



Hansjörg Stöckli

Dipl. Wirtschaftsprüfer,
Partner und Mitglied der
Geschäftsleitung BDO Viusura,
Mitglied der Kommission
für Wirtschaftsprüfung
der Treuhand-Kammer



Heinz Zaehner

Dipl. Experte in Rechnungs-
legung und Controlling,
dipl. Treuhandexperte, Partner
Spectrum Treuhand AG
Steinhausen; Mitglied der
Kommission für Fachfragen
des STV

Vernehmlassung: Standard zur Eingeschränkten Revision

Mit der im Dezember 2005 vom Parlament beschlossenen Reform des Revisionsrechts bekommt die Schweiz ein neues Revisionsprodukt. Die Eingeschränkte Revision wird künftig einen hohen Stellenwert aufweisen. KMU und kleinere Organisationen werden eine unkomplizierte, aber trotzdem wirkungsvolle Prüfung erhalten. Ein entsprechender Standard wurde erarbeitet und geht nun in eine breite Vernehmlassung.

Einleitung

Ende des vergangenen Jahres haben die eidgenössischen Räte eine umfassende Erneuerung des Revisionsrechts verabschiedet. Die Frist für ein fakultatives Referendum ist unbeutzt verstrichen. Aufgrund der verfügbaren Informationen werden die neuen Bestimmungen im 2. Semester 2007 in Kraft treten. Damit sind voraussichtlich die Jahresrechnungen 2008 (bzw. 2007/08) erstmals von den neuen Bestimmungen betroffen. Einer der Kernpunkte der Neuerungen ist bekanntlich, dass für die Jahresrechnung der kleineren Gesellschaften die Eingeschränkte Revision geschaffen wurde.

Bereits während der parlamentarischen Verhandlungen verursachte diese neue Art der Revision einigen Diskussionsstoff, insbesondere in Fachkreisen. Anfänglich stand man diesem neuen Produkt skeptisch gegenüber. Das Parlament setzte aber den in der Botschaft aufgezeigten Weg unbeirrt fort und befürwortete die Zweiteilung der Revision (Ordentliche Revision/Eingeschränkte Revision). Damit muss sich der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer neu ausrichten.

Die Ordentliche Revision richtet sich nach den Prüfungsstandards. Diese werden weiterhin laufend an die International Standards on Auditing (ISA) der International Federation of Accountants (IFAC) angepasst. Dies ist nur logisch, denn als Investor ist nicht einzusehen, weshalb zum Beispiel eine Prüfung in Deutschland ein anderes Qualitätslabel erhalten soll als eine schweizerische. Die Entwicklung der internationalen Standards geht in Richtung einer zusätzlichen Normierung und Formalisierung; die Standards werden komplexer, und die Anforderungen an die Prüfer und die Prüfung steigen ständig an. Eine Differenzierung nach der Grösse der geprüften Unternehmen fehlt weit gehend. Für kleinere Unternehmen fallen Art und Umfang der Prüfung deshalb teilweise übertrieben – und entsprechend teuer – aus. Unter diesen Gesichtspunkten ist es verständlich, ja sogar zukunftsweisend, wenn der Gesetzgeber die Prüfung von KMU von diesen internationalen Entwicklungen abkoppeln und damit schonen will. Die Vorteile überwiegen gegenüber dem nicht ganz unberechtigten Einwand, eine Zweiteilung der Prüfung erhöhe den expectation gap. Es würde nicht erstauen, wenn in anderen Ländern ähnliche Ten-

denzen aufkommen. In der Schweiz sind rund 300 000 Unternehmen von der eingeschränkten Revision betroffen, während nur etwa 6500 Unternehmen für eine ordentliche Revision verpflichtet werden. Die eingeschränkte Revision kommt nach Art. 727 OR für Gesellschaften, die zwei der nachfolgenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren nicht überschreiten, zur Anwendung:

- Bilanzsumme von 10 Millionen Franken,
- Umsatzerlös von 20 Millionen Franken,
- 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Arbeitsgruppe STV und TK

Unser Berufsstand hat die Zeichen der Zeit erkannt und rechtzeitig beschlossen, klare Regeln für die Eingeschränkte Revision zu erlassen. Da bei dieser KMU-Prüfung nicht nur die Treuhand-Kammer (TK), sondern auch der Schweizerische Treuhänder-Verband (STV) betroffen ist, haben die beiden Verbände eine «Interessengemeinschaft Wirtschaftsprüfung» (IG WP) gegründet. Die Repräsentanten bestehen aus den Präsidenten und den Vizepräsidenten beider Verbände. Das erste Projekt die-

ser IG WP ist die Erstellung eines Standards zur Eingeschränkten Revision. Das gemeinsame Vorgehen hat verschiedene Vorteile:

- Der Berufsstand spricht mit einem einzigen «Sprachrohr»
- Das Produkt wird von der ganzen Branche einheitlich definiert
- Der Auftritt am Markt (gegenüber Kunden und anderen Berichtsempfängern) in Bezug auf die fachliche Ausgestaltung ist geschlossen
- Die Sicherheit bei Schadenfällen wird erhöht. Gutachter und Gerichte wenden denselben Massstab an.

Die IG WP setzte eine Arbeitsgruppe ein, der seitens des STV drei Personen¹ und seitens der TK zwei Personen² angehören. Die Arbeitsgruppe hat den jetzt vorliegenden Standard erarbeitet.

→ Vernehmlassung

Zur Vernehmlassung eingeladen sind hiermit sämtliche Mitglieder des Treuhänder-Verbandes und der Treuhand-Kammer. Gleichzeitig mit dem Erscheinen des vorliegenden Artikels im TREX («Der Treuhand-Experte») und ST (Schweizer Treuhänder) wird die offizielle Vernehmlassung zu diesem Standard eröffnet. Der Standard ist auf folgenden Websites verfügbar:

www.treuhand-kammer.ch
www.stv-usf.ch oder www.trex.ch

Die Vernehmlassungsfrist endet am 15. August 2006.
 Die Eingaben sind zu richten an:
dienste@treuhand-kammer.ch
info@stv-usf.ch

Weshalb ein Standard

Bei der Eingeschränkten Revision handelt es sich um eine eigenständige Prüfungsdienstleistung. Diese soll klar von der Ordentlichen Revision abgegrenzt gehalten werden. Sie basiert zwar auf der «Review» (Prüferische Durchsicht, PS 910), ist aber mit weiteren Elementen versehen bzw. hat eine andere Funktion. Einzelne Unterschiede sind:

- Bei der Eingeschränkten Revision geht es um eine statutarische Abschlussprüfung, die es dem Aktionär ermöglichen soll, sein Stimmrecht an der Generalversammlung bei der Genehmigung der Jahresrechnung sinnvoll auszuüben. Die Review verfolgt in der Regel andere Zwecke und ist an den Ver-

waltungsrat oder die Geschäftsleitung gerichtet. Im Gegensatz zur Review kann die Vermutung einer wesentlichen Fehlaussage unter Umständen nicht ausgeschlossen werden, da die möglichen Prüfungshandlungen beschränkt sind.

- Die Review besteht primär aus Befragungen und analytischen Prüfungshandlungen. Führen diese zur Vermutung, dass in einem bestimmten Bereich das Risiko einer wesentlichen Fehlaussage besteht, werden so weit Nachweise eingefordert, bis die Vermutung bestätigt oder widerlegt ist. Die Eingeschränkte Revision hingegen besteht neben Befragungen und analytischen Prüfungshandlungen auch aus angemessenen Detailprüfungen. Letztere setzen sich vorwiegend aus Bestandes- und Bewertungsprüfungen zusammen.

Die Ordentliche Revision hat zwar denselben Zweck wie die Eingeschränkte Revision (statutarische Abschlussprüfung). Die Prüfungshandlungen gehen aber sowohl in der Breite wie in der Tiefe wesentlich weiter als bei der Eingeschränkten Revision. Die Prüfsicherheit bei der Ordentlichen Revision ist aufgrund der qualitativ anspruchsvolleren Prüfung höher als bei der Eingeschränkten Prüfung. Deshalb gibt der Prüfer bei der Ordentlichen Revision ein positiv formuliertes Prüfurteil ab, währenddem das Gesetz bei der Eingeschränkten Revision kein Prüfurteil, sondern eine negativ formulierte Prüfungsaussage vorsieht (negative assurance), welche bei der Review analog angewendet wird.

Damit die Handhabung der neuen Dienstleistung klar und einheitlich erfolgt, haben die beiden Berufsverbände beschlossen, eine Anleitung – den vorliegenden Standard – anzufertigen. Dieser ist für die Angehörigen des STV und der TK integral verbindlich. Die Führungsgremien beider Verbände sind sich darin absolut einig.

Konzeption des Standards

Dem Standard zur Eingeschränkten Revision liegt eine einleuchtende, klare Konzeption zu Grunde:

- Die Prüfung beschränkt sich auf Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und angemessene Detailprüfungen
- Die Prüfung erfolgt nach einem risikoorientierten Prüfungsansatz
- Geprüft wird aufgrund von Unterlagen, die beim Kunden vorhanden sind. Dies bedeutet, dass keine Drittbestätigungen (von Banken, Debitoren, Kreditoren, über pendente Rechtsfälle usw.) eingeholt werden.
- Das interne Kontrollsystem wird nicht geprüft

- Es werden keine Prüfungen zur Entdeckung deliktischer Handlungen oder anderer Gesetzesverstösse vorgenommen
- Eine Teilnahme an der Inventur ist nicht erforderlich.

Prüfungsgegenstand bildet einzig die Gesetzes- und Statutenkonformität der Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang) sowie des Antrags des Verwaltungsrats über die Verwendung des Bilanzgewinns.

Die Anzeigepflicht bei Überschuldung besteht analog zur Ordentlichen Revision; weitere Anzeigepflichten (zum Beispiel im Falle eines Kapitalverlustes) bestehen nicht.

Ebenfalls Bestandteil des Konzeptes ist, dass für eine Eingeschränkte Revision nur der vorliegende Standard massgebend ist. Eine Eingeschränkte Revision wird somit völlig losgelöst von den Prüfungsstandards abgewickelt. Das ist nicht nur eine praktische Frage, sondern soll die Abgrenzung gegenüber anderen Prüfungsdienstleistungen klar dokumentieren, insbesondere auch in haftungsrechtlicher Hinsicht. Die massgebenden Gesetzesartikel sind im Anhang A zum Standard aufgelistet.

Damit die Bedingungen zwischen dem Kunden und dem Abschlussprüfer klar sind, wird eine einfache Auftragsbestätigung empfohlen, welche bei unveränderten Verhältnissen auch mehrere Jahre Gültigkeit haben kann. Ein Beispiel zeigt Anhang B des Standards.

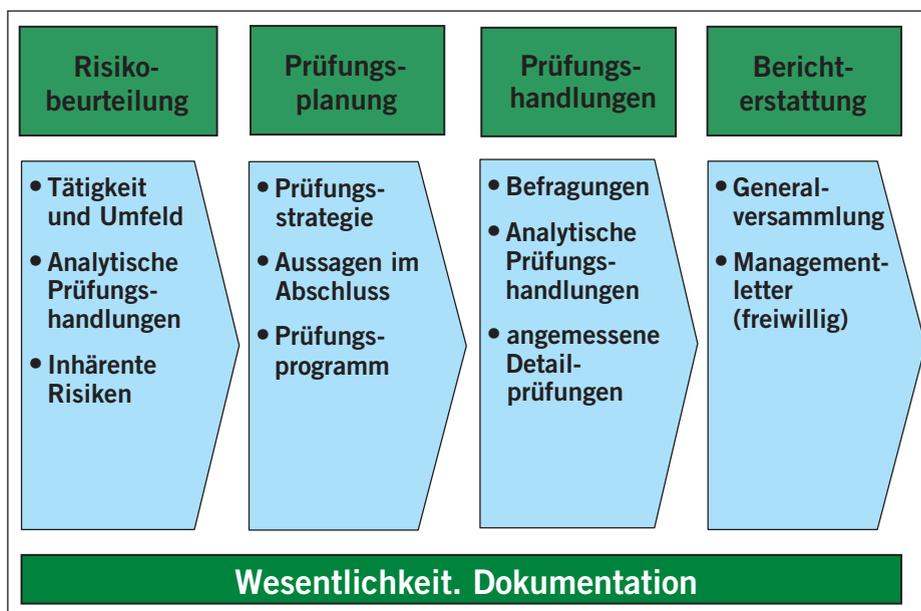
Prüfungsansatz/Prüfungsplanung

Vor rund zehn Jahren hat sich in der Abschlussprüfung das risikoorientierte Vorgehen durchgesetzt (schematische Darstellung siehe Abbildung 1). Es ist kein Grund ersichtlich, weshalb dieses Vorgehen bei der Eingeschränkten Revision nicht ebenfalls richtig wäre. Damit eine Prüfung sinnvoll gestaltet werden kann, muss der Prüfer zunächst die Risiken erheben, welche sich auf die Jahresrechnung bzw. auf einzelne Positionen davon auswirken können. Um die Risiken sinnvoll erkennen und bewerten zu können, muss der Prüfer das Unternehmen und seine Geschäftstätigkeit verstehen. Dazu gehören die Organisation und das Geschäftsmodell des Unternehmens, aber auch die Arten der Erträge und Aufwendungen, der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten und wie diese zu Stande kommen.

Analytische Prüfungshandlungen (finanzielle und nicht finanzielle) unterstützen die Risikoanalyse. Dabei kann es sich um Vergleichszahlen mit dem Vorjahr oder dem Budget oder mit Branchenvergleichszahlen handeln. Darauf beurteilt der Prüfer, welche Risiken Auswirkungen auf die Jahresrechnung oder einzelne

Positionen haben können, sodass eine wesentliche Falschdarstellung in der Jahresrechnung resultieren könnte, und erstellt daraus die Prüfungsplanung. Darin entscheidet der Prüfer über das Vorgehen der Prüfung allgemein und legt dann in einem Prüfprogramm die einzelnen Prüfungshandlungen konkret fest. In einfachen Verhältnissen können Prüfungsplanung und Prüfungsprogramm in einem Schritt erfolgen.

Die festgestellten Fehlaussagen werden während der Prüfung zusammengestellt und – falls die Wesentlichkeitsgrenze überschritten wird – durch die Gesellschaft korrigiert. Erfolgt keine Korrektur muss der Prüfer beurteilen, ob dadurch eine wesentliche Falschdarstellung entsteht. Er wird sein Testat entsprechend abfassen.



Prüfungshandlungen

Das Gesetz nennt drei Arten von Prüfungshandlungen:

- Befragungen
- Analytische Prüfungshandlungen
- Angemessene Detailprüfungen

Alle drei Prüfungsarten sind aus den herkömmlichen Abschlussprüfungen grundsätzlich bekannt.

Befragungen sind während der Risikoanalyse und der Prüfungsdurchführung ein effizientes Mittel zur Informationsbeschaffung. Die Frage stellt sich, ob sich der Prüfer lediglich auf Befragungen abstützen kann. Bei wesentlichen Abschlussposten sind zusätzlich analytische Prüfungshandlungen und/oder Detailprüfungen notwendig, um eine angemessene Sicherheit zu erlangen.

Die eigentlichen Prüfungshandlungen werden wie folgt aufgebaut:

- Empfohlene Prüfungshandlungen: Diese werden in der Regel für die wesentlichen Positionen der Jahresrechnung empfohlen.
- Weiterführende Prüfungshandlungen: Solche Prüfungen werden dann durchgeführt, wenn ein erhöhtes inhärentes Risiko besteht oder aufgrund der bis zu diesem Zeitpunkt gewonnenen Erkenntnisse wesentliche Fehlaussagen angenommen werden müssen.

Anhang C enthält Beispiele möglicher Prüfungshandlungen zu den gebräuchlichen Positionen der Jahresrechnung, aufgeteilt nach dieser Struktur. Zudem sind Prüfungshandlungen genannt, die nicht Gegenstand der eingeschränkten Revision bilden. Damit soll die klare Abgrenzung zur Ordentlichen Revision dokumentiert werden.

Der Abschlussprüfer muss sich gegen Ende der Prüfung ein Gesamturteil über die Angemessenheit der Jahresrechnung bilden und formulieren. Allenfalls sind dafür weitere Prüfungshandlungen vorzusehen. Die Grenzen der Eingeschränkten Revision sind jedoch einzuhalten.

Eine Vollständigkeitserklärung gehört auch bei der Eingeschränkten Revision zu den Prüfungsnachweisen. Darin bestätigt das geprüfte Unternehmen die Vollständigkeit und Richtigkeit der Jahresrechnung und der Auskünfte und Unterlagen. Ein Beispiel dazu ist in Beilage D enthalten. Dieses wurde so abgefasst, dass es mit nur wenigen Ergänzungen unterzeichnet werden kann.

Dokumentation der Prüfung

Dass wichtige Sachverhalte dokumentiert werden müssen, scheint klar zu sein. Auch die Aufteilung in Jahresakten und Dauerakten ist weiterhin zweckmässig. Neu ist aber, dass das Gesetz vorschreibt, dass die Revisionsunterlagen während zehn Jahren aufbewahrt werden müssen. Der Standard trägt diesem Umstand Rechnung.

Berichterstattung

Gemäss Gesetz und Verordnung muss der Bericht des Abschlussprüfers über die Eingeschränkte Revision eine klar formulierte negative Zusicherung über die Jahresrechnung enthalten. Der Revisionsbericht basiert somit auf einem Bericht zu einer Review. Diese noch ungewohnte Formulierung (siehe Anhang E: Berichterstattung) hat den Vorteil, dass sie zum

Ausdruck bringt, dass die Sicherheit der Prüfaussage nicht so hoch ist wie bei einer Ordentlichen Prüfung. Sie wird sich rasch «einbürgern».

Weist die Jahresrechnung eine (oder mehrere) Fehlaussagen auf, so hat der Prüfer drei Varianten:

- Bei einer Fehlaussage mit wesentlichem Einfluss auf die Jahresrechnung (Jahresrechnung entspricht Gesetz und Statuten): Er legt die Fehlaussage in einer Einschränkung dar und macht eine eingeschränkte negative Zusicherung
- Bei einer Fehlaussage mit wesentlichem Einfluss auf die Jahresrechnung (Jahresrechnung entspricht nicht Gesetz und Statuten): Er legt die Fehlaussage in einer Einschränkung dar und macht eine verneinende Aussage
- Bei einer Fehlaussage mit wesentlichem Einfluss auf die Jahresrechnung (keine Zusicherung möglich): Er legt die Fehlaussage in einer Einschränkung dar und macht keine Aussage

Liegt eine wesentliche Beschränkung des Umfangs der Eingeschränkten Revision vor:

- Wenn notwendige Korrekturen der Jahresrechnung bekannt sind: Umschreibung der Beschränkung des Prüfungsumfanges und der notwendigen Korrekturen und eingeschränkte negative Zusicherung
- Wenn notwendige Auswirkungen auf die Jahresrechnung nicht abgeschätzt werden können oder das Gesamtbild grundlegend verändern: Umschreibung der Beschränkung des Prüfungsumfanges und keine Aussage

Können die Fortführungsfähigkeit der Unternehmenstätigkeit oder Aussagen in der Jahresrechnung vom Prüfer objektiv nicht abschliessend beurteilt werden, so ist im Anschluss an die Prüfungsaussage ein Zusatz anzubringen. Berichtsmuster finden sich im Anhang E des Standards.

Weitere Bestimmungen zur Berichterstattung:

- Der Bericht muss zum Ausdruck bringen, dass eine Eingeschränkte (und nicht eine Ordentliche) Revision durchgeführt wurde.
- Der Bericht enthält keine Abnahme- oder Rückweisungsempfehlung an die Generalversammlung, da dies für die Eingeschränkte Revision vom Gesetzgeber nicht vorgesehen ist.

Schliesslich stellt sich folgende Frage: In den bisherigen Arbeiten umstritten war, ob der Bericht einen so genannten «Disclaimer» enthalten soll. Gemeint ist folgender Passus im Revisionstestat (s. Anhang E, Beispiele 1 bis 6): «Dagegen sind Prüfungen der betrieblichen Abläufe und des internen Kontrollsystems sowie Befragungen und weitere Prüfungshandlungen zur Aufdeckung deliktischer Handlungen nicht Bestandteil dieser Revision.»

Dieser Satz wirkt dem expectation gap entgegen und könnte haftungsrechtliche Relevanz haben. Dagegen spricht, dass der Bericht dadurch einen eher negativen Eindruck erweckt und umständlich wird.

Es wird begrüsst, wenn Sie auch zu dieser Frage im Rahmen der Vernehmlassung Stellung nehmen.

Unternehmensfortführung

Anhang F des Standards befasst sich mit der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens und den Auswirkungen auf die Rechnungslegung. Grundsätzlich wird von der Unternehmensfortführung ausgegangen. Dies muss durch die Unternehmensleitung dokumentiert werden. Ist die Gesellschaft rentabel und liquide, so kann die Einschätzung ohne detaillierte Analyse vorgenommen werden; ein entsprechender Passus (zum Beispiel in der Vollständigkeitserklärung) reicht aus.

Bestehen jedoch erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit der Unternehmung, so muss die Unternehmensleitung eine Einschätzung vornehmen, welche einen Zeitraum von mindestens zwölf Monaten ab dem Bilanzstichtag umfasst. Damit wird sichergestellt, dass Unternehmensleitung und Prüfer von der richtigen Grundlage (Fortführungswerte) ausgehen. Zur Beurteilung, ob Zweifel an der Fortführungsfähigkeit bestehen, zählt Anhang F eine Reihe von möglichen Hinweisen auf.

Bestehen erhebliche Zweifel zur Fortführungsfähigkeit, muss dies in der Jahresrechnung durch klare Offenlegung dargelegt werden. Dabei sind die Fakten, welche die erheblichen Zweifel begründen, zu umschreiben. Der

Adressat der Jahresrechnung ist auch ausdrücklich darauf aufmerksam zu machen, dass das Unternehmen möglicherweise nicht in der Lage ist, seine Tätigkeit fortzuführen.

Nimmt die Unternehmensleitung – trotz Aufforderung durch den Prüfer – keine oder eine ungenügende Einschätzung der Fortführungsfähigkeit vor, obschon zur Fortführungsfähigkeit Zweifel bestehen, ist eine Prüfungsaussage unmöglich.

Überschuldung

Bei der Prüfung der Zwischenbilanzen im Falle einer begründeten Besorgnis einer Überschuldung einer AG gemäss Artikel 725 Absatz 2 OR (GmbH: Art. 817 OR) handelt es sich weder um eine Eingeschränkte noch um eine Ordentliche Prüfung. Entsprechende Regeln sind noch zu erstellen. Auch ist zu beachten, dass diese Prüfung nicht obligatorisch durch die gewählte Revisionsstelle, sondern (auch) durch einen anderen zugelassenen Revisor durchgeführt werden kann.

Die Handlungspflichten richten sich nach den gängigen Regeln (siehe auch Anhang G des Standards). ■

¹ André Cattin, Genf; Norbert Hutter, Elgg; Heinz Zaehner, Obfelden

² Daniel Jauslin, Sissach, Leiter der Arbeitsgruppe; Hansjörg Stöckli, Solothurn