



Patrick Schacher

dipl. Wirtschaftsprüfer,
dipl. Steuerexperte,
Partner ARGOS
Treuhand & Consulting AG,
www.argostreuhand.ch

Eingeschränkte Revision: Besonderheiten in der Berichterstattung

Mit der Einführung der neuen Revisionsbestimmungen am 1. Januar 2008 ist die Schweizer Wirtschaft neu mit zwei Revisionsarten konfrontiert: der «ordentlichen Revision» und der «eingeschränkten Revision». Im folgenden Fachbeitrag wird der Fokus auf die Berichterstattung zur eingeschränkten Revision gelegt. Einerseits soll der Aufbau des neuen Revisionsberichtes erläutert, andererseits soll gezielt auf die Besonderheiten eingegangen werden.

1. Einleitung

Der Revisionsbericht ist das Kernstück des Prüfers. Er ist seine Visitenkarte und mitunter oft das Einzige, was die Unternehmung von der Revisionsstelle in physischer Form erhält.¹ Die Prüfer, Berater, aber auch die Unternehmer, Geldgeber und sonstigen Stakeholder sind die bisherige Berichterstattung gewöhnt. Nun ändert der Bericht. Änderungen brauchen immer einen gewissen Vorlauf an Zeit. Daher ist es sinnvoll, sich bereits heute mit der neuen Berichterstattungsform vertieft auseinanderzusetzen. Im Rahmen der Konkretisierung der «eingeschränkten Revision» hat der Schweizerische

Treuhänder-Verband STVIUSF zusammen mit der Treuhand-Kammer einen neuen Standard zur eingeschränkten Revision erlassen. Dieser Standard ist für die Mitglieder der beiden Berufsverbände verbindlich anzuwenden. Er regelt unter anderem die Berichterstattung bei der eingeschränkten Revision und enthält eine Reihe von Berichtsbeispielen für die praktische Anwendung.

Ziel des folgenden Fachbeitrages ist es, die neue Berichterstattungsform zur eingeschränkten Revision vertieft zu analysieren. Insbesondere sollen der Berichtsaufbau und die neue Prüfungsaussage unter die Lupe genommen werden.

2. Der Berichtsaufbau

In der eingeschränkten Revision ist die Berichterstattung an die Generalversammlung ein gesetzliches Erfordernis (Art. 729b OR). Die zusätzliche Berichterstattung an den Verwaltungsrat ist bei der eingeschränkten Revision hingegen gesetzlich nicht vorgesehen.

Durch die geänderten gesetzlichen Grundlagen der Revision und die darauf folgende Konkretisierung und Interpretation der neuen Gesetze durch die Berufsverbände resultierte eine inhaltlich überarbeitete Form des Revisionsberichtes (vgl. Abbildung 2). Die wichtigsten Änderungen sind in Abbildung 1 dargestellt.

Abbildung 1: Die wichtigsten Änderungen zum heutigen Bericht

Neuer Wortlaut

Der Revisionsbericht hat sich im Wortlaut gegenüber dem Bericht gemäss Schweizer Prüfungsstandards (PS) 700 oder gegenüber den Grundsätzen zur Abschlussprüfung (GZA) Nr. 17 in wesentlichem Masse geändert.

Kein Prüfungsurteil mehr, stattdessen eine Prüfungsaussage

Diese Änderung scheint auf den ersten Blick marginal. Bei genauerer Betrachtungsweise widerspiegelt diese Änderung die Tatsache, dass aufgrund der tieferen Prüfsicherheit bei der eingeschränkten Revision (rund 60%) gegenüber der ordentlichen Revision (90–95%) kein Prüfungsurteil mehr abgegeben werden kann, sondern nur noch eine negative Prüfungsaussage.

Keine Empfehlung an die Generalversammlung

Aufgrund der tieferen Urteilsicherheit bei der eingeschränkten Revision ist der Prüfer nicht in der Lage, eine Empfehlung abzugeben.

Keine Hinweise mehr

Vgl. hierzu die Bemerkungen in Abschnitt 4.2.

Abbildung 2 zeigt den neuen Bericht zur eingeschränkten Revision in voller Länge (Normalwortlaut, vgl. Ausführungen in Abschnitt 3.1).

Berichtsüberschrift und Absatz 1

Die Berichtsüberschrift bleibt unverändert. In Absatz 1 wird entgegen GZA 17 und PS 700 die Buchführung nicht mehr erwähnt, sondern nur noch die Jahresrechnung. Ansonsten ist auch dieser Abschnitt identisch.

Absatz 2

In Absatz 2 wird die Verantwortlichkeit klar gestellt: Nach wie vor ist der Verwaltungsrat für die Erstellung der Jahresrechnung verantwortlich. Daran hat sich nichts geändert. Ebenso bleibt gleich, dass die Revisionsstelle die Jahresrechnung prüft. Dies ist letztlich die gesetzliche Aufgabe.

Im Weiteren bestätigt die Revisionsstelle, dass sie die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung erfüllt. Zugelassen ist der Prüfer dann, wenn er von der eidg. Revisionsaufsichtsbehörde akkreditiert ist.

Im Zusammenhang mit der Unabhängigkeit sind die neuen gesetzlichen Bestimmungen

Abbildung 2: Normalwortlaut zur eingeschränkten Revision

(Annahme: Jahresrechnung entspricht Gesetz und Statuten)

Überschrift: Bericht der Revisionsstelle zur eingeschränkten Revision an die Generalversammlung der X AG, Bern.

Absatz 1: Als Revisionsstelle haben wir die Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang der X AG für das am 31.12.2008 abgeschlossene Geschäftsjahr geprüft.

Absatz 2: Für die Jahresrechnung ist der Verwaltungsrat verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, diese zu prüfen. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung und Unabhängigkeit erfüllen.

Absatz 3: Unsere Revision erfolgte nach dem Schweizer Standard zur eingeschränkten Revision. Danach ist diese Revision so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlansagen in der Jahresrechnung erkannt werden. Eine eingeschränkte Revision umfasst hauptsächlich Befragungen und analytische Prüfungshandlungen sowie den Umständen angemessene Detailprüfungen der beim geprüften Unternehmen vorhandenen Unterlagen. Dagegen sind Prüfungen der betrieblichen Abläufe und des internen Kontrollsystems sowie Befragungen und weitere Prüfungshandlungen zur Aufdeckung deliktischer Handlungen oder anderer Gesetzesverstöße nicht Bestandteil dieser Revision.

Absatz 4: Bei unserer Revision sind wir nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht Gesetz und Statuten entsprechen.

Absatz 5: Datum / Revisor / Domizil / Unterschrift/en → Beilage Jahresrechnung

von Art. 729 OR (Eingeschränkte Revision) und Art. 728 OR (Ordentliche Revision) sowie auch der Anhang B im Standard zur eingeschränkten Revision zu beachten.

Bei der eingeschränkten Revision besteht gegenüber der ordentlichen Revision die Möglichkeit der **Mitwirkung** bei der Buchführung und anderen Dienstleistungen (vgl. Abbildung 3). Falls eine Mitwirkung besteht, so hat dies der Prüfer im Revisionsbericht zu erwähnen.² Diese Möglichkeit ist eine vom

Gesetzgeber explizit gewollte Erleichterung für KMU.

So verlockend diese Erleichterung sich präsentiert, so risikoreich ist sie. Professor Böckli spricht bereits von einem Minenfeld für die Haftung.³ Einerseits ist die Gefahr der Selbstprüfung vorhanden, andererseits ist der Begriff der «Mitwirkung» auslegebedürftig. Sollte eine Mitwirkung vorhanden sein, so ist dies mit der Unabhängigkeit nur vereinbar, wenn eine personelle und organisatorische Trennung vorliegt. Zu beachten ist, dass es sich bei Mitwirkungskandidaten oft um Mandate handelt, bei welchen ein Opting-out⁴ möglich ist. In der risikoorientierten Betrachtungsweise eines Treuhänder- und Revisionsunternehmens sollte in solchen Fällen dem Unternehmen empfohlen werden, auf eine Revision zu verzichten.

Interessanterweise weist Art. 729 Abs. 2 OR nicht nur auf die Möglichkeit der Mitwirkung bei der Buchführung hin, sondern auch auf die Möglichkeit des Erbringens **anderer Dienstleistungen**. Im Standard zur eingeschränkten Revision werden denn auch tatsächlich zwei Beispiele solcher Dienstleistungen genannt: **Steuerberatung** und **Erstellen der MWST-Abrechnung**.⁵ Nun stellt sich erstens die Frage, ob im Rahmen der eingeschränkten Revision neu alle Formen von Dienstleistungen zu erwähnen sind, welche neben der Revision auch noch erbracht werden. Und zweitens, ob dies bei der ordentlichen Revision nicht mehr möglich ist. Böckli sagt hierzu klar, dass diese Formulierung im Gesetz ungeschickt formuliert sei.⁶ Es erwecke den Anschein, dass die Erbringung anderer Dienstleistungen für die prüfende Gesellschaft nur dank dieser gesetzlichen Grundlage möglich sei. Er macht unmissverständlich klar, dass dem nicht so ist. Sowohl bei der eingeschränkten als auch bei der ordentlichen Revision sei die Erbringung von parallelen Beratungsleistungen zulässig, solange die Unabhängigkeit nicht beeinträchtigt sei und keine Gefahr der Selbstprüfung besteht.

Der Autor schliesst sich dieser Meinung an. Die genannten Beispiele (Steuerberatung, Erstellen der MWST-Abrechnung) sind leider ebenso ungeschickt gewählt wie die gesetzliche Bestimmung an sich. Das Erstellen der MWST-Abrechnung vermag zwar als Bestandteil der Buchhaltung erwähnenswert im Sinne einer Erbringung anderer Dienstleistungen sein. Hingegen ist es nicht angebracht, die Steuerberatung bei der eingeschränkten Revision zu erwähnen. Dieser Begriff ist nicht klar definiert. Ist damit die Unterstützung bei der Erstellung der Steuererklärung gemeint? Diese parallele Dienstleistung ist in der Regel weder bei der eingeschränkten noch bei der ordentlichen Revision im Hinblick auf die Unabhängigkeit

schädlich. Die Unabhängigkeitsvorschriften der Treuhand-Kammer, welche auch für die ordentliche Revision gelten, bezeichnen Dienstleistungen im Bereich des Steuer-, Abgabe- und Sozialversicherungsrechts als grundsätzlich zulässige Tätigkeit.⁷ Es ergibt keinen Sinn, dass diese Tätigkeit bei der eingeschränkten Revision im Bericht zu erwähnen ist und bei der ordentlichen nicht. Die Gesetzesbestimmung in Art. 729 Abs. 2 OR ist als Erleichterung für KMU bei der eingeschränkten Revision gegenüber der ordentlichen Revision ins Gesetz geflossen. Demnach empfiehlt der Autor, sich in solchen Fällen an den Beispielen der Unabhängigkeitsvorschriften der Treuhand-Kammer zu orientieren: Handelt es sich um eine Dienstleistung, welche bei der ordentlichen Revision als zulässig gilt, ist eine Erwähnung im Revisionsbericht nicht notwendig. Handelt es sich um eine Dienstleistung, welche im Rahmen der ordentlichen Revision als unzulässig gilt, so ist diese im Rahmen der Bestimmungen von Art. 729 Abs. 2 OR im Revisionsbericht zu erwähnen.

Abbildung 3: Gesetzliche Vorschrift zur Mitwirkung

Art. 729 Abs. 2 OR: «Das Mitwirken bei der Buchführung und das Erbringen anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft sind zulässig. Sofern das Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten entsteht, muss durch geeignete organisatorische und personelle Massnahmen eine verlässliche Prüfung sichergestellt werden.»

Absatz 3

Der Prüfer stellt hier klar, dass er die Revision nach dem Standard zur eingeschränkten Revision durchgeführt hat. Dieser Standard wird die Basis einer späteren Beurteilung der Tätigkeit des Prüfers sein. Nicht mehr, aber auch nicht weniger! Auf den ersten Blick mag der Eindruck entstehen, der relativ dünne Standard sei ohne besondere Mühe einzuhalten. Bei genauerem Hinsehen wird aber schnell klar, dass vor allem im Bereich der Risikobeurteilung und Prüfungsplanung einiges notwendig ist, um diesen Vorschriften gerecht zu werden.

Im zweiten Satz wird nochmals betont, mit welchen konkreten Prüfungshandlungen der Gesetzgeber die eingeschränkte Revision ausgestattet hat: Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und angemessene Detailprüfungen. Etwas versteckt, aber nicht minder wichtig ist die Erwähnung, dass der Revisor die

«beim geprüften Unternehmen vorhandenen Unterlagen» revidiert hat. Auch damit soll der Kreis um die eingeschränkte Revision eng gehalten werden.

Der dritte Satz enthält eine negative Abgrenzung der Prüfungstätigkeiten: was hat der Prüfer nicht gemacht. Im Sinne einer unmissverständlichen Klarstellung wird dem Berichtsempfänger verdeutlicht, dass der eingeschränkt prüfende Revisor die betrieblichen Abläufe und das Interne Kontrollsystem nicht prüft. Ebenso wenig nimmt er keine Prüfungshandlungen zur Aufdeckung deliktischer Handlungen oder weiterer Gesetzesverstösse vor. Mit Letzterem ist die bei der ordentlichen Revision verbleibende Hinweispflicht gemeint (vgl. Abschnitt 4.2).

Absatz 4

Absatz 4 ist das Herzstück jeden Berichts: die Prüfungsaussage. Der Fokus aller Berichtsempfänger wird sich auf diesen einen Absatz richten. Alles andere – so der heutige Tenor – ist Beigemüse.

Absatz 5

Im letzten Teil werden das Datum und der leitende Revisor sowie dessen Zulassung erwähnt.⁸ Der Bericht trägt das Datum, an dem die Revision beendet wurde. Der Revisor darf den Bericht frühestens auf den Zeitpunkt datieren, an dem eine rechtsgültig unterzeichnete Jahresrechnung und rechtsgültig unterzeichnete Vollständigkeitserklärung vorliegt.⁹ Erhält der Prüfer keine Vollständigkeitserklärung der Unternehmensleitung, so stellt dies eine Beschränkung des Prüfungsumfangs dar und führt zu einer Einschränkung.

3. Die Prüfungsaussage

Die Prüfungsaussage in Absatz 4 ist das Herzstück des Revisionsberichtes. Hier nimmt der Prüfer konkret Stellung zum Ergebnis seiner Tätigkeiten. Statt des bisherigen Prüfungsurteils spricht man in der eingeschränkten Revision von Prüfungsaussage. D.h. der Begriff «Urteil» wird nicht verwendet, sondern «Aussage». Ansonsten ist die Technik der Berichterstattung ähnlich der ordentlichen Revision gemäss PS 700, Ausgabe 2004.¹⁰

3.1 Normalwortlaut

Als «Normalwortlaut» wird ein Revisionsbericht dann bezeichnet, wenn der Standardwortlaut gemäss Abbildung 2 abgegeben werden kann. Dies ist dann der Fall, wenn der Prüfer auf keine Sachverhalte gestossen ist, aus denen zu schliessen ist, dass die Jahresrechnung und der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht Gesetz und Statuten entsprechen.

Die eingeschränkte Revision liefert im Gegensatz zur ordentlichen Revision nur eine begrenzte Urteilssicherheit (limited assurance).¹¹ Daher wird die Prüfungsaussage als negativ formulierte Zusicherung abgegeben. Im Vergleich dazu kann bei der ordentlichen Revision eine positive Zusicherung verwendet werden, da die Prüfsicherheit bei 90–95% liegt. Daher ist der Prüfer bei der ordentlichen Revision auch in der Lage, eine Empfehlung abzugeben. Bei der eingeschränkten Revision, welche eine Prüfsicherheit von 60% aufweist, ist dies gemäss Standard nicht möglich.

Abbildung 4: Normalwort bisher versus eingeschränkte Revision

Bisherige Revision gemäss GZA 17:

«Gemäss unserer Beurteilung entsprechend die Buchführung und die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns dem schweizerischen Gesetz und den Statuten.» → positive Zusicherung

Eingeschränkte Revision:

«Bei unserer Revision sind wir nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht Gesetz und Statuten entsprechen.» → negative Zusicherung

3.2 Abweichung vom Normalwortlaut

Von einer «Abweichung vom Normalwortlaut» spricht man dann, wenn der Prüfer auf bestimmte Sachverhalte gestossen ist, welche die Prüfungsaussage beeinflussen. Im Grundsatz ist dies immer dann der Fall, wenn der Prüfer auf Sachverhalte stösst, welche ihn zum Schluss veranlassen, dass die Jahresrechnung und der Antrag auf die Verwendung des Bilanzgewinns **nicht** Gesetz und Statuten entsprechen. Selbstverständlich wird der Prüfer in solchen Situationen zuerst das Gespräch mit den Verantwortlichen führen und sie über den Änderungsbedarf der Jahresrechnung orientieren. In der Regel versucht der Prüfer, die Unternehmensleitung zur Korrektur des Jahresabschlusses zu bewegen.¹² Dies ist mit der Unabhängigkeit durchaus vereinbar (vgl. Abbildung 5).

Weicht die Unternehmensleitung nicht von ihrem Standpunkt ab, muss der Prüfer beurteilen, ob er eine Einschränkung im Revisionsbericht formulieren muss oder nicht (vgl. Abschnitt 4.1). Die Einschränkung ist immer dann angezeigt, wenn der Sachverhalt wesentlich ist.¹³

Abbildung 5: Fachliche Hilfe im Rahmen der Revision

Der Prüfungsprozess beinhaltet ausführliche Gespräche zwischen der Revisionsstelle und dem Management des Prüfungskunden. Während dieses Prozesses erfragt und erhält das Management Hinweise und Anregungen bezüglich Bilanzierungsgrundsätze, Offenlegungspflichten im Jahresabschluss, Angemessenheit von Kontrollen und Methoden, die angewandt werden, um den Wert der ausgewiesenen Vermögensgegenstände und Schulden zu ermitteln. **Fachliche Hilfe dieser Art und die Beratung bei der Anwendung der Bilanzierungsgrundsätze und von Rechnungslegungsstandards sind geeignete Massnahmen zur Förderung der ordnungsgemässen Darstellung der Jahresrechnung im Rahmen der Abschlusserstellung.**

Quelle: Auszug aus den Richtlinien zur Unabhängigkeit der Treuhand-Kammer

Eine Einschränkung führt zu einer der folgenden drei Prüfungsaussagen:¹⁴

- **Eingeschränkte Prüfungsaussage**

Der Prüfer formuliert die Einschränkung. Er ist der Meinung, dass er trotz des festgestellten oder angenommenen Sachverhalts auf keine weiteren Sachverhalte gestossen ist, aus denen er schliessen müsste, dass die Jahresrechnung und der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht Gesetz und Statuten entsprechen.

- **Verneinende Prüfungsaussage**

Der Prüfer formuliert die Einschränkung. Er ist wegen des festgestellten oder angenommenen Sachverhalts der Meinung, dass die Jahresrechnung und der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht Gesetz und Statuten entsprechen.

- **Gar keine Prüfungsaussage (Unmöglichkeit einer Aussage)**

Der Prüfer formuliert die Einschränkung. Wegen der möglichen Auswirkungen der Einschränkung ist Prüfer nicht in der Lage, eine Prüfungsaussage zu machen.

Die Übersicht in Abbildung 6 zeigt schematisch, wie die Berichtsarten technisch unterschieden werden können. Eine ähnliche Unterscheidung wird im Übrigen auch in PS 700 gemacht.

Der angenommene Sachverhalt

Im Gegensatz zum PS 700 gibt es bei der ein-

geschränkten Revision eine Unterscheidung zwischen festgestelltem und angenommenem Sachverhalt. Während bei der ordentlichen Revision nur der festgestellte Sachverhalt möglich ist, ist bei der eingeschränkten Revision auch ein angenommener Sachverhalt denkbar. Dies ist technisch begründet und lässt sich wie folgt erklären: Im Standard zur eingeschränkten Revision, welcher letztlich auf dem Gesetz aufgebaut ist, werden quasi drei Arten von Prüfungshandlungen unterschieden:¹⁵

- a) **Empfohlene Prüfungshandlungen:** diese sollten nach Auffassung des Standards durchgeführt werden, falls diese Position in der Jahresrechnung enthalten ist.
- b) **Weitergehende Prüfungshandlungen:** diese sind immer dann vorzunehmen, wenn wesentliche Fehlansagen angenommen werden müssen oder ein erhöhtes inhärentes Risiko einer Falschdarstellung in der Jahresrechnung besteht.
- c) **Prüfungshandlungen, welche nicht Bestandteil der eingeschränkten Revision sind:** dies sind Prüfungshandlungen, welche über die eingeschränkte Revision hinausgehen (beispielsweise das Einholen von jeglicher Art von Saldobestätigungen, die Teilnahme an der Lagerinventur, Rechtsanwaltsbestätigung, Bewertungsgutachten).

Aus c) ist einer der grossen Unterschiede zur ordentlichen Revision erkennbar: Es gibt Prüfungshandlungen, welche in der eingeschränkten Revision nicht durchzuführen sind. Daher ist es denkbar, dass gewisse Sachverhalte nicht abschliessend geklärt werden können, weil die diesbezügliche Prüfungshandlung den Rahmen der eingeschränkten Revision sprengen würde. In einem solchen Fall muss der Prüfer eine Annahme treffen.

Gesamtbildveränderung

Die Frage der Gesamtbildveränderung ist mitunter eine der schwierigsten und muss im konkreten Fall beurteilt werden. Professionelles Ermessen ist gefragt.

Wie bereits in PS 700 ist auch im Rahmen der eingeschränkten Revision zu beurteilen, ob aufgrund des festgestellten oder angenommenen Sachverhalts das Gesamtbild grundlegend verändert wird oder nicht. Wird es grundlegend verändert, führt dies in der Regel zu einer verneinenden oder gar unmöglichen Prüfungsaussage. Wird es nicht grundlegend verändert, führt dies zu einer eingeschränkten Prüfungsaussage.

Von einer grundlegenden Veränderung spricht man generell dann, wenn die Jahresrechnung unvollständig oder irreführend ist. Keine grundlegende Veränderung liegt dann vor, wenn sich

der Berichtsempfänger mit Hilfe der formulierten Einschränkung dennoch ein gutes Gesamtbild über die Vermögens- und Ertragslage machen kann, und daraus weder Folgen von Art. 725 OR zu beachten, noch die Fortführung gefährdet, noch die beantragte Gewinnverwendung beeinträchtigt wären.

Als zusätzliche Unterstützung in der Beurteilung, ob eine grundlegende Veränderung des Gesamtbilds vorliegt oder nicht, dient Folgendes: In PS 700 führt eine grundlegende Veränderung des Gesamtbilds immer zu einer Rückweisungsempfehlung. Sollte das Gesamtbild nicht grundlegend verändert sein, führt dies zu einer Genehmigungsempfehlung trotz Einschränkung.

4. Unterschied zwischen Einschränkung, Hinweis und Zusatz

Die Unterscheidung zwischen Einschränkung, Hinweis und Zusatz ist in der Berichterstattung von zentraler Bedeutung. Jede dieser Terminologien hat eine eigene Bedeutung. Nur bei Kenntnis der Unterschiede ist die korrekte Anwendung gewährleistet. Aus diesem Grund werden die Begriffe kurz erläutert.

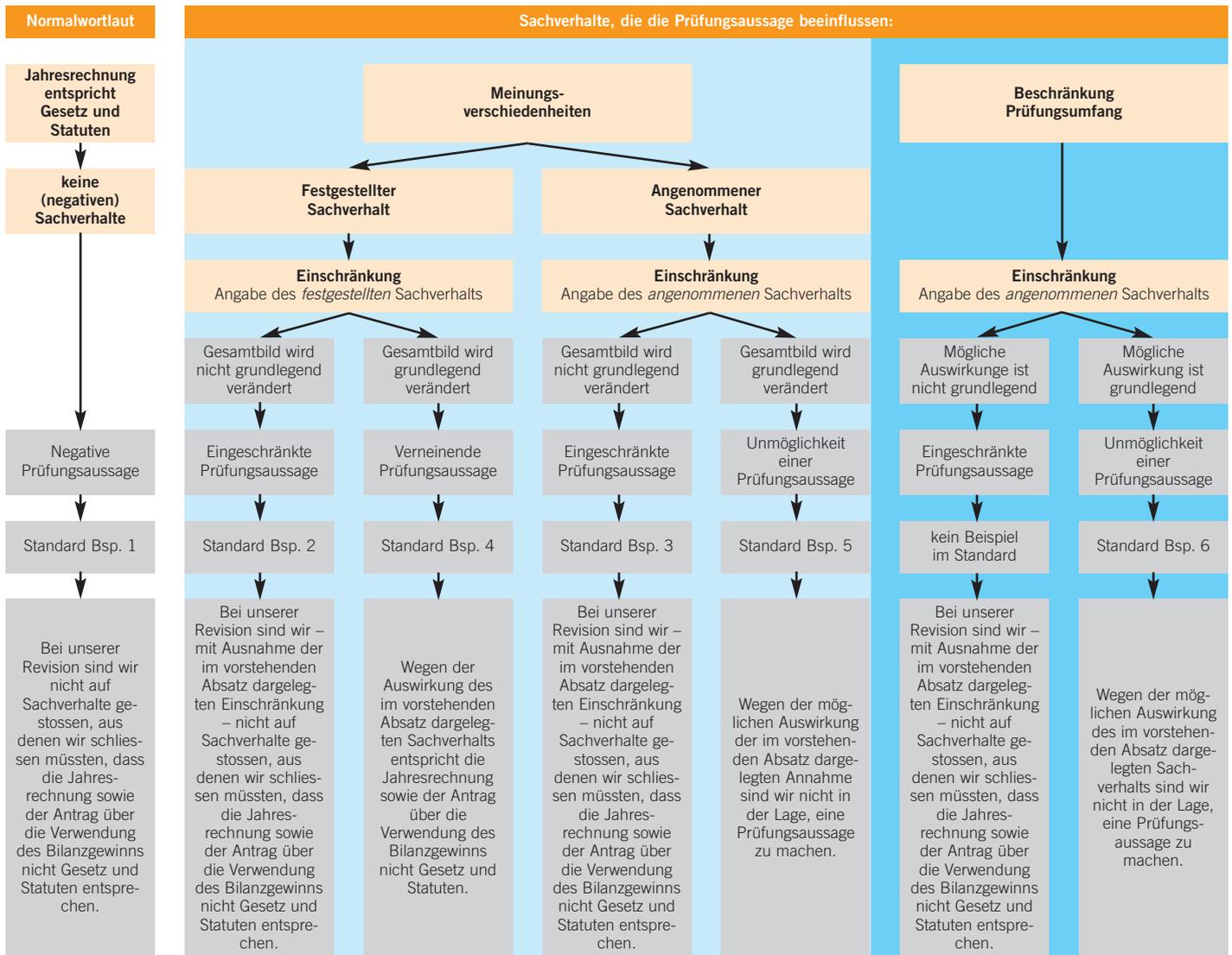
4.1 Die Einschränkung

Die Einschränkung steht in direktem Zusammenhang mit der Aufgabe der Revisionsstelle: Gemäss Art. 729a Abs. 2 OR prüft die Revisionsstelle, ob Sachverhalte vorliegen, aus denen zu schliessen ist, dass 1. die Jahresrechnung und 2. der Antrag des Verwaltungsrates an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht.

Ist der Prüfer auf wesentliche¹⁶ Sachverhalte gestossen, aus denen er schliessen muss, dass Verstösse gegen den Prüfungsgegenstand (Jahresrechnung und Antrag über die Gewinnverwendung) vorliegen, so sind diese im Revisionsbericht darzulegen. Diese Offenlegung im Bericht wird als «Einschränkung» bezeichnet.¹⁷ Dieser festgestellte oder angenommene Sachverhalt und damit die folgende Einschränkung beeinflusst in jedem Fall die Prüfungsaussage.¹⁸ Der Prüfer gibt bekannt, dass er entweder gar nicht oder nicht in allen Punkten mit der Jahresrechnung und dem Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns einverstanden ist. Entsprechend muss der Prüfer die Prüfungsaussage formulieren (vgl. Abschnitt 3.2).

Meinungsverschiedenheit oder Beschränkung des Prüfungsumfangs

Die Art der Einschränkung kann in «Meinungsverschiedenheiten» und «Beschränkungen



Quelle: Standard zur eingeschränkten Revision, Treuhand-Kammer, Schweizerischer Treuhänder-Verband STVIUSF, S. 68

des Prüfungsumfangs» unterschieden werden. Der Begriff der «Meinungsverschiedenheit» subsumiert all jene Fälle, in denen die Revisionsstelle und die Unternehmensleitung in Bezug auf die Jahresrechnung und den Antrag über die Gewinnverwendung nicht der gleichen Meinung sind. In der Regel sind dies Meinungsverschiedenheiten zu Buchführungs- oder Rechnungslegungsvorschriften oder Abweichungen von der angewandten Rechnungslegungsnorm. Der Begriff der «Beschränkungen des Prüfungsumfangs» subsumiert all jene Fälle, in denen die Revisionsstelle die verlangten Unterlagen nicht erhält oder die erforderlichen Prüfungshandlungen nicht durchführen darf. Man bezeichnet dies als subjektive Unüberprüfbarkeit.

Wesentlichkeit i. Z. m. Einschränkung

Die Revisionsstelle wird auch in der eingeschränkten Revision nur wesentliche Sachverhalte an die Generalversammlung melden. Ein unwesentlicher Sachverhalt wird in der Regel

nicht im Bericht der Revisionsstelle erwähnt. Bei der Beurteilung, ob ein Sachverhalt wesentlich ist oder nicht, hat sich die Revisionsstelle an den Grundsätzen des Kapitels 5 «Wesentlichkeit» im Standard¹⁹ zu orientieren. **Merke:** Die Summe unwesentlicher Sachverhalte kann u.U. zu einem wesentlichen Sachverhalt führen.

Formulierung der Einschränkung

Bei der Formulierung der Einschränkung hat der Prüfer den Sachverhalt möglichst kurz und dennoch unmissverständlich darzulegen.²⁰ Falls der Sachverhalt finanzielle Auswirkungen hat oder diese möglich sind, sollte dies quantifiziert werden.²¹ Falls eine Quantifizierung nicht möglich ist, soll eine Bandbreite angegeben werden oder eine verbale Umschreibung erfolgen.²² Bei der Formulierung kann sich der Prüfer an verschiedenen Vorlagen orientieren.²³

4.2 Hinweis

Mit dem Hinweis werden der Generalver-

sammlung Verstösse gegen Gesetz oder Statuten gemeldet, welche **nicht** direkt mit dem gesetzlichen Prüfungsauftrag im Zusammenhang stehen. Dies ist der zentrale Unterschied zwischen dem Hinweis und der Einschränkung.²⁴ Grundlage der Hinweispflicht war der bis 31.12.2007 gültige Art. 729b Abs. 1 OR, wonach die Revisionsstelle die bei der Durchführung ihrer Prüfung festgestellten Verstösse gegen Gesetz oder Statuten in wichtigen Fällen der Generalversammlung anzeigen muss (Anzeigespflicht).

Dieser Gesetzesartikel wurde bei der eingeschränkten Revision geändert. Neu muss die Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision diese Hinweise **nicht mehr vornehmen**.²⁵ Hingegen bleibt die ersatzweise Anzeigespflicht beim Gericht im Falle der offensichtlichen Überschuldung der Gesellschaft, falls der Verwaltungsrat untätig ist (Art. 729c OR).

Exkurs zu bereits geforderten Ausnahmen

In der Praxis werden bereits Ausnahmen von

der generellen Befreiung der Hinweispflicht gefordert. Man spricht von der «beschränkten Hinweispflicht».²⁶

Sachverhalt der überschuldeten Gesellschaft

Wenn eine Gesellschaft überschuldet ist, so muss der Verwaltungsrat die Vorschriften von Art. 725 Abs. 2 OR beachten. Sollte der Verwaltungsrat untätig bleiben, muss die Revisionsstelle tätig werden und das Gericht benachrichtigen (Art. 729c OR). In diesem Fall bleibt die Hinweispflicht der Revisionsstelle, auch bei der eingeschränkten Revision. Dies ergibt sich aus Art. 729c OR. Sollte in dieser Situation also ein Revisionsbericht abgegeben werden müssen, dann wäre unbedingt ein Hinweis auf die Gesetzesverletzung der Nichtbenachrichtigung des Richters zu machen. Dies ist aber keine beschränkte Hinweispflicht, sondern eine gegebene Pflicht aus Art. 729c OR.

In Fällen von Art. 725 Abs. 2 OR ist der Rangrücktritt eines Gläubigers ein häufig anzutreffendes Hilfsmittel, um den Gang zum Richter zu vermeiden. Sollte dies der Fall sein, so ist gemäss des Standards zur eingeschränkten Revision folgender Zusatz anzubringen: «Wir machen darauf aufmerksam, dass die X AG im Sinne von Art. 725 Abs. 2 OR überschuldet ist. Da Gläubiger der X AG im Betrag von CHF Y Rangrücktritt erklärt haben, hat der Verwaltungsrat von der Benachrichtigung des Richters abgesehen.»²⁷

Sachverhalt der Unterbilanz

Weist die Gesellschaft am Bilanzstichtag eine Unterbilanz i.S.v. Art. 725 Abs. 1 OR auf, so beruft der Verwaltungsrat eine Generalversammlung ein und beantragt Sanierungsmassnahmen. Bereits in der «alten» Revision (bis 31.12.2007) war klar, dass nur eine Hinweispflicht für die Revisionsstelle gegeben war, wenn tatsächlich ein Gesetzesverstoss vorlag. In vielen Fällen lag kein Gesetzesverstoss vor, weil bspw. der Termin der Generalversammlung bereits bekannt war und der Verwaltungsrat Sanierungsmassnahmen beantragt hat. Diesfalls hat die Revisionsstelle einen Zusatz im Revisionsbericht formuliert.²⁸ Dieser Zusatz ist bei der eingeschränkten Revision nach Meinung des Autors weiterhin möglich.

In diesem Zusammenhang stellt sich selbstverständlich die Frage, was zu tun ist, falls tatsächlich ein Gesetzesverstoss vorliegt. Dies ist dann der Fall, wenn keine Generalversammlung einberufen wird und/oder keine oder unzureichende Sanierungsmassnahmen beantragt werden. Böckli hat sich diesbezüglich so geäussert, dass die Revisionsstelle in diesen Fällen einen Hinweis zwecks Eigenschutzes anbringen sollte.²⁹ Er bezieht sich dabei auf die

subsidiäre Einberufungspflicht der Revisionsstelle nach Art. 699 Abs. 1 OR. Diese Pflicht bleibt im neuen Recht unverändert. In PS 290 wird dieser Fall der ersatzweisen Einberufungspflicht durch die Revisionsstelle definiert.³⁰ Diese ist nur dann vorzunehmen, wenn der Verwaltungsrat kumulativ keine oder offensichtlich unzureichende Sanierungsmassnahmen ergreift, keine Sanierungsgeneralversammlung einberufen will, die Aktionäre nicht informiert sind und davon ausgegangen werden muss, dass eine Information der Aktionäre durch die Revisionsstelle Auswirkungen auf den Sanierungswillen der Aktionäre hätte. Diesfalls ist der Autor ebenfalls der Meinung, dass ein Hinweis bei der eingeschränkten Revision anzubringen ist. Dies ergibt sich aus der Tatsache, dass die Revisionsstelle (auch die eingeschränkt tätige) in solchen Fällen gar eine Generalversammlung einberufen muss!

Eingeschränkte statt ordentliche Revision

Sollte der Verwaltungsrat vom Revisor verlangen, dass er eine eingeschränkte Revision durchführt, obwohl er weiss, dass eine ordentliche Revision durchzuführen wäre, kann dies nach Meinung des Autors nicht mit einem Hinweis geahndet werden. In diesem Fall ist zwingend eine ordentliche Revision durchzuführen. Wird dies von der Unternehmensleitung verweigert, informiert der Revisor die Generalversammlung schriftlich und tritt als Revisionsstelle zurück.³¹

Ähnlich ist die Situation in jenen Fällen, in denen eine Konzernrechnung erstellt werden müsste, der Verwaltungsrat aber darauf verzichtet. Bislang genügte – je nach Umständen – ein Hinweis der Revisionsstelle im Bericht. Nach neuem Gesetz genügt dies nicht mehr. Bei Vorliegen einer Konsolidierungspflicht (Art. 663e OR) ist zwingend eine ordentliche Revision für die Muttergesellschaft und die Konzernrechnung durchzuführen.³² Der Autor vertritt die Meinung, dass in diesem Fall entweder eine ordentliche Revision durchgeführt wird, oder aber die Revisionsstelle die Generalversammlung schriftlich orientiert und als Revisionsstelle zurücktritt. Ein Hinweis wäre nicht korrekt.

Nicht korrekter Anhang i.S.v. Art. 663b OR

Der Anhang ist Gegenstand der Jahresrechnung (Art. 662 Abs. 2 OR) und somit klar Prüfungsgegenstand der Revisionsstelle. Sollte der Anhang nicht korrekt sein und ist dieser Verstoss wesentlich, so führt dies zu einer Einschränkung.³³ Auch diesfalls ist der Hinweis nicht korrekt.

Der Autor vertritt die Meinung, dass eine «beschränkte Hinweispflicht» bei der einge-

schränkten Revision nicht notwendig ist. Die genannten Beispiele zeigen, dass diese Sachverhalte entweder als «Einschränkung» oder «Zusatz» im Revisionsstellenbericht zum Ausdruck gebracht werden müssen und nicht als «Hinweis».

4.3 Zusatz

Die Revisionsstelle ist berechtigt, im Revisionsstellenbericht weitere Angaben über die Prüfung und das Ergebnis zu machen.³⁴ Diese Angaben werden als Zusätze bezeichnet, sind am Schluss des Berichts anzufügen und sollen verhindern, dass sich der Aktionär ein falsches Bild von der Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft macht. Wichtig ist, dass diese Zusätze erheblich sind und keine Geschäftsgeheimnisse verletzt werden.

Der Standard zur eingeschränkten Revision verlangt den Zusatz ganz konkret in Situationen, in welchen die Fortführungsfähigkeit oder Aussagen in der Jahresrechnung objektiv nicht abschliessend beurteilt werden können.³⁵ Dies setzt selbstverständlich eine angemessene Offenlegung im Anhang voraus. Nach Meinung des Autors ist der Zusatz auch bei der eingeschränkten Revision ein gutes und sinnvolles Instrument, um den Berichtsempfänger ganz allgemein auf gewisse Angaben in der Jahresrechnung aufmerksam zu machen und so diesen Angaben Gewicht zu verleihen (Emphasis of Matter).

5. Schlussbemerkung

Die Ausführungen zur Berichterstattung innerhalb der eingeschränkten Revision verdeutlichen, dass diese Revisionsart alles andere als einfach ist. Der Autor dieses Artikels vertritt die Meinung, dass der leitende Revisor der eingeschränkten Revision über ein sehr gutes Fachwissen verfügen muss, um die Revision korrekt durchführen und letztendlich einen formell richtigen Bericht abgeben zu können. ■

→ Standard zur eingeschränkten Revision

www.stv-usf.ch

Für Mitglieder des STVIUSF ist der Standard sowie verschiedene Berichtsmuster im internen Bereich «members only» verfügbar.

¹ Im Gegensatz zur ordentlichen Revision, bei welcher zusätzlich ein umfassender Bericht an den Verwaltungsrat zu erstellen ist (Art. 728b Abs. 1 OR)

² Art. 729b Abs. 1 3. Punkt OR: Der Bericht enthält 3. Angaben zur Unabhängigkeit und gegebenenfalls zum Mitwirken bei der Buchführung und zu anderen Dienstleistungen, die für die zu prüfende Gesellschaft erbracht wurden: «Ein Mitarbeitender unserer Gesellschaft hat im Berichtsjahr bei der Buchführung mitgewirkt. An der eingeschränkten Revision war er nicht beteiligt.»

- ³ Böckli Peter, Revisionsstelle und Abschlussprüfung, Zürich, 2007, S. 23
- ⁴ Der Begriff Opting-Out wird regelmässig im Zusammenhang mit dem Verzicht auf eine eingeschränkte Revision verwendet (Art. 727a Abs. 2 OR): «Mit der Zustimmung sämtlicher Aktionäre kann auf die eingeschränkte Revision verzichtet werden, wenn die Gesellschaft nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hat.»
- ⁵ Standard zur eingeschränkten Revision, S. 79, 12. Punkt
- ⁶ Böckli Peter, Revisionsstelle und Abschlussprüfung, Zürich, 2007, S. 209
- ⁷ Treuhänd-Kammer, Richtlinien zur Unabhängigkeit 2007, Zürich
- ⁸ Art. 729b Abs. 1 4. Punkt OR: der Bericht enthält Angaben zur Person, welche die Revision geleitet hat, und zu deren fachlicher Befähigung.
- ⁹ Standard zur eingeschränkten Revision, S. 27
- ¹⁰ Die Schweizer Prüfungsstandards (PS) entsprechen den International Standards on Auditing (ISA). Die PS sind aber nicht mehr aktuell, d.h., es ist davon auszugehen, dass verschiedene PS geändert werden bzw. die deutsche Fassung der ISA übernommen wird. U.a. entspricht ISA 700 nicht mehr dem heute in der Schweiz geltenden PS 700.
- ¹¹ Standard zur eingeschränkten Revision, 1.2 Ziel und Grundsätze der eingeschränkten Revision, S. 9
- ¹² Standard zur eingeschränkten Revision, Punkt 5.3, S. 19
- ¹³ Standard zur eingeschränkten Revision, Pkt. 5.3, S. 20
- ¹⁴ Die verwendeten Begriffe (eingeschränkte Prüfungsaussage, verneinende Prüfungsaussage, gar keine Prüfungsaussage) sind in Anlehnung an PS 700.
- ¹⁵ Standard zur eingeschränkten Revision, Anhang D «Bsp. gebräuchlicher Prüfungshandlungen», S. 42 f.
- ¹⁶ Im Standard zur eingeschränkten Revision wird in Kapitel 8 «Berichterstattung» die Wesentlichkeit nur mit Bezug auf die Beschränkung des Umfangs konkret erwähnt (vgl. S. 27). Kapitel 5 «Wesentlichkeit» erwähnt unter Pkt. 5.3 Beurteilung festgestellter Fehlaussagen hingegen klar, dass nur wesentliche Fehlaussagen zu einer Einschränkung führen (S. 19/20).
- ¹⁷ Standard zur eingeschränkten Revision, S. 26. Eine Einschränkung wird immer vor der Prüfungsaussage in Absatz 4 formuliert.
- ¹⁸ Bei einer ordentlichen Revision beeinflusst die Einschränkung das Prüfungsurteil. Vgl. Schweizer Prüfungsstandards (PS), S. 464
- ¹⁹ Standard zur eingeschränkten Revision, S. 19 f.
- ²⁰ HWP, Band 2, S. 379
- ²¹ Standard zur eingeschränkten Revision, S. 26
- ²² Standard zur eingeschränkten Revision, S. 79, Punkt 13
- ²³ Berichtsbeispiele gibt es einerseits im Standard zur eingeschränkten Revision (S. 67 f.), andererseits enthalten die Schweizer Prüfungsstandards in PS 700 Beispiele (S. 505 f.).
- ²⁴ Entsprechend wird der Hinweis nie vor dem Prüfungsurteil formuliert, sondern erst nach dem Prüfungsurteil.
- ²⁵ Dies wird auch aus dem Standard zur Eingeschränkten Revision klar, S. 79, Umfang der eingeschränkten Revision, dass die Prüfung weiterer Gesetzesverstösse nicht zu den Prüfungshandlungen des Revisors gehört.
- ²⁶ Camponovo Rico A, von Graffenried-Albrecht Monique, Neues Revisionsrecht, in: Schweizer Treuhänder 4/2008
- ²⁷ Standard zur eingeschränkten Revision, Berichtsbeispiele, Beispiel Nr. 7, S. 76. Es handelt sich um einen Zusatz.
- ²⁸ Schweizer Prüfungsstandards, S. 510: «Ferner machen wir darauf aufmerksam, dass die Hälfte des Aktienkapitals und der gesetzlichen Reserven nicht mehr gedeckt ist (Art. 725 Abs. 1 OR).»
- ²⁹ Böckli Peter, Revisionsstelle und Abschlussprüfung, Zürich, 2007, S. 210
- ³⁰ Schweizer Prüfungsstandards, S. 171
- ³¹ Standard zur eingeschränkten Revision, 1.4.1 Pflicht zur ordentlichen Revision, S. 10 f.
- ³² Art. 727 Abs. 1 3. Punkt OR sowie Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts vom 23. Juni 2004, S. 4013
- ³³ Auch HWP, Band 2, S. 380: «Verstösse gegen die Offenlegungspflicht im Anhang können zu einer Einschränkung führen.»
- ³⁴ HWP, Band 2, S. 386
- ³⁵ Standard zur eingeschränkten Revision, S. 27