
Eingeschränkte Revision

13. September 2007
ZTV Vorabendveranstaltung

Michael Annen, lic.oec.HSG, dipl. WP

BUCHHALTUNGS-*hrag*
UND REVISIONS-AG

Treuhandgesellschaft

Inhalt

1. Ausgangslage
2. Gesetzliche Grundlagen
3. Standard zur eingeschränkten Revision

1. Ausgangslage

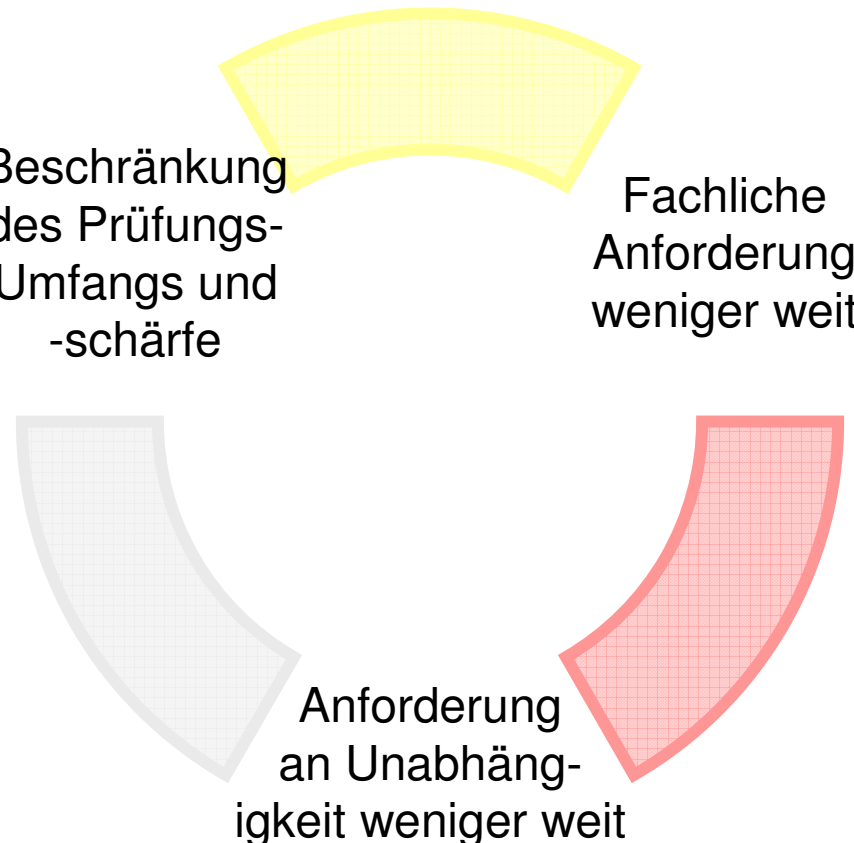
- Bilanzskandale
- Reaktion: SOX – mit exterritorialer Wirkung
- Massnahmen EU und CH
 - Anpassung EU-Richtlinien
 - Einführung PS
 - Einführung RAG und Anpassung OR
- Ziele
 - Verschärfung Revision für Grossunternehmen
 - Erleichterung für KMU-Gesellschaften

1. Ausgangslage

- Ziel: Entlastung KMU
- **Eingeschränkte Revision:**
 - Befragung zur Jahresrechnung und Gewinnverwendung
 - Gesetz und Statuten (inkl. Anhang mit Risikobeurteilung)
 - Analytische und angemessene Detailprüfung
 - Gesetzlicher Prüfungsanspruch (**Negativbestätigung**)
 - **Mitwirkung bei Buchführung erlaubt**
 - **keine Anzeigepflichten bei Gesetzesverstößen**
- **Aber: keine Unterscheidung bezüglich**
 - Anzeigepflicht bei Überschuldung
 - Revisionshaftung und Solidarität im Verwaltungsrat

1. Ausgangslage

Gesetzliche Erleichterungen



Beschränkung
des Prüfungs-
Umfangs und
-schärfe

Fachliche
Anforderung
weniger weit

Anforderung
an Unabhäng-
igkeit weniger weit

→ plus
Optionen-
system

1. Ausgangslage

- Ziel: Verschärfung für Grossunternehmen
- **Ordentliche Revision:**
 - Jahresrechnung, Konzernrechnung, Gewinnverwendung
 - Gesetz, Statuten, andere Regelwerke
 - Internes Kontrollsystem und Risikobeurteilung
 - Organisationsreglement
 - Umfassende Berichterstattung an GV (kurz) und VR (lang)
 - Keine Mitwirkung bei Buchführung erlaubt
- wie bisher
 - Anzeigepflichten bei Gesetzesverstößen & Überschuldung
 - Revisionshaftung und Solidarität im Verwaltungsrat

1. Ausgangslage – Gesetzliche Grundlagen

- Revision OR mit neuem Revisionsrecht
 - in Kraft treten 1.1.2008
- RAG (Revisionsaufsichtsgesetz)
 - in Kraft treten 1.9.2007
- **Standard zur eingeschränkten Revision**
- Schweizer Prüfungsstandards
- HWP neu (ab ca. 2009)

1. Ausgangslage - im Überblick

	Alte Gesetzgebung („Übergangsrecht ab 2006“)	Neue Gesetzgebung (ab 1.1.2008) RAG (ab 1.9.2007)
WIRTSCHAFTLICH BEDEUTENDE UNTERNEHMUNGEN <i>Mittel- und Grossunternehmen</i>	<ul style="list-style-type: none"> • PS Konzept - alle PS sind anwendbar für Prüfungen nach „Schweizerischen Prüfungsstandards“; falls BS 20 Mio./ US 40 Mio. und 200 AN (2 Kriterien erfüllen reicht!) • Publikumsgesellschaften • Besonders befähigter Revisor • Spezialgesetzl. Prüfung wie BVG/PK, Spielbanken, Banken nur nach PS 	ORDENTLICHE REVISION: <ul style="list-style-type: none"> • Falls 2 Grössenkriterien erfüllt: BS 10 Mio. - US 20 Mio.; - 50 AN • Publikumsgesellschaften zwingend • Revisionsexperte per Gesetz verlangt • Spezialgesetzliche Prüfung • PS-Konzept anwendbar (alle PS!)
ÜBRIGE <i>Klein- und kleinste Unternehmen</i>	<ul style="list-style-type: none"> • Kleiner als BS 20 Mio./ US 40 Mio. und 200 AN • Kein besonders befähigter Revisor nötig • Keine spezialgesetzliche Prüfung • Nur PS 290, 570, PS 700 und PS 910 anwendbar plus alle GzA nach wie vor gültig! <p>→ Kein Opting-Out!</p>	EINGESCHRÄNKTE REVISION: <ul style="list-style-type: none"> • Falls 2 Grössenkriterien nicht erfüllt (s. oben) • Standard zur Eingeschränkten Revision • Zugelassener Revisor <p>→ Opting-Out: bis 10 Vollzeitstellen - Verzicht auf Revisionsstelle möglich!</p>
INTERNATIONALE UNTERNEHMEN	<ul style="list-style-type: none"> • Alle PS plus ISA • Zusätzlicher Hinweis auf ISA im Revisionsbericht mit Anwendung Regelwerk (IFRS od. Swiss Gaap FER) 	<ul style="list-style-type: none"> • Alle PS plus ISA • Zusätzlicher Hinweis auf ISA im Revisionsbericht mit Anwendung Regelwerk (IFRS od. Swiss Gaap FER) • Revisionsexperte, dh. Nur ordentliche Revision z.B. für Konzernprüfung

1. Ausgangslage – „kurz & bündig“

- Revisionsaufsicht: Revisorentätigkeit wird reguliert durch Zulassungssystem
- **Besonders befähigter Revisor wird nicht automatisch zugelassener Revisor/Revisionsexperte (→ es gelten die Anforderungen des RAG)**
- Zweiteilung der Revision → „KMU-Entlastung“
- Rechtsformunabhängig
- **Unabhängigkeit wird aufgeweicht → Mitwirkung Buchführung bei eingeschränkter Revision möglich**
 - ↪ mehr Regulierung in Revisorentätigkeit bedeutet
 - ↪ mehr Formalismus (Dokumentation Arbeitspapiere!)
 - ↪ Standardisierung der Prüfarbeit (Standard zur eingeschränkten Revision, Schweizer PS)

2. Revisionsaufsichtsgesetz (RAG)

- Zulassungssystem (öffentl. Register)
- Aufsicht der Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften
- Zugelassener Revisionsexperte oder Revisor
- Sicherstellung der Qualität bei RDL
- Sonderfälle: internationale Verhältnisse, staatl. beaufsichtigte Revisionsunternehmen
- Strafbestimmungen

2. OR/Aktienrechtsrevision – „Revisionsrecht“

Ordentliche Revision	Eingeschränkte Revision
<p><i>OR 727 Revisionspflicht</i></p> <p>Publikumsgesellschaften</p> <ul style="list-style-type: none"> - Börsenkotiert - Anlehensobligationen - 20 % Aktiven od. Umsatz des Konzern durch börsenkot. Ges./Ges. mit Anlehensobligationen <p>Wirtschaftlich bedeutende Unternehmung</p> <ul style="list-style-type: none"> - Bilanzsumme 10 Mio - Umsatz 20 Mio. - 50 Vollzeitstellen <p>Konzernrechnungspflicht</p> <p>Weitere:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Opting-Up 10 % Aktionäre, Statuten, GV 	<p><i>OR 727a Revisionspflicht</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Voraussetzung, wenn ordentliche Revision nicht gegeben - → Opting-Out: Verzicht mit Zustimmung aller Aktionäre, wenn < 10 Vollzeitstellen - Wiederwahl einer Revisionsstelle bei Verzicht an GV; Anmeldung 10 Tage vor GV ausreichend - Statutenanpassung und Löschung in HR zwingend nötig (Art. 727a Abs. 5 OR)
<p><i>OR 727b Anforderungen</i></p> <p>Publikumsgesellschaften</p> <p>→ staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen</p> <p>Übrige Gesellschaften</p> <p>→ zugelassener Revisionsexperte</p>	<p><i>OR 727c Anforderungen</i></p> <p>Zugelassener Revisor nach RAG ausreichend</p>

2. OR/Aktienrechtsrevision – „Revisionsrecht“

- Pflicht zur Erstellung einer Konzernrechnung beinhaltet auch Pflicht zur ordentlichen Revision der Konzernrechnung sowie der Jahresrechnung der Obergesellschaft; nicht Konzernuntergesellschaften
- Opting up → ordentliche Revision:
 - Minderheitsaktionäre (mind. 10 %) → qualifizierte Minderheiten
 - GV Beschluss (besondere Vorkommnisse)
 - Statuten

2. OR/Aktienrechtsrevision – „Revisionsrecht“

- Ordentliche Revision der Jahresrechnung → zugelassener Revisionsexperte, auch für andere (besondere) Prüfungen wie Kapitalerhöhungsprüfung (Art. 652 OR Abs. 1: „...zugelassener Revisor prüft den Kapitalerhöhungsbericht und bestätigt....“)
 - Prüfungen, welche grundsätzlich durch einen zugelassenen Revisor vorzunehmen sind, müssen ebenfalls durch zugelassenen Revisionsexperten durchgeführt werden
- Eingeschränkte Revision der Jahresrechnung → zugelassener Revisor; für besondere Prüfungen, z.B.
 - Art. 635a OR – Gründungsprüfung durch zugel. Revisor
 - Art. 732 Abs. 2 OR – Kapitalherabsetzung durch zugel. Revisionsexperte
 - Art. 15 Abs. 1 FusG – zugelassener Revisionsexperte

2. OR/Aktienrechtsrevision – „Revisionsrecht“

Ordentliche Revision	Eingeschränkte Revision
<p><i>OR 728 Unabhängigkeit</i></p> <p>Keine tatsächliche noch anscheinende Beeinträchtigung der Unabhängigkeit!</p> <p>Nicht vereinbar:</p> <ol style="list-style-type: none">1. Mitglied VR/arbeitsrechtlich2. Beteiligung/Schuld-/Forderungsverhältnisse3. Enge Beziehung Prüfer zu GL/VR4. Mitwirkung Buchführung/eigene Arbeit prüfen5. Auftrag, führend zu wirtschaft. Abhängigkeit6. Nicht marktkonformer Vertrag7. Geschenke/Vorteile8. Wichtig: Bestimmungen gelten auch für VR/GL der Revisions - AG, nicht nur beteiligte Revisoren	<p><i>OR 729 Unabhängigkeit</i></p> <p>-Revisionsstelle muss unabhängig sein -Objektives Prüfungsurteil ist zu bilden</p> <p>-Mitwirkung bei Buchführung/and. DL zulässig, ABER:</p> <p>Keine Überprüfung eigener Arbeiten!</p> <p>→ organisatorische Massnahmen</p> <p>→ personelle Massnahmen</p> <p>Damit verlässliche Prüfung sichergestellt werden kann.</p>

2. OR/Aktienrechtsrevision – „Revisionsrecht“

- Unabhängigkeit „tatsächliche“ und „dem Anschein nach“
- Subjektive, innere Unabhängigkeit sowie objektive, äussere Unabhängigkeit
- Keine Entscheidungsfunktion; kein arbeitsrechtliches Verhältnis
- Keine eigene Arbeit prüfen; dabei ist der Beitrag zur Revision alleiniges Kriterium (ob Revisor im Auftragsverhältnis oder im Arbeitsverhältnis tätig wird, ist unerheblich)

2. OR/Aktienrechtsrevision – „Revisionsrecht“

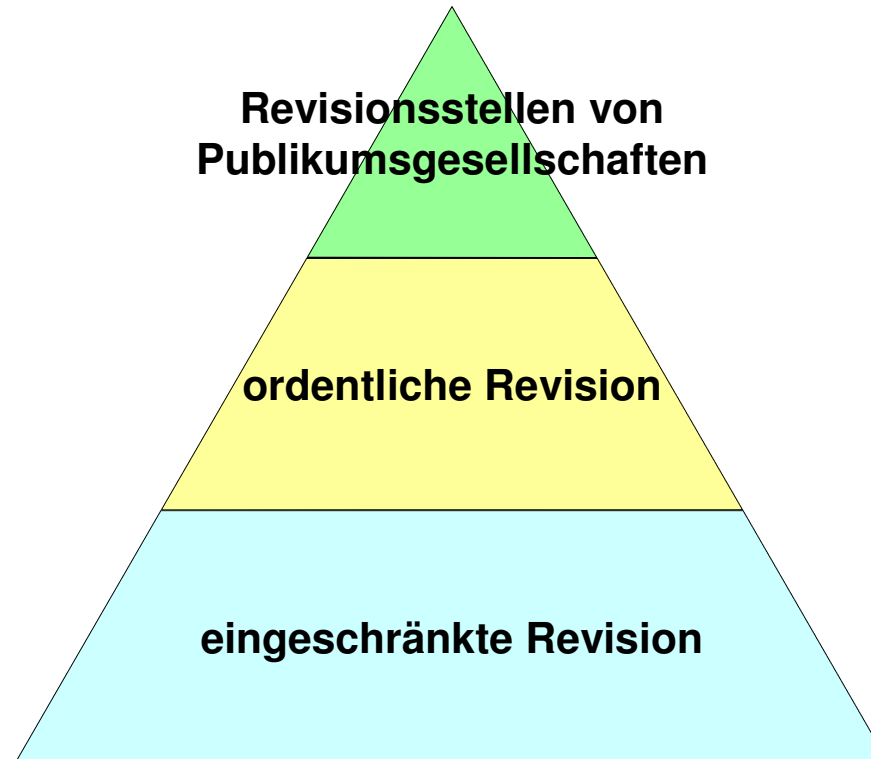
- Zielsetzung der Unabhängigkeit ist bei eingeschränkter Revision gleich wie bei ordentlicher Revision
 - daher Art. 728 Abs. 1 OR = Art. 729 Abs 1 OR
 - es gilt gleiches Prinzip der Unabhängigkeit
- **Aber (Botschaft):**
 - **Bewusster Verzicht auf Konkretisierung von Abs. 1 wie bei ordentlicher Revision**
 - **Aufweichung bei Mitwirkung Buchführung/and. DL im Hinblick auf die Bedürfnisse der KMU „DL aus einer Hand“**
 - Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten → organisatorische und personelle Massnahmen müssen eine verlässliche Prüfung sicherstellen

2. OR/Aktienrechtsrevision – „Unabhängigkeit“

Zusätzliche
Bestimmungen in
Art. 11 RAG

Art 728 OR mit 7
Punkten plus
Richtlinie TK

Art 729 OR plus
Richtlinie in
Standard eing.
Revision



10 % Honorarklausel /
leitende Mitarb. wech-
seln zu Revisionsstelle
und umgekehrt

Mitglied VR / finanz.
Beteiligung / enge
Beziehung / andere DL
/ wirtsch. Abhängigkeit
/ wertvolle Geschenke

Mitwirkung Buch-
führung / andere DL
möglich!!!

2. OR/Aktienrechtsrevision – „Revisionsrecht“

Ordentliche Revision	Eingeschränkte Revision
<p><i>OR 728a Gegenstand und Umfang</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Jahresrechnung (Konzernrechnung) - Gewinnverwendung <p>den gesetzlichen Vorschriften, Statuten (& gewähltem Regelwerk) entspricht</p> <ul style="list-style-type: none"> - IKS existiert <p>IKS ist bei Prüfungsdurchführung und Festlegung der Prüfung zu berücksichtigen!</p>	<p><i>OR 729a Gegenstand und Umfang</i></p> <ul style="list-style-type: none"> - Jahresrechnung - Gewinnverwendung <p>nicht den gesetzlichen Vorschriften, Statuten entspricht</p> <p>Umfang:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Befragungen - Analytische Prüfungshandlungen - Angemessene Detailprüfungen <p>Nicht: Geschäftsführung des VR</p>
<p><i>OR 728b Berichterstattung</i></p> <p>a) Umfassender Bericht an VR mit</p> <ol style="list-style-type: none"> a) Feststellungen über RL b) Feststellungen über IKS c) Feststellungen über Durchführung und Ergebnis der Revision <p>b) Revisionsbericht an GV (PS 700)</p>	<p><i>OR 729b Berichterstattung</i></p> <p>Revisionsbericht an GV (Standard Eing. Rev.)</p>

2. OR/Aktienrechtsrevision – „Revisionsrecht“

- Eingeschränkte Revision – Abgrenzung zur ordentlichen Revision (Botschaft):
 - keine eingehende Prüfung sämtlicher Einzelpositionen
 - keine Bewertungsprüfung
 - keine physischen Bestandaufnahmen
- ✓ Weniger hohe Zusicherung
- ✓ Keine positive Bestätigung der Rechtskonformität der JR, sondern zur negative Feststellung des Fehlens von nicht rechtskonformen Sachverhalten
- ✓ Risiko von Fehlaussagen ist zu minimieren (auch bei eingeschränkter Revision)

2. OR/Aktienrechtsrevision – „Revisionsrecht“

- Eingeschränkte Revision – nicht geprüft wird (Botschaft):
 - ✓ Andere Regelwerke (SGF, IFRS etc.)
 - ✓ ob IKS existiert

2. OR/Aktienrechtsrevision – „Revisionsrecht“

Ordentliche Revision	Eingeschränkte Revision
<p><i>OR 728c Anzeigepflichten</i></p> <p><i>Abs. 1</i></p> <p>Verstöße gegen</p> <ul style="list-style-type: none">- Gesetz- Statuten- Organisationsreglement → VR Benachrichtigen! <p><i>Abs.2</i></p> <p>Bei</p> <ul style="list-style-type: none">- wesentlichen Verstößen- VR keine angemessenen Massnahmen ergreift auf Grund schriftlicher Meldung → GV benachrichtigen! <p>Subsidiäre Anzeigepflicht bei Überschuldung der Revisionsstelle!</p>	<p><i>OR 729c Anzeigepflicht</i></p> <p>Keine Anzeigepflicht bei Verstößen gegen Gesetz, Statuten oder Organisationsreglement</p> <p>ABER:</p> <p>Subsidiäre Anzeigepflicht bei Überschuldung der Revisionsstelle!</p> <p>Anzeigepflicht bei eingeschränkter Revision ist ein Sündenfall!</p> <p><i>Korrektur bei Aktienrechtsreform?</i></p>

2. Gesetzliche Grundlagen - Gemeinsame Bestimmungen

<p><i>OR 730 Wahl der Revisionsstelle</i></p> <ul style="list-style-type: none">- Ein oder mehrere Personen, jur. Person oder Personengesellschaft- wenigstens ein Revisor mit Wohnsitz/Sitz/Niederlassung in der Schweiz haben	
<p><i>OR 730a Amtsdauer</i></p> <ul style="list-style-type: none">- 1 bis 3 Geschäftsjahre - Wiederwahl möglich- Ordentliche Revision - Amtszeitbeschränkung: Mandatsleiter längstens 7 Jahre - Wiederaufnahme nach Unterbruch 3 Jahren	<p><i>Keine Amtszeitbeschränkung bei eingeschränkter Revision für Mandatsleiter!</i></p>
<p><i>OR 730b Auskunft und Geheimhaltung</i></p> <ul style="list-style-type: none">- VR erteilt alle Auskünfte und übergibt alle Unterlagen an Revisionsstelle, wenn nötig auch schriftlich- Wahrung Geschäftsgeheimnisse durch Revisionsstelle, insbes. auch bei Berichterstattung, bei Erstattung von Anzeigen und Auskunftserteilung an GV	
<p><i>OR 730c Dokumentation</i></p> <ul style="list-style-type: none">- Dokumentation aller Revisions-DL, Revisionsberichte sowie wesentlicher Unterlagen sind 10 Jahre aufzubewahren- Unterlagen müssen ermöglichen, Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften in effizienter Weise zu prüfen.	<p><i>Gesetzlich vorgeschrieben, schriftliche Dokumentationspflicht (Revisionsnotizen!)</i></p>

2. OR/Aktienrechtsrevision – „Revisionsrecht“

- Art. 755 OR – Haftung
 - Botschaft: grundsätzlich unveränderte Haftung der Revisionsstelle
 - Ausnahme: durch engere Umschreibung der Aufgaben der eingeschränkten Revision ist Haftung bei eingeschränkter Revision nicht gleich wie bei ordentlicher Revision
- Eingeschränkte Revision → nur Prüfung der Jahresrechnung anwendbar, alles andere läuft nach Schweizer PS/HWP (= Basis für ordentliche Revision)

2. Gesetzliche Grundlagen - Gemeinsame Bestimmungen

<p><i>OR 731 Abnahme der Rechnung und Gewinnverwendung</i></p> <ul style="list-style-type: none">- Revisionsbericht muss bei GV vorliegen- Anwesenheitspflicht bei ord. Revision für Revisionsstelle, aber Verzicht durch einstimmigen Beschluss GV möglich- GV Beschlüsse nichtig, wenn kein Revisionsbericht vorliegt- Anfechtbarkeit der Beschlüsse, wenn Revisionsstelle nicht anwesend und kein Verzicht	<p><i>Keine wesentliche Änderung</i></p>
<p><i>OR 731a Besondere Bestimmungen</i></p> <ul style="list-style-type: none">- Statuten und GV können Organisation d. Revisionsstelle eingehender Regeln- Revisionsstelle – keine Aufgaben, welche Unabhängigkeit verletzt!- GV kann für Geschäftsführungsprüfung Sachverständige ernennen	<p><i>Unabhängigkeit wird im Gesetz verstärkt verankert und gewinnt noch mehr an Bedeutung!</i></p>

2. Gesetzliche Grundlagen - Weitere Gesetzesbestimmungen

Ordentliche Revision	Eingeschränkte Revision
<i>OR 725 Zwischenbilanz</i> Zugelassener Revisionsexperte	<i>OR 725 Zwischenbilanz</i> Zugelassener Revisor
<i>OR 670 Aufwertung; OR 635a Gründung und OR 652 Kapitalerhöhung</i> Zugelassener Revisionsexperte	<i>OR 670 Aufwertung; OR 635a Gründung und OR 652 Kapitalerhöhung;</i> Zugelassener Revisor
<i>OR 732 Kapitalherabsetzung, OR 653 Bedingte Kapitalerhöhung</i> Zugelassener Revisionsexperte	<i>OR 732 Kapitalherabsetzung, OR 653 Bedingte Kapitalerhöhung;</i> Zugelassener Revisionsexperte
OR 745 Abs. 3 Vorzeitige Löschung Zugelassener Revisionsexperte	OR 745 Abs. 3 Vorzeitige Löschung Zugelassener Revisionsexperte

2. OR/Aktienrechtsrevision – „Revisionsrecht“

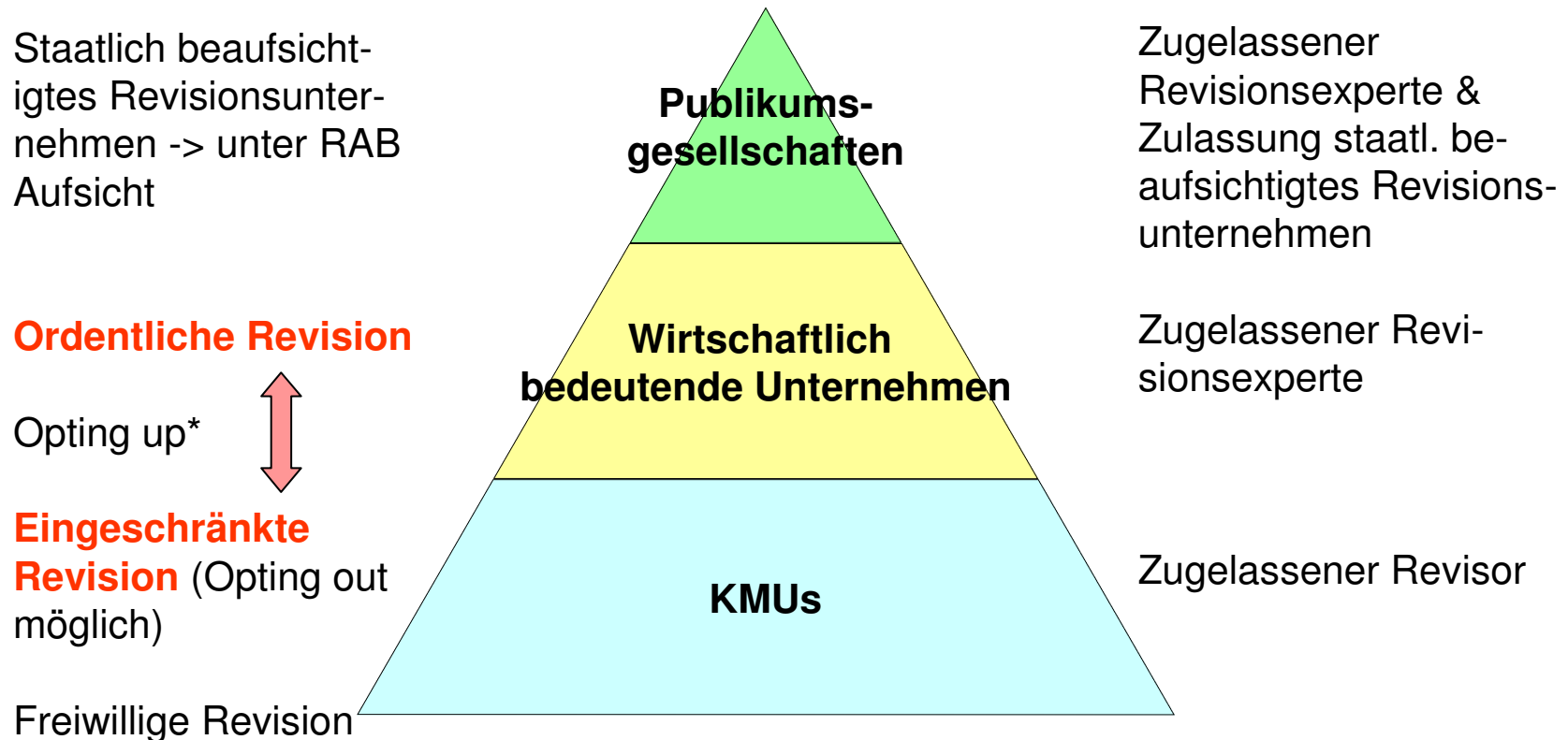
- GmbH
 - ✓ Gleich wie AGs
- Genossenschaft
 - ✓ Gleich wie AGs, aber neu keine Geschäftsführungsprüfung mehr
- Verein
 - ✓ Ordentliche Revision zwingend, sonst freiwillig, dh. Keine eing. Revision nach Gesetz (freiwillig. Mögl.) -> Art. 694 ZGB
- Stiftung
 - ✓ Gleich wie AGs -> Art. 83 a und b ZGB
 - ✓ Kein Opting out möglich, da generelle Revisionspflicht
 - ✓ Befreiung möglich (durch Aufsichtsbehörde bewilligt)
 - ✓ Familien- und kirchliche Stiftungen befreit

2. OR/Aktienrechtsrevision – Anhang der JR

- Art. 663b Ziff. 12, 13, 14 OR – zusätzliche Angaben im Anhang:
 12. **Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung**
 13. Allenfalls die Gründe, die zum vorzeitigen Rücktritt der Revisionsstelle geführt haben
 14. Die anderen vom Gesetz vorgeschriebenen Angaben:
 - Darlegung der Risiken im Hinblick auf die Beurteilung des Jahresrechnung durch VR
 - Nur Risiken, welche Einfluss auf JR haben

☞ Diese Angaben sind, unabhängig ob ordentlich oder eingeschränkt geprüft wird, zu machen!

2. OR/Aktienrechtsrevision – „Revisionsrecht“



* Zugelassener Revisor kann ordentliche Prüfung machen → Grundregel: wo Heute „besonders befähigter“ Revisor ist, ist zugelassener Revisionsexperte nötig.

3. Standard Eingeschränkte Revision

- Risikoorientierter Prüfungsansatz wie beim PS-Konzept
- Diverse „Vereinfachungen“ gegenüber ordentlicher Revision
- **Zweck:**
 - Berufspflichten des Abschlussprüfers erläutern
 - Form und Inhalt des Revisionsberichtes
- Verbindlich für TK- und STV-Mitglieder
- „professional judgement“

3. Standard Eingeschränkte Revision

- Eingeschränkte Revision basiert auf Review (PS 910) plus angemessene Detailprüfungen gemäss Gesetz
- Anwendbar für BS 10 Mio./US 20 Mio./50 AN
- Nur Einzelabschluss anwendbar; Konzernrechnung immer ordentlich zu prüfen!
- Andere Bestätigungen vom Gesetz verlangt - keine eingeschränkte Revision erlaubt! (z.B. Kapitalerhöhungsprüfung etc.)
- **Negative Prüfungsbestätigung**

3. Standard Eingeschränkte Revision

- Mandatsannahme: prüfen, ob nur eingeschränkt geprüft werden muss
- Nicht geprüft werden, Einhaltung von besonderen Regelwerken oder IKS-Existenz
- Auftragsbestätigung
- Vollständigkeitserklärung
- Dokumentation (Jahresakten, Dauerakten)
- Berichterstattung: **Keine Abnahme oder Rückweisungsempfehlung!**

3. Standard Eingeschränkte Revision

Worauf verzichtet die eingeschränkte Revision?

- Keine Prüfung des IKS
- Keine Inventurbeobachtung und Drittbestätigungen
- die Prüfung beschränkt sich grundsätzlich auf beim geprüften Unternehmen intern verfügbare Informationen
- Keine Befragungen oder Prüfungshandlungen zur Aufdeckung von deliktischen Handlungen und weiteren Gesetzesverstößen
- Keine repräsentative Stichprobenverfahren

3. Standard Eingeschränkte Revision: Prüfungsansatz

1. **Verständnis des Unternehmens (zur Risikoeinschätzung)**
 - Unternehmen/Branche verstehen mittels Internet, Zeitschriften, Infos etc.
 - Analytische Prüfung/Befragung/Budget/Finanzplanung etc.
2. **Beurteilung inhärentes Risiko**
 - Auf Ebene JR
 - Auf Ebene einzelne JR-Positionen
3. **Wesentlichkeitsgrenze festlegen**
4. **Prüfungsstrategie**
 - Prüfungsvorgehen
 - Schwerpunkte bilden
5. **Prüfungsprogramm**
 - Befragungen
 - Analytische Prüfungshandlungen
 - Angemessene (elementare) Detailprüfungen
6. **Gesamturteil**
 - Urteil über Jahresrechnung
 - Korrektur entdeckte Fehlansagen



4. – 6. Prüfungsplanung

3. Standard Eingeschränkte Revision: **Risikobeurteilung**

- Organisation & wichtigste Elemente des Geschäftsmodells, insbes. Rechnungswesen
- Standorte, Eigentümer, nahestehende Parteien
- Arten von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten, Erträgen und Aufwand
- **Analytische Prüfungshandlungen**; finanzielle und nichtfinanzielle Informationen (z.B. Einkaufscenter Umsatz/m²)
- Beurteilung **inhärentes Risiko** pro Position der JR (Bewertungsentscheide der Unternehmensleitung, Komplexität der Transaktionen, Wertschwankungen aufgrund von Markteinflüssen, Branche etc.)

4. Standard Eingeschränkte Revision: Wesentlichkeit

- *Wesentlich* = Informationen in der Jahresrechnung, welche den Adressaten der JR beeinflussen
- *Wesentlichkeit* = Schwellenwert

Wie wird die Wesentlichkeit festgelegt?

1. *Gewinn vor Steuern*
2. *Eigenkapital (bei Verlustsituation)*

→ Fehlaussagen sind zusammenstellen; wenn wesentlich, dann Korrektur der JR erforderlich

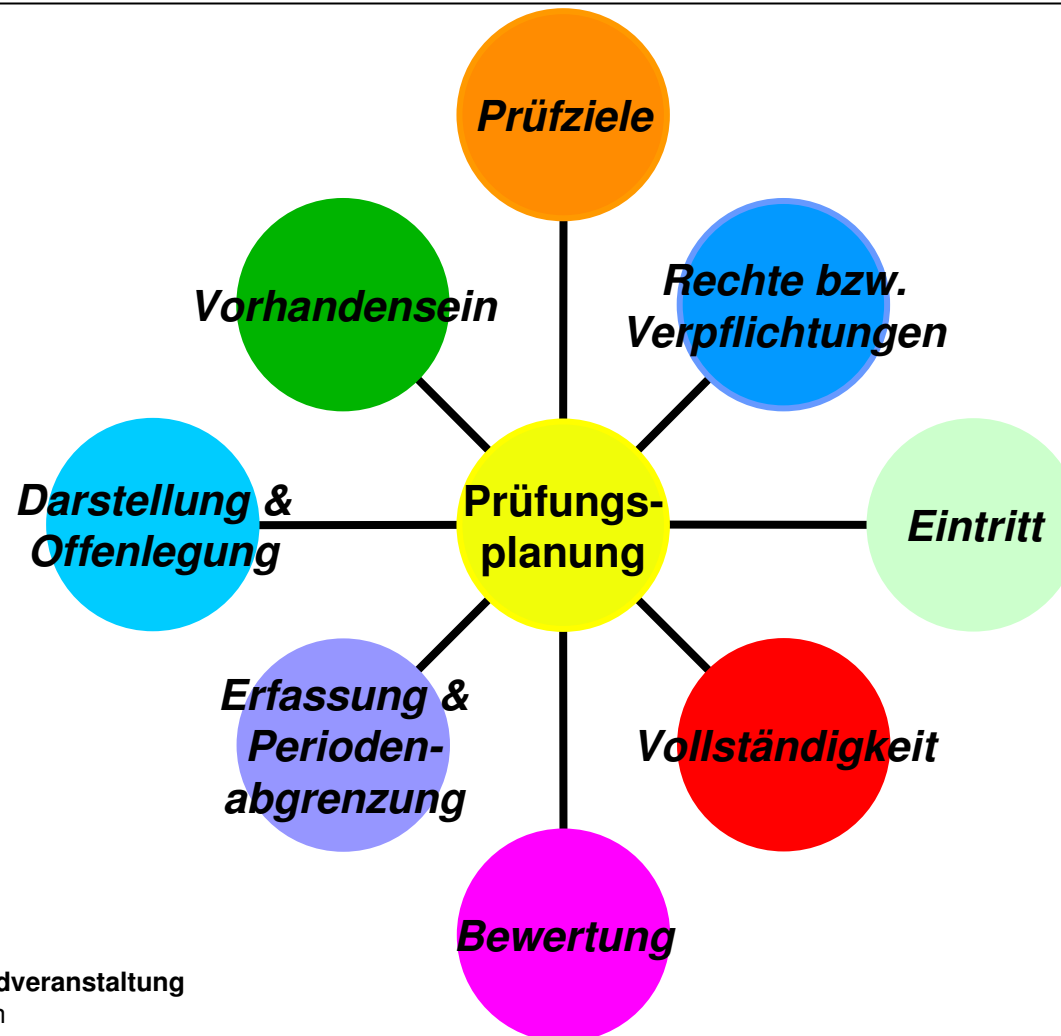
4. Standard Eingeschränkte Revision: Prüfungsplanung

- erhöhtes inhärentes Risiko ?
- Wesentlichkeit vorhanden ?

Prüfungsplanung Einzelpositionen:

- Angemessene Detailprüfungen

4. Standard Eingeschränkte Revision: **Prüfungsplanung**



4. Standard Eingeschränkte Revision: **Prüfungsprogramm**

➤ Festlegung der Prüfungshandlungen, wie

- **Befragungen**
 - Befragungen alleine genügen nicht!
 - Kernaussagen sind zu dokumentieren! (Standard eingeschränkte Revision: Dokumentation geht weiter - z.B. Gesprächsprotokoll)
- **Analytische Prüfungshandlungen**
 - Kennzahlen, Trends, Budgets, Finanzplanung
 - Vorjahres-, Branchenvergleiche
 - Relationen aus Erfahrungszahlen (Salär im Verhältnis zur Mitarbeiterzahl)
- **Angemessene Detailprüfungen**
 - Bestandes- und Bewertungsprüfungen

➤ Beilage C in SER pro Position aufgelistet

4. Standard Eingeschränkte Revision: Prüfungshandlungen - Detailprüfungen (1/2)

- Bestandesprüfung
 - Bankauszug per 31.12.2005
 - Hypothekbestätigung per Stichtag etc.
 - Inventurliste für Warenlager
 - Liste angef. Arbeiten - wobei Entstehung geprüft/verstanden werden muss
- Bewertungsprüfung
 - Wertberichtigungen Debitoren/Warenlager genügend
 - Inventar zu hoch erfasst (Vergleich mit EP oder VP abzüglich Gewinnmarge)
 - Beteiligungen - Bewertung vornehmen für Werthaltigkeitsprüfung
 - Forderungen - Gegenpartei (schon bezahlt bis zur Revision? Zahlungskräftiger Kunde? Vergangenheit Debitorenverluste?)
 - Forderung Aktionär - oft heikel
 - Gibt es komplexe Vertragsklauseln

4. Standard Eingeschränkte Revision: Prüfungshandlungen - Detailprüfungen (2/2)

Im Standard eingeschränkte Revision sind Beispiele für

- empfohlene Prüfungshandlungen
- weiterführende Prüfungshandlungen enthalten
 - Detailprüfungen angepasst auf Situation und Assurance einer Eingeschränkten Revision
 - **Situation:** Grösse, Komplexität der Unternehmung und der Rechnungslegungsthemen (Bewertungsfragen Bilanzpositionen, Abgrenzungen, Transaktionen, Finanzinstrumente, Verträge etc)

4. Standard Eingeschränkte Revision: Dokumentation (1/5)

Warum Dokumentation der Prüfung?

- Nachweis, dass Prüfungsaussage gestützt wird
- Revision nach Standard durchgeführt wurde

Was wird dokumentiert?

- Planung und Durchführung der Prüfarbeiten

Wie ist zu dokumentieren?

- Datieren der wichtigsten Dokus, mit Autor/leit. Revisor
- Kurzes Memo mit Schlussfolgerungen durch leitenden Revisor

4. Standard Eingeschränkte Revision: Dokumentation (2/5)

Jahresakten (= Arbeitspapiere)

→ nach konkreten Umständen zu richten

- Überlegungen zur Unabhängigkeit
- Prüfungsplanung: Verständnis Unternehmung, Wesentlichkeitsüberlegungen, inhärente Risiken → Risikobeurteilung
- Prüfprogramm mit einzelnen Positionen
- Entdeckte Fehlaussagen und Disposition
- **Erhaltene Prüfnachweise** und deren **Beurteilung** durch Prüfer
- Evtl. auch Korrespondenz/Gesprächsprotokolle
- Unterzeichnete Jahresrechnung/ Vollständigkeitserklärung

4. Standard Eingeschränkte Revision: Dokumentation (3/5)

Dauerakten (= Arbeitspapiere)

→ über mehrere Jahre gültige Dokumente wie

- Verträge
- Registerauszüge
- Statuten
- öffentliche Urkunden
- Bewertungsgutachten
- Etc.

4. Standard Eingeschränkte Revision: Dokumentation (4/5)

- Arbeitspapiere = Dokumentation der Prüfungsarbeiten zwingend!!!
- Auftragsbestätigung*
- Revisionsbericht
- Erläuternder Bericht an VR**
- Vollständigkeitserklärung

* Empfohlen (bei einfachen & klaren Verhältnissen Verzicht vertretbar)

** Nur bei ordentlicher Revision zwingend

4. Standard Eingeschränkte Revision: Dokumentation (5/5)

- Aufbewahrung 10 Jahre
- Was soll dokumentiert werden?
 - Planung und Durchführung
 - Kernaussagen und -überlegungen der Prüfung
 - Schlussfolgerungen
- Kein „Overkill“, aber angemessen
- Keine (teuere) Software Lösung nötig, um sowohl eingeschränkte wie auch ordentliche Revision professionell durchführen zu können.

4. Standard Eingeschränkte Revision: Berichterstattung

Was muss der Revisionsbericht enthalten?

- ✓ Klar formulierte negative Zusicherung über die JR
- ✓ Bewertung der Schlussfolgerungen aus den erlangten Nachweisen als Gesamtheit
- ✓ Umschreibung des Umfangs des Auftrags
- ✓ Datum Bericht = Beendung der Prüfung
- ✓ Unternehmensleitung muss JR formell gutheissen, bevor Bericht unterzeichnet werden kann
- ✓ **Keine Abnahme- oder Rückweisungsempfehlung an die Generalversammlung**
- ✓ Zusatz & Offenlegung im Anhang für objektive Unüberprüfbarkeiten bzgl. Entwicklungen der Zukunft (insbes. bei Unternehmensfortführung, etc.)

4. Standard Eingeschränkte Revision: Berichterstattung (1/7)

Negative Zusicherung

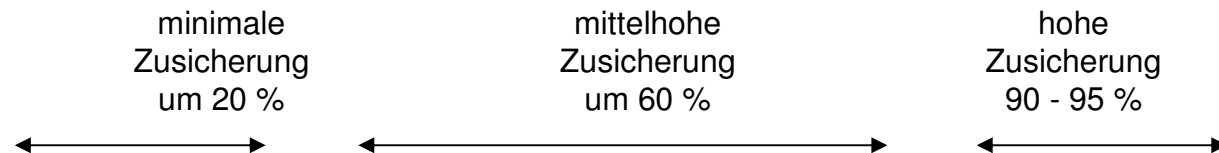
- Abschlussprüfer stösst auf Sachverhalte, welche offenzulegen sind:
 - o Einschränkung der negativen Zusicherung
 - o verneinende Aussage
 - o keine Aussage

- Beschränkung des Prüfungsumfangs:
 - o Einschränkung der negativen Zusicherung
 - o keine Aussage

4. Standard Eingeschränkte Revision: Berichterstattung (1/7)

Schlussfolgerung

- Angemessene Prüfungsnachweise
 - Prüfungsnachweise sind aufgrund der eingeschränkten Prüfung ebenfalls eingeschränkt
 - Review liefert eine weniger hohe Urteilssicherheit (moderate)



- Prüfungsurteil
 - negativ formulierte Zusicherung

4. Standard Eingeschränkte Revision: Berichterstattung (2/7)

Berichtsbeispiele gemäss Standard eingeschränkte Revision:

1. Normalwortlaut
2. Eingeschränkte Prüfungs-Aussage
 - Aufgrund eines festgestellten Sachverhaltes
3. Eingeschränkte Prüfungs-Aussage
 - Aufgrund der Annahme einer wesentlichen Fehlaussage
4. Verneinende Prüfungs-Aussage
 - Aufgrund eines festgestellten Sachverhalts
5. Unmöglichkeit einer Prüfungs-Aussage
 - Aufgrund der Annahme einer wesentlichen Fehlaussage
6. Unmöglichkeit einer Prüfungs-Aussage
 - Wegen der Beschränkung des Prüfungsumfangs

4. Standard Eingeschränkte Revision: Berichterstattung (3/7)

Bericht der Revisionsstelle zur **eingeschränkten Revision** an ... der XY AG.

Als Revisionsstelle haben wir die Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang) der XY AG für das am 31. Dezember 2007 abgeschlossene Geschäftsjahr geprüft.

Für die Jahresrechnung ist der VR verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, diese zu prüfen. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Befähigung und Unabhängigkeit erfüllen.

Unsere Revision erfolgte nach dem **Schweizer Standard zur eingeschränkten Revision**. Danach ist eine Revision so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen 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 nicht Bestandteil dieser 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 Bilanzgewinnes nicht Gesetz und Statuten entsprechen.

4. Standard Eingeschränkte Revision: Berichterstattung (4/7)

Mitwirkung bei der Buchführung

...

Für die Jahresrechnung ist der VR verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, diese zu prüfen. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Befähigung und Unabhängigkeit erfüllen. Ein Mitarbeiter unserer Gesellschaft hat im Berichtsjahr bei der Buchführung mitgewirkt. An der eingeschränkten Revision war er hingegen nicht beteiligt.

...

oder

...

Unsere personell und administrativ getrennte Buchführungsabteilung, die an der eingeschränkten Revision nicht beteiligt ist, hat im Berichtsjahr bei der Buchführung mitgewirkt.

4. Standard Eingeschränkte Revision: Berichterstattung (5/7)

Einschränkung - qualified negative assurance

...

Die Revision wurde von dem Unterzeichnenden geleitet.

Unsere Revision hat ergeben, dass die Vorräte unkurrante Handelswaren enthalten, die nicht wertberichtet worden sind. Hierdurch sind die Vorräte um rund CHF xxx überbewertet; entsprechend ist das Ergebnis zu günstig ausgewiesen (*→ gleiche Formulierung wie in PS 700 für ordentliche Revisionen*)

Bei unserer Revision sind wir - mit Ausnahme mit der im vorstehenden Absatz dargelegten Einschränkung - nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Gewinnverwendung nicht Gesetz und Statuten entsprechen.

4. Standard Eingeschränkte Revision: Berichterstattung (6/7)

Einschränkung - adverse statement

...

Die eingeschränkte Revision wurde von dem Unterzeichnenden geleitet.

Unsere Revision hat ergeben, dass die Vorräte unkurrante Handelswaren enthalten, die nicht wertberichtet worden sind. Hierdurch sind die Vorräte um rund CHF xxx überbewertet; entsprechend ist das Ergebnis zu günstig ausgewiesen (→ *gleiche Formulierung wie in PS 700 für ordentliche Revisionen*)

Wegen der Auswirkung des im vorstehenden Absatz dargelegten Sachverhalts entspricht die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes nicht Gesetz und Statuten.

4. Standard Eingeschränkte Revision: Berichterstattung (7/7)

Unmöglichkeit einer Prüfungs-Aussage

...
Aufgrund unser Revision müssen wir annehmen, dass die Garantierückstellungen in einem nicht näher bezifferbaren Ausmass wesentlich zu niedrig bilanziert worden sind. Entsprechend wäre das Ergebnis sowie das Eigenkapital zu günstig ausgewiesen.

(→ gleiche Formulierung wie in PS 700 für ordentliche Revisionen)

Wegen der möglichen Auswirkung der im vorstehenden Absatz dargelegten Annahme sind wir nicht in der Lage, eine Prüfungsaussage zu machen.

4. Standard Eingeschränkte Revision: Überschuldung einer Aktiengesellschaft

- Keine eingeschränkte noch ordentliche Prüfung → separate Berufsregeln sind relevant
- Zwischenbilanz muss nicht durch Revisionsstelle geprüft werden, sondern Unternehmung kann zugelassenen Revisor nach Wahl beiziehen
- Anzeigepflicht bleibt bei eingetragenen Revisionsstelle (subsidiär)
- Keine Pflichten sofern Revisionsstelle gutgläubig davon ausgehen kann, dass Organe ihren Pflichten nachkommen (Erstellen Zwischenbilanz und Benachrichtigung des Richters)
- **Andere Gesetzesverstöße sind nicht zu melden (z.B. gegen das Organisationsreglement)**

4. Standard Eingeschränkte Revision: Anhänge

- A – Gesetzesbestimmungen
- B – Unabhängigkeit
- C – Auftragsbestätigung
- D – Beispiele möglicher Prüfungshandlungen
- E – Vollständigkeitserklärungen
- F – Berichterstattung
- G – Unternehmensfortführung
- H – Verhalten bei Überschuldung einer Aktiengesellschaft

Weiter Infos

Infos:

www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch

Weiterbildungsveranstaltungen:

www.unternehmerforum.ch:

- 27./28.9.2007 Davos Kongress Treuhand
- 29.10/27.11.2007 Revisionstagung Zürich

STV – Sektion ZH (www.stv-zh.ch)

- 7.11/21.11 und 5.12.2007 Tagesseminar Eingeschränkte Revision