

Das neue Revisionsrecht sieht umfangreiche Berichtspflichten des Revisors vor. Differenzierungen in Umfang und Adressatenkreis der Berichterstattung ergeben sich dabei primär aufgrund der Unterscheidung in ordentliche und eingeschränkte Revision. Die Kommission für Wirtschaftsprüfung (KWP) der Treuhand-Kammer hat sich mit den gesetzlichen Neuerungen intensiv auseinandergesetzt. Ergebnis sind neue Mustertestate und Berichtsbeispiele, die hier vorgestellt werden.

THORSTEN KLEIBOLD

BERICHTERSTATTUNGEN DES REVISORS NACH NEUEM REVISIONSRECHT

Testate für die ordentliche und die eingeschränkte Revision sowie Spezialtestate

1. AUSGANGSLAGE

Das zum 1. Januar 2008 in Kraft getretene neue Revisionsrecht sieht eine rechtsformunabhängige Pflicht zur Abschlussprüfung vor. Art. 727 des *Obligationenrechts* (OR) bestimmt, welche Gesellschaften ihre Jahresrechnung und gegebenenfalls ihre Konzernrechnung ordentlich prüfen lassen müssen. Gesellschaften, die der ordentlichen Revision nicht unterstehen, sind einer eingeschränkten Revision zu unterziehen, es sei denn, es kann und wird von der Möglichkeit eines Opting-out Gebrauch gemacht (Art. 727 a OR).

Ordentliche und eingeschränkte Revision unterscheiden sich durch den Prüfungsumfang sowie die Herangehensweise an die Prüfung. Diese Differenzierung spiegelt sich auch wider in Art und Umfang der Berichterstattung.

Die Wahl als Revisionsstelle ist davon abhängig, ob die Revisionsunternehmung bzw. der einzelne Prüfer über die notwendige Zulassung bei der *Revisionsaufsichtsbehörde* (RAB) verfügt.

Auch im Falle von Spezialprüfungen, etwa im Bereich Gründung, Kapitalerhöhung bzw. -herabsetzung, ist die Zulassung bei der RAB zwingende Voraussetzung, da es sich hier um gesetzliche Revisionsdienstleistungen nach Art. 2 lit. a) des *Revisionsaufsichtsgesetzes* (RAG) handelt. Zwangsläufig waren daher auch bei diesen Prüfungsbestätigungen Textanpassungen notwendig.

Zu berücksichtigen waren in der Ausarbeitung der neuen Testate und Prüfungsbestätigungen auch gewisse Änderungen in den *International Standards on Auditing* (ISA) sowie das international gebräuchliche Vokabular.

2. BERICHTERSTATTUNG ÜBER DIE ABSCHLUSSPRÜFUNG

2.1 Ordentliche Revision. Im Falle der ordentlichen Revision unterscheidet das Gesetz die umfassende Berichterstattung an den Verwaltungsrat (Art. 728 b Abs. 1 OR) sowie den zusammenfassenden Bericht an die Generalversammlung (Art. 728 b Abs. 2 OR).

2.1.1 Umfassender Bericht an den Verwaltungsrat. Der neue umfassende Bericht an den Verwaltungsrat tritt künftig an die Stelle des Erläuterungsberichts. Er hat Angaben zu enthalten über Feststellungen hinsichtlich der Rechnungslegung, über das *interne Kontrollsystem* (IKS) sowie die Durchführung und das Ergebnis der Revision (Art. 728 b Abs. 1 OR). Die bisher vom Berufsstand in der Praxis oft verwendete Kurzform des Erläuterungsberichts ist somit nicht mehr zulässig. Der Bericht kann jedoch situationsabhängig auch knapp und stichwortartig abgefasst werden. Auch Verweise auf einen allfälligen Management Letter sind möglich; dieser sollte dann jedoch dem umfassenden Bericht beigelegt werden. Zwingend ist in jedem Fall, einen schriftlichen Bericht abzufassen.

Die KWP hat entschieden, diesbezüglich derzeit keinen eigenen Standard auszuarbeiten. Dies insbesondere aus der Überlegung heraus, dass der umfassende Bericht kein starres Kommunikationsinstrument sein sollte, sondern stets den Besonderheiten der Gesellschaft (Art und Komplexität der Geschäftstätigkeit, Risikoprofil) sowie dem Wissensstand bzw. Informationsbedürfnis des Verwaltungsrats angepasst werden sollte.

Statt eines Standards hat die KWP daher ein «Q&A»-Papier (Fragen und Antworten) erstellt, das als Orientierungshilfe dienen soll und die wesentlichen Fragen hinsichtlich Art, Umfang und Form des umfassenden Berichts aufgreift. Dieses Papier ist auf den Webseiten der *Treuhand-Kammer* in der Rubrik «Standards und Publikationen – Q&A der KWP» abrufbar.

2.1.2 Zusammenfassender Bericht an die Generalversammlung. Der zusammenfassende (summarische) Bericht an die Generalversammlung enthält eine Stellungnahme zum Ergebnis der



THORSTEN KLEIBOLD,
WIRTSCHAFTSPRÜFER,
STEUERBERATER (D),
FACHBEREICHS-
ENTWICKLUNG DER
TREUHAND-KAMMER,
ACA-HSG, UNIVERSITÄT
ST. GALLEN, ST. GALLEN

Prüfung. Diese Stellungnahme beinhaltet sowohl das Urteil zur Jahres- bzw. Konzernrechnung als auch das Urteil hinsichtlich der Prüfung, ob ein IKS im Sinne von Art. 728 a Abs. 1 Ziff. 3 OR existiert.

Daneben hat die Revisionsstelle in ihrem Bericht eine Angabe zur Unabhängigkeit und zur fachlichen Befähigung anzubringen. Mit dem in Kraft treten des RAG ist die Verordnung über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren ausser Kraft gesetzt. Es gilt, dass die Befähigung zur Vornahme von Abschlussprüfungen mit Zulassung bei der RAB gegeben ist. Daher wurde im neuen Revisionsstellenbericht die Angabe hinsichtlich der Befähigung dahingehend geändert, dass neu von der «Zulassung» gesprochen wird.

Wie nach altem Recht ist im Bericht nach wie vor die Empfehlung abzugeben, ob die Jahresrechnung und die Konzernrechnung mit oder ohne Einschränkung zu genehmigen oder zurückzuweisen ist.

Neu ist die Zweiteilung des Revisionsstellenberichts in «Bericht der Revisionsstelle zur Jahresrechnung» und «Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften». Diese Gliederung basiert auf dem geänderten Interna-

tional Standard on Auditing 700 (ISA 700 «The Independent Auditor's Report on a Complete Set of General Purpose Financial Statements»). Danach wird künftig im ersten Berichtsteil das Urteil über die Jahresrechnung abgegeben, wohingegen der zweite Berichtsteil die Prüfungsbestätigung zur Existenz

«Neu wird innerhalb der «Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften» über die Unabhängigkeit berichtet.»

des IKS sowie die Abnahmeerklärung und die Bestätigung zur Gesetzes- und Statutenkonformität des Gewinnverwendungsantrags enthält.

Das neue Testat ist in *Abbildung 1* abgedruckt. Zu beachten ist, dass hinsichtlich der Formulierungen eine Harmonisierung mit dem Sprachgebrauch des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) erfolgt ist.

Abbildung 1: DAS NEUE TESTAT DER ORDENTLICHEN REVISION

Testat ordentliche Revision von Jahresrechnungen beginnend am oder nach dem 1. Januar 2008 (Einzelabschluss mit OR-Rechnungslegung)

Bericht der Revisionsstelle zur Jahresrechnung

Als Revisionsstelle haben wir die beiliegende Jahresrechnung der ABC AG, bestehend aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang für das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr geprüft.

Verantwortung des Verwaltungsrates

Der Verwaltungsrat ist für die Aufstellung der Jahresrechnung in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten verantwortlich. Diese Verantwortung beinhaltet die Ausgestaltung, Implementierung und Aufrechterhaltung eines internen Kontrollsystems mit Bezug auf die Aufstellung einer Jahresrechnung, die frei von wesentlichen falschen Angaben als Folge von Verstössen oder Irrtümern ist. Darüber hinaus ist der Verwaltungsrat für die Auswahl und die Anwendung sachgemässer Rechnungslegungsmethoden sowie die Vornahme angemessener Schätzungen verantwortlich.

Verantwortung der Revisionsstelle

Unsere Verantwortung ist es, aufgrund unserer Prüfung ein Prüfungsurteil über die Jahresrechnung abzugeben. Wir haben unsere Prüfung in Übereinstimmung mit dem schweizerischen Gesetz und den Schweizer Prüfungsstandards vorgenommen. Nach diesen Standards haben wir die Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass wir hinreichende Sicherheit gewinnen, ob die Jahresrechnung frei von wesentlichen falschen Angaben ist.

Eine Prüfung beinhaltet die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen für die in der Jahresrechnung enthaltenen Wertansätze und sonstigen Angaben. Die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemässen Ermessen des Prüfers. Dies schliesst eine Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben in der Jahresrechnung als Folge von Verstössen oder Irrtümern ein. Bei der Beurteilung dieser Risiken berücksichtigt der Prüfer das interne Kontrollsystem,

soweit es für die Aufstellung der Jahresrechnung von Bedeutung ist, um die den Umständen entsprechenden Prüfungshandlungen festzulegen, nicht aber um ein Prüfungsurteil über die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems abzugeben. Die Prüfung umfasst zudem die Beurteilung der Angemessenheit der angewandten Rechnungslegungsmethoden, der Plausibilität der vorgenommenen Schätzungen sowie eine Würdigung der Gesamtdarstellung der Jahresrechnung. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise eine ausreichende und angemessene Grundlage für unser Prüfungsurteil bilden.

Prüfungsurteil

Nach unserer Beurteilung entspricht die Jahresrechnung für das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr dem schweizerischen Gesetz und den Statuten.

Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften

Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen an die Zulassung gemäss Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) und die Unabhängigkeit (Art. 728 OR und Art. 11 RAG) erfüllen und keine mit unserer Unabhängigkeit nicht vereinbare Sachverhalte vorliegen.

In Übereinstimmung mit Art. 728 a Abs. 1 Ziff. 3 OR und dem Schweizer Prüfungsstandard 890 bestätigen wir, dass ein gemäss den Vorgaben des Verwaltungsrates ausgestaltetes internes Kontrollsystem für die Aufstellung der Jahresrechnung existiert.

Ferner bestätigen wir, dass der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes dem schweizerischen Gesetz und den Statuten entspricht und empfehlen, die vorliegende Jahresrechnung zu genehmigen.

[Unterschrift der Revisionsstelle]

[Nennung des leitenden Revisors bzw. Mandatsleiters, einschliesslich Darstellung seiner Zulassung]

[Datum]

[Adresse der Revisionsstelle]

Neu wird innerhalb der «Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften» über die Unabhängigkeit berichtet. Dabei tragen das Revisionsunternehmen und auch das geprüfte Unternehmen gleichermassen die Verantwortung dafür, dass die Unabhängigkeit der Revisionsstelle gegenüber dem Prüfkunden gewahrt bleibt. Das Revisionsun-

«Zu beachten ist, dass im Gleichklang mit dem Testat der ordentlichen Revision neu auch im Testatstext der eingeschränkten Revision von der <Zulassung> anstatt der <Befähigung> gesprochen wird.»

ternehmen ist verpflichtet, Umstände und Beziehungen zu identifizieren und zu bewerten, die Gefährdungen für die Unabhängigkeit darstellen könnten (Independence in Appear-

ance), und, falls diese nicht offensichtlich unbedeutend sind, geeignete Schutzvorkehrungen zu treffen, die diese Gefährdung beseitigen oder sie auf ein akzeptables Mass reduzieren. Solche Umstände und Beziehungen sowie die getroffenen Schutzvorkehrungen sind im Revisionsbericht an die Generalversammlung offenzulegen.

Bekanntlich begründet Art. 11 RAG zusätzliche Anforderungen an die Unabhängigkeit von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen im Zusammenhang mit Revisionsdienstleistungen bei Publikumsgesellschaften. Im Falle der ordentlichen Revision von Nicht-Publikumsgesellschaften kann dieser Hinweis auf Art. 11 RAG daher im Revisionsstellenbericht entfallen.

Ein verstärkt international zusammengesetztes Aktionariat fordert vom Abschlussprüfer regelmässig auch eine englische Berichterstattung. Daher hat die KWP den Revisionsstellenbericht auch auf Englisch verfasst (Abbildung 2).

2.2 Eingeschränkte Revision. Im Fall der eingeschränkten Revision verlangt der Gesetzgeber lediglich einen zusammenfassenden Bericht an die Generalversammlung (Art. 729b OR). Es liegt in der Eigenverantwortung jedes Revisors, da-

Abbildung 2: DAS NEUE TESTAT DER ORDENTLICHEN REVISION (ENGLISCHE FASSUNG)

**Report on ordinary audit of financial statements
beginning on or after 1 January 2008
(individual financial statements in accordance with CO)**

Report of the statutory auditors on the financial statements

As statutory auditors, we have audited the accompanying financial statements of ABC Ltd, which comprise the balance sheet, income statement and notes for the year ended [date].

Board of Directors' Responsibility

The Board of Directors is responsible for the preparation of the financial statements in accordance with the requirements of Swiss law and the company's articles of incorporation. This responsibility includes designing, implementing and maintaining an internal control system relevant to the preparation of financial statements that are free from material misstatement, whether due to fraud or error. The Board of Directors is further responsible for selecting and applying appropriate accounting policies and making accounting estimates that are reasonable in the circumstances.

Auditor's Responsibility

Our responsibility is to express an opinion on these financial statements based on our audit. We conducted our audit in accordance with Swiss law and Swiss Auditing Standards. Those standards require that we plan and perform the audit to obtain reasonable assurance whether the financial statements are free from material misstatement.

An audit involves performing procedures to obtain audit evidence about the amounts and disclosures in the financial statements. The procedures selected depend on the auditor's judgment, including the assessment of the risks of material misstatement of the financial statements, whether due to fraud or error. In making those risk assessments, the auditor considers the internal control system relevant to the entity's preparation of the

financial statements in order to design audit procedures that are appropriate in the circumstances, but not for the purpose of expressing an opinion on the effectiveness of the entity's internal control system.

An audit also includes evaluating the appropriateness of the accounting policies used and the reasonableness of accounting estimates made, as well as evaluating the overall presentation of the financial statements. We believe that the audit evidence we have obtained is sufficient and appropriate to provide a basis for our audit opinion.

Opinion

In our opinion, the financial statements for the year ended [date] comply with Swiss law and the company's articles of incorporation.

Report on Other Legal Requirements

We confirm that we meet the legal requirements on licensing according to the Auditor Oversight Act (AOA) and independence (article 728 CO and article 11 AOA) and that there are no circumstances incompatible with our independence.

In accordance with article 728a paragraph 1 item 3 CO and Swiss Auditing Standard 890, we confirm that an internal control system exists, which has been designed for the preparation of financial statements according to the instructions of the Board of Directors.

We further confirm that the proposed appropriation of available earnings complies with Swiss law and the company's articles of incorporation. We recommend that the financial statements submitted to you be approved.

[Name of the statutory auditors]

[Mention the name of the Auditor in Charge, including information relating to his/her licensing]

[Date]

[Address of the statutory auditors]

Abbildung 3: **DAS TESTAT DER EINGESCHRÄNKTEN REVISION****Testat eingeschränkte Revision von Jahresrechnungen
beginnend am oder nach dem 1. Januar 2008
(Einzelabschluss mit OR-Rechnungslegung)****Bericht der Revisionsstelle zur eingeschränkten Revision**

Als Revisionsstelle haben wir die Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang) der ABC AG für das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr geprüft.

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

Unsere Revision erfolgte nach dem Schweizer Standard zur eingeschränkten Revision. Danach ist diese Revision so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in der Jahres-

rechnung 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.

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.

Datum/Revisor/Domizil/Unterschrift/en

rüber hinaus dem Management und/oder dem Verwaltungsrat allfällige Feststellungen in Form eines Management Letters mitzuteilen.

Der Bericht an die Generalversammlung enthält einen Hinweis auf die eingeschränkte Natur der Revision. Wenn die Revisionsstelle gegebenenfalls an der Buchführung mitgewirkt hat, was unter den Voraussetzungen des Art. 729 Abs. 2 OR zulässig ist, ist auch auf diesen Umstand hinzuweisen.

Dieser Hinweis ist wichtig und notwendig, da die Unabhängigkeitsvorschriften bei der eingeschränkten Revision weniger weitgehend sind als bei der ordentlichen Revision.

Zu beachten ist, dass im Gleichklang mit dem Testat der ordentlichen Revision neu auch im Testatstext der eingeschränkten Revision von der «Zulassung» anstatt der «Befähigung» gesprochen wird. Dies im Gegensatz zum ursprünglichen Wortlaut im Standard zur eingeschränkten

Abbildung 4: **DAS TESTAT DER EINGESCHRÄNKTEN REVISION (ENGLISCHE FASSUNG)****Report on limited statutory examination of financial statements beginning on or after 1 January 2008 (individual financial statements in accordance with CO)****Report of the statutory auditors on the limited statutory examination**

As statutory auditors, we have examined the financial statements (balance sheet, income statement and notes) of ABC Ltd. for the year ended [...].

These financial statements are the responsibility of [...]. Our responsibility is to perform a limited statutory examination on these financial statements. We confirm that we meet the licensing and independence requirements as stipulated by Swiss law.

We conducted our examination in accordance with the Swiss Standard on the Limited Statutory Examination. This standard

requires that we plan and perform a limited statutory examination to identify material misstatements in the financial statements. A limited statutory examination consists primarily of inquiries of company personnel and analytical procedures as well as detailed tests of company documents as considered necessary in the circumstances. However, the testing of operational processes and the internal control system, as well as inquiries and further testing procedures to detect fraud or other legal violations, are not within the scope of this examination.

Based on our limited statutory examination, nothing has come to our attention that causes us to believe that the financial statements and the proposed appropriation of available earnings do not comply with Swiss law and the company's articles of incorporation.

Date/auditor/residence/signature(s)

Revision. Es sei hierzu auch verwiesen auf das Korrigenda-Blatt auf den Webseiten der Treuhand-Kammer unter «Standards und Publikationen».

Der Normalwortlaut des Testats bei einer eingeschränkten Revision ist in *Abbildung 3* abgedruckt. Das Testat ist nicht vollständig konform mit ISA 700, da es sich bei der eingeschränkten Revision um einen Helvetismus handelt, der in den ISA keine Entsprechung findet. Weitere Berichtsbeispiele in Fällen von wesentlichen Prüfungsfeststellungen oder der Unmöglichkeit einer Prüfungsaussage finden sich in Anhang F des Standards zur eingeschränkten Revision.

In gewissen Fällen, etwa in Konzernverhältnissen, in denen eine schweizerische Gesellschaft ausländische Aktionäre/Gesellschafter hat, ist es denkbar, dass die Revisionsstelle ihr Testat auch auf Englisch formulieren muss.

Dabei ist zu beachten, dass die eingeschränkte Revision klar von der ordentlichen Revision (Audit) abgegrenzt ist, jedoch aufgrund der Vornahme gewisser angemessener Detailprüfungen auch eine «Verschärfung» gegenüber der international üblichen «Review» (International Standard on Review Engagements 2400) darstellt. Im internationalen Kontext ist daher weder die Bezeichnung als «(Limited) Audit» noch als «Review» aussagekräftig und verständlich. Die KWP hat daher entschieden, den Begriff der eingeschränkten Revision mit «Limited Statutory Examination» zu umschreiben. Damit wird deutlich, dass es sich um eine statutarische – also gesetzliche – Prüfung von begrenztem Umfang handelt. Der englische Wortlaut ist in *Abbildung 4* wiedergegeben.

3. BERICHTERSTATTUNG IN ANDEREN PRÜFUNGSFÄLLEN

Das Gesetz sieht aus Gründen des Kapital- bzw. Gläubigerschutzes in verschiedenen Fällen Prüfungen und Bestätigungen vor, namentlich bei Gründungen (Art. 635 a OR), Kapitalerhöhungen (ordentlich und genehmigt: Art. 652 f Abs. 1 OR; bedingt: Art. 653 f Abs. 1 OR), Kapitalherabsetzungen (Art. 732 Abs. 2 OR) sowie im Falle vorzeitiger Vermögensverteilung bei Auflösung (Art. 745 Abs. 2 OR).

Diese Prüfungen stellen Spezialprüfungen im Sinne des *Prüfungsstandards* (PS) 800 «Berichte über Spezialprüfungen» dar, so dass die Grundsätze der Schweizer PS anzuwenden sind. Daher wird nun in den neuen Musterbestätigungen durchgängig formuliert, dass die Prüfung nach den Schweizer PS erfolgte. Bis anhin wurde in diesen Spezialtestaten stets formuliert, dass die Prüfung nach den Grundsätzen des Berufsstandes erfolgte, ohne diese näher zu bezeichnen.

Die Spezialtestate sind auf den Webseiten der Treuhand-Kammer online verfügbar unter «Standards und Publikationen – Muster und Beispiele».

4. FAZIT UND AUSBLICK

Seit dem 1. Januar 2008 gilt es ernst. Spezialprüfungen sind nach neuem Recht abzuwickeln. Die Prüfungen von Jahresrechnungen, die am oder nach dem 1. Januar 2008 beginnen, erfolgen entweder nach den Grundsätzen der ordentlichen Revision oder nach den Regeln für die eingeschränkte Revision.

Mit den neuen Prüfungsbestätigungen und -testaten hat die KWP die Grundlagen gelegt.

Die Testate zur ordentlichen und eingeschränkten Revision liegen in den Amtssprachen Deutsch und Französisch vor. Italienische Fassungen befinden sich in Bearbeitung. Ferner wurde je auch eine englische Übersetzung angefertigt, für die Fälle, in denen ein Abschlussprüfer über seine durchgeführte Prüfung an ausländische Gesellschafter berichtet.

Mit der Überarbeitung des Testats bei ordentlicher Revision stellt sich auch die Frage nach der weiteren Anwendbarkeit des PS 700 «Bericht des Abschlussprüfers». Die Grundaussagen dieses Standards finden weiterhin Anwendung.

Eine Überarbeitung von PS 700 sowie weiterer Prüfungsstandards wird jedoch mittelfristig in Angriff genommen. In diesem Zusammenhang arbeitet die Treuhand-Kammer an einem von der International Federation of Accountants (IFAC) genehmigten Übersetzungsprojekt mit, das unter der Federführung des deutschen Instituts der Wirtschaftsprüfer sämtliche ISA ins Deutsche übersetzen wird. ■