



Daniela Salkim

dipl. Wirtschaftsprüferin
Leiterin Wirtschaftsprüfung,
Audit Treuhand AG, Horgen
www.audit-treuhand.ch



Dieser Fachbeitrag steht Ihnen auch als Audio-Datei zur Verfügung: auf www.trex.ch gehen, direkt hören oder herunterladen.

Eingeschränkte Revision

SER 2022: Wichtige Änderungen im Überblick

Die Fachverbände TREUHAND|SUISSE und EXPERTsuisse haben die Aktienrechtsrevision zum Anlass genommen, den Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision zu aktualisieren und an die Bestimmungen des revidierten Aktienrechts anzupassen. Seit Mitte Oktober ist die Ausgabe 2022 als Print-Version sowie digital verfügbar. Der folgende Beitrag zeigt wichtige Änderungen gegenüber der Ausgabe 2015.

Grundsätzlich kann man sagen, dass die im neuen Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER) vorgenommenen Präzisierungen und Ergänzungen hauptsächlich aufgrund des am 1. Januar 2023 in Kraft tretenden aktualisierten Aktienrechts erfolgt sind. Der Aufbau des SER 2022 ist im Vergleich zur letzten Ausgabe unverändert geblieben, sodass am bewährten KMU-Konzept festgehalten wurde. Die nachfolgenden Ausführungen zeigen wichtige Änderungen im Vergleich zur Ausgabe 2015.

1. Geltungsbereich

Der SER 2022 gilt **ab dem 1. Januar 2023** und ist für Mitglieder von TREUHAND|SUISSE und EXPERTsuisse verbindlich. Das bedeutet, dass eingeschränkt prüfende Revisoren ab 2023 ausschliesslich mit der neuen Ausgabe des Standards arbeiten dürfen.

→ Praxisfrage

Frage

Muss der Abschlussprüfer bei der Revision der Jahresrechnung per 31.12.2022 bereits mit Ausgabe 2022 arbeiten?

Antwort

Ja! Der SER 2022 ist für alle eingeschränkten Revisionen ab dem 1. Januar 2023 anzuwenden. Dies unabhängig vom Bilanzstichtag der zu prüfenden Jahresrechnung bzw. des zu prüfenden Zwischenabschlusses.

2. Anpassung der Gesetzesartikel

Die Anpassung diverser Gesetzesartikel war vor allem deshalb notwendig geworden, um die Aktualisierung der gesetzlichen Bestimmungen nachvollziehen zu können. Betroffen sind vor allem die Vorschriften zur drohenden Zahlungsunfähigkeit, zum Kapitalverlust und zur Überschuldung (inkl. Vereine und Genossenschaften) sowie zur Zwischendividende (siehe dazu SER Anhang A).

3. Präzisierungen betreffend die Prüfung von Zwischenabschlüssen

Der revidierte Standard gilt in den Fällen, in denen der Abschlussprüfer gemäss Gesetz, Statuten oder Beschluss des obersten Organs des Unternehmens Organstellung einnimmt **oder in denen das Gesetz eine eingeschränkte Revision vorsieht**. Die Bestimmungen zur eingeschränkten Revision der Jahresrechnung sind

somit analog für die **eingeschränkte Revision von Zwischenabschlüssen** (z.B. für den Zweck der Zwischendividende oder im Zusammenhang mit Art. 725a OR) anwendbar. Wo das Gesetz eine andere Prüfung oder eine andere Bestätigung verlangt (z.B. Prüfung von Kapitalerhöhungen, Kapitalherabsetzungen, Fusionen, Zwischenabschlüssen gemäss Art. 725b Abs. 2 OR usw.), ist somit weder eine eingeschränkte Revision noch ein Opting-out zulässig.

Konkret bedeutet dies, dass es sich bei der Prüfung des Zwischenabschlusses zu Fortführungs- und zu Veräusserungswerten im Falle einer begründeten Besorgnis einer Überschuldung einer Gesellschaft gemäss Art. 725b OR weder um eine eingeschränkte noch um eine ordentliche Revision handelt. Für diesen speziellen Prüfungsfall, der unabhängig von der Art der Revision der Jahresrechnung zu behandeln ist, gelten die Vorgaben des schweizerischen Prüfungsstandards 290 (PS-CH 290) von EXPERTsuisse.

→ Praxisfrage

Die Jahresrechnung per 31.12.2022 einer Gesellschaft im Opting-out zeigt, dass ein Kapitalverlust im Sinne von Art. 725a OR vorliegt. Der Verwaltungsrat sucht dafür einen zugelassenen Revisor und kann die ortsansässige Revisionsgesellschaft Müller Revisio-

nen AG für den Auftrag gewinnen. Vor Beginn der Prüfung wird eine schriftliche Auftragsbestätigung (Muster gemäss SER 2022) erstellt, mit dem Prüfkunden besprochen und anschliessend unterzeichnet. Während der Revisionsführung stellt der Revisor fest, dass wesentliche Nachtragsbuchungen notwendig sind und dass die Unternehmung nun überschuldet ist. Daraufhin erklärt der mit der Prüfung beauftragte Revisor dem Verwaltungsrat, dass das Gesetz neu besagt, dass in einem solchen Fall die Jahresrechnung bzw. je ein Zwischenabschluss zu Fortführungs- und Veräusserungswerten erstellt und geprüft werden müsste. Da ihm das Prüfrisiko zu hoch erscheint, lehnt er den (neuen) Prüfungsauftrag ab und bittet das Leitungs- und Führungsorgan der Gesellschaft einen anderen zugelassenen Revisor zu suchen. Er ist der Meinung, dass er keine weiteren Handlungspflichten in diesem Zusammenhang habe.

Frage

Hat der Prüfer recht, dass er keine weiteren Melde- und Handlungspflichten habe, weil er nicht für die Prüfung der Jahresrechnung bzw. der Zwischenabschlüsse im Sinne von Art. 725b OR beauftragt wurde?

Lösungsvorschlag

Zu dieser Frage existieren bereits verschiedene Meinungen. Welche Praxis sich zukünftig durchsetzen wird, muss abgewartet werden.

Wenn man die Ausführungen zu Art. 725a OR (Seite 578) der Botschaft des Bundesrats zur Aktienrechtsrevision konsultiert, dann kann Folgendes daraus entnommen werden:

«Der Kapitalverlust löst gemäss den Absätzen 1 und 2 verschiedene Rechtsfolgen aus. Es wird die Pflicht des VR zur Beurteilung der wirtschaftlichen Lage der Gesellschaft statuiert. Der VR soll gestützt auf aktuelle Informationen beurteilen können, welche Massnahmen zur Beseitigung des Kapitalverlusts geeignet und vorhanden sind und ob neben dem Kapitalverlust auch eine begründete Besorgnis der drohenden Zahlungsunfähigkeit besteht (s. Art. 725) oder eine Überschuldung droht (s. Art. 725b). (...)

Ergibt die Beurteilung der wirtschaftlichen Lage, dass eine begründete Besorgnis einer Zahlungsunfähigkeit nach Artikel 725 vorliegt, so greifen auch die dort vorgesehenen Handlungspflichten des VR. Ergibt sich, dass sogar eine Überschuldung droht oder eingetreten ist, so gelangen die Rechtsfolgen von Artikel 725b zur Anwendung»

(Link zur Botschaft: <https://www.fedlex.admin.ch/eli/fga/2017/112/de>)

Daraus kann man entnehmen, dass das Ziel der Prüfung gemäss Art. 725a OR nebst der Beurteilung der wirtschaftlichen Lage auch die Prüfung ist, ob sich die Gesellschaft in einem Fall von Art. 725b OR befindet.

Mit anderen Worten: Sobald ein zugelassener Revisor den Auftrag eines Unternehmens im Opting-out zur Prüfung der Jahresrechnung im Zusammenhang mit Art. 725a OR übernimmt, muss er davon ausgehen, dass die Möglichkeit besteht, dass die Gesellschaft bereits überschuldet ist. Die erneute Suche nach einem zugelassenen Revisor, der die Zwischenabschlüsse der überschuldeten Gesellschaft prüft, würde erneut Zeit in Anspruch nehmen – auch wenn der Verwaltungsrat mit der gebotenen Eile handeln würde – und Gläubigerforderungen könnten dadurch zusätzlich gefährdet werden (Art. 725b Abs. 4 OR). Aus diesem Grund wäre es nachvollziehbar, dass der erste Prüfer auch die Prüfung der Zwischenabschlüsse zu Fortführungs- und Veräusserungswerten vornehmen müsste und folglich diese Prüfung nicht ablehnen dürfte.

4. Ergänzung betreffend spezifische Wesentlichkeitsgrenzen

Der Standard definiert den Begriff «Wesentlichkeit» wie folgt (Kapitel 5.1, SER 2022):

«Wesentlich ist jede Angabe in der Jahresrechnung, die, sofern sie weggelassen oder falsch dargestellt wird, den Berichtsempfänger der Jahresrechnung in seinen Entscheidungen beeinflussen kann. Das professionelle Ermessen ist sowohl bei der Festlegung der

Wesentlichkeit als auch bei der Beurteilung von Fehlaussagen von grosser Bedeutung.»

Die Bestimmung und Berücksichtigung der Wesentlichkeitsgrenzen spielt bei der Planung und Durchführung der Abschlussprüfung eine zentrale Rolle. Der Abschlussprüfer bestimmt im Rahmen der Prüfungsplanung die Wesentlichkeit unter Berücksichtigung von quantitativen und qualitativen Kriterien. Er berücksichtigt die Wesentlichkeit sowohl bei der Jahresrechnung als Ganzes (Gesamtwesentlichkeit) als auch bei einzelnen Positionen der Jahresrechnung (Toleranzwesentlichkeit, Kapitel 5.2, SER 2022).

Im Gegensatz zur Ausgabe 2015, wo lediglich auf die Gesamt- sowie die Toleranzwesentlichkeit eingegangen wurde, erwähnt die neue Ausgabe des Standards auch die Möglichkeit der Festlegung einer oder mehrerer spezifischer Wesentlichkeitsgrenzen. Der Abschlussprüfer legt dabei eine oder mehrere spezifische Wesentlichkeitsgrenzen fest, falls mögliche Fehlaussagen von spezifischen Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben die Entscheidungen der Berichtsempfänger der Jahresrechnung beeinflussen könnten. Die Spezialwesentlichkeit ist stets tiefer als die Gesamtwesentlichkeit anzusetzen.

5. Präzisierung einzelner Unabhängigkeitsbestimmungen im Anhang B

Der Grundsatz der Unabhängigkeit ist für den Berufsstand der Abschlussprüfer von fundamentaler Bedeutung. Der Gesetzgeber und die Öffentlichkeit stellen hohe Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle. In der revidierten Ausgabe des SER wurden die beste-

Abbildung 1: Gebräuchliche Prüfungshandlungen im SER 2022

Gruppe	Anpassungen im SER 2022: Anhang D – Beispiele gebräuchlicher Prüfungshandlungen	
	Neue Prüfungshandlungen	Präzisierung bestehender Prüfungshandlungen
Allgemeine Prüfungen	<p><i>Analytische Prüfungshandlungen gegen Ende der Prüfung</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • «Feststellung, ob die Vereinfachungen und Verkürzungen bei der Erstellung eines Zwischenabschlusses nach Art. 960f OR für den Zweck einer Zwischendividende gemäss Art. 675a Abs. 2 OR die Darstellung des Geschäftsgangs nicht beeinträchtigen.» 	<p><i>Detailprüfungen:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • GV- und VR-Protokolle: <ul style="list-style-type: none"> – «Feststellen, ob die Jahresrechnung bzw. der Zwischenabschluss vom Vorsitzenden des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans und der innerhalb des Unternehmens für die Rechnungslegung bzw. den Zwischenabschluss zuständigen Person unterzeichnet oder formell gutgeheissen wurde (vgl. Art. 958 Abs. 3 OR bzw. Art. 960f Abs. 3 OR).»
Eigenkapital	<ul style="list-style-type: none"> • «Prüfung, ob ggf. die gesetzliche Verlustverrechnung nach Art. 674 OR eingehalten ist.» 	
Anhang	<ul style="list-style-type: none"> • «Befragung zu durchgeführten Kapitalerhöhungen und Kapitalherabsetzungen, die der Verwaltungsrat innerhalb eines Kapitalbands vorgenommen hat.» 	<ul style="list-style-type: none"> • «Befragung zu Gründen für einen vorzeitigen Rücktritt der Revisionsstelle (falls Rücktritt der Revisionsstelle im Geschäftsjahr erfolgt ist) oder zu Gründen der Abberufung der Revisionsstelle.»

henden Unabhängigkeitsbestimmungen im Anhang B erweitert.

Neu gelten zum Beispiel die Unabhängigkeitsvorgaben im Zusammenhang mit dem Innehaben von Führungs- und Entscheidungsfunktionen beim Revisionskunden nicht nur für die Mitarbeitenden einer Revisionsgesellschaft, sondern auch für ihre unmittelbaren Familienangehörigen. Dies hat zur Folge, dass jedes Revisionsunternehmen (mindestens jährlich) überprüfen muss, ob nicht nur ihre Mitarbeitenden, sondern auch deren unmittelbare Familienangehörige eine Führungs- oder Entscheidungsfunktion beim Prüfkunden innehaben.

Eine weitere Anpassung der Unabhängigkeitsvorgaben betrifft die Beschäftigungsverhältnisse. Bisher galt, dass, wenn ein ehemals leitender Mitarbeitender eines Prüfkunden Mitarbeitender des Revisionsunternehmens wird, der neue Mitarbeitende während zweier Jahre keine Prüfungsdienstleistungen für den ehemaligen Arbeitgeber erbringen darf. Neu dürfen leitende Mitarbeitende eines Prüfungsmandanten oder Mitarbeitende eines Prüfungsmandanten, welche durch ihre Position einen bedeutenden Einfluss auf die Buchführung oder die Aufstellung des Abschlusses hatten und in ein Prüfungs-

unternehmen übertreten, in dem Zeitraum, auf den sich die Prüfungsbestätigung erstreckt, keine Prüfungsdienstleistungen für diesen Prüfungsmandanten erbringen.

6. Ergänzung des Anhangs D zu den Beispielen gebräuchlicher Prüfungshandlungen

Die Überarbeitung des Standards hat grundsätzlich zu keiner wesentlichen Änderung des Prüfungsumfangs sowie der Prüfungstiefe bei den durchzuführenden Prüfungshandlungen geführt. Damit bleibt die abzugebende Prüfungssicherheit weiterhin deutlich geringer als bei der ordentlichen Revision.

Die Liste der gebräuchlichen Prüfungshandlungen wurde, wie in Abbildung 1 dargestellt, angepasst.

7. Neue Vorlagen und Konkretisierung bestehender Beispiele

Im Rahmen der SER-Überarbeitung wurden nicht nur neue Vorlagen im Zusammenhang mit der Prüfung von Zwischenabschlüssen erstellt,

sondern auch die bestehenden Berichtsvorlagen leicht modifiziert und die redaktionellen Erläuterungen, wo notwendig, ergänzt. Konkret wurden die Musterberichte für die eingeschränkte Revision wie folgt präzisiert: «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 dem schweizerischen Gesetz und den Statuten entsprechen.» Damit hat man eine Konsistenz zu den Berichtsvorlagen der ordentlichen Revision hergestellt. Wenn der Bericht ins Ausland geht, wird zudem deutlich ersichtlich, dass es sich um eine Prüfung nach Schweizer Gesetz handelt. Die Übersicht in Abbildung 2 zeigt die Anpassungen der Vorlagen auf. ■

→ Schlussbetrachtung

Die neue Ausgabe des Schweizer Standards zur Eingeschränkten Revision zeigt, dass gegenüber der Ausgabe 2015 weder Verschärfungen noch Aufweichungen vorgenommen wurden. Prüfungsumfang und -tiefe bei den durchzuführenden Prüfungshandlungen und damit die abzugebende Prüfungssicherheit sind weiterhin deutlich geringer als bei der ordentlichen Revision. Somit ist das Wesen der eingeschränkten Revision unverändert geblieben, und dem professionellen Ermessen («professional judgement») wird auch weiterhin ausreichend Platz geboten.

Abbildung 2: Vorlagen und Konkretisierung bestehender Beispiele im SER 2022

Anhang	Neue Vorlagen
Anhang C: Auftragsbestätigung	<ul style="list-style-type: none"> • Beispiel 3: «Bestätigungsschreiben für die eingeschränkte Revision eines Zwischenabschlusses für den Zweck der Zwischendividende» • Beispiel 4: «Bestätigungsschreiben für die eingeschränkte Revision einer Jahresrechnung für den Zweck gemäss Art. 725a Abs. 2 OR»
Anhang E: Vollständigkeitserklärung	<ul style="list-style-type: none"> • Beispiel 2: «Beispiel einer Vollständigkeitserklärung der Unternehmensleitung gegenüber dem Abschlussprüfer (für einen Zwischenabschluss, erstellt für den Zweck der Ausrichtung einer Zwischendividende)» • Beispiel 3: «Beispiel einer Vollständigkeitserklärung der Unternehmensleitung gegenüber dem zugelassenen Revisor (eingeschränkte Revision einer Jahresrechnung für den Zweck gemäss Art. 725a Abs. 2 OR)»
Anhang F: Berichterstattung	<ul style="list-style-type: none"> • Beispiel 16: «Bericht für den Zweck einer Zwischendividende nach Art. 675a Abs. 2 OR Normalwortlaut – Zwischenabschluss für den Zweck der Zwischendividende entspricht Gesetz und Statuten» • Beispiel 17: «Bericht für den Zweck gemäss Art. 725a Abs. 2 OR Normalwortlaut – Jahresrechnung entspricht Gesetz und Statuten.»

Literatur

- Standard zur Eingeschränkten Revision (Ausgabe 2015, Ausgabe 2022)
- Schweizerisches Institut für die eingeschränkte Revision von TREUHAND|SUISSE (SIFER): Arbeitshilfen/Unterrichtsmaterialien