

Grundsätze
zur Abschlussprüfung
(GzA)

Ausgabe 2001

Grundsätze zur Abschlussprüfung (GzA)

Erscheint in deutscher, französischer und italienischer Sprache

© 2001 by Treuhand-Kammer

Treuhand-Kammer, Limmatquai 120, 8001 Zürich

Telefon 01/267 75 75, Telefax 01/267 75 85

Briefadresse: Postfach 892, 8025 Zürich

E-Mail: dienste@treuhand-kammer.ch

www.treuhand-kammer.ch

Secrétariat romand: rue Centrale 10, 1003 Lausanne

téléphone 021/320 59 30, téléfax 021/326 56 46

Adresse postale: case postale 2670, 1002 Lausanne

E-Mail: info@chambre-fiduciaire.ch

www.chambre-fiduciaire.ch

ISBN 3-908159-23-7

Bestell-Nr. 4001 D

Inhaltsverzeichnis

Nr.	Titel	Seite
0	Grundlagen der Grundsätze zur Abschlussprüfung (GzA)	3
1	Ziele und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung	5
2	Qualitätskontrolle	13
3	Arbeitspapiere	19
4	Arbeit eines anderen Prüfers	27
5	Saldobestätigung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	33
6	Anwesenheit bei der Bestandesaufnahme der Vorräte	39
7	Vollständigkeitserklärung	45
8	Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	51
9	Deliktische Handlungen und Abschlussprüfung	57
10	Zusammenarbeit mit der Internen Revision	63
11	Risikobeurteilung bei der Abschlussprüfung	67
12	Prüfung von Konzernrechnungen	73
13	Fortführung der Unternehmenstätigkeit (Going Concern)	77
14	Interne Kontrolle und Abschlussprüfung	85
15	Verhalten der Revisionsstelle bei Kapitalverlust und Überschuldung	93
16	Auftragsbestätigung zur Abschlussprüfung	107
17	Bericht der Revisionsstelle und des Konzernprüfers	121
18	Outsourcing-Verhältnisse	137
19	Arbeit eines Experten	141
20	Review (prüferische Durchsicht)	145

Um die Lesbarkeit nicht zu beeinträchtigen, stehen Personenbezeichnungen in den GzA in der maskulinen Form. Sofern darunter natürliche Personen verstanden werden, sind stets solche beiderlei Geschlechts gemeint.

Vorwort

Seit 1992 sind die Grundsätze zur Abschlussprüfung (GzA) für die Mitglieder der Treuhand-Kammer – Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer, Steuerexperten und Treuhandexperten – verbindliche Norm. Die GzA sollen hierzulande eine hohe Qualität der Abschlussprüfung gewährleisten und zu einer einheitlicheren Prüfungspraxis führen.

Die Internationalisierung der Wirtschaft und der Kapitalmärkte setzt die schweizerische Prüfungspraxis unter Anpassungsdruck. In der Rechnungslegung setzen sich anspruchsvollere Normen wie die International Accounting Standards (IAS) und die schweizerischen Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER) durch. Parallel zu dieser Entwicklung steigen die Anforderungen an die Abschlussprüfung: Die International Standards on Auditing (ISA) sind der Weltstandard, an welchem auch die schweizerische Praxis gemessen wird.

Bei der vorliegenden Neuauflage der GzA wurde darauf geachtet, dass die GzA – unter Berücksichtigung der gesetzlichen Besonderheiten – inhaltlich mit den entsprechenden ISA übereinstimmen.

Neu bzw. überarbeitet sind folgende GzA:

GzA 4 Arbeit eines anderen Prüfers (überarbeitete Fassung)

GzA 18 Arbeit eines Experten

GzA 19 Outsourcing-Verhältnisse

GzA 20 Review (prüferische Durchsicht).

Diese GzA treten am 1. Oktober 2001 in Kraft. Die restlichen GzA wurden redaktionell verbessert und einander angeglichen. Die bisherige Richtlinie zur Abschlussprüfung Nr. 1 (RzA 1) «Berichterstattung – Änderung der Standardtexte» ist nun in GzA 17 umgesetzt.

Ziel ist, dass das vorliegende Regelwerk dem Prüfer praktikable Lösungsansätze aufzeigt.

Zürich, im Juni 2001

Kommission für Wirtschaftsprüfung

Grundlagen der Grundsätze zur Abschlussprüfung (GzA)

1. Einleitung

Die Treuhand-Kammer ist bestrebt, eine einheitlich hohe Qualität der Dienstleistungen ihrer Mitglieder zu gewährleisten. Ein wichtiges Mittel zu diesem Zweck sind die Grundsätze zur Abschlussprüfung (GzA). Sie sind für die Mitglieder der Treuhand-Kammer verbindlich.

Als Mitglied der internationalen Berufsorganisation, der International Federation of Accountants (IFAC), ist die Treuhand-Kammer verpflichtet, darauf zu achten, dass die GzA – vorbehaltlich gesetzlicher Bestimmungen in der Schweiz – inhaltlich den International Standards on Auditing (ISA) entsprechen.

Mit der Erarbeitung der GzA hat die Treuhand-Kammer die Kommission für Wirtschaftsprüfung beauftragt. Diese formuliert die GzA, wo nötig, in Absprache mit anderen Fachgremien. Im Anschluss an eine Vernehmlassung der Entwürfe im «Schweizer Treuhänder» werden die GzA vom Vorstand der Treuhand-Kammer genehmigt sowie publiziert.

2. Ziel und Geltungsbereich der GzA

Die GzA sollen dazu beitragen, eine hohe Qualität der Prüfungspraxis in der Schweiz sicherzustellen.

Die GzA sollen die Prüfungspraxis in der Schweiz weiterentwickeln.

Die GzA sollen allgemein anwendbar sowie knapp und verständlich abgefasst sein. Besonderheiten bestimmter Branchen und der entsprechenden Spezialgesetzgebung werden nicht berücksichtigt.

Die GzA sollen den Berufsangehörigen in allen wichtigen Belangen praktikable Vorgehensweisen, Methoden und Arbeitstechniken aufzeigen.

Die GzA sind für Mitglieder der Treuhand-Kammer verbindlich. Bei der Anwendung gilt der Grundsatz der Wesentlichkeit.

In bestimmten Fällen kann der Prüfer zum Schluss kommen, dass sich das Prüfungsziel auf andere Weise wirksamer erreichen lässt. Er muss dann die Abweichung von den GzA begründen können.

3. Aufbau und Erscheinungsmodus

Die GzA sind generell wie folgt aufgebaut:

1. Einleitung
2. Begriffe
3. Grundsatz
4. Erläuterungen
5. Verhältnis zu den International Standards on Auditing (ISA).

Der Grundsatz wird in Ziff. 3 wiedergegeben. Die Erläuterungen (Ziff. 4) zeigen auf, wie der Grundsatz anzuwenden ist.

Entwürfe zu neuen oder überarbeiteten GzA werden im «Schweizer Treuhänder» publiziert, um allen Berufsangehörigen sowie interessierten Kreisen Gelegenheit zur Mitwirkung zu geben.

Nach Berücksichtigung der eingegangenen Stellungnahmen werden die GzA vom Kammervorstand genehmigt und alsdann publiziert. Sie können bei der Geschäftsstelle der Treuhand-Kammer unentgeltlich bezogen oder von der Website www.treuhand-kammer.ch abgerufen werden.

Die GzA werden gegebenenfalls an neue Erfahrungen und Erkenntnisse angepasst.

4. Verhältnis zu den Richtlinien und Empfehlungen zur Abschlussprüfung

Treten kurzfristig Unklarheiten oder Auslegungsfragen auf, kann die Kommission für Wirtschaftsprüfung Richtlinien oder Empfehlungen erarbeiten, welche vom Geschäftsleitenden Ausschuss der Treuhand-Kammer genehmigt und alsdann publiziert werden. Die Richtlinien zur Abschlussprüfung (RzA) sind für Mitglieder der Treuhand-Kammer verbindlich, wogegen die Empfehlungen als Leitfaden dienen sollen.

5. Verhältnis zu den International Standards on Auditing (ISA)

Angestrebt wird, dass die GzA – im Rahmen der in der Schweiz geltenden Bestimmungen – inhaltlich mit den ISA übereinstimmen. Ziff. 5 eines GzA weist auf die einschlägigen ISA sowie gegebenenfalls auf unumgängliche Abweichungen von diesen hin.

Ziele und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung

1. Einleitung

1.1 Dieser GzA soll festhalten, welches die Ziele der Abschlussprüfung sind und auf welchem Wege diese zu erreichen sind.

1.2 Die Verantwortung für die Buchführung und die Jahresrechnung einschliesslich der Internen Kontrolle liegt beim geprüften Unternehmen.

1.3 Der Abschlussprüfer prüft die Ordnungs- und Rechtmässigkeit von Buchführung und Jahresrechnung. Er ist verantwortlich für die ordnungsmässige Planung und Durchführung der Prüfung sowie für die entsprechende Berichterstattung.

Die Abschlussprüfung dient dem Schutz der Aktionäre und der Gläubiger sowie den Interessen des Unternehmens, seiner Mitarbeiter und der Öffentlichkeit.

1.4 Der vorliegende GzA bezieht sich auf die Abschlussprüfung durch die gesetzliche Revisionsstelle der Aktiengesellschaft.

Für andere Abschlussprüfungen (z.B. Prüfung der Jahresrechnung von Unternehmen anderer Rechtsform, Vorsorgeeinrichtungen, Stiftungen, Vereinen; Prüfung von Konzernrechnungen, Zwischenabschlüssen; freiwillige Prüfungen) gilt dieser GzA sinngemäss unter Beachtung anders lautender Rechtsvorschriften oder spezieller GzA.

2. Begriffe

2.1 «Abschlussprüfer» ist die für die Abschlussprüfung verantwortliche natürliche oder juristische Person.

2.2 Die «Jahresrechnung» umfasst die Erfolgsrechnung, die Bilanz und den Anhang.

Sieht die im Einzelfall angewandte Rechnungslegungsnorm weitere Bestandteile vor (z.B. Mittelflussrechnung), so gehören auch diese zur Jahresrechnung.

3. Grundsatz

3.1 Basis für die Festlegung von Ziel und Umfang der Abschlussprüfung durch die gesetzliche Revisionsstelle der Aktiengesellschaft sind die Art. 727 ff. OR.

Die gesetzliche Revisionsstelle hat zu prüfen, ob die Buchführung und die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns Gesetz und Statuten entsprechen (Art. 728 Abs. 1 OR).

Über das Ergebnis ihrer Prüfung hat die Revisionsstelle der Generalversammlung schriftlich Bericht zu erstatten (s. GzA 17), wobei sie der Generalversammlung empfiehlt, die Jahresrechnung – ohne oder trotz Einschränkung – abzunehmen oder diese wegen Einschränkung an den Verwaltungsrat zurückzuweisen (Art. 729 Abs. 1 OR).

3.2 Der Abschlussprüfer muss im Sinne des Gesetzes befähigt und unabhängig sein.

3.3 Der Abschlussprüfer darf keine Einschränkung bezüglich Art und Umfang seiner unerlässlichen Prüfungshandlungen akzeptieren.

3.4 Prüfungsgegenstand sind Buchführung und Jahresrechnung, nicht aber die wirtschaftliche Lage oder die Geschäftsführung.

3.5 Die Prüfung ist ordnungsmässig durchzuführen; d.h. dass der Abschlussprüfer

- die Prüfung vorbereitet und plant;
- die Interne Kontrolle prüft (s. GzA 14);
- nach Art und Bedeutung der Positionen der Jahresrechnung und aufgrund einer Risikobeurteilung (s. GzA 11) sowie der Beurteilung der Internen Kontrolle (s. GzA 14) angemessene Prüfungshandlungen vornimmt;
- Art, Umfang und Ergebnisse seiner Prüfung in den Arbeitspapieren festhält (s. GzA 3);
- den Grundsatz der Wesentlichkeit beachtet.

3.6 Der Abschlussprüfer stellt fest, ob Jahresrechnung und Inventar rechtsgültig unterzeichnet sind. Zudem verlangt er nach Durchführung der Prüfung von den für die Erstellung der Jahresrechnung verantwortlichen Personen eine Vollständigkeitserklärung (s. GzA 7).

3.7 Vor der schriftlichen Berichterstattung (s. GzA 17) soll der Abschlussprüfer mit den zuständigen Personen des geprüften Unternehmens eine Schlussbesprechung über die Ergebnisse seiner Prüfung durchführen.

- 3.8 Damit die Aktionäre von ihrem gesetzlichen Auskunftsrecht (Art. 697 Abs. 1 OR) Gebrauch machen können, muss die Revisionsstelle gemäss Art. 729c Abs. 1 OR an der Generalversammlung anwesend sein. Die Generalversammlung kann jedoch durch einstimmigen Beschluss auf die Anwesenheit der Revisionsstelle verzichten.

4. Erläuterungen

- 4.1 Prüfungsgegenstand (Ziff. 3.4)
- 4.11 Zwar sind die wirtschaftliche Lage und die Geschäftsführung nicht Prüfungsgegenstand. Der Abschlussprüfer hat aber die bei der Prüfung festgestellten Verstösse gegen gesetzliche oder statutarische Vorschriften schriftlich dem Verwaltungsrat und in wichtigen Fällen auch der Generalversammlung zu melden (Art. 729b Abs. 1 OR). Wo eine Prüfung der Geschäftsführung vorgeschrieben ist (z.B. für Genossenschaften: Art. 906 OR; Personalvorsorgeeinrichtungen: Art. 53 BVG), handelt es sich um eine Rechtmässigkeitsprüfung, nicht eine Zweckmässigkeitsprüfung: Der Abschlussprüfer beurteilt, ob die Voraussetzungen einer gesetz-, statuten- und reglements-konformen Geschäftsführung gegeben sind und nicht, ob die Geschäftsführung im Einzelnen wirtschaftlich und wirkungsvoll gehandelt hat.
- 4.12 Die Abschlussprüfung umfasst keine gezielte Prüfung der Einhaltung von Vorschriften des Sozialversicherungs- und Abgaberechts (AHV, MWST usw.)
- Werden jedoch Verstösse gegen solche Vorschriften bei ordnungsgemässer Abschlussprüfung festgestellt, so sind sie zu melden (Art. 729b Abs. 1 OR).
- 4.13 Die Abschlussprüfung erstreckt sich auch nicht auf die Aufdeckung von Unregelmässigkeiten (Veruntreuung usw.). Werden solche bei ordnungsmässiger Abschlussprüfung jedoch festgestellt, so sind sie zu melden (Art. 729b Abs. 1 OR).
- 4.2 Prüfung der Jahresrechnung (Ziff. 3.5)
- 4.21 Der Abschlussprüfer macht eine Risikobeurteilung.
- Die Risikolage eines Unternehmens wird in der Regel bereits bei der Planung der Prüfung festgestellt und beurteilt. Dadurch kann die Prüfung auf Risikofaktoren ausgerichtet werden, die einen wesentlichen Einfluss auf Buchführung und Jahresrechnung haben (s. GZA 11).

4.22 Der Abschlussprüfer prüft die Interne Kontrolle.

Die Interne Kontrolle hat u.a. den Zweck, die Genauigkeit und Zuverlässigkeit der Buchführung – und damit die Erstellung verlässlicher Jahresrechnungen – zu gewährleisten. Um den Grad dieser Genauigkeit und Zuverlässigkeit zu beurteilen, hat der Abschlussprüfer die Interne Kontrolle zu beurteilen. Seine Prüfung bezieht sich sachlich auf die Organisation der Buchführung und der ausserbuchhalterischen Abläufe, soweit diese auf die Rechnungslegung Einfluss haben. Sie umfasst die Feststellung diesbezüglicher Systeme (Aufnahme), deren Begutachtung und die Prüfung von deren Wirksamkeit (Einhaltung der wesentlichen Kontrollen).

Stellt der Abschlussprüfer Schwachstellen der Internen Kontrolle fest, teilt er diese dem geprüften Unternehmen mit und unterbreitet allenfalls Verbesserungsvorschläge.

Das Vorhandensein bzw. die Wirksamkeit der Internen Kontrolle beeinflusst Art und Umfang der nachfolgenden Prüfungshandlungen und damit Planung und Durchführung der Prüfung.

4.23 Der Abschlussprüfer muss prüfen und beurteilen, ob

- die ausgewiesenen Aktiven bilanzierungsfähig sind und ihr Bestand nachgewiesen ist und die gesetzlichen und allfälligen statutarischen Bewertungsvorschriften eingehalten sind;
- die Verbindlichkeiten, einschliesslich angemessener Rückstellungen für ungewisse Verpflichtungen und drohende Verluste, vollständig erfasst sind;
- der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes Gesetz und Statuten entspricht;
- bilanzwirksame Ereignisse nach dem Bilanzstichtag erfasst sind;
- die buchungspflichtigen Aufwendungen vollständig erfasst und nachgewiesen sind;
- nur buchungsfähige Erträge und alle buchungspflichtigen Erträge erfasst sind;
- die Bezeichnungen in Bilanz und Erfolgsrechnung nicht irreführend und die gesetzlichen Mindestgliederungsvorschriften eingehalten sind;
- die Angaben im Anhang vollständig und richtig sind.

4.24 Die Jahresrechnung kann durch die Bildung und die Auflösung willkürlich gebildeter stiller Reserven beeinflusst sein. Gemäss Art. 669 Abs. 4 OR ist der Verwaltungsrat verpflichtet, die Revisionsstelle über die Bildung und Auflösung solcher stillen Reserven zu orientieren.

4.25 Ergeben sich aufgrund der Prüfung Indizien, dass die Fortführung des Unternehmens gefährdet sein könnte, so muss der Prüfer beurteilen, ob die Rechnungslegung zu Fortführungswerten noch zulässig oder ob auf eine solche zu Liquidationswerten umzustellen sei (s. GzA 13).

In Fällen von Kapitalverlust und Überschuldung (s. GzA 15) hat der Abschlussprüfer festzustellen, ob der Verwaltungsrat die Bestimmungen von Art. 725 OR beachtet hat. Ein Verstoss gegen diese Bestimmungen ist im Sinne von Art. 729b Abs. 1 OR zu melden. Allenfalls hat die Revisionsstelle bei Vorliegen einer offensichtlichen Überschuldung den Richter zu benachrichtigen, wenn der Verwaltungsrat die Anzeige unterlässt (Art. 729b Abs. 2 OR).

4.26 Der Abschlussprüfer führt die Prüfung aufgrund von Stichproben durch.

4.27 Bei der Auswahl der Prüfungsgebiete, Festlegung der Prüfungshandlungen und Auswertung der Prüfungsergebnisse ist der Grundsatz der Wesentlichkeit (Materiality) zu beachten. «Wesentlich» ist mit Bezug auf das Ziel der Rechnungslegung auszulegen. Es ist zu fragen, ob eine bestimmte Angabe den Adressaten der Jahresrechnung dazu veranlassen könnte, sich ein anderes Urteil über die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft zu bilden. Dabei sind sowohl der Aktionär bei der Ausübung seiner Rechte als auch die übrigen (potentiellen) Adressaten (z.B. Gläubiger) bei ihren Entscheidungssituationen zu berücksichtigen.

4.28 Stösst der Abschlussprüfer bei seiner Prüfung auf Vorgänge, die ihm ungewöhnlich erscheinen, so untersucht er diese. Gelangt er dabei zum Ergebnis, dass ein Ereignis oder eine Transaktion buchhalterisch nicht zutreffend erfasst wurde, wird er dies mit der Geschäftsleitung besprechen und nötigenfalls in seinem Bericht darauf hinweisen (s. GzA 17).

4.3 Berichterstattung (Ziff. 3.1, 3.7 und 3.8)

4.31 Der Berichterstattung an die Generalversammlung kommt viel häufiger Bestätigungs- als Mitteilungsfunktion zu.

Je nach Prüfungsergebnis wird der Bericht (s. GzA 17) ergänzt um:

- Einschränkungen des Prüfungsurteils (Art. 729 Abs. 1 OR);
- Hinweise – im Sinne der Meldepflicht von Art. 729b Abs. 1 OR – über wichtige Fälle von Gesetzes- und Statutenverstössen;
- Zusätze als weitere Angaben zum Prüfungsergebnis, welche für eine angemessene Beurteilung der Jahresrechnung von Bedeutung sind.

4.32 Die Auskunftspflicht an der Generalversammlung verlangt vom Abschlussprüfer, auf Anfrage von Aktionären und unter Wahrung des Geschäftsgeheimnisses Auskunft zu erteilen. Diese Auskunft beschränkt

sich auf Informationen über die Durchführung und das Ergebnis der Abschlussprüfung (Art. 697 Abs. 1 OR).

Gegenüber dem Verwaltungsrat als Ganzes ist die Revisionsstelle zu uneingeschränkter Auskunftserteilung verpflichtet.

- 4.33 Wo eine Revisionsstelle besondere fachliche Voraussetzungen zu erfüllen hat (s. Ziff. 4.5), muss sie gemäss Art. 729a OR zuhanden des Verwaltungsrates einen Erläuterungsbericht erstellen. Darin werden Durchführung und Ergebnis der Prüfung erläutert. Der Erläuterungsbericht kann in ausführlicher Form abgefasst sein. Aber auch weniger detaillierte Berichte (Kurzform), die vereinbarungsgemäss auf die Wiedergabe der Prüfungshandlungen verzichten, können durchaus den gesetzlichen Vorschriften genügen.
- 4.34 Die gesetzliche Schweigepflicht (Art. 730 OR und 321 StGB) verbietet dem Abschlussprüfer, Aktionären ausserhalb der Generalversammlung, Verwaltungsratsmitgliedern ausserhalb der Verwaltungsratssitzung sowie Gläubigern und anderen Dritten Auskunft zu erteilen. Vorbehalten bleibt die Auskunftspflicht gegenüber einem Sonderprüfer.

4.4 Unabhängigkeit (Ziff. 3.2)

Nach schweizerischem Recht (Art. 727c OR) müssen die Revisoren vom Verwaltungsrat und von einem Aktionär, der über die Stimmenmehrheit verfügt, unabhängig sein. Sie dürfen weder Arbeitnehmer der zu prüfenden Gesellschaft sein noch Arbeiten für diese ausführen, die mit dem Prüfungsauftrag unvereinbar sind. Zudem müssen sie auch von Gesellschaften desselben Konzerns unabhängig sein, wenn ein Aktionär oder ein Gläubiger dies verlangt.

Ferner hat die Treuhand-Kammer «Richtlinien zur Unabhängigkeit» als Ausführungsbestimmungen zur Berufsordnung erlassen. Gegenstand dieser Richtlinien ist die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vom geprüften Unternehmen bei seiner Urteilsbildung und Berichterstattung.

4.5 Befähigung (Ziff. 3.2)

Gemäss Art. 727a OR müssen die Revisoren befähigt sein, ihre Aufgabe bei der zu prüfenden Gesellschaft zu erfüllen. Nach Art. 727b OR müssen die Revisoren in bestimmten Fällen ausserdem besondere fachliche Voraussetzungen erfüllen. Die Anforderungen an besonders befähigte Revisoren sind in einer Verordnung des Bundesrates festgelegt.

5. Verhältnis zu den International Standards on Auditing (ISA)

Der vorliegende GzA entspricht inhaltlich ISA 200 «Objective and Basic Principles Governing an Audit of Financial Statements» («Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung») mit folgenden Abweichungen:

- Die Unabhängigkeit (s. Ziff. 4.4) ist international Gegenstand des «Code of Ethics for Professional Accountants» («Internationale Berufsgrundsätze») der IFAC. Dieser unterscheidet zwischen «Objektivität» als elementarem Grundsatz und «Unabhängigkeit» als Berufsgrundsatz der in der Wirtschaftsprüfung tätigen Berufsangehörigen, wobei für die Unabhängigkeit weitreichende formale Anknüpfungen gelten.
- Die Empfehlung zur Abnahme bzw. Rückweisung der Jahresrechnung (s. Ziff. 3.1) ist eine Besonderheit des schweizerischen Obligationenrechts, welche die ISA nicht kennen. Dasselbe gilt für die Beurteilung des Antrags des Verwaltungsrates über die Verwendung des Bilanzgewinnes.
- Die Abschlussprüfung soll nach ISA 200 dem Abschlussprüfer ein Urteil darüber ermöglichen, ob die Jahresrechnung – in Übereinstimmung mit einer bestimmten Rechnungslegungsnorm – «ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild» («a true and fair view») der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt. Nach schweizerischem Aktienrecht hingegen ist die Jahresrechnung nach den Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung so zu erstellen, dass die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft möglichst zuverlässig beurteilt werden kann. Diese Norm ist jedoch mit der ausdrücklichen Zulassung einer willkürlichen Bildung und Auflösung stiller Reserven durchbrochen.

Qualitätskontrolle

1. Einleitung

- 1.1 Gegenstand dieses GzA sind alle Massnahmen der Qualitätskontrolle, die einer Prüfungsgesellschaft dazu dienen,
- die fachliche Kompetenz der an Abschlussprüfungen beteiligten Mitarbeiter,
 - die ordnungsmässige Durchführung der Prüfungen sowie
 - die objektive Urteilsbildung und Berichterstattung sicherzustellen.
- 1.2 Die Notwendigkeit solcher Massnahmen ergibt sich aus der Pflicht des Prüfers, die ihm übertragenen Aufgaben mit der Sorgfalt und Gewissenhaftigkeit auszuführen, die seiner beruflichen Verantwortung entspricht.
- 1.3 Durch Massnahmen der Qualitätskontrolle kann darüber hinaus gegenüber Dritten der Nachweis erbracht werden, dass die notwendigen Schritte unternommen werden, um eine hohe Qualität der Prüfungen zu gewährleisten.
- 1.4 Der vorliegende GzA gilt sinngemäss auch für die Interne Revision.

2. Begriffe

- 2.1 Unter einer «Prüfungsgesellschaft» wird ein Unternehmen verstanden, das sich mit der Abschlussprüfung befasst. Grösse, Organisation, Rechtsform usw. können verschieden sein.
- 2.2 Die Begriffe «Prüfung» und «Prüfungsauftrag» beziehen sich auf gesetzlich vorgeschriebene oder freiwillig erteilte Prüfungsmandate.
- 2.3 Im Folgenden wird unterschieden zwischen Massnahmen der Qualitätskontrolle,
- welche die Prüfungsgesellschaft bezogen auf ihr Unternehmen trifft (firmenbezogene Massnahmen);
 - welche die Prüfungsgesellschaft bezogen auf einzelne Prüfungsaufträge trifft (mandatsbezogene Massnahmen).

3. Grundsatz

- 3.1 Die Prüfungsgesellschaft stellt sowohl durch firmenbezogene als auch durch mandatsbezogene Massnahmen eine hohe Qualität der Prüfung und der Berichterstattung sicher.
- 3.2 Die firmenbezogenen Massnahmen der Qualitätskontrolle sollen sich auf die gesamte Aufbau- und Ablauforganisation der Prüfungsgesellschaft erstrecken, da die Qualität der Prüfung durch diese mittelbar oder unmittelbar beeinflusst wird.
- 3.3 Die mandatsbezogenen Massnahmen der Qualitätskontrolle sollen sich auf alle bei der Auftragsabwicklung anfallenden Tätigkeiten erstrecken. Die Qualität der einzelnen Abschlussprüfung hängt von der sorgfältigen und gewissenhaften Arbeit des jeweiligen Prüfers oder Prüfungsteams ab.
- 3.4 Die Geschäftsleitung der Prüfungsgesellschaft trägt die Verantwortung für die Gewährleistung der Prüfungsqualität. Die Geschäftsleitung kann die Planung, Durchführung und Überwachung der firmenbezogenen Massnahmen an einzelne qualifizierte Personen oder einen Ausschuss delegieren. Für die Einhaltung der mandatsbezogenen Massnahmen ist in erster Linie der jeweilige Prüfungsleiter zuständig.
- 3.5 Grundsatz und Zielsetzung der Qualitätskontrolle sind zwar für jede Prüfungsgesellschaft – unabhängig von ihrer Grösse, Organisation, Rechtsform usw. – gleich. Art, Umfang, Ausgestaltung und Form der Durchsetzung der Massnahmen sind jedoch den jeweiligen Besonderheiten der Prüfungsgesellschaft sowie des Prüfungsauftrags anzupassen.

4. Erläuterungen

- 4.1 Die nachstehenden Erläuterungen zeigen auf, wie dieser GzA umgesetzt werden kann. In der Praxis sind dabei Grösse, Organisation, Rechtsform usw. der Prüfungsgesellschaft und die Art des einzelnen Mandats zu berücksichtigen.
- 4.2 Firmenbezogene Massnahmen
- 4.21 Die Ziele der firmenbezogenen Qualitätskontrolle können z.B. durch folgende Massnahmen realisiert werden:

- Aufstellung von Kriterien für die Einstellung und Beförderung von Mitarbeitern;
- berufliche Aus- und Weiterbildung der Mitarbeiter;
- Sicherstellung, dass eine angemessene Anzahl qualifizierter Mitarbeiter (nötigenfalls mit Spezialkenntnissen) im Verhältnis zur Gesamtzahl der Mitarbeiter beschäftigt wird bzw. dass externe Spezialisten beigezogen werden;
- interne Regelung der Unterzeichnungsbefugnisse;
- Aufstellung von Kriterien für die Annahme, Betreuung und Weiterführung von Mandaten;
- Schaffung geeigneter organisatorischer Voraussetzungen für die Planung der Prüfungsaufträge einschliesslich Personalzuordnung und -beaufsichtigung;
- Aufstellung von Richtlinien für die Durchführung einzelner Prüfungsaufträge, z.B. Anweisungen über Form und Inhalt von Arbeitspapieren oder Anweisungen über die Verwendung von Prüfungsprogrammen und Fragebögen;
- nachträgliche Durchsicht der Unterlagen ausgewählter Prüfungsaufträge, um festzustellen, welche Qualität diese Prüfungen hatten und hieraus entsprechende Erkenntnisse zu gewinnen für künftige Prüfungen, Mitarbeiterschulung, Personaleinsatz usw.;
- Sammlung und Auswertung von berufsständischen Verlautbarungen, Gesetzgebung, Rechtsprechung und Schrifttum zu Fragen der Buchführung, Rechnungslegung und Abschlussprüfung, um sicherzustellen, dass das Fachpersonal der Prüfungsgesellschaft hierüber vollständig und rechtzeitig informiert wird;
- Benennung von Personen, die bei auftretenden Problemen zwecks qualifizierter fachlicher Beratung zu konsultieren sind;
- Benennung von Personen, die mit einer unabhängigen Überprüfung von Prüfungen und Prüfungsergebnissen beauftragt sind.

4.22 Soweit die gegebene Organisationsstruktur zwangsläufig eine direkte Beaufsichtigung der Mitarbeiter und Überprüfung ihrer Tätigkeiten mit sich bringt, sind ergänzende Massnahmen der Qualitätskontrolle nur noch in begrenztem Umfange erforderlich.

4.3 Mandatsbezogene Massnahmen

Die mandatsbezogenen Massnahmen können unterteilt werden in solche der Prüfungsplanung, Prüfungsdurchführung und abschliessenden Kontrolle.

4.31 Massnahmen bezüglich Prüfungsplanung:

- Sicherstellung, dass das Prüfungsteam die notwendige Anzahl Mitarbeiter umfasst und diese ausreichend qualifiziert sind;

- sachgerechte Aufteilung des Prüfungsstoffes auf die einzelnen Mitarbeiter entsprechend ihrer Ausbildung und Erfahrung;
- Festlegung des Prüfungsprogramms;
- Aufstellung eines Zeitplans, der erlauben sollte, die Prüfung ohne unzumutbare Zeitnot durchzuführen, und der für Unvorhergesehenes eine angemessene Zeitreserve vorsieht.

Der Abschlussprüfer sollte sich vor und während der Prüfungsdurchführung davon überzeugen, dass der Plan eingehalten wird, damit notwendige Änderungen rechtzeitig vorgenommen werden können.

4.32 Massnahmen während der Prüfungsdurchführung:

Im Hinblick auf die Prüfungstechnik:

- Durchsicht und Beurteilung der Unterlagen über die Organisation des geprüften Unternehmens, insbesondere über die Organisation des Rechnungswesens und der Internen Kontrolle;
- Beurteilung des Prüfungsprogramms hinsichtlich Angemessenheit, Vollständigkeit und Beachtung interner Prüfungsrichtlinien;
- Überprüfung, ob alle offenen Prüfungsfragen geklärt sind.

Im Hinblick auf das Prüfungsobjekt:

- Überprüfung, ob die Jahresrechnung, die Buchführung und der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes den gesetzlichen und statutarischen Vorschriften, den Verlautbarungen des Berufsstandes und gegebenenfalls der angewandten Rechnungslegungsnorm entsprechen;
- Analyse ungewöhnlicher oder ausserordentlicher Elemente in der Jahresrechnung sowie der Veränderung stiller Reserven und Würdigung derselben bei der Bildung des Prüfungsurteils.

Im Hinblick auf die Dokumentation:

- Beurteilung der Arbeitspapiere hinsichtlich des Nachweises vorgenommener Prüfungshandlungen und der Behandlung offener Fragen sowie des Nachweises der Prüfungsergebnisse;
- Würdigung der Berichterstattung.

4.33 Massnahmen der abschliessenden Kontrolle:

- Durchsicht der Arbeitspapiere jedes Mitarbeiters eines Prüfungsteams durch einen übergeordneten Mitarbeiter. Die abschliessende Kontrolle sollte sich auch auf die innerhalb des Prüfungsteams durchgeführten Kontrollen erstrecken;
- mandatsbezogene Massnahmen der Qualitätskontrolle durch eine qualifizierte Person, die sich zuvor nicht mit der Durchführung des jeweiligen Prüfungsauftrags befasst hat; diese Überprüfung findet nach Abschluss der Prüfungstätigkeit, jedoch vor Unterzeichnung des Berichtes statt.

5. Verhältnis zu den International Standards on Auditing (ISA)

Der vorliegende GzA entspricht inhaltlich ISA 220 «Quality Control for Audit Work» («Gewährleistung der Prüfungsqualität»).

Arbeitspapiere

1. Einleitung

- 1.1 Dieser GzA behandelt Zweck, Inhalt und Gestaltung der Arbeitspapiere des Prüfers. Er bezieht sich auf die Arbeitspapiere für die Prüfung der Jahresrechnung, ist jedoch sinngemäss auch für die anderen Prüfungen anwendbar.
- 1.2 Die Arbeitspapiere – Aufzeichnungen über die Planung und Durchführung der Prüfung, die einzelnen Prüfungshandlungen und das Prüfungsurteil – dienen dem Prüfer als Grundlage für die Berichterstattung und die Überwachung des Mandates sowie als Dokumentation für Folgeprüfungen. Sie können zudem von Bedeutung sein bei einem Wechsel des Prüfers (d.h. für die Erstprüfung), für Qualitätskontrolle und Prüfungsurteil eines anderen Prüfers (z.B. bei Konzernen) sowie zum Nachweis der Prüfung.

2. Begriffe

- 2.1 Die «Arbeitspapiere» sind diejenigen Unterlagen, die ein Prüfer erstellt oder erhält, um die von ihm im Rahmen der Prüfung verwendeten Informationen und durchgeführten Prüfungshandlungen sowie sein Prüfungsurteil zu belegen. Man unterscheidet Dauerakten und jährliche Prüfungspapiere.
- 2.2 Die «Dauerakten» sind eine systematische Sammlung von Unterlagen mit Informationen, die auch für Folgeprüfungen Bedeutung haben. Sie lassen sich unterteilen in
 - allgemeine;
 - auf die Risikobeurteilung und die Interne Kontrolle bezogene;
 - auf Erfolgsrechnung, Bilanz und Anhang bezogene Akten.
- 2.3 Die «jährlichen Prüfungspapiere» sind eine systematische Sammlung von Unterlagen mit Informationen, die sich auf die einzelne Jahresrechnung beziehen. Sie lassen sich unterteilen in
 - allgemeine;
 - auf die Risikobeurteilung und die Interne Kontrolle bezogene;

- auf Erfolgsrechnung, Bilanz und Anhang bezogene jährliche Prüfungspapiere.

3. Grundsatz

- 3.1 Der Prüfer führt über sein Mandat und seine Prüfung Arbeitspapiere, welche er in Dauerakten und jährliche Prüfungspapiere unterteilt.
- 3.2 Die Arbeitspapiere geben Auskunft über
- die Planung, Durchführung und Überwachung des Mandats im Allgemeinen;
 - die einzelnen Prüfungshandlungen;
 - die Prüfungsergebnisse.
- 3.3 Die Arbeitspapiere sollen übersichtlich und einfach sein; sie sind so zu gestalten, dass sich an der Prüfung nicht beteiligte Fachleute ein Bild über Planung, Durchführung und Ergebnisse der Prüfung machen können.
- 3.4 Die Ausgestaltung der einzelnen Arbeitspapiere bleibt dem Ermessen des Prüfers überlassen. Arbeitspapiere sind jedoch nur in dem Umfang zu erstellen, als unbedingt erforderlich, da sie Mittel zum Zweck und nicht Selbstzweck sind.
- 3.5 Die Arbeitspapiere gehören nicht zu den vom Gesetz geforderten aufbewahrungspflichtigen Dokumenten. Es empfiehlt sich trotzdem, sie im Interesse eines allenfalls zu erbringenden Nachweises der durchgeführten Prüfung während einer angemessenen Frist aufzubewahren.

4. Erläuterungen

- 4.1 Gestaltung der Arbeitspapiere (Ziff. 3.3)
Übersichtlich und einfach lassen sich die Arbeitspapiere gestalten, wenn unter anderem folgende Grundsätze beachtet werden:
- Die Arbeitspapiere werden systematisch geführt und archiviert; in der Regel entspricht deren Gliederung dem Aufbau der geprüften Jahresrechnung.
 - Aus den einzelnen Arbeitspapieren gehen das geprüfte Unternehmen, das Geschäftsjahr, das Sachgebiet, der Verfasser, das Erstellungsdatum und gegebenenfalls der Nachprüfende hervor.

- Eine Standardisierung (Verwendung von Formularen) kann zweckmässig sein; jedoch ist übertriebener Formalismus, durch den die eigentliche Prüfung beeinträchtigt wird, zu vermeiden.
- Querverweise erleichtern den Überblick.
- Wesentliche Auskünfte, die dem Prüfer mündlich erteilt wurden, werden mit Quellenangabe und Datum festgehalten. Es empfiehlt sich, solche Informationen vom Unternehmen bestätigen resp. gegenzeichnen zu lassen.
- Unterlagen der zu prüfenden Gesellschaft (Detailaufstellungen, Saldenabstimmungen, Altersgliederungen, Datenträger usw.) können Bestandteil der Arbeitspapiere sein. Auch auf ihnen wird zweckmässigerweise vermerkt, wer sie erstellt und wann der Prüfer sie erhalten hat.
- Die Prüfungsergebnisse und daraus gezogenen Folgerungen, aber auch allfällige Probleme und deren Abklärung, sind im Einzelnen aus den Arbeitspapieren ersichtlich.
- Soweit der Prüfer nicht standardisierte Symbole, Prüfungszeichen oder Abkürzungen verwendet, werden sie erklärt.
- Hinweise für die nächste Prüfung und Beanstandungen sowie deren spätere Erledigung werden zweckmässigerweise separat zusammengefasst.

Beispiele für eine mögliche Gliederung der Arbeitspapiere finden sich in der Beilage zu diesem GZA.

4.2 Erstellung der Dauerakten im Besonderen (Ziff. 3.1)

Die Dauerakten werden vor und während der erstmaligen Prüfung angelegt und jedes Jahr durchgesehen und nachgeführt. Nicht mehr gültige Unterlagen werden annulliert und aus den laufenden Akten entfernt, aber weiterhin aufbewahrt.

4.3 Eigentum und Aufbewahrung der Arbeitspapiere (Ziff. 3.5)

Die selbst erstellten Arbeitspapiere sind Eigentum des Prüfers. Der Prüfer ist nicht zur Herausgabe der eigenen Aufzeichnungen (Arbeitspapiere) und der im Verlaufe des Mandats geführten Korrespondenz verpflichtet.

Jedoch sind die vom geprüften Unternehmen anvertrauten oder in dessen Namen beschafften Akten den Berechtigten auf Verlangen herauszugeben. Es darf daran kein Retentionsrecht für Honoraransprüche geltend gemacht werden.

Bei Übertragung des Mandates auf einen anderen Prüfer soll dem neuen Prüfer Einsicht in die Arbeitspapiere gewährt werden, sofern

sich das geprüfte Unternehmen damit schriftlich einverstanden erklärt, wobei das Eigentum an den Arbeitspapieren gewahrt bleibt.

Eine Aufbewahrung auf Mikrofilm oder Datenträger ist möglich.

5. Verhältnis zu den International Standards on Auditing (ISA)

Der vorliegende GzA entspricht inhaltlich ISA 230 «Documentation» («Dokumentation»).

Beilage

Beispiel für die Gliederung der Arbeitspapiere

1. Dauerakten

1.1 Allgemeine Dauerakten

Angaben über das geprüfte Unternehmen

- Tätigkeit, Produkte
- historische Entwicklung
- Zweigniederlassungen, Tochtergesellschaften
- Konzernzugehörigkeit
- Organigramm, Personenverzeichnis
- Unterschriftenverzeichnis, Visaverzeichnis
- Kompetenzreglemente, Pflichtenhefte
- Personalvorsorgeeinrichtungen

Rechtliche Angaben

- Gründungsurkunde
- Statuten, Gesellschaftsvertrag
- Handelsregisterauszug, Ausschnitte aus dem SHAB
- Vereinbarungen über Gewinnbeteiligungen, Gewinnabführungsverträge

Organe, Aktionäre

- Zusammensetzung des Verwaltungsrats
- Verwaltungsratsprotokolle, zumindest auszugsweise, soweit Buchführung und Jahresrechnung betreffend
- Angaben über Aktionäre, Aktienregister, Pflichtaktien, Aktionärbindungsverträge
- Generalversammlungsprotokolle, zumindest auszugsweise, soweit Buchführung und Jahresrechnung betreffend

Administrative Hinweise

- Anzahl Berichte, Berichtsempfänger mit Adressen
- zusätzliche Dienstleistungen
- Honorarbudget

1.2 Auf das interne Kontrollsystem bezogene Dauerakten

Allgemeine Angaben und Aufzeichnungen

- Allgemeine Organisation
- Rechnungswesen
- EDV
- Interne Revision

Aufzeichnungen zu den analysierten Prüfungsgebieten

Pro Prüfungsgebiet:

- Übersicht und Ablaufschaubilder
- Wurzelstichproben
- Beurteilung, Verzeichnis der Stark- und Schwachstellen
- Prüfungsprogramm, im Besonderen für Einhalteprüfungen

1.3 Auf Erfolgsrechnung, Bilanz und Anhang bezogene Dauerakten

- Kontenplan
- unternehmensspezifische Buchführungsmethoden, Rechnungslegungsnormen/-grundsätze und Konsolidierungsgrundsätze, Angaben zum betrieblichen Rechnungswesen
- Einzelheiten über EDV-Anwendung
- Liste der vom Kunden bereitzustellenden wichtigen Dokumente
- Inventuranweisungen
- Versicherungsverzeichnisse
- Grundbuchauszüge
- Verträge (Darlehen, Miete, Leasing usw.)
- statistische Aufzeichnungen (Veränderung stiller Reserven, Kennziffern, Abschreibungstabellen usw.)
- Steuersituation
- Anmerkungen zum Prüfungsprogramm
- mehrjährige Prüfungspläne
- Prüfungsschwerpunkte
- besondere Wünsche des Kunden

2. Jährliche Prüfungspapiere

2.1 Allgemeine jährliche Prüfungspapiere

Allgemeines

- Pendenzenliste
- Notizen über Durchsicht der Arbeitspapiere durch Vorgesetzte
- die Prüfung betreffende Korrespondenzen

Prüfungsdurchführung

- Vorbereitungsarbeiten für die Prüfung
- Liste der vom Kunden bereitzustellenden Prüfungsunterlagen
- Prüfungsplan und Prüfungsprogramm (inkl. Risikobeurteilung)
- Liste und Visa der mitwirkenden Prüfer
- Erläuterung der Prüfungszeichen
- Instruktionen des Auftraggebers bzw. anderer Prüfer
- Zeitbudget, Vergleich mit effektivem Zeitaufwand
- Vermerke über die Zusammenarbeit mit anderen Prüfern
- allgemeine Prüfungen (auf die ganze Jahresrechnung bezogene Prüfungen wie richtige Eröffnung der Bücher anhand der Vorjahresbilanz, Übereinstimmung der Jahresrechnung mit den Büchern, Addition der Jahresrechnung)

Zukünftige Entwicklung

- Ereignisse nach dem Bilanzstichtag (Zusammenfassung)
- Budgets
- besondere Entwicklungen

Unterlagen für die nächste Prüfung

- Vorlagen für künftige Berichte
- bei künftigen Prüfungen zu beachtende Punkte
- Erledigungsvermerke zu «Bei künftigen Prüfungen zu beachtende Punkte» des Vorjahres

2.2 Auf das interne Kontrollsystem bezogene jährliche Arbeitspapiere

- Arbeitspapiere und Unterlagen, welche in Ergänzung zu den Dauerakten angelegt werden
- Aufzeichnungen über durchgeführte Einhalteprüfungen

2.3 Auf Erfolgsrechnung, Bilanz und Anhang bezogene jährliche Prüfungspapiere

Prüfungsergebnisse

- Zusammenfassung und Auswertung der Prüfungsergebnisse (Beurteilung der Wesentlichkeit)
- ausserordentliche Geschäftsvorfälle (Prozesse, Streitfälle)

- Aufzählung jener Punkte, die noch von vorgesetzter Stelle in der Prüfungsgesellschaft beurteilt werden müssen (im Besonderen solche Feststellungen, die möglicherweise zu Einschränkungen, Hinweisen oder Zusätzen im Bericht der Revisionsstelle führen könnten).

Arbeitsunterlagen

- Abschluss
- Saldenliste
- Nachtragsbuchungen
- Umrechnungskurse für Fremdwährungsposten
- Zwischenabschlüsse
- Eventualverpflichtungen

Erläuterungen zu den einzelnen Positionen der Erfolgsrechnung, der Bilanz und des Anhangs

Bestätigungen

- Vollständigkeitserklärung
- Bestätigung Rechtsberater
- Versandkopien der verlangten Direktbestätigungen

Bericht der Revisionsstelle und Jahresrechnung

- Bericht der Revisionsstelle, unterzeichnete Jahresrechnung
- Begründung für Einschränkungen, Hinweise und Zusätze im Bericht der Revisionsstelle

Ergänzende Berichterstattung

- Bemerkungen und Empfehlungen, die mit dem Kunden zu besprechen bzw. diesem schriftlich mitzuteilen sind (mit Referenzierung zu den entsprechenden Arbeitsgebieten)
- Management Letter
- Notizen/Protokolle der Schlussbesprechung
- Detail- bzw. Erläuterungsbericht.

Arbeit eines anderen Prüfers

1. Einleitung

- 1.1 Dieser GzA regelt die Zusammenarbeit zwischen verschiedenen Prüfern und umschreibt, unter welchen Voraussetzungen der erste Prüfer die Arbeit eines anderen Prüfers für seine Berichterstattung verwenden darf.
Es handelt sich dabei um Fälle, wo Untergesellschaften (insbesondere im Zusammenhang mit der Prüfung von Konzernrechnungen), Zweigniederlassungen oder andere Unternehmensteile nicht vom Prüfer der Gesellschaft bzw. des Konzerns, sondern von einem anderen Prüfer geprüft werden.
- 1.2 Verwendet der erste Prüfer die Arbeit eines anderen Prüfers, muss er sich darüber klar werden, welchen Einfluss dies auf seinen Auftrag hat.
- 1.3 Dieser GzA befasst sich nicht mit jenen Fällen, wo zwei Prüfer gemeinsam ein Mandat ausüben oder wo der erste Prüfer einen anderen beauftragt und somit diesem gegenüber weisungsberechtigt wird. Der GzA befasst sich auch nicht mit dem Verhältnis des Prüfers zu seinem Vorgänger.
- 1.4 Dieser GzA kommt nicht zur Anwendung, wenn der erste Prüfer den Einfluss des vom anderen Prüfer geprüften Bereichs als unwesentlich erachtet. Werden hingegen mehrere solche Bereiche als Gesamtheit wesentlich, ist die Anwendung dieses GzA in Betracht zu ziehen.

2. Begriffe

- 2.1 Als «erster Prüfer» wird jener bezeichnet, der sich im Rahmen seiner Prüfung und Berichterstattung in Teilbereichen auf die Arbeit eines anderen Prüfers abstützt.
- 2.2 Der «andere Prüfer» ist verantwortlich für die Berichterstattung über einen Teilbereich, der zum Prüfungsgebiet des ersten Prüfers gehört. Als «anderer Prüfer» gelten verbundene Prüfungsgesellschaften, dem ersten Prüfer nahe stehende Partner sowie Dritte.

- 2.3 Unter «Teilbereichen» sind u.a. die finanziellen Informationen über Unternehmensbereiche (Abteilungen, Segmente usw.), Niederlassungen, Tochtergesellschaften, Gemeinschaftsunternehmen oder andere verbundene Unternehmen zu verstehen, die einen Bestandteil des Prüfungsgebiets des ersten Prüfers bilden.
- 2.4 Die «Arbeit eines anderen Prüfers» umfasst sämtliche Prüfungstätigkeiten bzw. -ergebnisse, auf welche sich der erste Prüfer für seine Berichterstattung abstützen will.
- 2.5 Unter «Berichterstattung» versteht man den Bericht der Revisionsstelle oder des Konzernprüfers an die Generalversammlung sowie gebräuchliche Formen der ergänzenden Berichterstattung wie Erläuterungsbericht oder Management-Letter.
Für die Berichterstattung an Gesellschaften und Organe im Ausland gilt diese Definition sinngemäss.

3. Grundsatz

- 3.1 Der erste Prüfer muss abwägen, ob der von ihm selber geprüfte Teilbereich seines Prüfungsgebiets ausreicht, damit er seine Aufgabe als erster Prüfer erfüllen kann.
- 3.2 Wenn der erste Prüfer die Arbeit des anderen Prüfers verwenden will, muss er dessen fachliche Qualifikation und Unabhängigkeit beurteilen (vgl. die Richtlinien zur Unabhängigkeit der Treuhand-Kammer).
- 3.3 Der erste Prüfer entscheidet aufgrund geeigneter Massnahmen, ob und inwieweit er die Arbeit des anderen Prüfers für seine eigene Arbeit verwenden will.
- 3.4 Stützt sich der erste Prüfer auf die Arbeit des anderen Prüfers ab, orientiert er diesen über den Verwendungszweck und berücksichtigt die wesentlichen Ergebnisse des anderen Prüfers.
- 3.5 Kennt der andere Prüfer den Zweck der Verwendung seiner Arbeit durch den ersten Prüfer, arbeitet er mit diesem zusammen.
- 3.6 Kommt der erste Prüfer zum Schluss, dass er sich nicht auf die Arbeit des anderen Prüfers abstützen kann, und ist er auch nicht in der Lage, den entsprechenden Teilbereich selbst zu prüfen, muss er eine Einschränkung in seiner Berichterstattung anbringen (s. GzA 17).

- 3.7 Will sich der erste Prüfer aufgrund seiner Beurteilung ausschliesslich auf die Berichterstattung des anderen Prüfers abstützen und neben der Beurteilung der fachlichen Qualifikation und der Unabhängigkeit keine weiteren Abklärungen oder Prüfungshandlungen vornehmen, so muss er diesen Umstand in seiner Berichterstattung erwähnen und den Anteil der Arbeit des anderen Prüfers umschreiben.

4. Erläuterungen

Mandatsannahme als erster Prüfer (Ziff. 3.1)

- 4.1 Um den eigenen Anteil am Prüfungsgebiet besser zu beurteilen, kann der erste Prüfer folgende Entscheidungshilfen heranziehen:
- Umfang und Wesentlichkeit der von ihm selbst geprüften Teilbereiche;
 - Kenntnisse über Geschäftstätigkeit und wirtschaftliches Umfeld der nicht von ihm selbst geprüften Teilbereiche;
 - Risiko falscher Aussagen in den vom anderen Prüfer geprüften Teilbereichen;
 - Möglichkeit zusätzlicher, in diesem GZA vorgesehener Prüfungshandlungen (s. Ziff. 4.4), die eine wesentliche Mitwirkung des ersten Prüfers in den nicht von ihm selbst geprüften Teilbereichen sicherstellen.

Vorgehen des ersten Prüfers (Ziff. 3.2–3.4)

- 4.2 Für die Bestimmung der fachlichen Qualifikation des anderen Prüfers können folgende Kriterien massgebend sein:
- Diplom als Wirtschaftsprüfer oder vergleichbares ausländisches Diplom;
 - Mitglied der Treuhand-Kammer (Fachgruppe Wirtschaftsprüfung) bzw. Mitglied einer vergleichbaren ausländischen Berufsorganisation;
 - verbundene Gesellschaft, welche die Voraussetzungen für die geforderte Prüfungsqualität ständig erfüllt.

Weitere Informationen für die Beurteilung der fachlichen Qualifikation können unter Umständen bei Berufskollegen, Banken usw. oder im persönlichen Gespräch mit dem anderen Prüfer eingeholt werden.

- 4.3 Der erste Prüfer soll den anderen Prüfer – i.d.R. in Form schriftlicher Instruktionen – auf Folgendes hinweisen:

- Anforderungen an die Unabhängigkeit – sowohl vom zu prüfenden Teilbereich wie auch vom Prüfungsgebiet des ersten Prüfers insgesamt – und an die fachliche Qualifikation (i.d.R. Einholung einer schriftlichen Bestätigung des anderen Prüfers über die Unabhängigkeit und die fachliche Qualifikation);
 - Verwendungszweck der Arbeit und Berichterstattung des anderen Prüfers;
 - zu befolgende Rechnungslegungs-, Prüfungs- und Berichterstattungsnormen (i.d.R. Einholung einer schriftlichen Bestätigung des anderen Prüfers über die Befolgung).
- 4.4 Als zusätzliche Abklärung kann der erste Prüfer mit dem anderen Prüfer dessen Prüfungsvorgehen (bzw. Arbeitspapiere oder schriftliche Zusammenfassung von dessen Arbeiten) besprechen. Zeitpunkt und Umfang dieser zusätzlichen Abklärung hängen von der Art der Arbeit und der fachlichen Qualifikation des anderen Prüfers ab.
- 4.5 Der erste Prüfer kann aufgrund seiner Erfahrung zur Ansicht gelangen, dass keine Prüfungen gemäss Ziff. 4.4 notwendig sind, da die Qualität der Arbeit des anderen Prüfers gewährleistet ist. Dies trifft z.B. zu bei verbundenen Prüfungsgesellschaften mit einheitlichen Regeln zur Qualitätssicherung, deren Einhaltung verbundintern periodisch überprüft wird.
- 4.6 Der erste Prüfer kann es als zweckmässig erachten, die Prüfungsergebnisse oder andere wichtige Sachverhalte mit dem anderen Prüfer und/oder dem für den geprüften Teilbereich verantwortlichen Management zu besprechen. Je nachdem wird er weitere Prüfungshandlungen veranlassen oder selber durchführen.
- 4.7 Der erste Prüfer hält in den Arbeitspapieren Art und Umfang der verwendeten Arbeit des anderen Prüfers sowie deren Einfluss auf seinen Auftrag fest.
Ferner hält er in den Arbeitspapieren den Namen des anderen Prüfers sowie seine Begründung für eine allfällige Einstufung von dessen Teilbereich als «unwesentlich» fest. Der erste Prüfer dokumentiert zudem sein Prüfungsvorgehen und formuliert seine Schlussfolgerungen. Er hält schliesslich die von ihm durchgesehenen Arbeitspapiere des anderen Prüfers sowie die Ergebnisse der Besprechungen mit ihm in seinen eigenen Arbeitspapieren fest.

Zusammenarbeit des ersten Prüfers mit dem anderen Prüfer (Ziff. 3.5)

- 4.8 Der andere Prüfer wird den ersten Prüfer über Vorkommnisse und Feststellungen, welche dessen Arbeit wesentlich beeinflussen könnten, unaufgefordert informieren. Dasselbe gilt vice versa für den ersten Prüfer.

Berichterstattung (Ziff. 3.6)

- 4.9 Der erste Prüfer hat – unter Berücksichtigung der Wesentlichkeit – abzuwägen, welche Auswirkung eine Einschränkung in der Berichterstattung des anderen Prüfers auf seine eigene Berichterstattung hat (s. GzA 17).

5. **Verhältnis zu den International Standards on Auditing (ISA)**

Der vorliegende GzA entspricht inhaltlich ISA 600 «Using the Work of Another Auditor» («Verwendung der Arbeit eines anderen Abschlussprüfers»). Allerdings ist die Unabhängigkeit (s. Ziff. 3.2) internationaler Gegenstand des «Code of Ethics for Professional Accountants» («Internationale Berufsgrundsätze») der IFAC. Dieser unterscheidet zwischen «Objektivität» als elementarem Grundsatz und «Unabhängigkeit» als Berufsgrundsatz der in der Wirtschaftsprüfung tätigen Berufsangehörigen, wobei für die Unabhängigkeit weitreichende formale Anknüpfungen gelten.

Saldobestätigung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen

1. Einleitung

- 1.1 Der Abschlussprüfer hat bei der Prüfung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen die erforderlichen Nachweise für die Beurteilung dieser Position im Rahmen der Jahresrechnung zu erbringen. Eine der möglichen Prüfungshandlungen besteht darin, dass der Abschlussprüfer von Dritten (Geschäftspartnern des geprüften Unternehmens) Bestätigungen über Bestände und Transaktionen einholt, die ihm von der Geschäftsleitung des Unternehmens vorgelegt oder die in den Büchern und in der Jahresrechnung des Unternehmens erfasst wurden.
- 1.2 Die Einholung von Saldobestätigungen für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen ist grundsätzlich eine wirksame und effiziente Prüfungshandlung. Von unabhängigen Dritten erlangten Informationen kommt in der Regel höhere Beweiskraft zu als vom Unternehmen selbst gemachten Angaben.
- Der Nachweis des Saldos kann indessen – je nach Art der Erfassung, Verwaltung und Abwicklung der Bestände und Transaktionen – auch auf andere Weise erbracht werden (z.B. Feststellung des Zahlungseingangs).
- 1.3 Die im Folgenden behandelte Prüfungshandlung stellt in jedem Falle nur einen Teil der vom Abschlussprüfer vorzunehmenden Bestandes- und Bewertungsprüfungen dar.
- 1.4 Der Abschlussprüfer kann das Verfahren zur Einholung von Saldobestätigungen nebst den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen sinngemäss auch bei anderen Bilanz- und Erfolgspositionen anwenden, z.B. bei
- Vorräten oder Wertschriften, die sich bei Dritten befinden;
 - Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen;
 - Eventualverbindlichkeiten;
 - Forderungen/Verbindlichkeiten gegenüber Nahestehenden sowie entsprechende Erträge/Aufwendungen;

- anderen kurz- oder langfristigen Forderungen und Verbindlichkeiten;
- offenen Positionen aus Termingeschäften.

Bei der Einholung von Banksaldobestätigungen und der Informationsbeschaffung über die übrigen Geschäftsbeziehungen des zu prüfenden Unternehmens mit der Bank ist sinngemäss vorzugehen, wobei jedoch die Branchenbesonderheiten zu beachten sind.

2. Begriffe

- 2.1 Unter «Bestätigung» als Prüfungshandlung wird ein von Dritten direkt an den Abschlussprüfer gerichtetes Antwortschreiben verstanden, worin die Anfrage des Prüfers über Bestände, Transaktionen oder andere Angaben beantwortet wird.
- 2.2 Unter «Saldobestätigung» wird die Stellungnahme Dritter zu den in den Büchern und in der Jahresrechnung des geprüften Unternehmens ausgewiesenen Salden (oder deren wesentlichen Bestandteilen) verstanden.
- 2.3 Als «positive Methode» wird jenes Verfahren bezeichnet, bei welchem der Schuldner ersucht wird, seine Übereinstimmung oder Nichtübereinstimmung mit dem als geschuldet ausgewiesenen Saldo zu bestätigen.
- 2.4 Bei der «negativen Methode» wird der Schuldner ersucht, nur dann zu antworten, wenn er mit dem als geschuldet ausgewiesenen Saldo nicht einverstanden ist.

3. Grundsatz

- 3.1 Die Einholung von Saldobestätigungen stellt eine wirksame Handlung zur Bestandesprüfung der Position Forderungen aus Lieferungen und Leistungen im Rahmen der Abschlussprüfung dar.
- 3.2 Die Einholung von Saldobestätigungen kann insbesondere notwendig werden, wenn die Interne Kontrolle ungenügend ist (s. GzA 14), besondere Risiken vorliegen (s. GzA 11), die absolute oder relative Bedeutung der Salden dies verlangt oder aufgrund von Erkenntnissen aus der übrigen Prüfungstätigkeit.

- 3.3 Entscheidet sich der Abschlussprüfer für die Einholung von Saldobestätigungen, so wählt er die einzelnen zu bestätigenden Salden unter Berücksichtigung bestimmter Kriterien aus und legt den Stichtag der Anfragen sowie das Verfahren fest.
- 3.4 Der Abschlussprüfer soll sicherstellen, dass der Versand der Anfragen und die Entgegennahme der Antworten ausschliesslich seiner Kontrolle unterliegt.
- 3.5 Der Abschlussprüfer muss sicherstellen, dass auf Anfragen erhaltene Antworten sorgfältig ausgewertet und Abweichungen eingehend geprüft werden.

4. Erläuterungen

- 4.1 Anwendungsfälle (Ziff. 3.2)
- 4.11 Der Abschlussprüfer wird bei der Entscheidung, ob er das Verfahren der Einholung von Saldobestätigungen anwenden soll, dessen Aufwand und Wirksamkeit mit anderen Handlungen zur Prüfung von Salden für Forderungen aus Lieferungen und Leistungen vergleichen.
- 4.12 Der Entscheid, ob und in welchem Umfang Saldobestätigungen einzuholen sind, wird im Einzelnen gestützt auf die Beurteilung folgender Kriterien vorzunehmen sein:
- Interne Kontrolle, insbesondere im Bereich der Rechnungstellung, der buchhalterischen Behandlung von Umsätzen aus Lieferungen und Leistungen und des Zahlungseingangs;
 - Art der Geschäftstätigkeit;
 - Art und Grössenordnung der getätigten Umsätze aus Lieferungen bzw. Leistungen;
 - Häufigkeit der Geschäftsvorfälle;
 - Anzahl Kunden;
 - Grössenordnung der Ausstände;
 - Zusammensetzung der Ausstände;
 - Altersaufbau, wobei von der jeweils letzten Aufstellung der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen auszugehen ist;
 - Art der Geschäftspartner, Kundengruppen- und Konzernrisiken;
 - Kreditgewährung, Zahlungsziel;
 - Zeitnähe der Abschlussprüfung;
 - Erfahrungen aus vorangegangenen Abschlussprüfungen;
 - Sonderfragen wie Abzahlungsgeschäfte oder Kleinkredite;

- Unmöglichkeit anderer Prüfungshandlungen (z.B. Buchhaltung nicht tagfertig weitergeführt, unklare Buchungen, nicht ordnungsmässige Nebenbuchhaltung, Vielzahl zurückbehaltener Mahnungen usw.);
 - weitere Besonderheiten.
- 4.2 Verfahren der Bestätigungsanfrage (Ziff. 3.3)
- 4.21 Entscheidet sich der Abschlussprüfer aufgrund der vorgenannten Kriterien für die Einholung von Saldobestätigungen, stehen ihm zur Verfügung:
- die positive Methode;
 - die negative Methode oder
 - eine Kombination beider Verfahren.
- 4.22 Die positive Methode der Bestätigungsanfrage setzt eine Beantwortung durch den Schuldner sowie – falls diese ausbleibt – die Anwendung alternativer Prüfungsverfahren voraus und erbringt daher Prüfungsnachweise von erhöhter Schlüssigkeit.
- 4.23 Die negative Methode ist naturgemäss weniger sicher als die positive; sie wird oft ergänzend zur positiven Methode und vor allem dann angewandt, wenn eine sehr grosse Anzahl betragsmässig geringer Salden zu prüfen ist.
- 4.3 Auswahl der Salden (Ziff. 3.3)
- 4.31 Für die Bestimmung der Grundgesamtheit, d.h. der Art von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen, für welche Saldobestätigungen einzuholen sind – z.B. Inland, Ausland, Produktgruppen, Konzern usw. –, gelten die Kriterien gemäss Ziff. 4.12.
- 4.32 Bei der Auswahl der zu bestätigenden Salden aus der Grundgesamtheit wird der Abschlussprüfer seine Aufmerksamkeit im Allgemeinen auf folgende Sachverhalte richten:
- Zahl und betragsmässige Grössenordnung. Die Auswahl kann pragmatisch oder nach einem mathematisch-statistischen Verfahren erfolgen;
 - repräsentative Auswahl (möglichst alle Arten von Geschäftsvorfällen);
 - ungewöhnliche Sachverhalte (z.B. unveränderte Salden, teilweise Begleichung in runden Summen, Umbuchungen zwischen einzelnen Konti, Forderungen aus Lieferungen und Leistungen mit Habensalden, Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen mit Sollsalden usw.).

- 4.33 Vor der Auswahl der zu bestätigenden Salden ist die Vollständigkeit der Grundgesamtheit (Saldenliste) zu prüfen.
- 4.34 Hat der Abschlussprüfer die Anzahl der mit Hilfe der positiven Methode zu bestätigenden Salden festgelegt und bestimmte Salden für diesen Zweck ausgewählt, so muss sein weiteres Vorgehen gewährleisten, dass die ausgewählten Salden entweder zufriedenstellend bestätigt werden oder dass bei unbeantworteten Salden sachgerecht alternative Verfahren angewandt werden (s. Ziff. 4.7).

4.4 Stichtag der Saldobestätigung (s. Ziff. 3.3)

Der Stichtag für die Einholung von Saldobestätigungen kann auf ein dem Bilanzstichtag vorgelagertes Datum festgesetzt werden, sofern sich der Abschlussprüfer auf eine wirksame Interne Kontrolle stützen kann.

4.5 Erstellung und Versand der Anfrage (Ziff. 3.4)

Damit die Bestätigungen auch tatsächlich Prüfungsnachweise darstellen, sollen folgende Punkte beachtet werden:

- Die Anfragen sollen den Stichtag, auf den um die Bestätigung er sucht wird, und den zu bestätigenden Saldo angeben. Es empfiehlt sich, anstelle des Saldos die geschuldeten Einzelposten zu nennen, da Kunden, die eine Offene-Posten-Buchhaltung führen, Salden nur mit Mühe bestätigen können.
- Die Anfragen sollen dem Abschlussprüfer übergeben werden, um es ihm zu ermöglichen, ihre Richtigkeit in Bezug auf Name und Anschrift des Schuldners sowie die Höhe des ausgewiesenen Saldos zu überprüfen. Es kann angezeigt sein, dass der Abschlussprüfer den Anfragen ein an ihn adressiertes Antwortcouvert beilegt.
- Der Abschlussprüfer selbst ist für den Versand der Bestätigungsanfragen an die von ihm zuvor überprüften Adressen verantwortlich.

Diese Massnahmen sind erforderlich, damit einerseits gewährleistet ist, dass der Schuldner die Bestätigungsanfrage in der vom Abschlussprüfer geprüften Form erhält und andererseits sichergestellt ist, dass die Antwort dem Abschlussprüfer zugeht bzw. er von der Nichtzustellbarkeit der Bestätigungsanfrage unmittelbar unterrichtet wird.

4.6 Auswertung der Antworten (Ziff. 3.5)

4.61 Die Antworten der Schuldner und deren Auswertungen bilden Bestandteil der Arbeitspapiere.

4.62 Zeigen die Antworten, dass Schuldner mit dem ausgewiesenen Betrag nicht einverstanden sind, so soll der Abschlussprüfer die von den Schuldnern dargelegten Abweichungen prüfen und die Ursachen ergründen. Falls erforderlich, wird der Abschlussprüfer sicherstellen, dass die Aufzeichnungen des Rechnungswesens und die Jahresrechnung berichtigt werden. Der Abschlussprüfer soll den Gründen für die Abweichungen nachgehen, um festzustellen, ob die den Abweichungen zugrunde liegenden Sachverhalte auch die Salden solcher Schuldner berühren können, die nicht um Bestätigung gebeten wurden.

4.7 Alternative Prüfungsverfahren

Hat der Abschlussprüfer auf Forderungen, die nach der positiven Methode erfasst worden sind, trotz Mahnung keine Antwort erhalten, so soll er alternative Prüfungsverfahren anwenden, um die betreffenden Salden zu überprüfen. Diese sollen einige oder sämtliche der nachstehend genannten Prüfungshandlungen umfassen:

- Prüfung der nach dem für die Bestätigung gewählten Stichtag vereinnahmten Zahlungen;
- Prüfung, ob darin genau bezeichnete Beträge aus unbezahlten Rechnungen oder Gutschriftsanzeigen enthalten sind;
- Prüfung des Saldos anhand der zugrunde liegenden Unterlagen wie Bestellungen, Versandanzeigen (für Lieferungen), Stundenzettel (für Leistungen), Durchschrift der Verkaufsrechnungen und Gutschriftsanzeigen, frühere Aufstellungen usw.;
- Einsichtnahme in die Kundenkorrespondenz.

5. Verhältnis zu den International Standards on Auditing (ISA)

Der vorliegende GzA entspricht inhaltlich ISA 501 «Audit Evidence – Additional Considerations for Specific Items», Part B («Prüfungsnachweise – Zusätzliche Erwägungen bei bestimmten Posten», Teil B) – mit folgender Abweichung: Ist vernünftigerweise anzunehmen, dass die Schuldner antworten werden, hat der Abschlussprüfer nach IAS 501 grundsätzlich die Erlangung direkter Bestätigungen vorzusehen.

Anwesenheit bei der Bestandsaufnahme der Vorräte

1. Einleitung

- 1.1 Dieser GzA behandelt die Frage, wie sich der Abschlussprüfer vom physischen Vorhandensein der Vorräte überzeugen soll. Nicht Gegenstand dieses GzA ist die Bewertungsprüfung der Vorräte.
- 1.2 Die Anwesenheit des Abschlussprüfers bei der Inventur (körperliche Bestandsaufnahme) der Vorräte stellt eine sichere und zweckmäßige Prüfungshandlung dar. Der Zweck des vorliegenden GzA ist es, aufzuzeigen, ob die Anwesenheit des Abschlussprüfers notwendig sei.
- 1.3 Der Verwaltungsrat bzw. die Geschäftsleitung hat die gesetzliche Pflicht, auf Ende eines jeden Geschäftsjahres ein Inventar aufzustellen (Art. 958 Abs. 1 OR). Dieses basiert entweder auf einer Stichtagsinventur oder auf der Übernahme der Bestände aus einer Lagerbuchhaltung. Es gehört zu den Grundsätzen ordnungsmässiger Buchführung, dass die Vorräte einmal jährlich inventiert (körperlich aufgenommen) werden.
- 1.4 Die Anordnung und Überwachung der Inventur liegt in der alleinigen Verantwortung des Verwaltungsrates bzw. der Geschäftsleitung. Diese Verantwortung wird weder durch die Anwesenheit des Abschlussprüfers bei der Inventur noch durch andere Prüfungshandlungen beeinflusst.
- 1.5 Die Inventur kann als Stichtagsinventur am Bilanzstichtag erfolgen; möglich ist aber auch eine so genannte permanente Inventur oder eine dem Bilanzstichtag vor- oder nachgelagerte Stichtagsinventur. Sofern eine vollständige jährliche Inventur aus vertretbaren Gründen nicht möglich ist, kann die Inventur stichprobenweise – mittels eines mathematisch-statistischen Stichprobenverfahrens – vorgenommen werden.
- 1.6 Bei Pflichtlagerprüfungen sind die besonderen gesetzlichen Weisungen zu beachten.

2. Begriffe

- 2.1 Die «Vorräte» (oft «Warenvorräte» oder «Lager» genannt) umfassen
- Roh-, Hilfs- und Betriebsstoffe;
 - Halbfabrikate;
 - Aufträge in Arbeit;
 - Fertigfabrikate und
 - Handelswaren (inbegriffen Waren, die zum Leasing oder zur Vermietung bestimmt sind).
- 2.2 In diesem GzA wird der Begriff «Inventar» ausschliesslich für die Auflistung der Vorräte (im Sinne von Ziff. 2.1) verwendet.
- 2.3 Unter «Anwesenheit bei der Inventur» wird verstanden, dass der Abschlussprüfer in jenem Zeitpunkt gezielte Prüfungshandlungen im Bereich der Vorräte vornimmt, in dem das Unternehmen die Inventur durchführt.
- 2.4 Unter «Weisungen für die Inventur» werden schriftliche Instruktionen des Verwaltungsrates bzw. der Geschäftsleitung über die Organisation der körperlichen Bestandsaufnahme verstanden.

3. Grundsatz

- 3.1 Der Abschlussprüfer muss sich vom Vorhandensein der in der Jahresrechnung ausgewiesenen Vorräte überzeugen und deren Zustand beurteilen.
- 3.2 Er muss die Interne Kontrolle aufnehmen und beurteilen sowie Einhalteprüfungen durchführen (s. GzA 14), um Art, Umfang und Zeitpunkt seiner Bestandesprüfungen zu bestimmen, wobei zur Internen Kontrolle auch eine den Verhältnissen angemessene Lagerbuchführung gehört.
- 3.3 Der Abschlussprüfer muss bei der Inventur anwesend sein, wenn die Interne Kontrolle ungenügend ist oder andere Gründe dies nahe legen.
- 3.4 Während seiner Anwesenheit muss der Abschlussprüfer die Organisation der Inventur beurteilen und die Einhaltung der entsprechenden Weisungen prüfen.
- 3.5 Ist der Abschlussprüfer bei der Inventur nicht anwesend, muss er alternative Prüfungen vornehmen.

- 3.6 Stellt der Abschlussprüfer fest, dass die Interne Kontrolle ungenügend ist und/oder die ergriffenen Massnahmen nicht ausreichen, um die Vorräte verlässlich zu ermitteln, so soll er dies dem Verwaltungsrat bzw. der Geschäftsleitung unverzüglich mitteilen und mögliche Auswirkungen aufzeigen. Diese Feststellungen können die Berichterstattung des Abschlussprüfers (s. GzA 17) beeinflussen.

4. Erläuterungen

4.1 Beizug eines Sachverständigen (Ziff. 3.1)

Kann der Abschlussprüfer Vorratsmengen nicht selbst nachprüfen, oder die Art von Vorräten oder deren Qualität nicht beurteilen, wird er einen internen oder externen Experten beiziehen (s. GzA 19).

4.2 Interne Kontrolle (Ziff. 3.2 und 3.3)

Die Interne Kontrolle soll die Bestandesführung und -ermittlung angemessen sicherstellen. Zu den Anforderungen an die Interne Kontrolle bei der Bestandsermittlung gehören klare Weisungen zur Inventur, der Einsatz eines angemessen sachkundigen und unabhängigen Aufnahmeteams sowie verlässliche Aufzeichnungen über die Durchführung der körperlichen Bestandsaufnahmen. Die Interne Kontrolle ist ungenügend, wenn die vorstehenden Anforderungen nicht erfüllt sind und sich die Inventur nicht nachvollziehen lässt.

4.3 Prüfungshandlungen unabhängig von der Anwesenheit

Unabhängig von der gewählten Prüfungsmethode nimmt der Abschlussprüfer Einsicht in die Original-Aufnahmelisten und nimmt entsprechende Abstimm-, Vollständigkeits-, Abgrenzungs- und rechnerische Prüfungen vor.

4.4 Entscheid über die Anwesenheit bei der Inventur (Ziff. 3.3)

Ist eine Lagerbuchhaltung vorhanden und führt die Prüfung der Internen Kontrolle bezüglich Bestandesführung und -ermittlung zu einem befriedigenden Ergebnis, kann auf die Anwesenheit verzichtet werden.

Ist das Ergebnis dieser Prüfung unbefriedigend oder wird keine Lagerbuchhaltung geführt, so ist es nur in begründeten Fällen vertretbar, auf die Anwesenheit zu verzichten. In diesen Fällen sind alternative Prüfungshandlungen unerlässlich.

4.5 Andere Gründe (Ziff. 3.3)

4.51 Andere Gründe können sein:

- Wesentlichkeit der Vorräte;
- markante Veränderungen des Bestandes oder der Bruttomarge, die nicht plausibel zu erklären sind;
- besondere Risiken (z.B. kurzlebige Waren, schlechte Lagerbedingungen oder hochwertige Güter);
- Erfahrung aus früheren Prüfungen.

4.52 Haben frühere Prüfungen ergeben, dass z.B. das Inventar nicht mit Aufzeichnungen über die Inventur abstimbar war oder wesentliche Mängel bei der Inventur zu verzeichnen waren, so wird der Abschlussprüfer bei der körperlichen Bestandsaufnahme anwesend sein. Er wird ferner auch dabei sein, wenn bedeutende Änderungen in der Belegschaft oder der Organisation des Lagers zu verzeichnen sind.

4.6 Prüfungshandlungen bei Anwesenheit (Ziff. 3.4)

Prüfungshandlungen bei Anwesenheit können sein:

- Einhalteprüfungen (z.B. Nachzählung ausgewählter Artikel);
- Überprüfung der periodengerechten Abgrenzung (Einkauf und Kreditoren sowie Verkauf und Debitoren);
- Überprüfung der sachgerechten Abgrenzung (z.B. Vorräte in Konsignation);
- Überprüfung der Behandlung nicht vollwertiger Vorräte (z.B. Ladenhüter).

4.7 Alternative Prüfungshandlungen (Ziff. 3.5)

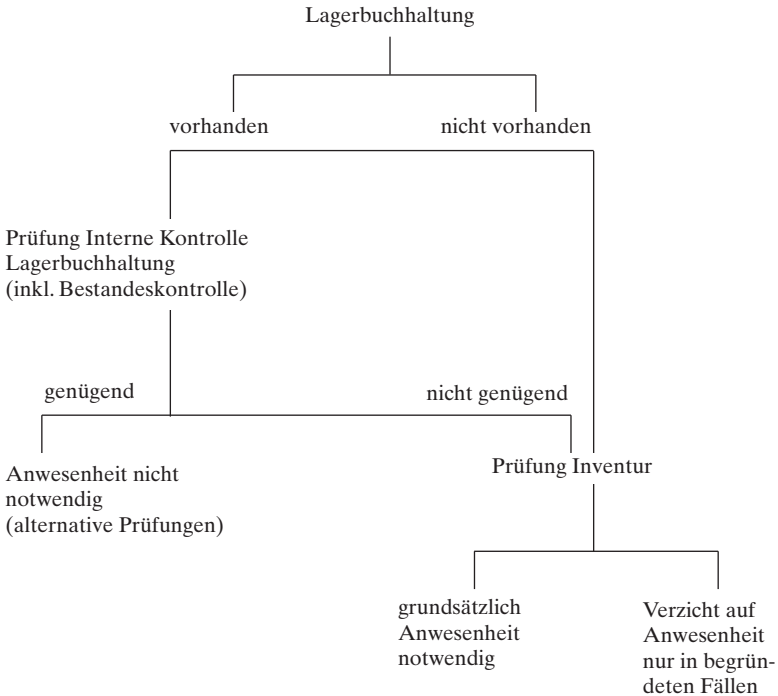
Als alternative Prüfungshandlungen kommen in Frage:

- Abstimmung mit der Lagerbuchhaltung (unter Berücksichtigung der Abgrenzungen);
- andere Abstimmprüfungen (z.B. Lagerzu- und -abgänge);
- Beurteilung der Margenentwicklung und anderer Kennzahlen;
- Augenschein und Befragung.

4.8 Sonderfälle

4.81 Bei vor- oder nachgelagerter Stichtagsinventur muss der Abschlussprüfer – unabhängig von der gewählten Prüfungsmethode – durch zusätzliche Prüfungshandlungen die in Ziff. 3.1 genannten Ziele erreichen. Insbesondere überzeugt er sich davon, ob die zeitliche und sachliche Abgrenzung sichergestellt ist. Bei der permanenten Inventur ist zusätzlich zu prüfen, ob jede Vorratsposition in der Regel mindestens einmal jährlich inventiert und mit der Lagerbuchhaltung abgestimmt wird.

Entscheidungsdiagramm zur Anwesenheit bei der Inventur



- 4.82 Sind Vorräte ausserhalb der Räumlichkeiten der Gesellschaft bei einem Dritten gelagert, verlangt der Abschlussprüfer in der Regel eine schriftliche Bestätigung des Dritten über Vorhandensein, Eigentum und Beschaffenheit dieser Vorräte. Er wird dabei Überlegungen zur Professionalität des Dritten sowie zu den Gründen für die Lagerung beim Dritten anstellen.

5. Verhältnis zu den International Standards on Auditing (ISA)

Der vorliegende GzA entspricht inhaltlich ISA 501 «Audit Evidence – Additional Considerations for Specific Items», Part A («Prüfungsnachweise – Zusätzliche Erwägungen bei bestimmten Posten», Teil A) – mit folgender Abweichung: Sofern durchführbar, hat der Abschlussprüfer nach IAS 501 die erforderlichen Prüfungsnachweise grundsätzlich durch Anwesenheit bei der Inventur zu erlangen.

Vollständigkeitserklärung

1. Einleitung

Der Prüfer stützt sich bei der Abschlussprüfung weitgehend auf die ihm vom Unternehmen vorgelegten Aufzeichnungen (Buchhaltung, Buchungsbelege und Geschäftskorrespondenz). Die Jahresrechnung wird nicht selten durch Sachverhalte beeinflusst, die aus den Aufzeichnungen nicht hervorgehen. Der Prüfer kann diese Sachverhalte durch Befragung der zuständigen Personen im Unternehmen in Erfahrung bringen. Er stützt sich dabei auf eine Zusammenstellung von Sachverhalten, welche, ohne sich aus den Büchern des Unternehmens zu ergeben, die Jahresrechnung beeinflusst haben könnten.

Zum Zwecke der Rationalisierung, Beweissicherung und Klarstellung der Verantwortlichkeiten wird die Zusammenstellung – die so genannte Vollständigkeitserklärung – dem Unternehmen zur Unterzeichnung vorgelegt.

2. Begriffe

- 2.1 Als «Prüfer» gilt die mit der Abschlussprüfung beauftragte natürliche oder juristische Person.
- 2.2 «Unternehmen» wird hier als Oberbegriff für Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften verwendet. Die nachfolgenden Ausführungen beziehen sich jeweils auf die Aktiengesellschaft und sind sinngemäss auch für die Gesellschaft mit beschränkter Haftung und die Genossenschaft anwendbar.
- 2.3 Unter «Vollständigkeitserklärung» ist eine schriftliche Bestätigung des Unternehmens zu verstehen, wonach dieses den Prüfer über die darin genannten Sachverhalte vollumfänglich unterrichtet hat.

3. Grundsatz

- 3.1 Der Prüfer soll von jedem Unternehmen eine schriftliche Bestätigung verlangen, dass ihm alle Auskünfte erteilt wurden, die zur Beurteilung

der Konformität der Jahresrechnung mit Gesetz, Statuten und – gegebenenfalls – anwendbarer Rechnungslegungsnorm erforderlich sind, insbesondere über solche Sachverhalte, die sich nicht aus den vorgelegten Aufzeichnungen ergeben, aber die Jahresrechnung beeinflussen können.

- 3.2 Wenn nicht besondere Gründe dagegen sprechen, soll der Prüfer die in der Beilage formulierte Vollständigkeitserklärung dem Wortlaut nach verwenden.
- 3.3 Für Banken, Versicherungsgesellschaften und andere Unternehmen mit besonderen gesetzlichen Regelungen in Bezug auf Tätigkeit oder Zweck sowie für Personalvorsorgeeinrichtungen sind Vollständigkeitserklärungen zu verwenden, die deren jeweiligen Besonderheiten gerecht werden.
- 3.4 Die Vollständigkeitserklärung ist von den für die Jahresrechnung verantwortlichen Vertretern des Unternehmens zu unterzeichnen.
- 3.5 Die Vollständigkeitserklärung muss bei Abgabe des Prüfungsberichts vorliegen.
- 3.6 Fehlt die Vollständigkeitserklärung und ist der Abschlussprüfer nicht in der Lage, sich ein abschliessendes Bild über die Vollständigkeit der beschriebenen Sachverhalte zu machen, so ist im Bericht des Abschlussprüfers eine Einschränkung anzubringen (s. GzA 17).

4. Erläuterungen

4.1 Grundlagen (Ziff. 3.1)

Nach Art. 728 Abs. 2 OR übergibt der Verwaltungsrat der Revisionsstelle alle erforderlichen Unterlagen und erteilt ihr die benötigten Auskünfte, auf Verlangen auch schriftlich. Die Revisionsstelle ist dadurch berechtigt, vom Verwaltungsrat und von der Geschäftsleitung eine Vollständigkeitserklärung zu verlangen. Auch im Rahmen der Prüfung einer Konzernrechnung ist eine entsprechende Vollständigkeitserklärung einzuholen. Analog zu jener der Aktiengesellschaft sollte sie mit entsprechenden Modifikationen auch bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung, der Genossenschaft und bei allen anderen Buchführungspflichtigen eingeholt werden.

4.2 Funktion der Vollständigkeitserklärung (Ziff. 3.1)

Die Vollständigkeitserklärung dient der Abgrenzung der Verantwortlichkeiten, indem sie klarstellt, dass Verwaltungsrat und Geschäftsleitung die Verantwortung für die Vollständigkeit der Auskunftserteilung tragen. Im Weiteren dient sie der Erfassung von Vorgängen, die sich nicht in der Jahresrechnung niederschlagen. Sie ist ein Hilfsmittel des Prüfers zur Durchsetzung seines Auskunftsrechtes. Sie ist eine Gedächtnisstütze für den Verwaltungsrat oder die Geschäftsleitung. Sie dient der Vereinfachung und der Formalisierung der Befragung durch den Prüfer. Die Vollständigkeitserklärung ist kein Ersatz für Prüfungshandlungen. Hat der Abschlussprüfer begründete Zweifel an der Vollständigkeit und Richtigkeit der Bestätigungen, muss er die erforderlichen zusätzlichen Prüfungen vornehmen.

Die Vollständigkeitserklärung ist eine Urkunde im Sinne des Strafrechts (s. Art. 110 Ziff. 5 StGB).

4.3 Gegenstand und Ausgestaltung (Ziff. 3.3 und 3.4)

Gegenstand der Vollständigkeitserklärung sind die Buchführung und die Jahresrechnung, nicht aber der Jahresbericht.

Der diesem GZA beigelegte Text für eine Vollständigkeitserklärung bezieht sich auf den Fall einer Aktiengesellschaft und führt die wesentlichen ausserbuchhalterischen Sachverhalte mit Einfluss auf die Rechnungslegung auf. In einzelnen Fällen soll der Verwaltungsrat oder die Geschäftsleitung des Unternehmens angehalten werden, die Auswirkungen eines Sachverhaltes zu quantifizieren, wobei die Angabe eines approximativen Betrags in der Regel genügt.

4.4 Vorlage und Unterzeichnung (Ziff. 3.4 und 3.5)

Die Vollständigkeitserklärung ist dem Unternehmen bei jeder Abschlussprüfung zur Unterzeichnung vorzulegen. Zweckmässigerweise erfolgt dies anlässlich der Schlussbesprechung. Zumindest muss der Abschlussprüfer im Zeitpunkt der Berichtsabgabe im Besitz der unterzeichneten Vollständigkeitserklärung sein.

Die Vollständigkeitserklärung ist durch zeichnungsberechtigte Personen des Unternehmens zu unterzeichnen. Es ist zu empfehlen, die Unterschrift sowohl eines Mitglieds der Geschäftsleitung als auch der für die Jahresrechnung verantwortlichen Person einzuholen.

4.5 Folgen des Fehlens (Ziff. 3.6)

Sind die Unternehmensvertreter nicht zur Unterzeichnung der Vollständigkeitserklärung bereit, und gelingt es dem Abschlussprüfer nicht,

sich durch ergänzende mündliche Auskünfte der Geschäftsleitung und zusätzliche Prüfungen ein abschliessendes Urteil über die Vollständigkeit der Jahresrechnung zu bilden, ist im Bericht des Abschlussprüfers eine entsprechende Einschränkung anzubringen.

Im Übrigen stellt die Verweigerung der Auskunftserteilung einen Gesetzesverstoss dar, der wichtig genug sein kann, der Generalversammlung bekannt gegeben zu werden (Art. 729b Abs. 1 OR).

5. Verhältnis zu den International Standards on Auditing (ISA)

Der vorliegende GzA entspricht inhaltlich ISA 580 «Management Representations» («Erklärungen der Unternehmensleitung»).

Beilage**Vollständigkeitserklärung der XY AG an die ABC-Prüfungsgesellschaft zur Jahresrechnung**

Wir bestätigen nach bestem Wissen die unten aufgeführten Auskünfte, die wir Ihnen im Zusammenhang mit Ihrer Prüfung der Jahresrechnung für das am abgeschlossene Geschäftsjahr gegeben haben. Im Übrigen ist uns bekannt, dass es uns obliegt, die Jahresrechnung zu erstellen und dass wir für sie verantwortlich sind.

1. In der Ihnen vorgelegten Jahresrechnung sind alle Geschäftsvorfälle erfasst, die für das genannte Geschäftsjahr buchungspflichtig sind. Den zuständigen Personen ist die Weisung erteilt worden, Ihnen die Bücher und Belege sowie alle übrigen Unterlagen des Unternehmens vollständig zur Verfügung zu stellen.
2. In der von Ihnen geprüften und von uns unterzeichneten Jahresrechnung sind alle bilanzierungspflichtigen Vermögenswerte und Verpflichtungen berücksichtigt.
3. Allen bilanzierungspflichtigen Risiken und Wertebussen ist bei der Bewertung und der Festsetzung der Wertberichtigungen und der Rückstellungen genügend Rechnung getragen worden.
4. Die Angaben im Anhang der Jahresrechnung im Sinne von Art. 663b Ziff. 1–12 OR sind vollständig und richtig.
5. Andere Verträge, Rechtsstreitigkeiten oder Auseinandersetzungen, die für die Beurteilung der Jahresrechnung des Unternehmens von wesentlicher Bedeutung sind, bestanden nicht/sind in der Beilage angeführt.*
6. Über die stillen Reserven und deren Veränderung ist Ihnen im Sinne von Art. 669 Abs. 4 OR Aufschluss erteilt worden.
7. Alle bis zum Zeitpunkt der Beendigung Ihrer Prüfung bekannt gewordenen und bilanzierungspflichtigen Ereignisse sind in der vorliegenden Jahresrechnung angemessen berücksichtigt.
8. Alle bis zum Zeitpunkt der Generalversammlung bekannt werdenden und bilanzierungspflichtigen Ereignisse werden wir Ihnen unverzüglich mitteilen.

Ort und Datum

Firma, Unterschriften und Namen

Beilagen:

- Unterzeichnete Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang)
- Angaben und übrige Zusammenstellungen zu Punkt 5 und 6.

* Nichtzutreffendes streichen.

Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

1. Einleitung

- 1.1 Dieser GzA soll zeigen, welche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag in der Jahresrechnung noch zu berücksichtigen sind und wer in welcher Form darüber zu informieren hat.
- 1.2 Im Weiteren wird aufgezeigt, welche Prüfungshandlungen der Abschlussprüfer zwecks Ermittlung der zu berücksichtigenden Ereignisse nach dem Bilanzstichtag vornehmen soll.
- 1.3 Dieser GzA behandelt nicht jene Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, die zwar Verluste zur Folge haben, deren Ursache aber im neuen Geschäftsjahr liegt. Grosse Verluste dieser Art können die Prämisse der Fortführung des Unternehmens in Frage stellen (s. GzA 13).
- 1.4 Die Verantwortung für die Information über Ereignisse nach dem Bilanzstichtag und deren Berücksichtigung in der Jahresrechnung liegt beim Verwaltungsrat.
- 1.5 Die Bilanz ist eine stichtagsbezogene Rechnung, d.h. bei der Bilanzierung sind die Wertansätze anzuwenden, die am Bilanzstichtag gelten (Art. 960 Abs. 2 OR). Dabei ist zu berücksichtigen, dass nur realisierte Gewinne ausgewiesen werden dürfen, Verluste hingegen sind zu buchen, wenn sie verursacht und erkannt worden sind (Imparitätsprinzip). Daher sind auch solche Verluste in der Bilanz zu berücksichtigen, die erst nach dem Bilanzstichtag, aber vor Genehmigung der betreffenden Jahresrechnung bekannt werden – vorausgesetzt, sie sind vor dem Bilanzstichtag verursacht worden.
- 1.6 Die Feststellung, ob dem Imparitätsprinzip gefolgt worden ist, bedingt, dass der Abschlussprüfer auch in Bezug auf das neue Geschäftsjahr Prüfungshandlungen durchführt. Diese werden in der Regel nicht den gleichen Umfang annehmen, wie wenn sie sich auf die Periode der zu prüfenden Jahresrechnung beziehen würden.

2. Begriffe

- 2.1 «Bilanzstichtag» ist das Datum, auf welches der Abschluss erstellt wird.
- 2.2 Als «Beendigung der Prüfung» wird der Tag verstanden, an dem die letzten Prüfungshandlungen vorgenommen werden.
- 2.3 Das «Generalversammlungsdatum» ist der Tag der ordentlichen Generalversammlung, an welcher die Jahresrechnung genehmigt wird.
- 2.4 «Zu berücksichtigende Ereignisse nach dem Bilanzstichtag» im Sinne dieses GzA sind solche Ereignisse, die nach dem Bilanzstichtag, aber vor der Genehmigung der Jahresrechnung durch die Generalversammlung bekannt werden und die zu Verlusten führen, deren Ursachen vor dem Bilanzstichtag liegen.

3. Grundsatz

- 3.1 Der Abschlussprüfer muss feststellen, ob die zu berücksichtigenden Ereignisse nach dem Bilanzstichtag in der Jahresrechnung berücksichtigt sind.
- 3.2 Zwecks Feststellung dieser Ereignisse soll der Prüfer die in Ziff. 4.2 aufgeführten Prüfungshandlungen durchführen. Diese Prüfungshandlungen erstrecken sich zeitlich bis zur Beendigung der Prüfung bzw. bis zur Berichtsabgabe.
- 3.3 Der Prüfer soll sich in der Vollständigkeitserklärung (s. GzA 7) bestätigen lassen, dass
- alle bis zur Beendigung der Prüfung bekannt gewordenen Ereignisse im Sinne des vorliegenden GzA in der Jahresrechnung berücksichtigt sind;
 - allfällige, zwischen der Beendigung der Prüfung und dem Generalversammlungsdatum bekannt werdende Ereignisse dem Prüfer zur Kenntnis gebracht werden.
- 3.4 Der Bericht des Abschlussprüfers soll nach Möglichkeit das Datum der Beendigung der Prüfung tragen. Der Abschlussprüfer legt damit fest, bis zu welchem Zeitpunkt er die Berücksichtigung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag geprüft hat.
- Besteht zwischen Beendigung der Prüfung und Berichtsabgabe ein grosser Zeitabstand, trägt der Bericht das Datum der Berichtsabgabe.

In diesem Fall soll das Datum der Beendigung der Prüfung im Bericht gesondert bezeichnet werden.

- 3.5 Werden Ereignisse nach dem Bilanzstichtag im Sinne von Ziff. 2.4 nicht oder nicht angemessen berücksichtigt, so führt dies bei der Berichterstattung zu einer Einschränkung, gegebenenfalls verbunden mit einer Rückweisungsempfehlung (s. GzA 17).
- 3.6 Werden dem Abschlussprüfer zwischen Beendigung der Prüfung und Generalversammlungsdatum Ereignisse bekannt, die zu berücksichtigen sind, hat er eine Neubeurteilung der Jahresrechnung vorzunehmen und nötigenfalls seinen Bericht zu ergänzen.

4. Erläuterungen

- 4.1 Sachliche und zeitliche Abgrenzung (Ziff. 3.1)
- 4.11 Verluste bzw. Verlustrisiken sind in der Bilanz nicht nur zu berücksichtigen, wenn sie vor dem Bilanzstichtag eingetreten oder bekannt geworden sind, sondern auch, wenn dies noch vor der Generalversammlung (d.h. Genehmigung der Jahresrechnung) geschieht. Wichtig ist, dass der Verlust erkannt worden ist bzw. bei genügender Sorgfalt erkennbar gewesen wäre.
- 4.12 Die Ursache des Verlustes muss zeitlich vor dem Bilanzstichtag liegen. Dies ist der Fall, wenn das dem Verlust zugrunde liegende Geschäft oder das ursächliche Ereignis vor dem Bilanzstichtag stattgefunden hat.
- 4.2 Prüfungshandlungen (Ziff. 3.2)
- Die Verantwortung des Abschlussprüfers beschränkt sich auf die sachgerechte Prüfung der vollständigen und richtigen Erfassung der relevanten Vorfälle.
- Der Abschlussprüfer soll dazu z.B. folgende Prüfungshandlungen durchführen:
- Durchsicht von Zwischenabschlüssen (Monats- und Quartalsberichte) im neuen Geschäftsjahr und Vergleich mit der entsprechenden Vorjahresperiode;
 - Durchsicht der Buchhaltung in neuer Rechnung im Hinblick auf wesentliche, aussergewöhnliche oder auffallende Buchungen;
 - Durchsicht von Budgets, Planerfolgsrechnungen und Planbilanzen;
 - Durchsicht der Protokolle über Sitzungen der Geschäftsleitung und des Verwaltungsrates im neuen Geschäftsjahr;

- Befragung der Geschäftsleitung und anderer Auskunftspersonen, wobei gegebenenfalls auch Personen zu befragen sind, die sich mit der Erstellung der Jahresrechnung nicht unmittelbar befasst haben;
- Durchsicht von Berichten der Internen Revision;
- Durchsicht der Aufwendungen für Notare, Rechtsanwälte und Gutachter zwecks Erlangung von Hinweisen auf anstehende wichtige Verträge und Prozesse;
- Beschaffung der neuesten Informationen über bedeutende schwebende Geschäfte;
- Überprüfung erkannter Risiken und Unsicherheiten;
- Beschaffung von Informationen über den Stand der Steuerveranlagungen;
- Würdigung der Auskünfte von Drittpersonen (z.B. Banken, Gläubiger, Anwälte, Abschlussprüfer von Tochtergesellschaften).

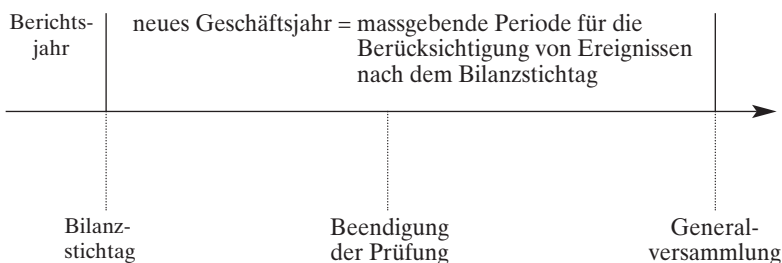
Aufgrund der hierbei gewonnenen Erkenntnisse ist der Abschlussprüfer gegebenenfalls gehalten, weitere Prüfungen durchzuführen.

In Fällen, in welchen Filialen, Zweigniederlassungen oder Beteiligungsgesellschaften betroffen sind, hat der Prüfer zu entscheiden, wo bzw. für welche Bereiche die Prüfungshandlungen vorzunehmen sind.

4.3 Vorgehen und Berichterstattung bei Mängeln (Ziff. 3.5)

Bei Ereignissen, die nach Beendigung der Prüfung, aber vor der Generalversammlung, bekannt werden, ist möglicherweise die Änderung der Jahresrechnung nicht mehr möglich. In wichtigen Fällen soll die Revisionsstelle dafür sorgen, dass der Verwaltungsrat das Ereignis und seine Auswirkungen im Jahresbericht und/oder an der Generalversammlung angemessen kommentiert. Bei fehlender Kommentierung durch den Verwaltungsrat muss dies an der Generalversammlung durch den Vertreter der Revisionsstelle geschehen.

Darstellung



4.4 Änderung der Jahresrechnung (Ziff. 3.6)

Wird im Anschluss an ein Ereignis nach dem Bilanzstichtag die Jahresrechnung geändert, erfordert dies eine Prüfung der geänderten Positionen und die Erstellung eines neuen Berichts der Revisionsstelle.

Die Revisionsstelle veranlasst den Verwaltungsrat, bereits an Dritte abgegebene bzw. Dritten bekannt gemachte Jahresrechnungen und Berichte der Revisionsstelle zurückzurufen oder zu widerrufen.

Gegebenenfalls ist an der Generalversammlung ein entsprechender Kommentar durch die Revisionsstelle abzugeben.

5. **Verhältnis zu den International Standards on Auditing (ISA)**

Der vorliegende GzA entspricht inhaltlich ISA 560 «Subsequent Events» («Ereignisse nach dem Abschlussstichtag») – mit folgender Abweichung: ISA 560 erstreckt sich auch auf Ereignisse, deren Ursache in Verhältnissen liegt, die erst nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind.

Deliktische Handlungen und Abschlussprüfung

1. Einleitung

1.1 Dieser GzA regelt

- die Verantwortung des Abschlussprüfers in Bezug auf die Aufdeckung deliktischer Handlungen;
- die Massnahmen, welche der Abschlussprüfer bei Verdacht auf deren Vorhandensein und bei deren Entdeckung ergreifen soll.

1.2 Die Verantwortung für die Verhinderung deliktischer Handlungen liegt beim geprüften Unternehmen. Diese Verantwortung wird u.a. durch die Einrichtung einer angemessenen Internen Kontrolle und deren Überwachung wahrgenommen.

1.3 Die Abschlussprüfung ist auf die Abgabe eines Prüfungsurteils über die Jahresrechnung ausgerichtet. Für den Abschlussprüfer besteht im Rahmen des gesetzlichen Prüfungsauftrags keine Pflicht, nach deliktischen Handlungen zu suchen. Hätte er jedoch bei Anwendung der berufsmässigen Sorgfalt deliktische Handlungen feststellen müssen, so kann er allenfalls für einen Teil des nach der Prüfung entstandenen Schadens verantwortlich gemacht werden.

2. Begriffe

2.1 «Deliktische Handlungen» werden in diesem GzA wie folgt definiert:

- Vorsätzlich widerrechtliche Aneignung oder Verwendung von Vermögensgegenständen eines Unternehmens sowie überhaupt jegliche direkt oder indirekt widerrechtliche Schädigung des Vermögens des Unternehmens durch Verwaltungsrat, Geschäftsleitung oder Mitarbeiter (Vermögensdelikte).
- Gezielte Handlungen von Verwaltungsrat, Geschäftsleitung oder Mitarbeitenden des Unternehmens zur Erstellung nicht gesetzeskonformer Bücher und Jahresrechnungen (Buchführungsdelikte).

2.2 «Vermögensdelikte» umfassen insbesondere Diebstahl, Veruntreuung, Betrug und ungetreue Geschäftsführung. Sie können durch Fälschung von Aufzeichnungen des Rechnungswesens oder der zugrunde liegen-

den Unterlagen bzw. Urkunden oder deren Unterdrückung verheimlicht werden.

- 2.3 «Buchführungsdelikte», welche die Erstellung einer nicht gesetzeskonformen Jahresrechnung zum Ziel haben, sind beispielsweise:
- Aufführung fiktiver Aktiven;
 - Nichterfassung tatsächlicher Passiven;
 - unkorrektes Inventar;
 - nicht gesetzeskonforme Bewertung von Aktiven und Passiven;
 - Erfassung lediglich erwarteter oder fiktiver Geschäftsvorfälle;
 - Nichtaufzeichnung oder sachwidrige Darstellung tatsächlicher Geschäftsvorfälle.

Die Erstellung nicht gesetzeskonformer Bücher und Jahresrechnungen kann ebenfalls der Verheimlichung von Vermögensdelikten dienen.

- 2.4 Der hier verwendete Begriff «Deliktische Handlungen» schliesst diejenigen Handlungen aus, die – obwohl sie gesetzeswidrig sein können – weder Vermögens- noch Buchführungsdelikte sind. Beispiele hierfür wären:
- Zahlung von Schmiergeldern;
 - Verletzung steuerrechtlicher Vorschriften;
 - missbräuchliche Preisabsprachen und Vereinbarungen (z.B. über Marktanteile).

Massnahmen, welche der Abschlussprüfer bei der Aufdeckung solcher Handlungen ergreifen sollte, sind nicht Gegenstand dieses GzA.

3. Grundsatz

- 3.1 Verwaltungsrat und Geschäftsleitung sind für die Errichtung, Aufrechterhaltung und Überwachung einer wirksamen Internen Kontrolle verantwortlich. Der Abschlussprüfer soll deshalb die Wirksamkeit derjenigen Bereiche der Internen Kontrolle prüfen, auf die er zu vertrauen gedenkt (s. GzA 14).
- 3.2 Nur eine integre Geschäftsleitung gewährleistet eine einwandfreie Geschäftsführung des zu prüfenden Unternehmens. Solange die ordentliche Prüfung keine gegenteiligen Anzeichen erbringt, soll der Abschlussprüfer die Integrität der Geschäftsleitung als gegeben annehmen.
- 3.3 Planung und Durchführung der Abschlussprüfung sind so zu gestalten, dass der Abschlussprüfer wesentliche unrichtige Darstellungen in der Jahresrechnung feststellen kann, unabhängig davon, ob diese von de-

liktischen Handlungen oder anderen Umständen herrühren. Es kann jedoch nicht davon ausgegangen werden, dass sich deliktische Handlungen zwangsläufig durch die Abschlussprüfung aufdecken lassen. Denn für den Abschlussprüfer besteht keine Verpflichtung, nach deliktischen Handlungen zu suchen.

- 3.4 Wenn der Abschlussprüfer auf Anzeichen möglicher deliktischer Handlungen stösst, muss er diesen nachgehen. Lässt sich der Verdacht im Rahmen der Abschlussprüfung nicht ausräumen, so muss das weitere Vorgehen mit der Geschäftsleitung – allenfalls mit der ihr übergeordneten Stelle – abgestimmt werden.
- 3.5 Wenn der Abschlussprüfer deliktische Handlungen feststellt, wählt er je nach Lage des Sachverhaltes folgendes Vorgehen:
- Die Geschäftsleitung des Unternehmens und allenfalls den Präsidenten des Verwaltungsrates, in wichtigen Fällen auch die Generalversammlung, unterrichten.
 - Eine Einschränkung – gegebenenfalls verbunden mit einer Rückweisungsempfehlung – im Bericht der Revisionsstelle anbringen, sofern die Jahresrechnung wesentlich beeinflusst und nicht berichtigt wird.
 - Vor der Generalversammlung mit dem Kunden besprechen, ob und wie Dritte mit berechtigten Interessen zu unterrichten seien, wenn die deliktischen Handlungen eine bereits veröffentlichte Jahresrechnung betreffen.
 - Niederlegung des Mandats.

Gegebenenfalls ist auch GzA 8 zu beachten.

4. Erläuterungen

4.1 Interne Kontrolle (Ziff. 3.1)

Deliktische Handlungen werden durch eine wirksame Interne Kontrolle wohl erschwert, jedoch nicht ausgeschlossen. Im Rahmen der Abschlussprüfung beurteilt der Prüfer die Interne Kontrolle.

Da jede Interne Kontrolle Schwachstellen aufweist und zudem in der Regel nur stichprobenweise geprüft wird, ist es möglich, dass wesentliche deliktische Handlungen nicht aufgedeckt werden.

4.2 Integrität der Geschäftsleitung (Ziff. 3.2)

- 4.21 Der Integrität der Geschäftsleitung kommt besondere Bedeutung zu. Aufgrund ihrer Stellung im Unternehmen ist sie in der Lage, einen ent-

scheidenden Einfluss auf Vorhandensein und Wirksamkeit der Internen Kontrolle auszuüben. Durch individuelles oder gemeinsames Handeln können die Mitglieder der Geschäftsleitung die Interne Kontrolle schwächen oder ausser Kraft setzen. Sie können Handlungen selber vornehmen oder durch andere Personen vornehmen lassen, welche die Funktion der Internen Kontrolle ausschalten.

- 4.22 Bei bestehenden Kunden ist für die Beurteilung der Integrität der Geschäftsleitung die Erfahrung aus früheren Prüfungen betreffend Glaubwürdigkeit der Aufzeichnungen und Erklärungen des Kunden entscheidend. Der Abschlussprüfer muss die Situation erneut würdigen, wenn Veränderungen in der Geschäftsleitung oder im Kreis der Eigentümer stattgefunden haben.

Bei neuen Kunden ist die vorstehend erwähnte Erfahrung noch nicht vorhanden. Der Abschlussprüfer hat sich demnach speziell bei der Erstprüfung mit der Frage der Integrität der Geschäftsleitung zu befassen.

- 4.23 Häufiger Wechsel von leitenden Mitarbeitern, Versäumnisse in der Behebung grösserer Schwachstellen der Internen Kontrolle oder eine dauernde Unterbesetzung von Schlüsselpositionen sind Indizien für mögliche deliktische Handlungen.

- 4.3 Ziel der Abschlussprüfung (Ziff. 3.3)

- 4.31 Bezüglich Ziel und Grundsätzen der Abschlussprüfung wird auf GzA 1 verwiesen.

- 4.32 Die nachträgliche Entdeckung deliktischer Handlungen während eines geprüften Zeitraums ist allein noch kein Indiz für eine unzulängliche Durchführung der Abschlussprüfung.

- 4.33 Wird eine Auftragsbestätigung abgegeben, so kann der Abschlussprüfer seinen Kunden auf die nur beschränkt mögliche Aufdeckung deliktischer Handlungen im Rahmen der ordentlichen Abschlussprüfung aufmerksam machen (s. GzA 16).

- 4.4 Schritte bei Verdacht deliktischer Handlungen (Ziff. 3.4)

- 4.41 Schöpft der Abschlussprüfer Verdacht betreffend möglicher deliktischer Handlungen, beurteilt er, ob die ihm bekannt gewordenen Tatsachen irgendwelche Änderungen bezüglich Art und Umfang seiner Prüfungshandlungen erfordern. Er teilt seine Feststellungen der Geschäftsleitung oder allenfalls der ihr übergeordneten Stelle mit.

- 4.42 Kommt der Prüfer zum Schluss, dass er nur durch eine Ausdehnung seiner Prüfungshandlungen die Vermutung bestätigen oder zerstreuen

kann, bespricht er dies und das weitere Vorgehen mit der Geschäftsleitung oder der ihr übergeordneten Stelle, damit er seinen gesetzlichen Auftrag erfüllen kann.

- 4.5 Vorgehen bei Feststellung deliktischer Handlungen (Ziff. 3.5)
- 4.51 Nebst der Benachrichtigung der zuständigen Stelle gemäss Ziff. 3.5 befindet der Abschlussprüfer über die Notwendigkeit und Angemessenheit weiterer Mitteilungen oder Schritte, und zwar unter Beachtung der entsprechenden gesetzlichen Vorschriften und der Berufsordnung der Treuhand-Kammer.
- 4.52 Wenn der Abschlussprüfer als Folge seiner Arbeit zur Auffassung gelangt, dass in der Jahresrechnung wegen deliktischer Handlungen Änderungen vorgenommen werden müssen, zu denen die Geschäftsleitung bzw. der Verwaltungsrat aber nicht bereit ist, muss er einen Bericht mit Einschränkung abgeben (s. GzA 17).
- 4.53 Werden deliktische Handlungen nach Beendigung der Prüfung bekannt, wird der Abschlussprüfer mit der Geschäftsleitung bzw. dem Verwaltungsrat die Einleitung angemessener Schritte besprechen. Für das Unternehmen kann sich die Notwendigkeit ergeben, behördliche Stellen oder andere Dritte mit berechtigten Interessen zu unterrichten.
- 4.54 Ist der Abschlussprüfer der Auffassung, er könne nicht länger auf die Integrität des Verwaltungsrates vertrauen, so soll er die Niederlegung seines Mandats in Erwägung ziehen.
Nimmt nach der Niederlegung des Mandats ein möglicher Nachfolger Verbindung mit dem Abschlussprüfer auf, soll dieser beim ehemaligen Kunden um Einwilligung nachsuchen, die Gründe für die Niederlegung des Mandates darlegen zu dürfen.
- 4.6 Rechtliche Absicherung
- Um Schritte zu bestimmen, welche den in Ziff. 4.4 und 4.5 beschriebenen Umständen angemessen sind, wird der Abschlussprüfer bei Vorliegen des geringsten Zweifels über die Richtigkeit seines Vorgehens einen Rechtsberater beiziehen.

5. Verhältnis zu den International Standards on Auditing (ISA)

Der vorliegende GzA entspricht inhaltlich ISA 240 «Fraud and Error» («Betrügerische Handlungen und Fehler») – mit der Abweichung, dass dieser auch die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers hinsichtlich unbeabsichtigter Fehler im Abschluss behandelt.

Zusammenarbeit mit der Internen Revision

1. Einleitung

- 1.1 Gegenstand dieses GzA bildet die Zusammenarbeit zwischen der Internen Revision und dem Abschlussprüfer bei der Planung und Durchführung der Abschlussprüfung.
- 1.2 Dieser GzA behandelt nicht diejenigen Fälle, in denen ein Prüfer die Arbeit eines anderen Prüfers verwenden will (s. GzA 4).

2. Begriffe

- 2.1 Die «Interne Revision» (IR) ist ein durch unternehmerischen Entscheidung geschaffenes Element der Führung. Sie hat den Auftrag, unabhängig betriebliche Vorgänge und Tätigkeiten zu prüfen, zu analysieren und zu beurteilen.

Die IR (auch: Revisorat oder Inspektorat) soll als Führungsinstrument die oberste Unternehmensleitung hauptsächlich von Überwachungs- und Kontrollaufgaben entlasten. Zudem können Gesetze für einzelne Branchen (z.B. Banken) in bestimmten Fällen eine IR zwingend vorschreiben.
- 2.2 Der «Abschlussprüfer» ist die mit der Abschlussprüfung beauftragte natürliche oder juristische Person.
- 2.3 Die Überwachung der Vorgänge in einem Unternehmen erfolgt durch «ausserbetriebliche Stellen» (Geschäftspartner, Behörden, Medien), durch die Organe der Gesellschaft (Generalversammlung, Verwaltungsrat, Revisionsstelle) – bei Banken zudem durch die bankengesetzliche Revisionsstelle –, durch die Interne Revision und durch die innerbetriebliche Überwachung (Interne Kontrolle).
- 2.4 Unter «Interner Kontrolle» (s. GzA 14) werden alle von Verwaltungsrat, Geschäftsleitung und übrigen Führungsverantwortlichen angeordneten Vorgänge, Methoden und Massnahmen verstanden, welche derart in die betrieblichen Abläufe integriert sind, dass sie eine ord-

nungsmässige und effiziente Betriebstätigkeit sichern. Die Interne Kontrolle wirkt unterstützend bei

- der Erreichung der geschäftspolitischen Ziele;
- der Einhaltung von Gesetzen und sonstigen Vorschriften;
- dem Schutz des Geschäftsvermögens;
- der Verhinderung, Verminderung und Aufdeckung von Fehlern und Unregelmässigkeiten;
- der Sicherstellung der Zuverlässigkeit und Vollständigkeit der Buchführung und einer zeitgerechten und verlässlichen finanziellen Berichterstattung;
- einer wirksamen und effizienten Geschäftsführung.

3. Grundsatz

- 3.1 Im Sinne einer wirtschaftlichen Nutzung der gesamthaft für die Prüfung aufzuwendenden Mittel sollen die IR und der Abschlussprüfer eine optimale Zusammenarbeit anstreben, ohne dass dadurch die beiden voneinander unabhängigen Prüfungsaufträge eine Einschränkung erfahren.
- 3.2 Der Abschlussprüfer und die IR sollen ihre Prüfungsplanungen aufeinander abstimmen, um damit Doppelspurigkeiten zu vermeiden und sich wo möglich zu ergänzen.
- 3.3 Der Abschlussprüfer soll sich bei der Erfüllung seines Auftrages auf die Arbeiten einer qualifizierten IR abstützen. Er bildet sich ein eigenes Urteil über die fachliche Qualifikation der IR sowie über die Qualität – und damit die Verwendbarkeit – von deren Arbeit.
- 3.4 Der Abschlussprüfer soll nur diejenigen Prüfungstätigkeiten der IR näher beurteilen, auf die er sich im Rahmen der Abschlussprüfung abstützen will.
- 3.5 Auch in Bereichen, in denen der Abschlussprüfer Prüfungsergebnisse der IR verwendet, soll er eigene Prüfungshandlungen vornehmen, um sich eine abschliessende Meinung über die Jahresrechnung bilden zu können.
- 3.6 Der Bericht der Revisionsstelle soll keinen Hinweis auf die Berücksichtigung der Arbeit der IR und die Verwendung ihrer Prüfungsergebnisse enthalten.

4. Erläuterungen

- 4.1 Zusammenarbeit (Ziff. 3.1 und 3.2)
- 4.1.1 Eine wirksame Zusammenarbeit erfordert Offenheit und Vertrauen. In der Praxis haben sich die folgenden Möglichkeiten der Zusammenarbeit im Rahmen der Abschlussprüfung bewährt:
- Abstimmung der Prüfungspläne mit dem Ziel, alle Prüffelder abzudecken und Doppelspurigkeiten zu vermeiden;
 - beiderseits Einsichtnahme in die Arbeitspapiere;
 - beiderseits Einsichtnahme in die Prüfungsberichte;
 - beiderseits Mitwirkung in Prüfungsteams;
 - Erwähnung in beiden Erläuterungsberichten, inwieweit wichtige Prüfungsergebnisse von der IR bzw. vom Abschlussprüfer übernommen wurden;
 - Teilnahme des Leiters der IR an Schlussbesprechungen des Abschlussprüfers mit der Geschäftsleitung.
- 4.1.2 Die Hauptaufgabe der IR besteht in Zweckmässigkeits- und Wirtschaftlichkeitsprüfungen in allen betrieblichen Bereichen, wogegen die Abschlussprüfung vorwiegend eine Prüfung der Rechtmässigkeit der Rechnungslegung ist. Mögliche Bereiche, in denen sich der Abschlussprüfer auf die Arbeit der IR abstützen kann, sind:
- Organisation und Wirksamkeit der Internen Kontrolle in den verschiedenen Funktionsbereichen;
 - Einhaltung von Organisations- und Geschäftsreglement, Kompetenzordnung, internen Weisungen und Richtlinien;
 - Prüfung der verschiedenen Funktionen der EDV-Abteilung, insbesondere Projektorganisation, Projektablauf (Entwicklung), Systemprogrammierung und Rechenzentrum (Produktion);
 - Verfahrens- und Systemprüfungen, die spezielle Kenntnisse des Unternehmens erfordern, z.B. Forschung und Entwicklung, Produktion, Lagerbewirtschaftung und Marketing.
- 4.2 Beurteilung der Internen Revision (Ziff. 3.3)
- 4.2.1 Zur Sicherstellung der Unabhängigkeit von der Geschäftsleitung ist der IR keine Linienfunktion und kein direktes Weisungsrecht zu übertragen.
- 4.2.2 Der Abschlussprüfer vergewissert sich, dass durch die Stellung der IR ihre Aufgabenerfüllung ohne Einschränkung durch die Geschäftsleitung gewährleistet wird.
- 4.2.3 Der Abschlussprüfer orientiert sich in Gesprächen mit der Geschäftsleitung und dem Leiter der IR über Ziele, Grundsätze und Umfang der

Tätigkeit der IR. Soweit es seine Abschlussprüfung betrifft, kann der Abschlussprüfer Einsicht in Planungsunterlagen, Arbeitspapiere und Prüfungsberichte der IR nehmen.

- 4.24 Der Abschlussprüfer vergewissert sich bei der Durchsicht dieser Unterlagen, dass die IR ihre Arbeiten fachkundig geplant und durchgeführt sowie angemessen dokumentiert hat. Ferner vergewissert er sich, dass die Arbeitspapiere die Prüfungshandlungen und -ergebnisse wiedergeben. Allfällige Einschränkungen des Informationsrechts oder der Prüfungstätigkeit der IR werden vom Abschlussprüfer kritisch beurteilt.
- 4.3 Ungeteilte Verantwortung des Abschlussprüfers (Ziff. 3.4, 3.5 und 3.6) Da die Verantwortung des Abschlussprüfers für die Prüfung der Jahresrechnung unteilbar ist, enthält der Bericht des Abschlussprüfers keinen Hinweis auf die Verwendung der Arbeit der IR. Die Arbeitspapiere des Abschlussprüfers müssen dagegen Hinweise enthalten, für welche Prüffelder und in welchem Ausmass er sich auf die Prüfungsergebnisse der IR abgestützt hat. Solche Hinweise entbinden den Abschlussprüfer aber nicht von seiner Pflicht, das abschliessende Prüfungsurteil selber zu fällen.

5. Verhältnis zu den International Standards on Auditing (ISA)

Der vorliegende GzA entspricht inhaltlich ISA 610 «Considering the Work of Internal Auditing» («Berücksichtigung der Arbeit der Internen Revision») – mit der Abweichung, dass dieser die Eignung der Arbeiten der Internen Revision für die Zwecke der Abschlussprüfung ausführlicher behandelt.

Risikobeurteilung bei der Abschlussprüfung

1. Einleitung

1.1 Gegenstand dieses GzA ist es:

- die Risiken des Unternehmens und die sich daraus ergebenden Risiken des Abschlussprüfers aufzuzeigen;
- die Auswirkungen der Risikobeurteilung auf das Prüfungsvorgehen sowie die Berichterstattung darzustellen;
- Arbeitsmethoden und mögliche Hilfsmittel bei Anwendung der Risikobeurteilung in der Abschlussprüfung vorzustellen.

1.2 Die sich ständig ändernden Bedingungen im technischen, wirtschaftlichen, sozialen und politischen Umfeld beeinflussen die Risiken des prüfenden Unternehmens. Diese Risiken sind von der Unternehmensleitung und vom Abschlussprüfer im Hinblick auf mögliche wesentliche Konsequenzen für die Beurteilung der Jahresrechnung zu berücksichtigen.

1.3 «Risikobeurteilung bei der Abschlussprüfung» bedeutet eine systematische Erfassung und Analyse all jener Risiken eines Unternehmens, die einen wesentlichen Einfluss auf die Urteilsbildung des Abschlussprüfers hinsichtlich der zu prüfenden Jahresrechnung haben können. Die daraus gewonnenen Erkenntnisse sollen es dem Abschlussprüfer ermöglichen, sein Prüfungsprogramm so zu gestalten, dass er erkennbare Risiken durch geeignete Prüfungshandlungen angemessen berücksichtigen kann.

1.4 Die Risikobeurteilung bei der Abschlussprüfung kann den Abschlussprüfer davor schützen, falsche oder irreführende Jahresrechnungen zu bestätigen.

1.5 Die Risikobeurteilung bei der Abschlussprüfung ist nicht mit einer umfassenden Risikoanalyse zu verwechseln. In der Öffentlichkeit und bei Kunden darf nicht der Eindruck entstehen, dass eine Risikobeurteilung bei der Abschlussprüfung sämtliche Geschäftsrisiken abdeckt.

Die Risikobeurteilung bei der Abschlussprüfung stellt auch kein eigenständiges Prüfungsvorgehen dar, sondern tritt als zusätzliche Dimension neben die bekannten und bewährten Prüfungsverfahren und kann dort – je nach Ergebnis – zu einer anderen Gewichtung führen.

- 1.6 Bei Risikobetrachtungen – gleichgültig wie diese im Einzelfall aussehen – muss sich der Abschlussprüfer von der gewohnten, überwiegend vergangenheitsbezogenen Betrachtungsweise lösen und seinen Blick vermehrt in die Zukunft richten.

2. Begriffe

- 2.1 Unter «geschäftlichen Risiken» sind solche zu verstehen, die in den Aktivitäten des Unternehmens begründet sind sowie der Art und Weise, wie dieses seine Geschäfte betreibt. Es sind dies z.B. technologische Entwicklungen, die Konkurrenzsituation, Arbeitsmarktverhältnisse, finanzielle Engpässe oder Führungsschwächen.
- 2.2 Unter «Kontrollrisiko» sind Risiken zu verstehen, die sich aus Schwächen oder Ausfällen der Internen Kontrolle ergeben. Indem bestimmte Kontrollen zwar vorgesehen, aber nicht oder nur ungenügend wirksam sind oder Sachbearbeiter und Kaderangehörige ihre Überwachungsfunktion nicht wahrnehmen, entsteht das Risiko von Fehlern oder Unregelmäßigkeiten.
- 2.3 Das «Aufdeckungsrisiko» besteht darin, dass risikobehaftete Tatbestände, die in der Jahresrechnung nicht berücksichtigt sind, vom Abschlussprüfer nicht festgestellt werden und wesentliche Fehler in der Jahresrechnung durch die Prüfung nicht aufgedeckt werden.

3. Grundsatz

- 3.1 Der Abschlussprüfer soll bei seiner Prüfung die Risiken, welche aus der Sicht des Unternehmens einen Einfluss auf die Buchführung und Jahresrechnung haben können und damit auch zu einem Risiko für den Prüfer werden können, feststellen und beurteilen.
- 3.2 Umfang, Zeitpunkt und Vorgehen der verfahrens- und ergebnisorientierten Prüfung sind aufgrund der Risikobeurteilung zu bestimmen.
- 3.3 Die Feststellung und Beurteilung von Risiken eines Kunden setzt beim Abschlussprüfer unternehmerisches Denken, Branchenkenntnisse und vertiefte Kenntnisse über das zu prüfende Unternehmen voraus. Darüber hinaus muss der Abschlussprüfer über genügend Prüfungserfahrung verfügen.

- 3.4 Die Risikobeurteilung bei der Abschlussprüfung soll für neue wie auch für wiederkehrende Mandate ein dauernder Prozess sein. Bei neuen Mandaten ist es empfehlenswert, sich über die Risikolage im Unternehmen bereits vor der Mandatsannahme zu orientieren.
- 3.5 Die Risikobeurteilung bei der Abschlussprüfung führt zu keiner Änderung in der Berichterstattung. Festgestellte besondere Risiken sind dem Kunden in der Regel schriftlich mitzuteilen.

4. Erläuterungen

4.1 Zu den Risiken

4.1.1 Geschäftsrisiken können u.a. in folgenden Bereichen eines Unternehmens zu finden sein:

- Strategie, Planung und Controlling;
- Führung;
- Organisation;
- Absatzmarkt;
- Beschaffungsmarkt;
- Leistungserbringung und Produktion;
- Finanzierung und Investition;
- Personal;
- Standort;
- Umwelt.

4.1.2 Kontrollrisiken werden bei der Prüfung der Internen Kontrolle festgestellt und beurteilt (s. GzA 14).

4.2 Zum Vorgehen

4.2.1 Die Risikobeurteilung bei der Abschlussprüfung soll dem Prüfer erlauben, seine Arbeit zielgerichtet und wirkungsvoll durchzuführen. Der Einbezug der Risikolage des Unternehmens in die zeitliche und sachliche Planung sowie die Durchführung der Prüfungen ist ein kontinuierlicher Prozess, der auch während der Prüfungsarbeiten andauert und von folgenden Faktoren bestimmt wird:

- unternehmensspezifische Kenntnisse des Prüfers;
- Beurteilung der unternehmerischen Kenntnisse, Erfahrungen und Beziehungen des Managements;
- Prüfung und Beurteilung von Massnahmen der Internen Kontrolle;
- sonstige Prüfungsergebnisse;
- Beurteilung der Auswirkungen festgestellter Risiken auf die Jahresrechnung.

- 4.22 Erkenntnisse über die geschäftlichen Risiken, denen ein Unternehmen ausgesetzt ist, erhält der Abschlussprüfer durch
- Besprechungen mit der Unternehmensleitung;
 - Verwaltungsrats- und Geschäftsleitungsprotokolle;
 - Berichte der Internen Revision;
 - interne Berichte über besondere Entwicklungen, Geschäfte und Beziehungen;
 - Zwischenabschlüsse, Budgets und Planungsvergleiche;
 - Ergebnisse früherer Prüfungen;
 - Verträge mit Lieferanten, Kunden, Kreditgebern und Mitarbeitern;
 - externe Berichte von Verbänden, Institutionen und Medien über das Unternehmen bzw. die Branche;
 - Unterlagen über hängige Rechtsstreitigkeiten und behördliche Verfahren.

Kennzahlen können die so erhaltenen Informationen ergänzen.

- 4.23 In einem weiteren Schritt soll der Abschlussprüfer beurteilen, ob die festgestellten Risiken einen Einfluss auf die zu prüfende Jahresrechnung haben. Stellt der Abschlussprüfer z.B. fest, dass bei einem Produkt oft Mängel zu Reklamationen von Kunden geführt haben, wird er sich überlegen müssen, wie er seine Prüfungen anzusetzen hat, um diesbezügliche Bewertungsrisiken in den Vorräten und noch nicht geltend gemachte Erlösminderungen in den Kundenforderungen zu erfassen. In einem anderen Fall können z.B. technische Schwierigkeiten der Produktion zusätzliche Abschreibungen oder Rückstellungen erfordern.

- 4.24 Aus sachlichen und organisatorischen Zusammenhängen kann sich ergeben, dass die Analyse geschäftlicher Risiken die Prüfung der Internen Kontrolle beeinflusst. Erst nach Erfassung und Beurteilung der geschäftlichen Risiken sowie der Kontrollrisiken wird der Abschlussprüfer seine übrigen Prüfungshandlungen festlegen. Die laufenden Prüfungen können zur Feststellung weiterer Risiken führen und das Prüfungsprogramm ebenfalls beeinflussen, wobei immer die Wesentlichkeit möglicher Einflüsse auf die Jahresrechnung zu beachten ist.

Beispiele:

- Werden im Bereich Einkauf/Kreditoren fehlende oder ungenügende Kontrollen festgestellt, so muss sich der Abschlussprüfer überlegen, inwieweit dieser Umstand zu einem falschen bzw. ungenügenden Ausweis der Lieferantenverbindlichkeiten führen kann.
- Die Verschlechterung eines Marktes kann dazu führen, dass den Abnehmern in diesem Markt zunehmend Sonderkonditionen eingeräumt werden müssen. Wurden diese Konditionen intern nicht geregelt und von keiner vorgesetzten Stelle genehmigt, erschwert

dies eine Prüfung der Internen Kontrolle, und die ergebnisorientierten Prüfungen müssen unter Umständen ausgedehnt werden.

- 4.25 Ein hohes Ausmass an geschäftlichen Risiken und/oder Kontrollrisiken kann mehr Prüfungsaufwand verursachen als ursprünglich angenommen. Andererseits kann ein geringes Ausmass vorhandener Risiken den Prüfungsaufwand reduzieren, indem mit weniger aufwendigen Methoden oder in kleinerem Umfang geprüft wird.
- 4.26 Stellt der Prüfer besondere Risiken fest, macht er die Geschäftsleitung bzw. den Verwaltungsrat auf diese Risiken bzw. die damit verbundenen Konsequenzen schriftlich aufmerksam. Es ist zu empfehlen, mögliche Massnahmen aufzuzeigen, durch welche bestehende Risiken eliminiert oder unter Kontrolle gebracht werden können.

5. **Verhältnis zu den International Standards on Auditing (ISA)**

Der vorliegende GzA entspricht inhaltlich ISA 400 «Risk Assessment and Internal Control» («Risikobeurteilung und Interne Kontrolle») – mit der Abweichung, dass dieser auch die Interne Kontrolle als Gegenstand der Abschlussprüfung behandelt (dazu s. GzA 14).

Prüfung von Konzernrechnungen

1. Einleitung

Der vorliegende GzA befasst sich mit der Prüfung der Konzernrechnung durch den gesetzlichen Konzernprüfer (Art. 731a OR).

Nicht nur kennt die Schweiz kein eigentliches Konzernrecht; auch sind die gesetzlichen Vorschriften zur Erstellung und zur Prüfung von Konzernrechnungen (konsolidierten Jahresrechnungen) rudimentär. Mit diesem GzA sollen daher Mindestanforderungen für eine ordnungsmässige Prüfung und Berichterstattung festgehalten werden. Zudem wird dargestellt, welche gesetzlichen Bestimmungen zur Prüfung der Jahresrechnung (Einzelabschluss) analog auch für die Prüfung der Konzernrechnung gelten.

2. Begriffe

Die «Konzernrechnung» umfasst die gesetzlich vorgeschriebenen Bestandteile Konzernbilanz, Konzernerfolgsrechnung und Anhang. Wird die Konzernrechnung nach einer bestimmten Rechnungslegungsnorm erstellt (s. GzA 17), so muss sie sämtliche von dieser Norm verlangten Bestandteile aufweisen (z.B. Mittelflussrechnung).

3. Grundsatz

- 3.1 Die Prüfung der Konzernrechnung richtet sich nach den gesetzlichen Vorschriften und den GzA.
- 3.2 Der Konzernprüfer trägt die Gesamtverantwortung für die Prüfung und Berichterstattung. Er kann bei seiner Prüfung Arbeiten anderer Abschlussprüfer verwenden.
- 3.3 Die Planung und Durchführung der Prüfung erfolgt unter Berücksichtigung der Arbeiten anderer Prüfer (s. GzA 4) sowie einer sach- und termingerechten Berichterstattung (s. GzA 17). Die Konzernrechnungsprüfung umfasst die Prüfung der gemäss den jeweiligen Konzernrichtlinien erstellten Einzelabschlüsse, der Konsolidierungsvorgänge sowie der Konzernrechnung und ihrer Bestandteile als Gesamtheit.

4. Erläuterungen

4.1 Gesetzliche Grundlagen und Prüfungsgrundsätze (Ziff. 3.1)

Art. 731a Abs. 1 OR legt die Prüfungspflicht für die Konzernrechnung fest. Die Prüfung hat durch einen besonders befähigten Revisor zu erfolgen. Dieser prüft die Übereinstimmung der Konzernrechnung mit dem Gesetz und den Konsolidierungsregeln.

In Art. 731a Abs. 2 OR wird festgelegt, dass für den Konzernprüfer die Bestimmungen über die Unabhängigkeit und die Aufgaben der Revisionsstelle, mit Ausnahme der Anzeigepflicht im Falle offensichtlicher Überschuldung, sinngemäss gelten. Dies bedeutet, dass der Konzernprüfer:

- im Sinne von Art. 727c OR unabhängig sein muss;
- alle erforderlichen Unterlagen und Auskünfte vom Verwaltungsrat verlangen kann (Art. 728 Abs. 2 OR);
- einen schriftlichen Bericht an die Generalversammlung zu adressieren hat, worin – in Analogie zu Art. 729 OR – über das Ergebnis der Prüfung zu berichten und Abnahme, mit oder ohne Einschränkung, oder Rückweisung der Konzernrechnung zu empfehlen ist (s. GzA 17). Zudem sind die Personen, welche die Prüfung geleitet haben, namentlich zu nennen, und es ist zu bestätigen, dass die Anforderungen an Befähigung und Unabhängigkeit erfüllt wurden;
- einen Erläuterungsbericht zuhanden des Verwaltungsrats zu verfassen hat, worin er Durchführung und Ergebnis der Prüfung erläutert (Art. 729a OR);
- festgestellte Verstösse gegen Gesetz oder Statuten schriftlich dem Verwaltungsrat und in wichtigen Fällen der Generalversammlung zu melden hat (Art. 729b Abs. 1 OR);
- an der Generalversammlung anwesend sein muss, ansonsten der Beschluss über die Genehmigung der Konzernrechnung anfechtbar ist. Die Generalversammlung kann durch einstimmigen Beschluss auf die Anwesenheit des Konzernprüfers verzichten. Liegt kein Prüfungsbericht zur Konzernrechnung vor, so ist der Beschluss über die Genehmigung der Konzernrechnung nichtig (Art. 729c OR);
- die Geschäftsgeheimnisse zu wahren hat (Art. 730 OR).

Art. 755 OR unterstellt den Konzernprüfer der Revisionshaftung, obwohl er nicht Organ der Gesellschaft ist und auch nicht ins Handelsregister eingetragen wird.

Das Gesetz enthält keine Vorschriften über die anzuwendenden Prüfungsgrundsätze, sondern überlässt es dem Berufsstand, solche aufzustellen. Die Treuhand-Kammer gibt die GzA heraus, welche sinngemäss auch für die Prüfung der Konzernrechnung gelten.

4.2 Verwendung der Arbeit eines anderen Prüfers (Ziff. 3.2)

Der Konzernprüfer muss nicht zwingend mit den Prüfern der einzelnen Konzerngesellschaften identisch sein. Aus verschiedenen Gründen können Gesellschaften des Konzerns auch durch andere Prüfer geprüft werden. Sofern dies der Fall ist, kann sich der Konzernprüfer – nach Massgabe von GzA 4 – auf die Arbeiten dieser anderen Prüfer stützen.

4.3 Planung und Durchführung der Konzernrechnungsprüfung (Ziff. 3.3)

Im Rahmen der sachlichen Planung hat der Konzernprüfer eine Risikobeurteilung des Konzerns vorzunehmen und ein darauf aufbauendes Prüfungsprogramm zu erarbeiten (s. GzA 11). In diesem Zusammenhang ist auch der Einbezug der Internen Kontrolle zu planen (s. GzA 14). Es geht dabei in erster Linie um diejenigen Aspekte der Internen Kontrolle, welche sich spezifisch auf die Erstellung von Konzernrechnungen beziehen. Dies sind beispielsweise Massnahmen, welche von der Obergesellschaft getroffen werden, um

- die Einhaltung der Bewertungs- und Konsolidierungsrichtlinien des Konzerns sicherzustellen;
- den richtigen und vollständigen Einbezug der Einzelabschlüsse in die Konzernrechnung zu gewährleisten;
- die richtige und vollständige Elimination der Auswirkungen konzerninterner Geschäftsvorfälle sicherzustellen.

Ein weiteres wesentliches Element der Prüfungsplanung ist die Festlegung des Prüfungsumfangs. Der Konzernprüfer legt fest, welche Einzelabschlüsse der in die Konsolidierung einbezogenen Gesellschaften einer vollumfänglichen Prüfung unterzogen und welche nur prüferisch durchgesehen werden sollen (s. GzA 20). Dabei sind die Arbeiten anderer Prüfer zu berücksichtigen.

Die zeitliche Planung richtet sich nach dem Abgabetermin des Berichts des Konzernprüfers und ist allen an der Prüfung Beteiligten rechtzeitig mitzuteilen.

Im Rahmen der Planung werden die nötigen Instruktionen an die Prüfer der Einzelabschlüsse erteilt. Diese umfassen insbesondere:

- Zweck und Umfang der Prüfung;
- anzuwendende Prüfungsgrundsätze;
- Kommunikation zwischen den Prüfern;
- Festlegung der Wesentlichkeitsgrenzen für die Konzernrechnung;
- Berichterstattung (Art, Zeitpunkt, Verwendung, Muster);
- Bezugnahme auf Konzernrichtlinien und anzuwendende Rechnungslegungsnorm;
- Art der Überprüfung der Arbeit des anderen Prüfers;
- Terminvorgaben.

Die Durchführung der Konzernrechnungsprüfung umfasst im Wesentlichen Folgendes:

Prüfung der/des

- Einzelabschlüsse der Konzerngesellschaften sowie Teilkonzernabschlüsse durch den Konzernprüfer oder evtl. andere Prüfer (s. Ziff. 4.2);
- Einhaltung der Konzernrichtlinien zur Erstellung der Einzelabschlüsse (durch den Konzernprüfer oder evtl. andere Prüfer) und zur Konsolidierung;
- Arbeiten allfälliger anderer Prüfer (Einhalteprüfungen, Auswertung der Berichterstattung);
- Zusammenfassung der Einzelabschlüsse zum Summenabschluss;
- Stetigkeit;
- Abschlussstichtages;
- Konsolidierungskreises;
- Währungsumrechnung von Einzelabschlüssen;
- Kapitalkonsolidierung;
- Behandlung von Minderheitsanteilen;
- Behandlung nicht konsolidierter Beteiligungen;
- Eliminierung von konzerninternen Forderungen und Verbindlichkeiten;
- Eliminierung konzerninterner Aufwendungen und Erträge;
- Eliminierung von Zwischengewinnen;
- Angaben im Anhang der Konzernrechnung;
- Konzernrechnung als Ganzes (abschliessende Beurteilung);
- Ereignisse nach dem Bilanzstichtag (s. GzA 8).

In jedem Fall verlangt der Konzernprüfer vom Verwaltungsrat und/oder von der Geschäftsleitung der Obergesellschaft eine Vollständigkeitserklärung, welche auch die konsolidierungsspezifischen Einflüsse berücksichtigt (s. GzA 7).

4.4 Berichterstattung

Für die Berichterstattung des Konzernprüfers an die Generalversammlung sind die in GzA 17 aufgeführten Standardtexte zu verwenden.

5. **Verhältnis zu den International Standards on Auditing (ISA)**

Die ISA unterscheiden nicht zwischen Konzernrechnungen und anderen Jahresrechnungen als Gegenstand der Abschlussprüfung. Der Inhalt des vorliegenden GzA ist Gegenstand verschiedener ISA, auf welche in den anderen GzA unter dem Titel «Verhältnis zu den ISA» jeweils Bezug genommen ist.

Fortführung der Unternehmenstätigkeit (Going Concern)

1. Einleitung

- 1.1 Dieser GzA soll dem Prüfer dort Anleitung sein, wo die Prämisse der Unternehmensfortführung nicht offensichtlich gegeben ist.
- 1.2 Die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze des OR beruhen auf der Prämisse der zeitlich nicht begrenzten Unternehmensfortführung (Going Concern). Die gesetzlichen Höchstwerte werden daher auch als Fortführungswerte bezeichnet. Falls die Going-Concern-Prämisse nicht mehr zutrifft, muss in der Bilanz von Fortführungs- auf Veräusserungswerte umgestellt werden. Abweichungen von der Going-Concern-Prämisse sind in begründeten Fällen zulässig bzw. notwendig und im Anhang darzulegen.
- 1.3 Es ist Aufgabe des Verwaltungsrates, die Jahresrechnung nach den Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung zu erstellen, die wirtschaftliche und finanzielle Lage laufend zu überwachen und allenfalls die in Art. 725 OR vorgesehenen Schritte einzuleiten. Insbesondere ist es auch Aufgabe des Verwaltungsrates, die Voraussetzungen für die Fortführung der Unternehmenstätigkeit zu schaffen.
- 1.4 Die objektiv gefährdete oder verunmöglichte Fortführung der Unternehmenstätigkeit äussert sich regelmässig auch im finanziellen Bereich (u.a. fehlende Liquidität, Kapitalverlust und Überschuldung). Die Aufgaben des Verwaltungsrates und des Abschlussprüfers bei Kapitalverlust und Überschuldung (Art. 725 OR) sind aber nicht Gegenstand dieses GzA (s. dazu GzA 15).

2. Begriffe

- 2.1 Die «Prämisse der Unternehmensfortführung» kann solange als gegeben angenommen werden, als in absehbarer Zukunft:
 - weder die Absicht noch die Notwendigkeit besteht, die Unternehmenstätigkeit einzustellen oder wesentlich einzuschränken,
 - die in der Bilanz aufgeführten Aktiven planmässig genutzt und realisiert werden können,

- das Unternehmen seinen Verpflichtungen vertragskonform nachkommen kann,
- keine anderen Gründe bestehen, welche die Unternehmensfortführung in Frage stellen (Illiquidität, Liefersperre, Zusammenbruch des Marktes, Weggang von Personal usw.).

2.2 Unter «absehbarer Zukunft» wird in der Regel nicht mehr als ein Jahr nach dem Zeitpunkt der Errichtung der Bilanz verstanden, mindestens aber die Zeit bis zum Ende der nächsten Rechnungsperiode.

3. Grundsatz

3.1 Der Prüfer soll sich bei der Abschlussprüfung stets bewusst sein, dass die Prämisse der Fortführung der Unternehmenstätigkeit in Frage gestellt sein könnte. Ist die Fortführung für die absehbare Zukunft offensichtlich gewährleistet, sind keine weiteren Schritte notwendig.

3.2 Bestehen Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens, soll der Prüfer geeignete Prüfungshandlungen planen und durchführen, um diese Bedenken auszuräumen. Wenn sich die Zweifel an der Fortführungsfähigkeit dadurch erhärten, wird der Prüfer seine Überlegungen dem Verwaltungsrat zur Kenntnis bringen und dessen Absichten in seine Beurteilung einbeziehen.

3.3 Bestehen weiterhin Zweifel an der Fortführungsfähigkeit, sollte der Prüfer vom Verwaltungsrat eine schriftliche Bestätigung einfordern, die den Willen und die Möglichkeit zur Fortführung des Unternehmens dokumentiert. Diese Bestätigung sollte Auskunft über die vom Verwaltungsrat geplanten Massnahmen und die erwarteten Ergebnisse geben. Insbesondere sollte auch die Durchführbarkeit der geplanten Massnahmen plausibel erscheinen.

3.4 Bestehen wesentliche Unsicherheiten, die mangels objektiver Beurteilungskriterien durch keinerlei zumutbare Prüfungshandlungen ausgeräumt werden können (offene Gerichtsentscheide, zukünftige Entscheidung durch Dritte mit wesentlichem Einfluss auf die relevanten Märkte usw.), so kann der Prüfer zum Schluss gelangen, dass die Möglichkeit zur Fortführung des Unternehmens zwar gefährdet, aber nicht verunmöglicht ist. Er wird in diesem Fall im Bericht der Revisionsstelle (s. GzA 17) die Risikofaktoren offen legen, die zu einer Verunmöglichung der Fortführung führen könnten, und eine Einschränkung zur Wertbasis wegen objektiver Nichtüberprüfbarkeit der «Going-Concern-Prämisse» anbringen. Falls im Übrigen die Bewertungsgrundsätze

eingehalten sind, wird er die Jahresrechnung trotz Einschränkung zur Wertbasis zur Abnahme empfehlen. Ferner ist in solchen Fällen zu prüfen, ob allenfalls ein Eventualhinweis auf Art. 725 OR angezeigt ist.

- 3.5 Kommt der Prüfer aufgrund seiner Prüfungshandlungen zum Schluss, dass die Fortführung des Unternehmens nicht gewährleistet ist, hat er im Bericht (s. GZA 17) eine Einschränkung zur Wertbasis anzubringen. Ferner hat er auf allfällige, damit einhergehende Gesetzesverstösse des Verwaltungsrates hinzuweisen. Falls zu Fortführungswerten bilanziert wird, obschon die Fortführung des Unternehmens unmöglich erscheint, wird er der Generalversammlung in der Regel die Rückweisung der Jahresrechnung an den Verwaltungsrat empfehlen. Normalerweise ist zudem in diesen Fällen ein Hinweis auf Art. 725 OR notwendig.

4. Erläuterungen

4.1 Erläuterungen zu Ziff. 3.1

Der Prüfer hat im Rahmen der Abschlussprüfung festzustellen, ob die Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung eingehalten und die Voraussetzungen für die Bilanzierung zu Fortführungswerten gegeben sind. Das Gesetz verlangt vom Abschlussprüfer im Zusammenhang mit der Fortführung der Unternehmenstätigkeit indessen keine konkreten Prüfungshandlungen. Insbesondere muss der Prüfer auch nicht laufend über die Fortführungsfähigkeit des Unternehmens wachen. Er hat aber mit der Möglichkeit zu rechnen, dass die «Going-Concern-Prämisse» in Frage gestellt sein könnte. Die unveränderte Bilanzierung zu Fortführungswerten bei Wegfall der «Going-Concern-Prämisse» (Fortführung verunmöglicht) gilt als Gesetzesverstoss, den der Prüfer im Sinne einer Einschränkung der Generalversammlung melden muss. Eventuell ist der Generalversammlung eine Rückweisung der Jahresrechnung an den Verwaltungsrat zu empfehlen.

4.2 Erläuterungen zu Ziff. 3.2

Indizien für eine Gefährdung der Fortführung sind unter anderen:

- a) Indikatoren finanzwirtschaftlicher Art:
- Kapitalverlust, Überschuldung, negatives Nettoumlaufvermögen;
 - bevorstehender Ablauf von Darlehen, ohne dass die Fähigkeit zur Rückzahlung oder die Aussicht auf Verlängerung bestünde;
 - kurzfristige Finanzierung langfristiger Aktiven;
 - ungünstige finanzwirtschaftliche Kennzahlen;
 - bedeutende Betriebsverluste;
 - Einstellung der Gewinnausschüttung;

- Unfähigkeit zu fristgerechter Begleichung kurzfristiger Verbindlichkeiten;
 - Schwierigkeiten bei der Einhaltung von Darlehensbedingungen;
 - Verschärfung der Lieferantenkonditionen;
 - Unmöglichkeit, Mittel für die Produkteentwicklung oder für sonstige nötige Investitionen zu beschaffen.
- b) Indikatoren leistungswirtschaftlicher oder anderer Art:
- Abgänge auf Schlüsselpositionen im Management, für die kein Ersatz gefunden wurde;
 - Verlust bedeutender Märkte, Franchisen, Lizenzen oder Lieferanten;
 - Schwierigkeiten mit dem Personal oder Fehlbestände beim Material;
 - Nichteinhaltung von gesetzlichen Auflagen;
 - hängige Verfahren gegen das Unternehmen, die bei ungünstigem Ausgang zu unerfüllbaren Ansprüchen führen;
 - Änderungen in Gesetzgebung oder Regierungspolitik.

Das Vorhandensein eines oder mehrerer der genannten Indikatoren allein muss noch nicht dazu führen, Zweifel an der Fortführungsfähigkeit zu begründen. Insbesondere kann der Abschlussprüfer im Umkehrschluss dann von der Fortführung der Unternehmenstätigkeit ausgehen, wenn kumulativ

- kein Kapitalverlust vorliegt;
- keine Besorgnis einer Überschuldung besteht;
- kein unabwendbarer Liquiditätsengpass vorliegt;
- keine Gefahr einer Betriebsstilllegung erkennbar ist;
- Aktionäre und Verwaltungsrat gewillt sind, das Unternehmen weiterzuführen.

Folgende Massnahmen sind geeignet, um die von der Geschäftsführung zur Verfügung gestellten Unterlagen bzw. die Fähigkeit zur Fortführung des Unternehmens zu beurteilen:

- Diskussion und Beurteilung von Cash-Flow-, Gewinn- und anderen relevanten Prognosen;
- Feststellung, ob kein Ereignis nach dem Bilanzstichtag den Fortbestand des Unternehmens gefährden könnte;
- Analyse und Erörterung des aktuellen Zwischenabschlusses;
- Durchsicht der Finanzierungsvereinbarungen und Feststellung von Vertragsverletzungen;
- Durchsicht der Protokolle von Generalversammlung, Verwaltungsrat und wichtigen Ausschüssen bezüglich möglicher Finanzierungsprobleme;

- Anfrage beim Rechtsberater betreffend Rechtsstreitigkeiten und Ansprüche;
- Prüfung von Existenz, Rechtmässigkeit und Durchsetzbarkeit von Unterstützungs- und Sanierungsvereinbarungen mit Nahestehenden und Dritten und Beurteilung der Zahlungsfähigkeit dieser Parteien;
- Beurteilung des Bestellungseingangs und des Auftragsbestands.

Bei der Analyse der verschiedenen Prognosen soll der Prüfer die Verlässlichkeit der Informationen, d.h. die zugrunde gelegten Annahmen und die Abweichungen früherer Prognosen von den effektiven Ergebnissen beurteilen. Zudem soll er die Prognosedaten für die laufende Periode mit den Ist-Werten vergleichen.

Pläne wie z.B. Veräusserung von Aktiven, Mittelaufnahme oder Umschuldung, Abbau oder Aufschub von Aufwendungen und Kapitalerhöhung sind mit der Geschäftsleitung und/oder dem Verwaltungsrat zu diskutieren und zu würdigen. Mit zunehmendem Zeithorizont nimmt für den Prüfer in der Regel die Relevanz der Massnahmenpläne ab. Besonderes Gewicht wird gewöhnlich auf Pläne gelegt, die in absehbarer Zukunft die Zahlungsfähigkeit verbessern. Der Prüfer beurteilt deren Durchführbarkeit und Effektivität. Er bemüht sich normalerweise um schriftliche Darlegungen und Auskünfte.

4.3 Erläuterungen zu Ziff. 3.3

Geschäftsführungsentscheide basieren normalerweise auf Zwischenabschlüssen, Zukunftsrechnungen und Budgets, Zusammenstellung der Kreditfazilitäten. Vom Verwaltungsrat beschlossene Massnahmenpläne und Sanierungsvereinbarungen mit Aktionären und Gläubigern sind weitere Dokumente, die geeignet sind, bestehende Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens zu beseitigen.

4.4 Erläuterungen zu Ziff. 3.4

Bei der Beurteilung der Fortführungsfähigkeit eines Unternehmens besteht oft ein beachtlicher Ermessensspielraum. Die Grenzen zwischen der Gewissheit, ob ein Unternehmen fortgeführt werden kann oder nicht, sind in den meisten Fällen fließend. Die Ungewissheit über zukünftige Entwicklungen oder Ereignisse, die einen massgebenden Einfluss auf die Fortführungsfähigkeit haben können, führt oft dazu, dass im Prüfungszeitpunkt eine abschliessende Beurteilung nicht möglich ist.

Die Zweifel an der Fortführungsfähigkeit können in diesem Fall nicht endgültig beseitigt werden. Es fehlen aber auch objektive Beurteilungskriterien (z.B. Überschuldung, mangelnder Fortführungswille),

die eine Fortführung unmöglich erscheinen lassen. Die Frage, ob zu Fortführungs- oder Veräusserungswerten bilanziert werden muss, kann in solchen Fällen nicht abschliessend beantwortet werden und ist demzufolge objektiv nicht überprüfbar. Der Prüfer muss also nach bestem Wissen und Gewissen die oft widersprüchlichen Beurteilungsfaktoren gegeneinander abwägen. Dabei hat er sich ein ausgewogenes Urteil darüber zu bilden, ob eine Bilanzierung zu Fortführungswerten trotz Gefährdung noch vertretbar ist. Im Bericht der Revisionsstelle wird er mit einer Einschränkung zur Wertbasis auf die bestehenden Bewertungsunsicherheiten hinweisen.

4.5 Erläuterungen zu Ziff. 3.5

Erweist sich die Fortführung eines Unternehmens als unmöglich, so ist die Umstellung von Fortführungswerten auf allenfalls tiefere Veräusserungswerte unerlässlich. Bei der Bilanzierung zu Veräusserungswerten sind im Hinblick auf die Liquidation des Unternehmens Wertberichtigungen, Rückstellungen sowie die Liquidationskosten zu berücksichtigen. Als Folge der Umstellung auf Veräusserungswerte dürften sich in der Jahresrechnung erhebliche Änderungen in Bezug auf Bewertung, Bezeichnung und Gliederung ergeben.

4.6 Stufen der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens und deren Auswirkungen auf Bilanzierung, Prüfung und Berichterstattung

Die verschiedenen Stufen der Fortführungsfähigkeit haben einen direkten Einfluss auf die Bilanzierung und somit auch auf das Prüfungsvorgehen und die Berichterstattung der Revisionsstelle. Die mit dem Prüfungsergebnis verbundenen Auswirkungen auf die Berichterstattung sind in der nachstehenden Tabelle dargestellt.

5. **Verhältnis zu den International Standards on Auditing (ISA)**

Der vorliegende GzA entspricht inhaltlich ISA 570 «Going Concern» («Unternehmensfortführung»).

Fortführung des Unternehmens	Bilanzierung zu	Prüfungsergebnis	Auswirkung auf den Bericht der Revisionsstelle
Gesichert	Fortführungswerten (nach Aktienrecht)	Bewertung in Ordnung Bewertung nicht in Ordnung	Normalwortlaut, Abnahmeempfehlung <ul style="list-style-type: none"> • Einschränkung zur Bewertung nach Aktienrecht • Abnahme trotz Einschränkung oder Rückweisung wegen Einschränkung
gefährdet, aber (noch) nicht verunmöglichlich	Fortführungswerten (nach Aktienrecht)	Bewertung in Ordnung Bewertung nicht in Ordnung	<ul style="list-style-type: none"> • Einschränkung zur Wertbasis (objektiv nicht überprüfbar) • Abnahme trotz Einschränkung zur Wertbasis • Einschränkung zur Bewertung • Abnahme trotz Einschränkung zur Wertbasis und zur Bewertung, oder Rückweisung wegen Einschränkung zur Bewertung
verunmöglichlich	Veräußerungswerten im Rahmen der aktienrechtlichen Höchstwerte	Bewertung in Ordnung Bewertung nicht in Ordnung <ul style="list-style-type: none"> • obwohl richtige Wertbasis • falsche Wertbasis (d.h. Fortführungswerte) 	Normalwortlaut (Angaben im Anhang über die Abweichung vom Grundsatz der Unternehmensfortführung und von der Stetigkeit der Bewertung) <ul style="list-style-type: none"> • Einschränkung zur Bewertung • Abnahme trotz Einschränkung oder Rückweisung wegen Einschränkung • Einschränkung zur Wertbasis • Abnahme trotz Einschränkung oder Rückweisung wegen Einschränkung
verunmöglichlich, da Liquidationsbeschluss oder Nachlass mit Vermögensabtretung	Veräußerungswerten	Bewertung in Ordnung Bewertung nicht in Ordnung <ul style="list-style-type: none"> • obwohl richtige Wertbasis • falsche Wertbasis (d.h. Fortführungswerte) 	Normalwortlaut (Angaben im Anhang zur Abweichung vom Grundsatz der Unternehmensführung und der Stetigkeit der Bewertung) <ul style="list-style-type: none"> • Einschränkung zur Bewertung • Abnahme trotz Einschränkung oder Rückweisung wegen Einschränkung • Einschränkung zur Wertbasis • allenfalls Abnahme trotz Einschränkung mit Begründung oder Rückweisung wegen Einschränkung
verunmöglichlich, da Konkurs	Veräußerungswerten	keine Prüfung	kein Bericht

Interne Kontrolle und Abschlussprüfung

1. Einleitung

- 1.1 Gegenstand dieses GzA bildet der Einbezug der Internen Kontrolle in die Planung und Durchführung der Abschlussprüfung.
- 1.2 Die Notwendigkeit einer Internen Kontrolle ergibt sich u.a. aus den Grundsätzen der ordnungsmässigen Buchführung und Rechnungslegung. Für die organisatorischen Vorkehrungen und Sicherstellung der dauernden Wirksamkeit der Internen Kontrolle sind der Verwaltungsrat und die Geschäftsleitung verantwortlich.
- 1.3 Der Prüfer muss seine Prüfungshandlungen auf das Prüfungsrisiko ausrichten (s. GzA 11). Dies bedeutet, dass er die Ausgestaltung der Internen Kontrolle begutachtet und sie in seiner Risikobeurteilung berücksichtigt. In diesem Sinne ist die Interne Kontrolle Prüfungsgegenstand, insbesondere bei Unternehmen mit umfangreichem Transaktionsvolumen oder sensitivem Wert- und Datenfluss. Die Prüfung der Internen Kontrolle gibt zudem Aufschluss über den Zustand der Ordnungsmässigkeit von Buchführung und Rechnungslegung.
- 1.4 Der vorliegende GzA soll den Prüfer anleiten, wie er dank seiner Kenntnisse über die Interne Kontrolle das Kontrollrisiko (s. GzA 11) einschätzen und eine sachgerechte und effiziente Prüfung planen und durchführen kann.
- 1.5 Die Interne Kontrolle ist ein Mittel zur Erreichung geschäftspolitischer Ziele. Sie findet ihre Grenzen in menschlichen Schwächen wie Unterlassungen, Missverständnissen oder falsche Entscheidungen. Zudem können Kontrollen durch Absprache von zwei oder mehr Beteiligten in deliktischer Absicht umgangen werden (s. GzA 9).

2. Begriffe

- 2.1 Unter «Interner Kontrolle» werden alle von Verwaltungsrat, Geschäftsleitung und übrigen Führungsverantwortlichen angeordneten Vorgänge, Methoden und Massnahmen verstanden, welche derart in die betrieblichen Abläufe integriert sind, dass sie eine ordnungsge-

mässe und effiziente Betriebstätigkeit sichern. Die Interne Kontrolle wirkt unterstützend bei

- der Erreichung der geschäftspolitischen Ziele;
- der Einhaltung von Gesetzen und sonstigen Vorschriften;
- dem Schutz des Geschäftsvermögens;
- der Verhinderung, Verminderung und Aufdeckung von Fehlern und Unregelmässigkeiten;
- der Sicherstellung der Zuverlässigkeit und Vollständigkeit der Buchführung und einer zeitgerechten und verlässlichen finanziellen Berichterstattung;
- einer wirksamen und effizienten Geschäftsführung.

2.2 «Kontrollen» sind die einzelnen Vorgänge, Methoden und Massnahmen, die im Rahmen einer Internen Kontrolle getroffen werden. Kontrollen lassen sich u.a. wie folgt einteilen:

- Präventive/detektive Kontrollen;
- selbsttätige Kontrollen/Kontrollen durch Führungspersonal;
- manuelle Kontrollen/programmierte Kontrollen.

Selbsttätige Kontrollen werden durch organisatorische (z.B. Funktionentrennung, Regelung der Arbeitsabläufe) oder technische (z.B. Sicherungsvorrichtungen, Datenverarbeitungssysteme) Massnahmen in die betrieblichen Abläufe integriert. Im Gegensatz dazu beruhen die Kontrollen durch Führungskräfte (Verwaltungsrat, Geschäftsleitung und übrige Führungsverantwortliche) auf deren Fachkenntnis und/oder Wahrnehmung der Führungsaufgaben. Sie werden nach freiem persönlichem Ermessen oder gestützt auf Geschäftsreglemente und Pflichtenhefte durchgeführt.

Manuelle Kontrollmassnahmen sind z.B.:

- überwachende Massnahmen und Leistungskontrollen durch die Geschäftsleitung (z.B. Budgetvergleiche, Margendurchsicht, Kennzahlen usw.);
- Kontrollen im Informationsfluss (Genehmigung, kritische Durchsicht von EDV-Verarbeitungsergebnissen, Abstimmungen, Abklärung von Differenzmeldungen, rechnerische Kontrollen, Daten-Prüferfassung, Analyse des Buchungsverkehrs auf Kontrollkonten, fortlaufende Nummerierung, Stempelung);
- physische Kontrollen (Ein- und Ausgangskontrollen, periodische Zählungen von Vermögensgegenständen);
- Durchsicht von Fehlerlisten, Exception-Reports, Analysen, Auswertungen usw.

Kontrollen können auch in den jeweiligen Informatik-Anwendungen programmiert werden (selbsttätige Kontrollen). Typische program-

mierte Kontrollen sind Zugriffsdifferenzierung, Authentisierung (durch Passwörter), Autorisierung (z.B. elektronische Unterschrift), Plausibilisierungen, Prüfwerte, Kontrollsummen, Datenabgleich usw. Diese können bis zur Integration von messbaren geschäftspolitischen Vorgaben und Weisungen gehen (z.B. Überwachung von Preisvorgaben oder Kreditlimiten).

2.3 Das «Kontrollumfeld» bildet die Grundlage der Kontrollen. Es umfasst die allgemeine Einstellung, das Bewusstsein und die Massnahmen der Führungskräfte, besonders der obersten Leitungsorgane betreffend Überwachung. Es enthält Faktoren wie

- Kontrollbewusstsein, Unternehmenskultur und Führungsstil;
- Organisationsstruktur und Delegation von Aufgaben, Kompetenzen und Verantwortung;
- Funktion und Qualität der Aufsichtsorgane und der Internen Revision;
- Qualitätssicherungsmassnahmen;
- Personalpolitik (z.B. Ausbildung, Einstellung);
- ethische Grundsätze, Integrität und Kompetenz der Mitarbeiter;
- externe Einflüsse (z.B. staatliche Aufsicht, Einfluss von Teilhabern).

Das Kontrollbewusstsein der Geschäftsleitung kommt in Richtlinien, Abläufen, Methoden und in der Organisationsstruktur zum Ausdruck. Aufschlussreich für die Beurteilung des Kontrollbewusstseins ist beispielsweise die Reaktion der Geschäftsleitung auf die vom Abschlussprüfer festgestellten Mängel.

Unter Führungsstil ist auch das Verhalten und die Motivation der Führungskräfte zu verstehen. Es kann beispielsweise für die Beurteilung des Kontrollumfeldes nicht unerheblich sein, ob und wie die Führungskräfte des Unternehmens am Erfolg beteiligt sind oder ob andere, allenfalls auch ausserhalb des Unternehmens liegende Ursachen die Geschäftsleitung veranlassen könnten, den Erfolgsausweis zu beeinflussen.

Obwohl das Vorhandensein eines guten Kontrollumfeldes die Wirksamkeit der Kontrollen allein noch nicht garantiert, ist es dennoch ein zentraler Faktor bei der Risikobeurteilung.

2.4 «Ergebnisprüfungen» zielen auf die einzelnen Geschäftsfälle und deren buchhalterische Darstellung in der Jahresrechnung, also auf die Bestände und deren Bewertung und Verkehr. Im Gegensatz dazu zielen die «Verfahrensprüfungen» auf die Ablauforganisation im Unternehmen, d.h. auf das System, in dem das unternehmerische Geschehen abläuft und erfasst wird.

- 2.5 Unter «Prüfung der Kontrollen» (Synonym: Einhalteprüfungen) sind jene im Rahmen der Verfahrensprüfung durchgeführten Prüfungshandlungen zu verstehen, welche dem Abschlussprüfer erlauben, Rückschlüsse über die Wirksamkeit von Kontrollmassnahmen zu ziehen. Die stichprobenweise Prüfung der Kontrollen umfasst normalerweise die Prüfung der Einhaltung (formelle Prüfung) sowie eventuell auch den Nachvollzug der Kontrollen (materielle Prüfung).
- 2.6 Unter «Prüfungsziele» sind folgende sechs Basisziele der Abschlussprüfung und der Rechnungslegung zu verstehen:
- Vollständigkeit;
 - Richtigkeit und Gültigkeit;
 - Vorhandensein und Echtheit;
 - Periodenabgrenzung;
 - Bewertung;
 - Gliederung und Ausweis.
- 2.7 Als «Prüfungsrisiko» wird das Risiko des Abschlussprüfers bezeichnet, wesentliche Fehler in der Jahresrechnung nicht zu erkennen und dadurch einen nicht zutreffenden Bericht abzugeben. Das Prüfungsrisiko seinerseits besteht aus dem geschäftlichen Risiko, dem Kontrollrisiko und dem Aufdeckungsrisiko (s. entsprechende Definitionen im GZA 11).

3. Grundsatz

- 3.1 Der Abschlussprüfer soll Erkenntnisse über das Kontrollumfeld und die Interne Kontrolle des Unternehmens gewinnen und diese dokumentieren.
- Diese Erkenntnisse sollen ihm helfen,
- die Einhaltung der Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung und Rechnungslegung festzustellen sowie
 - das Kontrollrisiko zu beurteilen.
- 3.2 Wenn der Abschlussprüfer aus der Beurteilung des Kontrollrisikos erkennt, dass einzelne Kontrollen geeignet sind, das Prüfungsrisiko zu verringern oder die Prüfungseffizienz zu steigern, soll er die Wirksamkeit jener Kontrollen prüfen, auf die er sich abstützen will.
- 3.3 Aufgrund der Prüfung der Kontrollen kann der Abschlussprüfer definitiv einschätzen, ob die Interne Kontrolle im zu prüfenden Teilbereich genügend Sicherheit bietet, um die Prüfungsziele zu erreichen. Der

Prüfer soll sich aber nur auf jene Kontrollen abstützen, von denen er mit hoher Wahrscheinlichkeit annehmen kann, dass sie während der ganzen Geschäftsperiode wirksam waren. Die Prüfung der Kontrollen und die Schlussfolgerungen sind zu dokumentieren.

- 3.4 Kann oder will der Abschlussprüfer sich nicht auf die Interne Kontrolle (in einzelnen Teilbereichen) abstützen, muss er sich sein Urteil über die Ordnungsmässigkeit der Buchführung und Rechnungslegung alleine aufgrund von Ergebnisprüfungen bilden. Kommt der Prüfer weder durch die Prüfung der Internen Kontrolle noch durch Ergebnisprüfungen zu einem befriedigenden Urteil, kann dies zu einer Einschränkung in seinem Bericht führen.
- 3.5 Festgestellte, wesentliche Mängel der Internen Kontrolle sind den zuständigen Stellen vorzugsweise schriftlich mitzuteilen. Mündliche Mitteilungen sind in den Arbeitspapieren zu dokumentieren.

4. Erläuterungen

Zur Beurteilung des Kontrollrisikos (Ziff. 3.1)

- 4.1 Zur Beurteilung des Kontrollrisikos stehen dem Prüfer verschiedene Methoden zur Verfügung, insbesondere Befragung, Beobachtung, Wurzelstichprobe und Aktenstudium (z.B. Stellenbeschreibungen, interne Weisungen). Die Methode und der Umfang der Arbeiten hängen unter anderem ab von:
- der Grösse und Komplexität des Unternehmens;
 - der Wesentlichkeit der betroffenen Abschlussposten;
 - der Einschätzung des geschäftlichen Risikos;
 - der Qualität der vorhandenen Dokumentation über Abläufe und Weisungen;
 - der Zwangsläufigkeit der Abläufe;
 - der Sicherheit und dem Ausbaugrad der Kontrollen im Informatikbereich.

Die Erfahrung aus früheren Prüfungen des Unternehmens kann bei der Beurteilung des Kontrollrisikos nützlich sein (s. Ziff. 4.5).

- 4.2 Zur Dokumentation des Kontrollumfeldes und der Kontrollen stehen verschiedene Techniken zur Verfügung wie z.B. Beschreibungen, Fragebogen, Checklisten oder Ablaufdiagramme (Flowcharts). Art und Umfang der Dokumentation sind dem Einzelfall anzupassen. Soweit zweckmässig, soll der Prüfer die im Unternehmen bereits vorhandene Dokumentation berücksichtigen.

- 4.3 Die Beurteilung des Kontrollrisikos soll – unabhängig von der Unternehmensgrösse – bei jeder Abschlussprüfung in einem angemessenen Umfang erfolgen. Bei Kleinunternehmen ist das Rechnungswesen und somit die Interne Kontrolle in der Regel weniger komplex. Die Funktionentrennung ist oft schwach oder gar nicht vorhanden. Ihr Fehlen kann unter Umständen mittels direkter Überwachung durch den Geschäftsleiter oder Eigentümer kompensiert werden. In Fällen, in welchen sowohl die Funktionentrennung als auch die direkte Überwachung durch den Geschäftsleiter/Eigentümer fehlt oder nicht erwiesen ist, muss sich der Abschlussprüfer auf Ergebnisprüfungen abstützen.
- 4.4 Bei der Beurteilung des Kontrollumfeldes und der Kontrollen kann der Prüfer auf Massnahmen stossen, die bereits Schlüsse über die effektive Wirksamkeit zulassen. Diese kann er für die definitive Einschätzung des Kontrollrisikos (s. Ziff. 3.3) verwenden, und die Prüfung von Kontrollen kann entfallen.
- 4.5 Bei der Einschätzung des Kontrollrisikos kann der Prüfer die Ergebnisse aus früheren Prüfungen berücksichtigen. Stützt er sich auf diese ab, sind jedoch die Auswirkungen wesentlicher Änderungen im Kontrollumfeld und in der Internen Kontrolle zu analysieren und zu dokumentieren.

Zur Prüfung der Kontrollen (Ziff. 3.2)

- 4.6 Ob sich der Abschlussprüfer auf Kontrollen abstützen will, ist eine Frage des Prüfungsrisikos und der Prüfungseffizienz. Der Prüfer wird sich normalerweise dann auf Kontrollen abstützen, wenn der Aufwand für deren Prüfung geringer ist als die Einsparung bei Ergebnisprüfungen.
- 4.7 Art und Umfang der Prüfung der Kontrollen hängen u.a. von der Wichtigkeit und den Risiken des betreffenden Abschlusspostens ab.
- 4.8 Die Effizienz der Prüfung der Kontrollen beim Einsatz von Informatik kann einerseits durch Testfallmethoden, Audit-Software usw., andererseits durch die Prüfung der Kontrollen im Umfeld der Informatik (z.B. Kontrollen im Bereich Programmentwicklung und Programmwartung) gesteigert werden. Bei Mandaten mit komplexen Informatiksystemen kann es zweckmässig sein, systemspezifisch ausgebildete Prüfer beizuziehen.

Zur definitiven Einschätzung des Kontrollrisikos und der Wirksamkeit der Kontrollen (Ziff. 3.3)

4.9 Bei der Beurteilung der Wirksamkeit der Kontrollen hat der Prüfer festzustellen, ob diese während der ganzen zu prüfenden Geschäftsperiode wirksam waren. Er hat also insbesondere Änderungen zu beachten wie:

- Wechsel von Personal, welches für die Durchführung von Kontrollen wichtig ist;
- Schwankungen des Arbeitsvolumens;
- Änderungen von Ablaufprozessen;
- Einführung von neuen Arbeitsmitteln.

4.10 Falls die Prüfung der Kontrollen im Laufe des Geschäftsjahres stattfand, ist zu überlegen, ob für die Zeit zwischen der Prüfung der Kontrollen und dem Bilanzstichtag weitere Prüfungen nötig sind. Dabei sind u.a. zu berücksichtigen:

- Ergebnis der bisherigen Prüfung der Kontrollen;
- Änderungen im Rechnungswesen oder der Geschäftsaktivitäten;
- Änderungen während der nicht abgedeckten Periode;
- Wesentlichkeit der betroffenen Jahresabschlussposten;
- Beurteilung des Kontrollumfeldes;
- geplante Ergebnisprüfungen.

4.11 Die Risikobeurteilung kann sich während der Prüfung ändern. So können Ergebnisprüfungen neue Tatsachen zum Vorschein bringen, welche zu einer Neueinschätzung der Wirksamkeit von Kontrollen führen. In solchen Fällen muss der Prüfer seine geplanten Verfahrens- und Ergebnisprüfungen in den betroffenen Prüffeldern entsprechend anpassen.

Zum Umfang der Ergebnisprüfungen (Ziff. 3.4)

4.12 Je höher das geschäftliche Risiko und das Kontrollrisiko sind, desto mehr Sicherheit muss der Prüfer aus Ergebnisprüfungen gewinnen, um das Aufdeckungsrisiko auf einem vertretbaren Niveau zu halten.

Wenn der Prüfer das geschäftliche Risiko und das Kontrollrisiko als hoch einschätzt, werden die Ergebnisprüfungen oft sehr umfangreich. Werden die Prüfungsziele trotzdem nicht erreicht, führt dies in der Regel zu einer Einschränkung im Bericht (s. GzA 17).

Mit dem Abstützen auf die Interne Kontrolle werden in der Regel nicht alle Prüfungsziele erreicht. Der Prüfer wird also für wesentliche Positionen normalerweise auch ein Minimum an Ergebnisprüfungen durchführen müssen.

Zur Mitteilung wesentlicher Mängel an die zuständigen Stellen
(Ziff. 3.5)

- 4.13 Festgestellte Mängel der Internen Kontrolle werden mit den verantwortlichen Personen besprochen und, sofern es sich um wesentliche Mängel handelt, der zuständigen übergeordneten Stelle – vorzugsweise schriftlich – zur Kenntnis gebracht. In der Regel ist dies die Geschäftsleitung oder auch die ihr übergeordnete Stelle (z.B. Verwaltungsrat). Ein wesentlicher Mangel der Internen Kontrolle liegt dann vor, wenn in wichtigen Bereichen der Buchführung und Rechnungslegung die Ordnungsmässigkeit nicht gegeben ist und deshalb die Prüfungsziele nicht erreicht werden können.

Es ist empfehlenswert, bei der Mitteilung von Mängeln darauf hinzuweisen, dass diese Mängel im Rahmen der Abschlussprüfung und nicht infolge einer umfassenden Prüfung der Internen Kontrolle entdeckt wurden.

5. Verhältnis zu den International Standards on Auditing (ISA)

Der vorliegende GzA entspricht inhaltlich ISA 400 «Risk Assessment and Internal Control» («Risikobeurteilung und Interne Kontrolle») – mit der Abweichung, dass dieser auch die Risikobeurteilung als Gegenstand der Abschlussprüfung behandelt (dazu s. GzA 11).

Verhalten der Revisionsstelle bei Kapitalverlust und Überschuldung

1. Einleitung

Von den Aufgaben und Pflichten, die sich der Revisionsstelle bei der Ausübung ihrer gesetzlichen Tätigkeit stellen, sind jene im Zusammenhang mit Kapitalverlust und Überschuldung besonders kritisch. Bei Gesellschaften mit angespannter finanzieller Lage steigt die Schadenswahrscheinlichkeit für Aktionäre und Gläubiger; wenn Schadenereignisse schliesslich eintreten, wächst die Gefahr, dass in der Abfolge der Geschehnisse nach Haftungsvoraussetzungen gesucht wird, um gegenüber den Organen Ansprüche geltend zu machen.

Dieser GzA soll im Zusammenhang mit Fällen von Kapitalverlust und Überschuldung

- die Gefahrenquellen aufzeigen, die in den einzelnen Phasen des gesetzlich geforderten Massnahmenkatalogs auftreten können;
- Anleitungen zu sach- und zeitgerechtem Handeln vermitteln und damit
- einen Beitrag zur Qualitätssicherung leisten.

2. Begriffe

2.1 Da der Gesetzgeber mit der im Aktienrecht verwendeten Umschreibung des Sachverhalts «Kapitalverlust» vom gängigen betriebswirtschaftlichen Begriff abweicht, sind unterschiedliche Auslegungen entstanden:

Ein «Kapitalverlust» im betriebswirtschaftlichen Sinn liegt dann vor, wenn der Bilanzverlust einen Teil des Aktien-/PS-Kapitals aufgezehrt hat. Das bedeutet, dass die vorhandenen Aktiven das Fremdkapital noch ganz, das Aktien-/PS-Kapital hingegen nur noch zum Teil decken. Dieser Sachverhalt wird auch «Unterbilanz» genannt.

Ein «Kapitalverlust» nach Definition des Aktienrechts ist dann gegeben, wenn der Bilanzverlust die Summe von Aktien-/PS-Kapital und gesetzlichen Reserven mindestens zur Hälfte aufgezehrt hat. Wegen des hälftigen Bemessungskriteriums in Art. 725 Abs. 1 OR wird dieser Tatbestand in der Praxis oft als «hälftiger Kapitalverlust» bezeichnet.

Der hälftige Kapitalverlust ist nach Vorstellung des Gesetzgebers eine bedeutsame Schwelle, bei deren Überschreiten die Aktionäre von der angespannten finanziellen Situation einer Gesellschaft unverzüglich Kenntnis erhalten und über Sanierungsmassnahmen befinden sollen.

2.2 Bei einer «Überschuldung» hat der Bilanzverlust das Aktien-/PS-Kapital vollständig aufgezehrt; die vorhandenen Aktiven decken das Fremdkapital nur noch teilweise.

2.3 Eine «offensichtliche Überschuldung» liegt nach dem Sprachgebrauch der bundesrätlichen Botschaft über die Revision des Aktienrechts dann vor, wenn sich die Überschuldung «auch bei optimistischer Beurteilung nicht leugnen lässt».

2.4 Die «Zwischenbilanz zu Fortführungswerten» und die «Zwischenbilanz zu Veräusserungswerten» sind Nebenrechnungen zur Ermittlung des noch vorhandenen Eigenkapitals.

Die Erstellung einer Zwischenbilanz zu Fortführungswerten erfolgt unter Beibehaltung der bisher angewandten, handelsrechtlich massgebenden Bewertungsprinzipien, namentlich des Anschaffungswertprinzips, und unter Befolgung des Grundsatzes der korrekten zeitlichen Abgrenzung.

Der Zwischenbilanz zu Veräusserungswerten hingegen liegen andere Bewertungsprinzipien zugrunde: Anstelle der Bewertung zu Anschaffungs- oder Herstellungskosten treten Tages- oder Veräusserungswerte.

2.5 Im Zusammenhang mit der Überschuldung bedeutet «Anzeigepflicht» die Pflicht des Verwaltungsrates oder – unter genau abgegrenzten Voraussetzungen – auch der Revisionsstelle, dem Konkursrichter den Tatbestand der Überschuldung bekannt zu machen.

Normalerweise erfolgt die Überschuldungsanzeige in schriftlicher Form. Es kann aber auch vorkommen, dass der Sachverhalt der Überschuldung dem Konkursrichter von einer beteiligten Partei mündlich zu Protokoll gegeben wird.

2.6 Der «Rangrücktritt» ist ein zweiseitiges Rechtsgeschäft, das zwischen einem Gläubiger und einem Schuldner im Hinblick auf eine Forderung abgeschlossen wird. Die Rangrücktrittsvereinbarung muss – wenn sie der begünstigten Gesellschaft und deren Gläubigern von Nutzen sein soll – so ausgestaltet sein, dass sie eine Stundung der Forderung (und normalerweise auch des Zinsendienstes) bewirkt.

- 2.7 Der Begriff «Sanierung» umfasst alle Massnahmen zur finanziellen Gesundung eines Unternehmens. Sanierungsvorgänge können entweder organisatorischer Art (z.B. Stilllegung oder Verlegung von Produktionsstätten, Massnahmen in der Produktpalette oder den Absatzmärkten) oder finanzieller Art sein (z.B. Forderungsverzicht, Zufuhr von neuem Grundkapital).

Unterschiede weisen die beiden Sanierungsarten in erster Linie hinsichtlich des Zeitfaktors auf: Während mit Massnahmen finanzieller Art bereits kurzfristig eine Sanierungswirkung erzielt werden kann, führen organisatorische Sanierungsschritte meistens erst mittel- oder gar langfristig zu einer Verbesserung der finanziellen Lage.

3. Grundsatz

- 3.1 Zeigt die letzte Jahresbilanz einen Kapitalverlust im Sinne des Aktienrechts, hat der Verwaltungsrat unverzüglich eine Generalversammlung einzuberufen und ihr Sanierungsmassnahmen zu beantragen.

Kommt der Verwaltungsrat dieser Pflicht auch nach Mahnung seitens der Revisionsstelle nicht nach, hat die Revisionsstelle die ausserordentliche Generalversammlung selbst einzuberufen. Sie hat die vom Verwaltungsrat unterlassene Orientierung über den Eintritt eines hälftigen Kapitalverlusts nachzuholen und den Aktionären die Versäumnisse des Verwaltungsrates bekannt zu geben.

- 3.2 Falls begründete Besorgnis einer Überschuldung besteht, hat der Verwaltungsrat zunächst eine Zwischenbilanz zu Fortführungswerten und – falls diese die Überschuldung bestätigt – auch eine Zwischenbilanz zu Veräusserungswerten zu erstellen. Die Zwischenbilanzen sind von der Revisionsstelle zu prüfen.

- 3.3 Bevor aus Besorgnis einer Überschuldung eine Zwischenbilanz zu Fortführungswerten überhaupt in Angriff genommen wird, hat der Verwaltungsrat – und vor Aufnahme ihrer Prüfungsarbeiten auch die Revisionsstelle – die vordringliche Frage zu klären, ob die Voraussetzungen für eine Fortführung der Gesellschaft überhaupt gegeben sind (s. GzA 13). Ist die Fortführung der Unternehmenstätigkeit verunmöglich, kommen als Bewertungsbasis für die Zwischenbilanz von vornherein nur Veräusserungswerte in Frage.

- 3.4 Zeigen beide Zwischenbilanzen, die zu Fortführungswerten wie auch jene zu Veräusserungswerten, dass das Fremdkapital durch die vorhandenen Aktiven nicht mehr vollumfänglich gedeckt ist, hat der Verwal-

tungsrat die Überschuldungsanzeige zu erstatten, es sei denn, es könnten kurzfristig realisierbare Sanierungsmassnahmen eingeleitet oder ein ausreichender Rangrücktritt beigebracht werden.

- 3.5 Hält der Verwaltungsrat trotz Überschuldung den Gang zum Konkursrichter unter Hinweis auf beabsichtigte Sanierungsmassnahmen oder die Beibringung eines Rangrücktritts für nicht erforderlich, hat die Revisionsstelle die Wirksamkeit dieser Sanierungsmassnahmen bzw. des Rangrücktritts zu beurteilen.
- 3.6 Kommt der Verwaltungsrat der Anzeigepflicht auch nach Mahnung durch die Revisionsstelle nicht nach, hat die Revisionsstelle die Überschuldungsanzeige ersatzweise selbst zu erstatten, sofern der Tatbestand der Überschuldung offensichtlich ist.

4. Erläuterungen

4.1 Zur Feststellung, ob und inwieweit ein Kapitalverlust im Sinne des Aktienrechts (s. Ziff. 2.1) vorliegt, ist folgende Vergleichsrechnung anzustellen:

- Zunächst sind die nicht gesetzlichen Reserven (die statutarischen und beschlussmässigen Reserven) vom Bilanzverlust rechnerisch – also bloss gedanklich und nicht etwa als Buchungsschritt – in Abzug zu bringen.
- Desgleichen können allgemeine (gesetzliche) Reserven, die ungebunden sind, in vollem Umfang ihrer freien Verfügbarkeit vom Bilanzverlust abgesetzt werden. Lediglich der gebundene Teil der allgemeinen Reserven ist somit in die Vergleichsrechnung nach Art. 725 Abs. 1 OR zur Ermittlung des hälftigen Kapitalverlusts einzubeziehen.
- Besteht eine Aufwertungsreserve, kann diese ebenfalls in vollem Umfang vom Bilanzverlust abgesetzt werden. Auch hier handelt es sich bloss um eine gedankliche Anrechnung. Eine buchungsmässige Saldierung ist schon deshalb nicht zulässig, weil dies einer gesetzeswidrigen Belastung der Aufwertungsreserve mit Verlusten gleichkäme und dadurch der Charakter der Aufwertungsreserve als Ausschüttungssperre verloren ginge.

Zwar ist die Aufwertungsreserve nach der Gliederung des Aktienrechts Bestandteil der gesetzlichen Reserven und wäre mithin bei formeller Betrachtungsweise in der Vergleichsrechnung nach Art. 725 Abs. 1 OR hälftig anzurechnen. Eine nähere Auseinandersetzung mit der Entstehung des Gesetzesartikels über die Aufwertung (Art. 670 OR) macht indessen klar, dass die vollumfängliche An-

rechnung der Aufwertungsreserve an den Bilanzverlust sachgerecht ist und der Idee des Gesetzgebers entspricht.

- Der Bilanzverlust ist – zutreffendenfalls gekürzt um die nicht gesetzlichen Reserven, die ungebundenen allgemeinen Reserven und die Aufwertungsreserve (s. vorstehend) – mit der gesetzlichen Bezugsgrösse (Summe aus Aktien-/PS-Kapital, allgemeiner Reserve [gebundener Teil] und Reserve für eigene Aktien) zu vergleichen.

- 4.2 Weniger kompliziert ist die rechnerische Ermittlung der Überschuldung, weil dazu nicht verschiedene Bestandteile des Eigenkapitals in unterschiedlicher Art zu berücksichtigen sind. Vielmehr genügt es, zur Feststellung einer Überschuldung die Gesamtheit der Aktiven mit der Summe des Fremdkapitals zu vergleichen.
- 4.3 Für die Frage, ob ein Kapitalverlust im Sinne von Art. 725 Abs. 1 OR vorliege, ist der Eigenkapitalbestand einer ordentlichen (statutarischen) Jahresbilanz, und nicht der irgendwelcher Hilfsrechnungen (Zwischenabschlüsse, Finanzpläne und Ähnliches) massgebend.
- 4.4 Falls der Tatbestand des mindestens hälftigen Kapitalverlusts und damit die Pflicht des Verwaltungsrates zur Einberufung einer Generalversammlung gegeben ist, hat sich die Revisionsstelle davon zu überzeugen, dass der vorgesehene Zeitpunkt dieser (ordentlichen oder ausserordentlichen) Generalversammlung eine unverzügliche Orientierung der Aktionäre ermöglicht. Falls dies nicht gewährleistet ist, soll die Revisionsstelle den Verwaltungsrat ersuchen, die Generalversammlung vorzulegen.
- 4.5 Ist der Verwaltungsrat auch nach Mahnung durch die Revisionsstelle offensichtlich nicht gewillt, für eine zeitgerechte Information der Aktionäre zu sorgen, hat die Revisionsstelle die Generalversammlung selbst einzuberufen. Die Einberufung hat unter Beachtung der gesetzlichen und statutarischen Formvorschriften zu erfolgen. Da dies bei einem weiten Aktionärskreis verschiedene Fragen rechtlicher Natur aufwirft, wird der Beizug eines Juristen oft unumgänglich sein.
- 4.6 Eine durch die Revisionsstelle ersatzweise einberufene Generalversammlung im Sinne von Art. 725 Abs. 1 OR muss sich auf die Mitteilung des Eintritts eines hälftigen Kapitalverlusts und auf die Bekanntgabe der Versäumnisse des Verwaltungsrates beschränken. Insbesondere die dem Verwaltungsrat vom Gesetzgeber auferlegte Pflicht, konkrete Sanierungsmassnahmen vorzulegen, kann die Revisionsstelle unter keinen Umständen übernehmen.

- 4.7 Wenn die Revisionsstelle in einem Jahresabschluss den Sachverhalt des hälftigen Kapitalverlusts feststellt, wird sie im Zuge der Prüfung der Ereignisse nach dem Bilanzstichtag je nach Sachlage auch der Frage nachgehen müssen, ob sich der Verwaltungsrat der Überschuldungsgefahr bewusst sei und die allenfalls erforderlichen Massnahmen ergreife.
- 4.8 Im Gegensatz zum hälftigen Kapitalverlust ist die Besorgnis einer Überschuldung nicht mit einem Jahresabschluss verknüpft, sondern kann nach Einblick in irgendein Zahleninstrument (Zwischenabschluss, Budget o.ä.) oder aber auch durch einen besonderen Vorfall ausserhalb der Rechnungslegung aufkommen, z.B. durch die Insolvenz eines Grossdebitors, durch einen rasanten Preiszerfall auf der Absatzseite mit erheblichen Korrekturerfordernissen bei den Vorräten oder etwa durch Verluste aus Eventualverpflichtungen.
- 4.9 Auch wenn eine Überschuldung wegen der Vielfalt von Ursachen irgendwann auftreten kann, hat die Revisionsstelle nicht die Pflicht zur fortwährenden Überwachung der finanziellen Lage eines Unternehmens. Dies ist ureigenste Aufgabe des Verwaltungsrates. Die Revisionsstelle hingegen ist nicht verpflichtet, ausserhalb ihrer normalen Prüfungsarbeiten ein Überwachungsnetz aufzuziehen, um daraus mögliche Auswirkungen auf ihren Mandatskreis abzuleiten. Es ginge zu weit, wenn die Revisionsstelle gesamtwirtschaftliche Trends wie Währungsentwicklungen, konjunkturelle Tendenzen, Branchengeschehnisse u.ä. zu überwachen und daraus laufend Rückschlüsse auf ihre Prüfungsmandate zu ziehen hätte.
- Falls die Revisionsstelle jedoch auf eine bestimmte Gesellschaft bezogene, konkrete und ernst zu nehmende Hinweise auf das Vorliegen einer Überschuldung hat, kann für sie ein Handlungsbedarf entstehen (z.B. Klärung des Sachverhalts durch Kontaktaufnahme mit dem Präsidenten des Verwaltungsrates).
- 4.10 Es ist die Aufgabe des Verwaltungsrates und nicht der Revisionsstelle, die Zwischenbilanzen nach Art. 725 OR zu erstellen. Ist die Revisionsstelle aus der konkreten Sachlage heraus überzeugt, dass begründete Besorgnis einer Überschuldung besteht, und bleibt der Verwaltungsrat untätig, muss die Revisionsstelle den Verwaltungsrat unter Fristansetzung auf seine Pflicht zur Erstellung einer Zwischenbilanz aufmerksam machen. Bleibt es auch nach Ablauf dieser Frist beim Pflichtversäumnis des Verwaltungsrates, hat die Revisionsstelle eine Generalversammlung einzuberufen und diese über die Pflichtverletzung des Verwaltungsrates zu orientieren.

- 4.11 Hat der Verwaltungsrat aus Besorgnis einer Überschuldung und nach Abklärung der Fortführungsfähigkeit eine Zwischenbilanz zu Fortführungswerten zu erstellen, hat dies nach Massgabe der Grundsätze ordnungsmässiger Rechnungslegung zu erfolgen. Keinesfalls ist es zulässig, die aus dem Grundsatz der Vorsicht abgeleiteten Prinzipien (Niederstwert-, Realisations-, Imparitätsprinzip) aufzugeben, um auf diese Weise ein vorteilhafteres Bilanzbild zu erlangen.
- 4.12 Bestätigt die Zwischenbilanz zu Fortführungswerten die Überschuldung und wird danach auch eine Zwischenbilanz zu Veräusserungswerten erforderlich, ist zu beachten, dass alle mit der Veräusserung oder mit ähnlichen Vorgängen (Stilllegungen, Ablösungen, Rücktritten, Kündigungen u.a.) zusammenhängenden Kosten bei der Bilanzierung berücksichtigt werden.
- 4.13 Der Gesetzgeber verlangt, dass das Urteil über das Vorliegen einer Überschuldung anhand von geprüften Zwischenbilanzen zu fällen ist. Auch von richterlicher Seite wird immer wieder betont, dass Entschiede über Konkureröffnung oder -aufschub nur gestützt auf die geprüften Zwischenbilanzen samt Anhang und Erfolgsrechnung gefällt werden können.
- Andererseits ist die Erstellung von Zwischenbilanzen unter Umständen sehr zeitraubend. Es ist deshalb vertretbar, bei solchen Zwischenabschlüssen, mehr noch als bei Jahresabschlüssen, nach Massgabe der Wesentlichkeit vorzugehen. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Überschuldung offensichtlich und erheblich ist, und wenn eine Weiterführung der Gesellschaft weder mit Rangrücktritt noch mit gerichtlicher oder aussergerichtlicher Sanierung möglich und beabsichtigt ist. Bedeutsam ist die zweifelsfreie Aussage von Verwaltungsrat und Revisionsstelle, dass die Gesellschaft überschuldet sei; diese Gewissheit auch noch bis ins Letzte zu quantifizieren, ist weniger wichtig. Es braucht in diesen Fällen von allen Beteiligten den Blick für das in der jeweiligen Sachlage praktikable und angemessene Vorgehen.
- 4.14 Erhebliche Schwierigkeiten können in der Praxis für die Gesellschaft bei der Erstellung und für die Revisionsstelle bei der Prüfung einer Zwischenbilanz im Zusammenhang mit der Bemessung der Veräusserungswerte auftreten. Für viele Vermögensgegenstände, vor allem für nicht neuwertige, sind nämlich Veräusserungswerte wegen fehlender Markttransparenz kaum oder nur mit unververtretbarem Zeitaufwand zu ermitteln. In solchen Fällen und wenn überdies augenfällig ist, dass sich die Überschuldung einer Zwischenbilanz zu Fortführungswerten bei Umstellung auf Veräusserungswerte noch ausweiten wird, ist ein ver-

einfachtes Vorgehen vertretbar. Der im Interesse des Gläubigerschutzes wesentliche Befund im Bericht der Revisionsstelle über die Prüfung der Zwischenbilanzen nach Art. 725 OR ist die Feststellung, dass «die Forderungen der Gläubiger weder zu Fortführungs- noch zu Veräusserungswerten gedeckt sind». Es muss in bestimmten Fällen möglich sein, eine solch klare Aussage anzubringen, ohne das Ausmass der Überschuldung genau beziffern zu müssen. Das kann zum Beispiel in der Art erfolgen, dass für kaum bewertbare Aktiven (z.B. Vorräte) oder für kaum messbare Passiven (z.B. Rückstellungen) die Überschuldung anhand eines Höchst- bzw. eines Mindestbetrags festgestellt wird. Im Bericht der Revisionsstelle ist dann zum Ausdruck zu bringen, dass sich die Überschuldung der Gesellschaft unter Umständen noch erhöhen kann.

- 4.15 Ein vereinfachtes Verfahren zum Nachweis der Überschuldung muss der Revisionsstelle auch dort zugebilligt werden, wo sich der Verwaltungsrat weigert, eine Zwischenbilanz zu erstellen und die Revisionsstelle in der Überzeugung einer Überschuldung den Gang zum Konkursrichter selbst vornimmt. In solchen Fällen wird die Revisionsstelle dem Konkursrichter den Tatbestand der Überschuldung auf andere Art – zum Beispiel durch eine an die letzte Bilanz anknüpfende Beschreibung – glaubhaft machen müssen.
- 4.16 Die Zwischenbilanzen nach Art. 725 Abs. 2 OR sollen Klarheit schaffen, ob und inwieweit eine Überschuldung besteht. Aus dieser Zielsetzung lässt sich ableiten, dass die Erfolgsrechnung in diesem Status von zweitrangiger Bedeutung ist. Insbesondere bei der Zwischenbilanz zu Veräusserungswerten verliert die dazugehörige Erfolgsrechnung ihre Aussagekraft zur Ertragslage des Unternehmens weitgehend, weil naturgemäss die Einflüsse aus der Umstellung der Bewertungsbasis dominieren.
- 4.17 Wenn die geprüften Zwischenbilanzen die Überschuldung bestätigen, hat der Verwaltungsrat dem Konkursrichter die Überschuldungsanzeige einzureichen, es sei denn, ein Gläubiger gewähre einen hinreichenden Rangrücktritt oder es würden kurzfristig realisierbare Sanierungsmassnahmen ergriffen. Das Gesetz erwähnt in diesem Zusammenhang zwar nur den Rangrücktritt. In der Praxis kommt es indessen häufig vor, dass die Not leidende Gesellschaft den Gang zum Richter durch (weitere) Sanierungsschritte vermeiden will und kann.
- 4.18 Der Rangrücktritt beseitigt die Überschuldung nicht. Er bewirkt auch hinsichtlich Ertragskraft und Liquidität keine Stärkung der Not leidenden Gesellschaft. Daher tritt der Rangrücktritt normalerweise nur als

unterstützendes Instrument im Zusammenhang mit anderen Massnahmen auf. Auf sich allein gestellt kommt der Rangrücktritt nur dann in Frage, wenn die Gesellschaft zwar überschuldet, daneben aber ertrags- und liquiditätsmässig von sich aus überlebensfähig ist.

4.19 Die Revisionsstelle hat sich davon zu überzeugen, dass der Rangrücktritt in qualitativer und quantitativer Hinsicht ausreichend ist. Unter den qualitativen Anforderungen ist zu verlangen, dass der Rangrücktritt

- in schriftlicher Form;
- zeitlich unbefristet;
- von Gläubigerseite unwiderruflich und
- ohne nachteilige Rechtsfolgen (Anfechtung) beim Gläubiger ist.

Die Frage, wie hoch der mit einem Rangrücktritt ausgestattete Betrag sein müsse, ist kontrovers. Liegt eine Zwischenbilanz zu Fortführungswerten mit einer Überschuldung vor und ist anzunehmen, dass sich zu Veräusserungswerten eine noch grössere Überschuldung ergibt, stellt sich die Frage,

- ob es genüge, den Rangrücktritt auf die Deckungslücke (Fremdkapitalüberhang) zu Fortführungswerten auszurichten. Wenn damit den Erfordernissen des Gesetzgebers in Art. 725 Abs. 2 OR Genüge getan ist, erübrigt sich die Erstellung einer Zwischenbilanz zu Veräusserungswerten;
- oder ob, da die Überschuldung durch den Rangrücktritt nicht beseitigt wird, gleichwohl noch eine Zwischenbilanz zu Veräusserungswerten zu erstellen und alsdann die Höhe des Rangrücktritts auf die grössere Deckungslücke auszurichten sei.

Über die Antwort bestehen kontroverse Meinungen. Da der Rangrücktritt ein Instrument des Gläubigerschutzes ist, muss diese Frage in der Praxis in allererster Linie aus Sicht der Überlebensfähigkeit der Not leidenden Gesellschaft angegangen werden. Steht deren Fortführungsfähigkeit nicht in Frage, und bestehen nach sachgerechter und pflichtgemässer Beurteilung gute Voraussetzungen, dass die Gesellschaft die Überschuldung zu überwinden vermag, sollte ein Rangrücktritt, der «nur» auf die Deckungslücke zu Fortführungswerten ausgerichtet ist, genügen. Jedenfalls handeln Gesellschaftsorgane, die in solchen Fällen nicht auch noch eine Zwischenbilanz zu Veräusserungswerten erstellen, nicht pflichtwidrig.

Selbstverständlich soll der Rangrücktritt vom Betrag her nicht bloss dem Fremdkapital-Überhang entsprechen, sondern auch ein angemessenes Sicherheitspolster zur Deckung der bis zur finanziellen Erholung noch zu erwartenden Verluste enthalten. Wie hoch dieses Polster sein

soll, hängt in erster Linie vom erwarteten Geschäftsgang ab und muss im Einzelfall beurteilt werden.

- 4.20 Im Fall einer Überschuldung kann der Verwaltungsrat den Gang zum Konkursrichter auch dadurch vermeiden, dass er Sanierungsmassnahmen ergreift. Über die Frage, wie weit dabei der dem Verwaltungsrat zustehende Handlungsspielraum gehe, bestehen unterschiedliche Meinungen. Soweit es sich um kurzfristig realisierbare Sanierungsschritte handelt, im Sprachgebrauch der Ziff. 2.7 also um Massnahmen finanzieller Art, wird der Verwaltungsrat die Weiterführung der Gesellschaft in eigener Kompetenz beschliessen können.

Bei Massnahmen organisatorischer Art hingegen ist die Auslegung unterschiedlich. Nach dem klaren Wortlaut von Art. 725a Abs. 1 OR ist der Entscheid zur Weiterführung der Gesellschaft dem Richter zugewiesen. Er hat den Sanierungsplan und die Sanierungsaussichten zu beurteilen.

Dem steht die bisherige, unter altem Aktienrecht entstandene Lehrmeinung und Gerichtspraxis gegenüber, wonach bei konkreter Aussicht auf Sanierung der Verwaltungsrat den Richter nicht sofort zu benachrichtigen habe. Solange der Verwaltungsrat, so wird argumentiert, um Sanierung der Gesellschaft bemüht sei und sich die Lage der Gläubiger dabei nicht verschlechtere, liege keine Pflichtverletzung vor. Die Rechtsprechung unter dem neuen Aktienrecht wird weisen müssen, wie weit in dieser Frage der Handlungsspielraum des Verwaltungsrates geht.

- 4.21 Wenn der Verwaltungsrat trotz Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen den Gang zum Konkursrichter nicht antritt, hat die Revisionsstelle den Verwaltungsrat unter Ansetzung einer Frist und mit Hinweis auf ihre eigene, subsidiäre Anzeigepflicht an seine Aufgabe zu mahnen. Kommt der Verwaltungsrat dieser Aufforderung nicht nach und unterlässt er die Vornahme der Überschuldungsanzeige, hat die Revisionsstelle – sofern die Überschuldung offensichtlich ist – den Gang zum Konkursrichter ersatzweise selbst anzutreten.
- 4.22 Wenn es in der bundesrätlichen Botschaft ausdrücklich heisst, die Revisionsstelle habe «die Wirksamkeit von Sanierungsmassnahmen zu prüfen», so kann das nicht bedeuten, dass die Revisionsstelle die Erfolgsaussichten von Sanierungsplänen im Hinblick auf einen Konkursaufschub zu beurteilen habe. Diese Aufgabe obliegt, wie in Ziff. 4.20 bereits erwähnt, dem Richter. Der gesetzgeberische Auftrag an die Revisionsstelle kann in diesem Zusammenhang nur soweit gehen, als diese erkennen und einschreiten soll, falls ein Verwaltungsrat mit

fadenscheinigen Sanierungsargumenten den erforderlichen Gang zum Konkursrichter schuldhaft unterlassen will.

- 4.23 Bei der Beurteilung, ob es sich um einen offensichtlichen Fall von Überschuldung handelt, kann die Revisionsstelle in Befolgung der Definition der bundesrätlichen Botschaft (s. Ziff. 2.3) neben den vom Vorsichtsprinzip geprägten, üblichen Bilanzierungsgrundsätzen im konkreten Einzelfall auch eine weniger strenge Betrachtungsweise gelten lassen. Falls sich Verwaltungsrat und Revisionsstelle in der Frage, ob eine Überschuldung vorliege, uneins sind, hat die Revisionsstelle jedenfalls so lange keine Berechtigung zur ersatzweisen Vornahme einer Überschuldungsanzeige, als die Meinungsverschiedenheiten innerhalb von vertretbaren Ermessensspielräumen zu Bewertungsfragen liegen.
- 4.24 Gelangt die Revisionsstelle bei der Prüfung der Zwischenbilanz zu Veräusserungswerten – allenfalls unter Anwendung von weniger strengen Bewertungsregeln im Sinne von Ziff. 4.23 – in Abweichung vom Standpunkt des Verwaltungsrates zur Auffassung, die Überschuldung sei offensichtlich – geht also das Auseinanderklaffen der Ansichten von Verwaltungsrat und Revisionsstelle weiter als die vertretbaren Ermessensspielräume zu Bewertungsfragen –, wird die Revisionsstelle dies in ihrem Bericht zur Prüfung der Zwischenbilanz klar zum Ausdruck bringen müssen. Folgerichtig wird sie, trotz abweichender Ansichten des Verwaltungsrates, bei dessen Untätigkeit nicht darum herumkommen, die Überschuldungsanzeige nach Art. 729b Abs. 2 OR zu erstatten.
- 4.25 Wenn die Revisionsstelle Zweifel hegt, ob die Überschuldung offensichtlich sei, und sie demzufolge unsicher ist, ob die Pflicht zur ersatzweisen Vornahme der Überschuldungsanzeige gegeben sei, soll die Revisionsstelle den Gang zum Konkursrichter zur eigenen Entlastung tatsächlich antreten. Dadurch entsteht nämlich der Gesellschaft noch kein Schaden, da der Verwaltungsrat die Gelegenheit hat, vor dem Konkursrichter eine Gegendarstellung anzubringen. Auch die Möglichkeit der Gesellschaft, einen Antrag auf Konkursaufschub zu stellen, wird dadurch nicht beeinträchtigt.
- 4.26 Bei überschuldeten Gesellschaften, die eine Sanierung nicht mit kurzfristig realisierbaren, sondern mit einem längerfristigen Massnahmenpaket anstreben, trifft man in der Praxis häufig Widerstände gegen die vom Gesetzgeber für solche Fälle angebotene Lösung des aktienrechtlichen Moratoriums (Überschuldungsanzeige mit gleichzeitigem Antrag auf Konkursaufschub). Gründe für die Abneigung gegen dieses Vorgehen sind etwa die drohende Unterstellung unter die Aufsicht eines Sachwalters, Befürchtungen über mögliche Einschränkungen in

den Befugnissen oder Zweifel an der Wirksamkeit der Geheimhaltung der Überschuldungsanzeige (Art. 725a Abs. 3 OR).

Deshalb sind in der Praxis Fälle aussergerichtlicher Sanierungen recht häufig. Ohne Zweifel setzen sich aber bei Fehlschlägen dieser Sanierungsbestrebungen alle Beteiligten erhöhten Haftungsgefahren aus. Duldet die Revisionsstelle eine aussergerichtliche Sanierung, indem sie eine an sich erforderliche Überschuldungsanzeige nach Art. 729b Abs. 2 OR unterlässt, kann das in Anbetracht erhöhter Verantwortlichkeiten nur dann in Frage kommen, wenn von Seiten eines finanzstarken Aktionärs oder Gläubigers verbindliche Zusagen zur Stützung der Gesellschaft bestehen.

4.27 Verluste können nach Grösse und zeitlichem Anfall auch so eintreten, dass eine Gesellschaft – ohne dass zuvor das Warnsignal des häftigen Kapitalverlusts zum Aufleuchten gekommen wäre – direkt in die Überschuldung gerät. Wichtig ist in solchen Fällen, dass nicht bloss die Massnahmen nach Art. 725 Abs. 2 OR befolgt werden, sondern dass der Verwaltungsrat gleichwohl und – wie in Art. 725 Abs. 1 OR gefordert – unverzüglich eine Generalversammlung einberuft (s. Ziff. 3.1).

4.28 Falls bei einer Gesellschaft das Erfordernis der ersatzweisen Erstattung der Überschuldungsanzeige durch die Revisionsstelle nach Art. 729b Abs. 2 OR gegeben ist, kann dieser Aufgabe nicht durch Mandatsbeendigung ausgewichen werden: Weder kann die Revisionsstelle, die den Gang zum Konkursrichter scheut, dieser Pflicht durch Mandatsniederlegung enttrinnen, noch kann der Verwaltungsrat, dem der bevorstehende Gang der Revisionsstelle zum Konkursrichter missliebiger ist, dies verhindern, indem er die Generalversammlung zur Abwahl der Revisionsstelle drängt.

In beiden Fällen wäre solches Handeln aus Sicht des Gläubigerschutzes fatal. Ein Rücktritt der Revisionsstelle in einem derart heiklen Moment wäre zwar rechtswirksam, könnte aber – je nach dem weiteren Verlauf der Dinge – Schadenersatzansprüche nach sich ziehen. Wenn die bundesrätliche Botschaft zur Anzeigepflicht der Revisionsstelle vermerkt, «Diese Vorschrift soll eine Konkursverschleppung verhindern», und wenn gleichenorts steht, «Die Erfahrung lehrt, [...] dass der Verwaltungsrat alles daransetzt, um den schweren Gang zum Richter nicht tun zu müssen», will der Gesetzgeber mit dieser Norm der Revisionsstelle offenbar die Funktion einer «letzten Sicherung» zuweisen. Die Abberufung einer Revisionsstelle, die sich berechtigterweise anschickt, den ersatzweisen Gang zum Konkursrichter anzutreten, enthebt diese Revisionsstelle wohl ihrer Organfunktionen, in Bezug auf die Anzeige-

pflicht nach Art. 729b Abs. 2 OR kann indessen dieser Mandatsentzug nicht anders denn als Rechtsmissbrauch eingestuft werden.

4.29 Wichtig ist, dass die Revisionsstelle im gesamten Massnahmenpaket bei Kapitalverlust und Überschuldung

- keine Formfehler begeht;
- bei der Aufforderung zum Handeln stets Fristen setzt;
- im Fall der Fristansetzung den Betroffenen stets klarmacht, was sie bei Nichtbefolgung ihrerseits unternehmen wird;
- beim Ansetzen von Fristen den Zeitfaktor realistisch beurteilt und auf die von ihr angemahnten Sachverhalte ausrichtet; so erfordert selbst die Durchführung kurzfristig realisierbarer Sanierungsmassnahmen im Sinne von Ziff. 4.20, z.B. die Erwirkung eines Forderungsverzichts, eine gewisse Zeit. Die Abwicklung des ganzen Vorgangs (Vorgespräche mit einem Hauptgläubiger, Antragstellung und Behandlung des Geschäfts beim Hauptgläubiger samt Stellungnahme) kann ohne weiteres einige Wochen in Anspruch nehmen;
- stets berechenbar und glaubwürdig bleibt, indem sie eine klare und unmissverständliche Haltung einnimmt. Dies ist besonders dann bedeutsam, wenn sich die Revisionsstelle einem widerspenstigen und säumigen Verwaltungsrat gegenüber sieht;
- nach einem ersten Eingreifen in die Massnahmenkette (z.B. durch Aufforderung zum Handeln bei Pflichten säumnis) den weiteren Ablauf der Geschehnisse sorgsam überwacht und die jeweils angemessenen Schritte unternimmt.

5. Verhältnis zu den International Standards on Auditing (ISA)

Die Thematik «Kapitalverlust und Überschuldung» ist Gegenstand nationalen Rechts; einschlägige ISA gibt es nicht.

Auftragsbestätigung zur Abschlussprüfung

1. Einleitung

Im Aktienrecht sind die Aufgaben und die Verantwortung des gesetzlichen Abschlussprüfers grundsätzlich geregelt. Der allgemein gehaltene Wortlaut des Gesetzes bringt es mit sich, dass sich die verschiedenen Empfänger des Berichts der Revisionsstelle in guten Treuen unterschiedliche Vorstellungen vom Inhalt des gesetzlichen Prüfungsauftrags machen können. Damit ein Mandat effizient und zur Zufriedenheit aller Betroffenen abgewickelt werden kann, ist es wichtig und zum Vorteil aller Parteien, dass von Anfang an Klarheit und Einigkeit über Ziel und die allgemeinen Grundsätze der Abschlussprüfung herrscht (s. GzA 1). Dies wird am besten mit einem Gespräch erreicht und in einer Auftragsbestätigung («engagement letter») festgehalten.

Der vorliegende GzA schafft die Basis für eine klare und allseitig zufriedenstellende Mandatsabwicklung. Er ist somit auch geeignet, zum besseren Verständnis der Aufgaben und der Tätigkeit des Abschlussprüfers beizutragen.

Die im GzA formulierten Bestandteile einer Auftragsbestätigung sind nicht nur für den gesetzlichen Prüfungsauftrag, sondern sinngemäss auch für freiwillige Prüfungs- sowie Steuer- oder andere Beratungsmandate anwendbar. Bei solchen Spezialmandaten ist es besonders wichtig, eine klare Auftragsbestätigung abzufassen, weil oft spezifische gesetzliche Vorschriften fehlen.

2. Begriffe

In der Auftragsbestätigung werden in schriftlicher Form die wesentlichen Punkte eines Mandats für eine Abschlussprüfung festgehalten. Dazu gehören insbesondere Gegenstand und Zweck der Prüfung, Art der Berichterstattung, Klarstellung der Verantwortlichkeiten sowie die Bestätigung der Mandatsannahme durch den Prüfer. Auch gesetzlich nicht geregelte Punkte der Prüfung wie Honorarfragen oder zeitliche Zielvorgaben können zu den wesentlichen Bestandteilen gehören.

3. Grundsatz

- 3.1 Wenn keine besonderen Gründe dagegen sprechen, soll der Abschlussprüfer vor Beginn seiner Prüfungsarbeiten eine Auftragsbestätigung abfassen.
- 3.2 Bei wiederkehrenden Mandaten kann auf eine jährliche Auftragsbestätigung verzichtet werden, falls sich die Rahmenbedingungen nicht wesentlich geändert haben und sich die Auftragsbestätigung nicht auf ein bestimmtes Jahr bezieht.
- 3.3 Der Prüfer soll Form und Inhalt der Auftragsbestätigung dem jeweiligen Mandat anpassen.
- 3.4 Eine Auftragsbestätigung für die Abschlussprüfung enthält in der Regel folgende Elemente:
- Adressaten;
 - Bestätigung der Wahl als Abschlussprüfer und/oder als Beauftragter für Spezialmandate;
 - Beschreibung des Prüfungszwecks und des Prüfungsgegenstandes;
 - Hinweis auf die Zuständigkeit des Verwaltungsrates für
 - die ordnungsmässige Buchführung;
 - die Erstellung der Jahresrechnung (bzw. einer Konzernrechnung);
 - die Wahl geeigneter Buchführungs- und Bewertungsregeln;
 - Ausgestaltung und Wirksamkeit der Internen Kontrolle.
 - Durchführung der Abschlussprüfung nach Gesetz und Grundsätzen des Berufsstandes;
 - Hinweis darauf, dass die Prüfung risikoorientiert erfolgt, auf Stichproben beruht und der Wesentlichkeit Rechnung trägt;
 - Hinweis auf mögliche Problemfelder, die von der Prüfung nicht abgedeckt werden;
 - Berichterstattung an die Generalversammlung über die Jahresrechnung (Art. 729 OR);
 - Berichterstattung an den Verwaltungsrat oder an die Generalversammlung über allfällige Gesetzesverstösse (Art. 729b Abs. 1 OR);
 - Honorarfragen.
- 3.5 Je nach Gegebenheit und Erwartungen kann eine Auftragsbestätigung auch folgende Elemente enthalten:
- Weitere Angaben bezüglich Art, Form und Inhalt der gesetzlichen Berichterstattung an den Verwaltungsrat (Art. 729a OR);

- Prüfung von Zweigniederlassungen und Tochtergesellschaften im Ausland (Prüfungsgrundsätze, lokale Gesetzgebung, andere Prüfer usw.);
- Zusammenarbeit mit der Internen Revision und anderen Prüfern;
- Beizug von sachkundigen Experten;
- Berichterstattung über andere Prüfungsbefunde, z.B. über Schwachstellen der Internen Kontrolle und mögliche Verbesserungsvorschläge oder Beschreibung anderer mit der Prüfung verbundener Beratungsdienstleistungen;
- Abgabe einer Vollständigkeitserklärung;
- Einholen von Bestätigungen Dritter;
- Teilnahme an der Inventur;
- Zeitliche Planung der Prüfung;
- Prüfung der Befolgung von Spezialgesetzen, z.B. für Banken, Befolgung von bzw. Berichterstattung nach bankengesetzlichen Grundsätzen und Rundschreiben der Eidgenössischen Bankenkommision;
- Gegenzeichnung der Auftragsbestätigung durch den Kunden;
- Erlaubnis des Verwaltungsrates an den Prüfer, Erkenntnisse aus der Prüfung an bestimmte Dritte (z.B. Konzernprüfer) weiterzugeben;
- Gültigkeitsdauer der Auftragsbestätigung.

3.6 In speziellen Fällen empfiehlt es sich, besondere Prüfungsschritte oder noch offene Fragen zu erwähnen, so z.B.

- Vorbehalte zur definitiven Mandatsannahme;
- Kontaktaufnahme zu den Vorjahresprüfern.

4. Erläuterungen

4.1 Funktion der Auftragsbestätigung (Ziff. 3.1)

Es ist zum Vorteil aller Beteiligten, dass vor der Durchführung der Abschlussprüfung nochmals die Zuständigkeiten aufgezeigt werden. Dazu ist die schriftliche Form am besten geeignet.

4.2 Ausnahmen (Ziff. 3.1)

Auf eine Auftragsbestätigung kann dann verzichtet werden, wenn Missverständnisse über Gegenstand und Zweck des Prüfungsauftrages unwahrscheinlich erscheinen. Dies setzt einfache und klare Verhältnisse voraus.

4.3 Wiederkehrende Mandate (Ziff. 3.2)

Bei wiederkehrenden Mandaten kann auf eine jährliche Auftragsbestätigung verzichtet werden, falls:

- Geschäftsleitung und Verwaltungsrat personell nicht wesentlich verändert sind;
- Art und Umfang der Geschäfte im Wesentlichen gleich bleiben.

Eine Erneuerung der Auftragsbestätigung kann auch bei wiederkehrenden Mandaten sinnvoll sein, da sie an die wesentlichen Elemente des Prüfungsauftrages erinnert.

4.4 Gestaltung der Auftragsbestätigung (Ziff. 3.3)

Die für eine Auftragsbestätigung ausgewählten Bestandteile sollten möglichst treffend auf die Besonderheiten des jeweiligen Mandats abgestimmt sein und dadurch den Parteien die mandatspezifischen Bedingungen und Konsequenzen klar aufzeigen. Im vorliegenden GzA wird deshalb eine Auswahl möglicher Elemente gegeben, welche je nach Mandat übernommen oder weggelassen werden können.

4.5 Inhalt der Auftragsbestätigung (Ziff. 3.4)

4.51 Da der Verwaltungsrat die Oberleitung der Gesellschaft innehat (Art. 716a OR), wird die Auftragsbestätigung normalerweise an ihn adressiert, mit Kopie an die Geschäftsleitung. Es mag in gewissen Fällen angebracht sein, das Schreiben an die Geschäftsleitung mit Kopie an den Verwaltungsrat zu adressieren.

4.52 Bei der Umschreibung des Prüfungszwecks ist festzuhalten, ob die zu prüfende Jahresrechnung den gesetzlichen Mindestanforderungen oder aber dem «True and fair view-Prinzip» genügen soll. Ferner ist darauf hinzuweisen, dass wesentliche Abweichungen von den der Jahresrechnung zugrunde gelegten Rechnungslegungsgrundsätzen zu Einschränkungen im Bericht der Revisionsstelle führen.

4.53 Mit der Auftragsbestätigung soll in Erinnerung gerufen werden, dass die Erstellung der Jahresrechnung Aufgabe des Verwaltungsrates und nicht des Abschlussprüfers ist.

4.54 Die Abschlussprüfung umfasst nach Gesetz und nach den Grundsätzen des Berufsstandes insbesondere:

- Prüfung, ob die Buchführung, die Jahresrechnung und der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes Gesetz und Statuten entsprechen.
- Beurteilung der Darstellung der Jahresrechnung, um festzustellen, ob Vermögens- und Ertragslage möglichst zuverlässig im Sinne des Gesetzes beurteilt werden können.

- Prüfung, ob Gliederung und Bewertung dem Gesetz oder allenfalls einer weitergehenden, im Anhang genannten Rechnungslegungsnorm entsprechen.
- Berichterstattung über die Ergebnisse der Prüfung (s. GzA 17).

4.55 In der Auftragsbestätigung soll auf die Grenzen der Aussagekraft des Prüfungsurteils hingewiesen werden. Es ist klarzustellen, dass eine Prüfung auf Stichproben beruht und deshalb keine absolute Sicherheit gewähren kann.

4.56 Es ist nicht Ziel der Abschlussprüfung, nach allfälligen Unregelmässigkeiten, Veruntreuungen oder Betrugsfällen zu suchen. Dies würde den Rahmen der aktienrechtlichen Abschlussprüfung, welche grundsätzlich eine Ordnungsmässigkeitsprüfung ist, sprengen (s. GzA 9).

4.57 Ebenso wenig ist es Aufgabe der Revisionsstelle, nach möglichen Verletzungen gesetzlicher (straf-, öffentlich- oder zivilrechtlicher) oder statutarischer Normen ausserhalb der Rechnungslegung (z.B. Steuergesetze, Umweltgesetze, Sozialversicherungsgesetze wie AHV/IV/EO/ALV, strafgesetzliche Bestimmungen usw.) zu suchen. Sie wird jedoch auf solche Verletzungen, auf welche sie während der Arbeit gestossen ist, hinweisen. Dieser Hinweis erfolgt in der Regel schriftlich an den Verwaltungsrat und in wichtigen Fällen, wenn der Verwaltungsrat selber vom Vorwurf betroffen ist, an die Generalversammlung (Art. 729b Abs. 1 OR).

Bei Banken erfolgt in diesen Fällen auch eine entsprechende Berichterstattung an die Eidgenössische Bankenkommision.

4.58 Art und Umfang der einzelnen Prüfungshandlungen werden unter Berücksichtigung der Internen Kontrolle (s. GzA 14), der Art und Qualität des Rechnungswesens, der Risikoeinschätzung durch den Prüfer (s. GzA 11) sowie der Ergebnisse und Erkenntnisse der vorgängigen Prüfungshandlungen bestimmt.

4.6 Kundenspezifische Ergänzungen (Ziff. 3.5)

4.61 Der Abschlussprüfer soll sich über Erwartungen und Wünsche seines Kunden im Klaren sein und diese in der Auftragsbestätigung auch zum Ausdruck bringen. Der Kunde kann beispielsweise eine Berichterstattung über Prüfungsergebnisse in Auftrag geben, die über die gesetzlich vorgeschriebene Berichterstattung an die Generalversammlung oder den Verwaltungsrat hinausgeht.

4.62 Kunden können zusätzliche Dienstleistungen in Auftrag geben. Solche Aufträge können zwar in die Auftragsbestätigung eingebettet werden, sollten aber klar von der Abschlussprüfung unterschieden werden. Die Aufgaben und Pflichten aus solchen Arbeiten sollten aus haftungs-

rechtlichen Gründen nicht mit denen der Abschlussprüfung vermischt werden.

4.63 Wird in Offerten angeboten, dass im Rahmen der gesetzlichen Abschlussprüfung weitergehende Dienstleistungen erbracht werden, ist darauf zu achten, dass die Auftragsbestätigung im Einklang mit solchen Angeboten steht.

4.64 Die Zusammenarbeit mit anderen Prüfern (s. GzA 4) oder Experten (s. GzA 19) wirft spezielle Fragen auf. Insbesondere die Kompetenzen bezüglich der Koordination der Arbeiten, der Qualitätsanforderungen, der Festlegung von Prüfungsgrundsätzen und der Überwachung der Arbeiten anderer Prüfer oder Experten müssen ausdrücklich geregelt werden. Es wird deshalb empfohlen, in der Auftragsbestätigung die Übereinstimmung der Vertragspartner in solchen Fragen festzuhalten.

4.65 Für Banken ist ein besonderer Hinweis auf die bankengesetzlichen Prüfungserfordernisse angebracht. Dazu gehören insbesondere: die Bestätigung der Wahl als bankengesetzliche Revisionsstelle, der Prüfungsgegenstand sowie die Berichterstattung gemäss Bankengesetz.

4.7 Auftragsbestätigung zur Abschlussprüfung im Konzern (Ziff. 3.3)

Wenn derselbe Prüfer zwei oder mehrere Gesellschaften desselben Konzerns prüft, ist es möglich, auf separate Auftragsbestätigungen zu verzichten, sofern

- die Überwachung und Führung der Tochtergesellschaft durch einen von der Muttergesellschaft bestimmten Verwaltungsrat ausgeübt wird;
- in der Auftragsbestätigung der Muttergesellschaft auch auf das Prüfungsmandat für die Tochtergesellschaft hingewiesen wird;
- keine anderen besonderen Umstände gegen das Weglassen einer separaten Auftragsbestätigung sprechen.

4.8 Kontaktaufnahme mit Vorjahresprüfern (Ziff. 3.6)

Anlässlich eines Mandatswechsels ist es üblich, oft sogar notwendig, dass der neue Abschlussprüfer mit dem Vorjahresprüfer Kontakt aufnimmt. Normalerweise liegt es im Interesse der geprüften Gesellschaft und des Abschlussprüfers, das Know-how des Vorjahresprüfers möglichst vollständig zu nutzen. Dazu bedarf es vorerst der Zustimmung des Verwaltungsrates der geprüften Gesellschaft zu den vereinbarten Bedingungen und die Kooperationsbereitschaft des Vorjahresprüfers. Dieses Einverständnis wird vorzugsweise in der Auftragsbestätigung aufgeführt.

5. Verhältnis zu den International Standards on Auditing (ISA)

Der vorliegende GzA entspricht inhaltlich ISA 210 «Terms of Audit Engagements» («Bedingungen des Prüfungsauftrages»).

Beilagen

Beispiele von Auftragsbestätigungen zur Abschlussprüfung:

- Gesellschaft, die keiner Spezialgesetzgebung untersteht (Beilage 1)
- Bank (Beilage 2)
- Vorsorgeeinrichtung (Beilage 3)

Beilage 1

An den Verwaltungsrat der XX AG

Sehr geehrte Damen und Herren

An der Generalversammlung Ihrer Gesellschaft vom wurden wir als Revisionsstelle (Art. 727 ff. OR) gewählt. Gerne bestätigen wir diese Wahl und danken Ihnen für das uns entgegengebrachte Vertrauen. Wir erlauben uns, das Mandat wie folgt zu präzisieren.

Prüfungsgegenstand

Gemäss Art. 728 OR prüfen wir, ob die Buchführung, die vom Verwaltungsrat erstellte Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung, Anhang) und der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes Gesetz und Statuten entsprechen. Die Jahresrechnung hat auf einer ordnungsmässigen Buchführung zu basieren und setzt deshalb die Wahl geeigneter Buchführungs- und Bewertungsregeln sowie eine wirksame Interne Kontrolle voraus.

Prüfungsdurchführung

Wir führen unsere Prüfung nach den Grundsätzen des schweizerischen Berufsstandes durch. Danach haben wir die Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in der Jahresrechnung mit angemessener Sicherheit erkannt werden. Wir prüfen die Posten und Angaben der Jahresrechnung mittels Analysen und Erhebungen auf der Basis von Stichproben. Ferner beurteilen wir die Anwendung der massgebenden Rechnungslegungsgrundsätze, die wesentlichen Bewertungsentscheide sowie die Darstellung der Jahresrechnung als Ganzes.

Art und Umfang der einzelnen Prüfungshandlungen hängen dabei u.a. von der Wirksamkeit der Internen Kontrolle sowie von branchen- und unternehmensspezifischen Risikofaktoren ab.

Abgrenzung des Prüfungsauftrags

Die Abschlussprüfung umfasst keine gezielte Suche nach möglichen Unregelmässigkeiten, Veruntreuungen, Betrugsfällen oder Verstössen gegen Bestimmungen von Spezialgesetzen (z.B. Sozialversicherungs-, Steuer-, Umweltgesetze).

Berichterstattung

Art. 729 OR bestimmt, dass wir der Generalversammlung über das Ergebnis unserer Prüfung schriftlich Bericht erstatten. Sollten wir wesentliche Abweichungen von den massgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen feststellen, werden wir diese rechtzeitig mit Ihnen besprechen und allenfalls in unserem Prüfungsbericht offen legen. Allfällige Verstösse gegen Gesetz oder Statuten, welche wir während der Durchführung unseres Auftrags feststellen, werden wir schriftlich dem Verwaltungsrat, in wichtigen Fällen auch der Generalversammlung, mitteilen.

Ebenso werden wir Verbesserungsvorschläge zu aufgedeckten Schwächen und Mängeln (z.B. in der Internen Kontrolle) in geeigneter Form unterbreiten.

Honorar

Das Honorar für unsere Dienstleistung errechnet sich aufgrund des tatsächlichen Zeitaufwands unserer Mitarbeiter und deren Qualifikationen. Für die Prüfung der Jahresrechnung schätzen wir das Honorar auf Fr...., zuzüglich Barauslagen und Mehrwertsteuer. Es wird Ihnen periodisch, entsprechend dem Stand unserer Arbeiten, in Rechnung gestellt.

Wir freuen uns auf eine gute Zusammenarbeit mit Ihnen und Ihren Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern.

Prüfungs AG

Bemerkung

Dieser Text ist sinngemäss den jeweiligen Umständen anzupassen, so z.B. bei

- Vorliegen einer Konzernrechnung
- Vorliegen einer Mittelflussrechnung
- Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen, die ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln.
- einer Berichterstattung an den Verwaltungsrat nach Art. 729a OR
- Anwendung weitergehender Prüfungsstandards (ISA; US GAAS).

Beilage 2

An den Verwaltungsrat der XX Bank AG

Sehr geehrte Damen und Herren

An der Generalversammlung Ihrer Bank vom wurden wir als gesetzliche Revisionsstelle (Art. 727 ff. OR) gewählt. Gerne bestätigen wir diese Wahl. Zusätzlich hat der Verwaltungsrat uns als bankengesetzliche Revisionsstelle im Sinne von Art. 18 ff. des Bundesgesetzes über die Banken und Sparkassen (BankG) ernannt. Wir danken Ihnen für das uns entgegengebrachte Vertrauen und erlauben uns, dieses Mandat wie folgt zu präzisieren.

Prüfungsgegenstand

Gemäss Art. 728 OR prüfen wir, ob die Buchführung, die vom Verwaltungsrat erstellte Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung, allenfalls Mittelflussrechnung, Anhang) und der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes Gesetz und Statuten entsprechen. Die Jahresrechnung hat auf einer ordnungsmässigen Buchführung zu basieren und setzt deshalb die Wahl geeigneter Buchführungs- und Bewertungsregeln sowie eines wirksamen internen Kontrollsystems voraus. Darüber hinaus prüfen wir gemäss Art. 19 BankG, ob die bankengesetzlichen Bestimmungen beachtet und die Voraussetzungen zur Bewilligung eingehalten sind.

Prüfungsdurchführung

Wir führen unsere Prüfung nach den Grundsätzen des schweizerischen Berufsstandes durch. Danach haben wir die Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in der Jahresrechnung mit angemessener Sicherheit erkannt werden. Wir prüfen die Posten und Angaben der Jahresrechnung mittels Analysen und Erhebungen auf der Basis von Stichproben. Ferner beurteilen wir die Anwendung der massgebenden Rechnungslegungsgrundsätze, die wesentlichen Bewertungsentscheide sowie die Darstellung der Jahresrechnung als Ganzes.

Art und Umfang der einzelnen Prüfungshandlungen hängen dabei u.a. von der Wirksamkeit der Internen Kontrolle sowie von branchen- und unternehmensspezifischen Risikofaktoren ab.

Abgrenzung des Prüfungsauftrags

Die Abschlussprüfung umfasst deshalb keine gezielte Suche nach möglichen Unregelmässigkeiten, Veruntreuungen oder Betrugsfällen oder nach Ver-

stössen gegen Bestimmungen von Spezialgesetzen (z.B. Sozialversicherungs-, Steuer-, Umweltgesetze).

Berichterstattung

Art. 729 OR bestimmt, dass wir der Generalversammlung über das Ergebnis unserer Prüfung schriftlich Bericht erstatten. Sollten wir wesentliche Abweichungen von den massgebenden Rechnungslegungsgrundsätzen feststellen, werden wir diese rechtzeitig mit Ihnen besprechen und allenfalls in unserem Prüfungsbericht offen legen.

Zusätzlich werden wir dem Verwaltungsrat einen Bericht über die bankengesetzliche Prüfung gemäss Art. 21 BankG zustellen. Dieser genügt den Bestimmungen des Rundschreibens «Revisionsbericht: Form und Inhalt» der Eidgenössischen Bankenkommission. Ein Exemplar dieses Berichtes werden wir auch der Eidgenössischen Bankenkommission zukommen lassen.

Allfällige Verstösse gegen Gesetz oder Statuten, welche wir während der Durchführung unseres Auftrags feststellen, werden wir schriftlich dem Verwaltungsrat und in wichtigen Fällen auch der Generalversammlung mitteilen. Sollte dies vorkommen, werden wir gemäss Art. 21, Abs. 3 BankG eine angemessene Frist ansetzen, innert der ein ordnungsmässiger Zustand wieder herzustellen ist. In wichtigen Fällen werden wir die Eidgenössische Bankenkommission sofort benachrichtigen.

Vorschläge zur Verbesserung der Internen Kontrolle werden wir Ihnen, soweit Missstände nicht ohnehin in der bankengesetzlichen Berichterstattung festgehalten sind, in geeigneter Form unterbreiten.

Honorar

Das Honorar für unsere Dienstleistung errechnet sich aufgrund des tatsächlichen Zeitaufwands unserer Mitarbeiter und deren Qualifikationen, zuzüglich Barauslagen und Mehrwertsteuer. Es wird Ihnen periodisch, entsprechend dem Stand unserer Arbeiten, in Rechnung gestellt.

Wir freuen uns auf eine gute Zusammenarbeit mit Ihnen und Ihren Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern.

Prüfungs AG

Bemerkung

Dieser Text ist sinngemäss den jeweiligen Umständen anzupassen, so z.B. bei

- Vorliegen einer Konzernrechnung
- Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen, die ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermitteln.

Beilage 3

An den Stiftungsrat der XX Vorsorgeeinrichtung

Sehr geehrte Damen und Herren

Sie haben uns als gesetzliche Kontrollstelle gemäss Art. 53 BVG Ihrer Vorsorgeeinrichtung gewählt. Gerne bestätigen wir diese Wahl und danken Ihnen für das uns entgegengebrachte Vertrauen. Wir erlauben uns, das Mandat wie folgt zu präzisieren.

Prüfungsgegenstand

Es ist unsere Pflicht im Sinne von Art. 53 BVG und Art. 35 BVV 2, jährlich zu prüfen, ob die Geschäftsführung, das Rechnungswesen und die Vermögensanlage dem Gesetz und dem Reglement Ihrer Vorsorgeeinrichtung entsprechen. Ferner prüfen wir die Abrechnung mit dem Sicherheitsfonds und bestimmte Berichtsformulare für die Aufsichtsbehörden.

Das Rechnungswesen umfasst die Buchführung, die Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung, Anhang) und die Alterskonten. Der Stiftungsrat ist für die Erstellung der Jahresrechnung verantwortlich und ist besorgt, dass die Geschäftsführung ein ordnungsmässiges Rechnungswesen führt, interne Kontrollen einhält, Informations- und Meldepflichten erfüllt und dadurch die Grundlage der Jahresrechnung schafft. Der Stiftungsrat überwacht die Geschäftsführung und sorgt dafür, dass die von ihm festgelegten Zielsetzungen und Grundsätze der Vermögensanlage und Bewertung eingehalten werden.

Prüfungsdurchführung

Wir führen unsere Prüfungen nach den gesetzlichen und aufsichtsrechtlichen Bestimmungen und den Grundsätzen des schweizerischen Berufsstandes durch. Danach haben wir die Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlansagen in der Jahresrechnung mit angemessener Sicherheit erkannt werden, und mit angemessener Gewissheit festgestellt werden kann, ob die Geschäftsführung und die Vermögensanlage den gesetzlichen Anforderungen entsprechen. Wir prüfen die Posten und Angaben der Jahresrechnung mittels Analysen und Erhebungen auf der Basis von Stichproben. Ferner beurteilen wir die Anwendung der massgebenden Rechnungslegungsgrundsätze, die wesentlichen Bewertungsentscheide sowie die Darstellung der Jahresrechnung als Ganzes.

Art und Umfang der einzelnen Prüfungshandlungen hängen dabei u.a. von der Wirksamkeit der Internen Kontrolle und von branchenspezifischen Risikofaktoren ab.

Abgrenzung des Prüfungsauftrags

Die gesetzliche Prüfung nach Art. 53 BVG ist eine Rechtmässigkeitsprüfung des Rechnungswesens und der Jahresrechnung, der Geschäftsführung sowie der Vermögensanlage. Unsere Prüfungen umfassen keine gezielte Suche nach möglichen Unregelmässigkeiten, Veruntreuungen, Betrugsfällen oder Verstössen gegen Bestimmungen von Spezialgesetzen (z.B. Sozialversicherungs-, Steuer-, Umweltgesetze).

Berichterstattung

Art. 35 Abs. 1 BVV 2 bestimmt, dass wir dem Stiftungsrat und der Aufsichtsbehörde über das Ergebnis unserer Prüfung schriftlich Bericht erstatten. Sollten wir wesentliche Abweichungen von den massgebenden Rechnungslegungsvorschriften, von Vorschriften für die Geschäftsführung, Organisation der Vorsorgeeinrichtung und für die Vermögensanlage feststellen, werden wir diese rechtzeitig mit Ihnen besprechen und allenfalls in unserem Prüfungsbericht offen legen. Allfällige andere Mängel, welche wir während der Durchführung unseres Mandates feststellen, werden wir schriftlich dem Stiftungsrat mitteilen. In bestimmten Fällen müssen wir die Aufsichtsbehörde benachrichtigen (Art. 36 Abs. 2 und 3 BVV 2).

Ebenso werden wir Verbesserungsvorschläge zu aufgedeckten Schwächen und Mängeln (z.B. in der Internen Kontrolle) in geeigneter Form unterbreiten.

Honorar

Das Honorar für unsere Dienstleistung errechnet sich aufgrund des tatsächlichen Zeitaufwands unserer Mitarbeiter und deren Qualifikationen. Für die Prüfung der Jahresrechnung schätzen wir das Honorar auf Fr....., zuzüglich Barauslagen und Mehrwertsteuer. Es wird Ihnen periodisch, entsprechend dem Stand unserer Arbeiten, in Rechnung gestellt.

Wir freuen uns auf eine gute Zusammenarbeit mit Ihnen und Ihren Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern.

Prüfungs AG

Bemerkung

Der Text ist anzupassen, wenn es sich um besondere Formen von Vorsorgeeinrichtungen oder um nicht registrierte Einrichtungen handelt.

Bericht der Revisionsstelle und des Konzernprüfers

1. Einleitung

- 1.1 Gegenstand dieses GzA ist die schriftliche Berichterstattung der Revisionsstelle und des Konzernprüfers an die Generalversammlung.
- 1.2 Die Berichterstattung der Revisionsstelle ist im Gesetz nur knapp und allgemein geregelt. Für die Berichterstattung des Konzernprüfers wird dort sogar lediglich auf die sinngemäss geltenden Bestimmungen über die Revisionsstelle verwiesen. Das Gesetz überlässt die konkrete Ausgestaltung der Berichterstattung dem Berufsstand. Der vorliegende GzA soll den Berichtstext standardisieren und allgemein gültige Richtlinien im Zusammenhang mit der Berichterstattung aufstellen.
- 1.3 Es ist in der Regel der geprüften Gesellschaft überlassen, ob die Jahres- bzw. Konzernrechnung den gesetzlichen Mindestanforderungen im Sinne des Aktienrechts genügen oder darüber hinaus ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild («true and fair view») der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt werden soll. Vor allem bei Konzernrechnungen wird aus Publizitätsgründen das Prinzip «true and fair» befolgt. In diesem GzA soll u.a. festgehalten werden, unter welchen Voraussetzungen im Bericht des Abschlussprüfers eine «true and fair view» bestätigt werden kann.
- 1.4 Folgende Formen der Berichterstattung werden im vorliegenden GzA nicht behandelt:
 - Erläuterungsbericht an den Verwaltungsrat;
 - Auskunfterteilung an der Generalversammlung;
 - Schlussbesprechung;
 - ergänzende schriftliche Berichterstattung.

2. Begriffe

- 2.1 Unter dem «Bericht der Revisionsstelle» versteht man den gesetzlich vorgeschriebenen Bericht der Revisionsstelle an die Generalversammlung gemäss Art. 729 Abs. 1 OR. Diesem Bericht kommt Bestätigungs- und nicht Erläuterungsfunktion zu.

- 2.2 Unter dem «Bericht des Konzernprüfers» versteht man den gesetzlich vorgeschriebenen Bericht des Konzernprüfers an die Generalversammlung. Diesem Bericht kommt Bestätigungs- und nicht Erläuterungsfunktion zu.
- 2.3 «Normalwortlaut» ist ein standardisierter Berichtstext. Eine davon abweichende Formulierung ist nicht zufällig, sondern gewollt, um beim sachkundigen Leser Aufmerksamkeit zu erwecken. Solche Abweichungen sind Einschränkungen im Sinne von Art. 729 Abs. 1 OR, Hinweise auf Verstöße gegen Gesetz oder Statuten im Sinne von Art. 729b Abs. 1 OR oder Zusätze mit weiteren Informationen.
- 2.4 Eine «Einschränkung» hat zwei Aufgaben zu erfüllen. Zum einen werden mit ihr dem Leser Verstöße gegen gesetzliche oder statutarische Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften oder Abweichungen von der angewandten Rechnungslegungsnorm zur Kenntnis gebracht. Zum anderen werden so Unüberprüfbarkeiten und damit verbundene Ungewissheiten dargelegt.
- 2.5 Mit einem «Hinweis» erfolgt die Bekanntgabe von festgestellten Verstößen gegen gesetzliche oder statutarische Bestimmungen, welche sich nicht auf die Buchführung und Rechnungslegung beziehen.
- 2.6 Die Revisionsstelle und der Konzernprüfer sind berechtigt, in ihren Berichten an die Generalversammlung weitere Angaben zu machen. Solche ergänzende Informationen werden als «Zusätze» bezeichnet. Sie sollen mögliche Fehlinterpretationen der Jahres- bzw. Konzernrechnung verhindern.
- 2.7 Der Begriff «true and fair view» wird in den Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER) und in den EU-Richtlinien mit «ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild» übersetzt und stellt ein international gebräuchliches Qualitätsmerkmal der Rechnungslegung dar. Da eine einheitliche Definition der «true and fair view» fehlt, können demselben Begriff – je nach Rechnungslegungsnorm – verschiedene Inhalte zugrunde liegen. Bei der Bestätigung der «true and fair view» muss deshalb stets die gewählte Rechnungslegungsnorm genannt werden. Das Prinzip der «true and fair view» ist insbesondere durch folgende Merkmale gekennzeichnet:
- «True and fair view» bezieht sich nicht nur auf die Bewertung und Gliederung, sondern auch auf die Offenlegung von Informationen. Den Informationen im Anhang kommt deshalb zentrale Bedeutung zu.

- Die Bewertung muss frei von Willkür sein und unter Beachtung der Stetigkeit gemäss den Einzelvorschriften der gewählten Rechnungslegungsnorm erfolgen.
- Bei der Behandlung von Geschäftsfällen ist vor allem den betriebs- und finanzwirtschaftlichen Gegebenheiten Rechnung zu tragen, und nicht in erster Linie der formell korrekten Darstellung («substance over form»).
- Unter Beachtung der Wesentlichkeit sollen die Daten zweckmässig, verständlich und verlässlich dargestellt werden. Dabei soll die Information insbesondere klar, richtig und vollständig sein.
- Die Information muss angemessen sein, d.h. dort, wo die Rechnungslegung Schätzungen und Ermessensentscheide erfordert, sind diese nach bestem Wissen zu treffen.
- Das Vorsichtsprinzip muss unter Beachtung eines betriebswirtschaftlich begründeten Masses konsequent, stetig und unabhängig vom Jahresergebnis angewandt werden.

Der Begriff «true and fair» steht stets in direktem Bezug zu einer Rechnungslegungsnorm. Insbesondere folgende Normen erfüllen diesen Anspruch:

- die Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER) sowie die von Banken und Effekthändlern anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften für Konzernrechnungen;
- die International Accounting Standards (IAS);
- die US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP);
- die in nationales Recht umgesetzten EU-Richtlinien.

3. Grundsatz

- 3.1 Die Berichterstattung des Abschlussprüfers (Revisionsstelle und Konzernprüfer) an die Generalversammlung richtet sich nach schweizerischem Recht.
- 3.2 Für die Berichterstattung an die Generalversammlung sind die in den Beilagen aufgeführten Standardtexte verbindlich.
- 3.3 Wesentliche Verstösse gegen gesetzliche oder statutarische Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften und/oder gegen die angewandte Rechnungslegungsnorm sind im Bericht an die Generalversammlung in Form einer Einschränkung zu erwähnen. In diesem Falle hat der Abschlussprüfer zu entscheiden, ob die Jahres- bzw. die Konzernrechnung der Generalversammlung trotzdem zur Genehmigung empfohlen werden kann oder ob eine Empfehlung zur Rückweisung angebracht ist.

- 3.4 Stellt der Abschlussprüfer bei der Durchführung seiner Prüfung sonstige Verstösse gegen Gesetz oder Statuten fest, führt dies in wichtigen Fällen zu einem Hinweis im Bericht an die Generalversammlung.
- 3.5 Will der Abschlussprüfer weitere Angaben zur Prüfung und zum Prüfungsergebnis machen, soll dies im Bericht in Form eines Zusatzes erfolgen.
- 3.6 Der Bericht ist rechtsgültig zu unterzeichnen und die leitenden Revisoren sind zu nennen. Für die Datierung des Berichtes ist der Tag der Beendigung der Prüfung massgebend.
- 3.7 Dem Bericht der Revisionsstelle sind die Jahresrechnung und der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns beizulegen. Dem Bericht des Konzernprüfers ist die Konzernrechnung beizulegen.
- 3.8 Der Abschlussprüfer soll in seinem Bericht an die Generalversammlung klar unterscheiden, ob die Jahres- bzw. Konzernrechnung den gesetzlichen Mindestvorschriften entspricht oder ob sie darüber hinaus ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild («true and fair view») der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage vermittelt.
- 3.9 Voraussetzung für die Bestätigung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage ist die Übereinstimmung der Jahres- bzw. Konzernrechnung mit der gewählten Rechnungslegungsnorm (z.B. FER). Im Bericht ist diese Rechnungslegungsnorm zu nennen.
- 3.10 Werden neben den Grundsätzen des schweizerischen Berufsstandes andere Prüfungsgrundsätze angewandt, können diese im Bericht ebenfalls genannt werden.

4. Erläuterungen

4.1 Gesetzliche Grundlagen (Ziff. 3.1)

Die schriftliche Berichterstattung der Revisionsstelle an die Generalversammlung ist in Art. 729 Abs. 1 OR geregelt. Danach hat die Revisionsstelle der Generalversammlung schriftlich über das Ergebnis ihrer Prüfung zu berichten und Abnahme mit oder ohne Einschränkung oder Rückweisung der Jahresrechnung zu empfehlen. Gemäss Art. 731a Abs. 2 OR gelten für den Konzernprüfer die Bestimmungen über die Aufgaben der Revisionsstelle sinngemäss, was die Berichterstattung mit einschliesst.

Im Rahmen ihrer gesetzlichen Prüfungsaufgaben hat die Revisionsstelle auch den Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns auf Übereinstimmung mit den gesetzlichen und statutarischen Bestimmungen zu prüfen. Die Stellungnahme der Revisionsstelle in ihrem Bericht an die Generalversammlung umfasst somit auch die Begutachtung des Antrags des Verwaltungsrates über die Verwendung des Bilanzgewinns.

4.2 Standardtexte (Ziff. 3.2)

Das Gesetz schreibt den Text des Berichts von Revisionsstelle und Konzernprüfer nicht vor. Die Treuhand-Kammer hat deshalb verbindliche Standardtexte für Berichte ohne Einschränkungen (Normalwortlaute) erarbeitet. Abweichende Formulierungen sind, mit Ausnahme von Einschränkungen, Hinweisen, Zusätzen sowie der in den Anmerkungen zu den Standardtexten möglichen Ergänzungen, nicht vorgesehen, da andernfalls der beabsichtigte Vorteil des Normalwortlauts verloren ginge. Die zu verwendenden Standardtexte sind in den Beilagen 1 bis 4 aufgeführt.

4.3 Einschränkungen (Ziff. 3.3)

Zu einer Einschränkung führen alle wesentlichen Verstösse gegen gesetzliche oder statutarische Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften oder Abweichungen von der angewandten Rechnungslegungsnorm (einschliesslich der dazugehörigen Offenlegungsvorschriften). Wesentlich sind Verstösse und Abweichungen, welche die Bewertung und die Darstellung der Jahres- bzw. Konzernrechnung oder einzelner ihrer Posten beeinflussen, sofern dadurch die Aussage so verändert wird, dass die Adressaten der Jahres- oder Konzernrechnung in ihren Entscheiden beeinflusst werden können. Wann eine Einschränkung anzubringen ist, liegt im Ermessen des Abschlussprüfers und muss im konkreten Einzelfall entschieden werden.

In einer Einschränkung ist der festgestellte Verstoß bzw. die festgestellte Abweichung möglichst kurz, aber dennoch unmissverständlich klar darzulegen, ohne den ganzen Hintergrund zu erläutern. Diese Informationspflicht obliegt dem Verwaltungsrat. In jedem Falle muss die Revisionsstelle bzw. der Konzernprüfer jedoch die Gründe, die zu einer Einschränkung führen, nennen.

Soweit es der Sachverhalt zulässt, ist in einer Einschränkung die betragsmässige Auswirkung eines Verstoßes oder einer Abweichung anzugeben. Dabei bringt es die Problematik der Ungewissheit vielfach mit sich, dass die Quantifizierung nicht mit einem bestimmten Betrag, sondern lediglich mit der Angabe eines Mindest- bzw. Maximalbetrags oder einer Bandbreite erfolgen kann.

Weicht die Jahres- bzw. Konzernrechnung von einer oder mehreren Einzelschriften der angewandten Rechnungslegungsnorm ab, stellt sich für den Prüfer die Frage, ob er die Einhaltung der Rechnungslegungsnorm als Ganzes dennoch bestätigen kann.

Neben Verstößen oder Abweichungen kann mit einer Einschränkung auch die Unüberprüfbarkeit eines Postens oder einer Angabe in der Jahres- bzw. Konzernrechnung dargelegt werden. In der Regel handelt es sich dabei um objektive Unüberprüfbarkeiten. Solche liegen vor, wenn Werte von Zukunftsentwicklungen abhängen, die derzeit nicht vorhergesagt werden können. Weniger häufig sind Fälle von subjektiver Unüberprüfbarkeit (z.B. wenn benötigte Unterlagen für eine Prüfung nicht beigebracht werden können).

Im Berichtstext wird eine Einschränkung vor dem Abschnitt mit der Empfehlung zur Abnahme bzw. Rückweisung angebracht.

4.4 Abnahme-/Rückweisungsempfehlung (Ziff. 3.3)

Die Abnahmeempfehlung der Revisionsstelle bzw. des Konzernprüfers ist für den Beschluss über die Genehmigung der Jahres- bzw. Konzernrechnung eine Entscheidungshilfe. Sie stellt keine Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage dar, sondern ist lediglich eine Bestätigung, dass die Jahres- bzw. Konzernrechnung, bezogen auf die Buchführungs- und Rechnungslegungsvorschriften bzw. die angewandte Rechnungslegungsnorm, keine wesentlichen Mängel oder Fehlaussagen enthält.

Wird die Jahres- bzw. Konzernrechnung trotz einer Einschränkung zur Abnahme empfohlen, soll, wenn möglich, die Begründung dafür im Bericht offen gelegt werden. In jedem Falle ist die Begründung in den Arbeitspapieren festzuhalten.

Der Abschlussprüfer hat zu entscheiden, ob eine Einschränkung so schwerwiegend ist, dass nur noch eine Empfehlung zur Rückweisung in Frage kommen kann. Eine Rückweisung der Jahres- bzw. Konzernrechnung an den Verwaltungsrat erfolgt zum Zwecke der Korrektur.

Wann eine Empfehlung zur Abnahme trotz Einschränkung bzw. eine Empfehlung zur Rückweisung infolge einer Einschränkung angebracht ist, lässt sich wie folgt konkretisieren:

- Eine Empfehlung zur Abnahme der Jahres- bzw. Konzernrechnung trotz Einschränkung kommt dann in Frage, wenn eine Rückweisung an den Verwaltungsrat zur Korrektur aus einem der folgenden Gründe nicht erforderlich ist:
 - Die Mängel beeinflussen das Gesamtbild, das die Jahres- bzw. Konzernrechnung von der Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft gibt nicht grundlegend.

- Die Einschränkung zeigt nicht eigentliche Mängel auf, sondern Meinungsverschiedenheiten oder Unüberprüfbarkeiten und damit verbundene Ungewissheiten.
- Die Mängel betreffen die Ordnungsmässigkeit der Buchführung und haben keinen Einfluss auf die Rechnungslegung.
- Die Mängel können nicht mehr behoben werden.
- Die Mängel sind in der Zeit zwischen dem Bilanzstichtag und der Berichtsabgabe behoben worden.
- Eine Empfehlung zur Rückweisung infolge einer Einschränkung ist in folgenden Fällen angebracht:
 - Die Behebung des Mangels (beispielsweise die Berichtigung einer Bewertung) würde die Jahresrechnung derart verändern, dass mehr als die Hälfte des Aktienkapitals und der gesetzlichen Reserven verloren ist, eine Überschuldung ausgewiesen wird und somit die Rechtsfolgen gemäss Art. 725 Abs. 1 und 2 OR eintreten oder dass keine Gewinnausschüttung mehr möglich ist.
 - Die Behebung des Mangels würde den Leser veranlassen, die Jahres- bzw. Konzernrechnung anders zu beurteilen.

In der Praxis können ausnahmsweise Fälle auftreten, in denen der Abschlussprüfer die Abnahme der Jahres- bzw. Konzernrechnung unter bestimmten Bedingungen empfiehlt. Man wird beispielsweise dann eine bedingte Abnahmeempfehlung abgeben können, wenn – würde der Bericht in einem späteren Zeitpunkt erstattet – dieser ohne Einschränkung abgegeben werden könnte, da sich der fragliche Sachverhalt zwischenzeitlich geändert hat.

4.5 Hinweise auf Verstösse gegen Gesetz und Statuten (Ziff. 3.4)

Die Revisionsstelle bzw. der Konzernprüfer haben gemäss Art. 729b Abs. 1 OR lediglich eine Meldepflicht für die bei der Prüfung festgestellten Verstösse gegen gesetzliche oder statutarische Bestimmungen. Eine Pflicht zur aktiven Suche nach Verstössen lässt sich daraus nicht ableiten.

Festgestellte Verstösse sind in der Regel zunächst dem Verwaltungsrat schriftlich zu melden; in wichtigen Fällen ist alsdann der Generalversammlung Bericht zu erstatten.

Hinweise auf Gesetzes- oder Statutenverstösse haben keinen Einfluss auf die Abnahmeempfehlung und werden daher im Berichtstext im Anschluss an den Abschnitt mit der Abnahmeempfehlung angebracht. In einem Hinweis ist der festgestellte Verstoß möglichst kurz, aber dennoch unmissverständlich darzulegen.

4.6 Zusätze (Ziff. 3.5)

Das Instrument des Zusatzes ist in der Praxis mit Zurückhaltung zu verwenden. Zusätze sollen nicht den Anschein von Einschränkungen oder von Hinweisen erwecken, sondern nur aus der Sicht des Abschlussprüfers notwendige Angaben enthalten. Keinesfalls sollen Zusätze Kommentare zur Jahres- bzw. Konzernrechnung enthalten.

Mittels Zusätzen kann beispielsweise Folgendes Erwähnung finden:

- nach dem Bilanzstichtag erfolgte Sanierungsmassnahmen, die in der geprüften Jahres- bzw. Konzernrechnung keinen Niederschlag fanden;
- Vorliegen von Rangrücktrittsvereinbarungen;
- Verwendung der Arbeit anderer Prüfer;
- Einschränkungen zur Jahres- bzw. Konzernrechnung des Vorjahres;
- Bestätigung der Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen im Zusammenhang mit Aufwertungen gemäss Art. 670 OR.

4.7 Berichtsunterzeichnung (Ziff. 3.6)

Der Bericht ist handschriftlich zu unterzeichnen. Bei grösseren Auflagen oder Abdruck des Berichts im Geschäftsbericht der geprüften Gesellschaft ist der Originalbericht handschriftlich zu unterzeichnen. Weitere Exemplare können die Unterschriften in kopierter/gedruckter oder die Namen in gedruckter Form aufweisen.

Wird der Bericht im Geschäftsbericht der geprüften Gesellschaft abgedruckt, soll der Abschlussprüfer vor der endgültigen Drucklegung sicherstellen, dass der Bericht richtig wiedergegeben wird. Dasselbe gilt für die Jahres- bzw. Konzernrechnung, auf die sich der Bericht bezieht.

4.8 Datierung des Berichts (Ziff. 3.6)

Das Datum der Beendigung der Prüfung ist im Hinblick auf die Verantwortung des Abschlussprüfers von Bedeutung, denn dieser ist gehalten, wesentliche Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, aber vor Beendigung der Prüfung in seinem Bericht an die Generalversammlung zu berücksichtigen (s. GzA 8).

Der Tag der Beendigung der Prüfung ist jener Zeitpunkt, an dem alle für die Formulierung des Berichts erforderlichen Informationen vorliegen und die Prüfungsarbeiten zur Hauptsache abgeschlossen sind. Die Datierung des Berichts soll mit der Beendigung der Prüfung übereinstimmen.

Falls der Bericht erst Wochen nach Beendigung der Prüfung abgegeben wird, soll als Berichtsdatum das Datum der Unterzeichnung eingesetzt werden. In solchen Fällen soll der Bericht der Revisionsstelle bzw. des Konzernprüfers mit folgendem Satz ergänzt werden:

«Die Prüfung ist am abgeschlossen worden».

Eine Rückdatierung des Berichts ist aus rechtlichen Überlegungen abzulehnen.

4.9 Berichtsbeilagen (Ziff. 3.7)

Dem Bericht der Revisionsstelle sind die Jahresrechnung und der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns, dem Bericht des Konzernprüfers ist die Konzernrechnung beizulegen. Es ist empfehlenswert, für diese Beilagen neutrales Papier oder Papier des Kunden zu verwenden, um nicht den Anschein zu erwecken, dass die Jahres- bzw. Konzernrechnung vom Abschlussprüfer stammt.

4.10 Variante des Berichts des Konzernprüfers (Ziff. 3.8)

Entspricht eine Konzernrechnung Gesetz und Statuten, ohne zugleich ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln, wird der Konzernprüfer in seinem Bericht bestätigen, dass die Konzernrechnung gemäss seiner Beurteilung Gesetz und Statuten sowie den im Anhang wiedergegebenen Konsolidierungs- und Bewertungsgrundsätzen entspricht. Die Bezugnahme auf die Konsolidierungs- und Bewertungsgrundsätze im Anhang der Konzernrechnung ist notwendig, da das Gesetz keine einschlägigen Vorschriften enthält. Der in diesem Fall anzuwendende Normalwortlaut ist in Beilage 3 aufgeführt.

Vermittelt die Konzernrechnung zugleich ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage, wird der Konzernprüfer dies in seinem Bericht neben der Übereinstimmung mit Gesetz und Statuten bestätigen. Eine Bezugnahme auf die Übereinstimmung mit den Konsolidierungs- und Bewertungsgrundsätzen im Anhang der Konzernrechnung entfällt hier, da bei Anwendung einer entsprechenden Rechnungslegungsnorm die anzuwendenden Grundsätze sowie deren Nennung im Anhang vorgeschrieben sind. Der hier anzuwendende Normalwortlaut ist in Beilage 4 aufgeführt.

4.11 Voraussetzung für die Bestätigung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes (Ziff. 3.9)

Voraussetzung für eine solche Bestätigung ist die Einhaltung der FER oder anderer, gleichwertiger Rechnungslegungsnormen (s. Ziff. 2.7) als Ganzes.

Der Abschlussprüfer hat in seinem Bericht die der Jahres- bzw. Konzernrechnung zugrunde gelegte Rechnungslegungsnorm zu nennen und die Übereinstimmung der Jahres- bzw. Konzernrechnung mit dieser Rechnungslegungsnorm ausdrücklich zu bestätigen.

Wurde die Konzernrechnung nach den in nationales Recht umgesetzten EU-Richtlinien erstellt, so sind im Anhang der Konzernrechnung die angewandten Vorschriften des betreffenden EU-Mitgliedstaates zu nennen und die Ausübung der Wahlrechte zu erläutern. Die unmittelbare Anwendung der 4. und 7. EU-Richtlinie genügt nicht. Im 4. Absatz des Normalwortlauts kann der Prüfer ergänzen, dass der Konzernlagebericht mit der Konzernrechnung in Einklang steht.

Vermittelt die Jahresrechnung (d.h. Einzelabschluss) zugleich ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild («true and fair view») und soll die Revisionsstelle dies bestätigen, ist der in Beilage 2 aufgeführte Normalwortlaut anzuwenden.

4.12 Andere Prüfungsgrundsätze (Ziff. 3.10)

Werden neben den Grundsätzen des schweizerischen Berufsstandes andere Prüfungsgrundsätze angewandt, wie z.B. die International Standards on Auditing (ISA), können diese im Bericht zusätzlich genannt werden. Es ist in einem solchen Fall zu überlegen, ob die Nennung weiterer Grundsätze überhaupt von Nutzen ist oder ob der Bezug auf die Grundsätze des schweizerischen Berufsstandes und somit die GzA genügt.

Bei Bestätigung einer «true and fair view» in Übereinstimmung mit US GAAP sind die anzuwendenden Berichtsgrundsätze nach US Generally Applied Auditing Standards (US GAAS) zu beachten.

5. **Verhältnis zu den International Standards on Auditing (ISA)**

Der vorliegende GzA entspricht ISA 700 «The Auditor's Report on Financial Statements» («Der Bestätigungsbericht des Abschlussprüfers»).

Beilage 1

Bericht der Revisionsstelle

Bericht der Revisionsstelle
an die Generalversammlung der
[Name der Gesellschaft, Ort]

Als Revisionsstelle haben wir die Buchführung und die Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang^{1,2}) der [Name der Gesellschaft] für das am abgeschlossene Geschäftsjahr³ geprüft.^{4,5}

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

Unsere Prüfung erfolgte nach den Grundsätzen des schweizerischen Berufsstandes, wonach eine Prüfung so zu planen und durchzuführen ist, dass wesentliche Fehlansagen in der Jahresrechnung mit angemessener Sicherheit erkannt werden. Wir prüften die Posten und Angaben der Jahresrechnung mittels Analysen und Erhebungen auf der Basis von Stichproben. Ferner beurteilten wir die Anwendung der massgebenden Rechnungslegungsgrundsätze, die wesentlichen Bewertungsentscheide sowie die Darstellung der Jahresrechnung als Ganzes. Wir sind der Auffassung, dass unsere Prüfung eine ausreichende Grundlage für unser Urteil bildet.

Gemäss unserer Beurteilung entsprechen die Buchführung und die Jahresrechnung (sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes)⁶ dem schweizerischen Gesetz und den Statuten.

Wir empfehlen, die vorliegende Jahresrechnung zu genehmigen.

Ort und Datum	Firma, Unterschrift und Name (mit Bezeichnung «Leitende(r) Revisor(en)») ⁷
---------------	--

Beilagen¹:

- Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang)²
- Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes⁶

Anmerkungen

- 1 Wird der Bericht der Revisionsstelle im Geschäftsbericht abgedruckt, so soll hier auf die entsprechenden Seitenzahlen wie folgt verwiesen werden: «/Seiten bis». Der Beilagenvermerk ist in diesem Falle wegzulassen.
- 2 Für Banken, die eine Mittelflussrechnung gemäss Art. 25b BankV publizieren, ist diese hier zusätzlich zu erwähnen.
- 3 Umfasst das Geschäftsjahr nicht zwölf Monate, erfolgt hier die entsprechende Angabe: « umfassend den Zeitraum vom bis ».
- 4 Weicht das Datum des Berichtsversands erheblich vom Datum ab, an dem die Prüfungsarbeiten abgeschlossen wurden, kann folgender Satz eingefügt werden: «Die Prüfungsarbeiten sind am abgeschlossen worden.»
- 5 Wurde die Vorjahresrechnung von einer anderen Revisionsstelle geprüft, kann hier Folgendes eingefügt werden: «Die in der Jahresrechnung aufgeführten Vorjahresangaben wurden von einer anderen Revisionsstelle geprüft.»
- 6 Bei Nichtzutreffen weglassen.
- 7 Gleichwertige Bezeichnungen sind ebenfalls zulässig.

Beilage 2

Bericht der Revisionsstelle

Die Jahresrechnung (Einzelabschluss) vermittelt ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild («true and fair view») der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.

Bericht der Revisionsstelle
an die Generalversammlung der
[Name der Gesellschaft, Ort]

Als Revisionsstelle haben wir die Buchführung und die Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung, Mittelflussrechnung und Anhang¹) der [Name der Gesellschaft] für das am abgeschlossene Geschäftsjahr² geprüft.^{3,4}

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

Unsere Prüfung erfolgte nach den Grundsätzen des schweizerischen Berufsstandes, wonach eine Prüfung so zu planen und durchzuführen ist, dass wesentliche Fehlaussagen in der Jahresrechnung mit angemessener Sicherheit erkannt werden. Wir prüften die Posten und Angaben der Jahresrechnung mittels Analysen und Erhebungen auf der Basis von Stichproben. Ferner beurteilten wir die Anwendung der massgebenden Rechnungslegungsgrundsätze, die wesentlichen Bewertungsentscheide sowie die Darstellung der Jahresrechnung als Ganzes. Wir sind der Auffassung, dass unsere Prüfung eine ausreichende Grundlage für unser Urteil bildet.

Gemäss unserer Beurteilung vermittelt die Jahresrechnung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit den Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER).^{5,6} Ferner entsprechen die Buchführung und die Jahresrechnung (sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes)⁷ dem schweizerischen Gesetz und den Statuten.

Wir empfehlen, die vorliegende Jahresrechnung zu genehmigen.

Ort und Datum

Firma, Unterschrift und Name
(mit Bezeichnung «Leitende(r) Revisor(en)»)⁸

Beilagen!:

- Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung, Mittelflussrechnung und Anhang)
- Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes⁷

Anmerkungen

- 1 Wird der Bericht der Revisionsstelle im Geschäftsbericht abgedruckt, so soll hier auf die entsprechenden Seitenzahlen wie folgt verwiesen werden: «/Seiten bis». Der Beilagenvermerk ist in diesem Falle wegzulassen.
- 2 Umfasst das Geschäftsjahr nicht zwölf Monate, erfolgt hier die entsprechende Angabe: « umfassend den Zeitraum vom bis..... ».
- 3 Weicht das Datum des Berichtsversands erheblich vom Datum ab, an dem die Prüfungsarbeiten abgeschlossen wurden, kann folgender Satz eingefügt werden: «Die Prüfungsarbeiten sind am abgeschlossen worden.»
- 4 Wurde die Vorjahresrechnung von einer anderen Revisionsstelle geprüft, kann hier Folgendes eingefügt werden: «Die in der Jahresrechnung aufgeführten Vorjahresangaben wurden von einer anderen Revisionsstelle geprüft.»
- 5 Wurde die Jahresrechnung nach anderen, gleichwertigen Rechnungslegungsnormen erstellt, z.B. nach den «für Banken anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften», den «für Effekthändler anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften», den «International Accounting Standards (IAS)», den «US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)» oder den «in nationales Recht umgesetzten EU-Richtlinien», sind diese zu nennen.
- 6 Bei kotierten Investmentgesellschaften ist Folgendes einzufügen: «sowie den Rechnungslegungsvorschriften des Zusatzreglements der Schweizer Börse (SWX) für die Kotierung von Investmentgesellschaften».
- 7 Bei Nichtzutreffen weglassen.
- 8 Gleichwertige Bezeichnungen sind ebenfalls zulässig.

Beilage 3

Bericht des Konzernprüfers

Bericht des Konzernprüfers
an die Generalversammlung der
[Name der Gesellschaft, Ort]

Als Konzernprüfer haben wir die konsolidierte Jahresrechnung¹ (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang²) der [Name der Gesellschaft/Unternehmensgruppe] für das am abgeschlossene Geschäftsjahr³ geprüft.^{4,5}

Für die konsolidierte Jahresrechnung¹ ist der Verwaltungsrat verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, diese zu prüfen und zu beurteilen. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Befähigung und Unabhängigkeit erfüllen.

Unsere Prüfung erfolgte nach den Grundsätzen des schweizerischen Berufsstandes, wonach eine Prüfung so zu planen und durchzuführen ist, dass wesentliche Fehlaussagen in der konsolidierten Jahresrechnung¹ mit angemessener Sicherheit erkannt werden. Wir prüften die Posten und Angaben der konsolidierten Jahresrechnung¹ mittels Analysen und Erhebungen auf der Basis von Stichproben. Ferner beurteilten wir die Anwendung der massgebenden Rechnungslegungsgrundsätze, die wesentlichen Bewertungsentscheide sowie die Darstellung der konsolidierten Jahresrechnung¹ als Ganzes. Wir sind der Auffassung, dass unsere Prüfung eine ausreichende Grundlage für unser Urteil bildet.

Gemäss unserer Beurteilung entspricht die konsolidierte Jahresrechnung¹ dem schweizerischen Gesetz sowie den im Anhang wiedergegebenen Konsolidierungs- und Bewertungsgrundsätzen.

Wir empfehlen, die vorliegende konsolidierte Jahresrechnung¹ zu genehmigen.

Ort und Datum	Firma, Unterschrift und Name (mit Bezeichnung «Leitende(r) Revisor(en)» ⁶)
---------------	---

Beilage²:

- Konsolidierte Jahresrechnung¹ (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang)

Anmerkungen

- 1 Oder gleichwertiger Begriff wie z.B. «Konzernrechnung» anstelle von «konsolidierter Jahresrechnung».
- 2 Wird der Bericht des Konzernprüfers im Geschäftsbericht abgedruckt, so soll hier auf die entsprechenden Seitenzahlen wie folgt verwiesen werden: «/Seiten bis » Der Beilagenvermerk ist in diesem Falle wegzulassen.
- 3 Umfasst das Geschäftsjahr nicht zwölf Monate, erfolgt hier die entsprechende Angabe: « umfassend den Zeitraum vom bis..... ».
- 4 Weicht das Datum des Berichtsversands erheblich vom Datum ab, an dem die Prüfungsarbeiten abgeschlossen wurden, kann folgender Satz eingefügt werden: «Die Prüfungsarbeiten sind am abgeschlossen worden.»
- 5 Wurde die konsolidierte Vorjahresrechnung von einem anderen Konzernprüfer geprüft, kann hier Folgendes eingefügt werden: «Die in der konsolidierten Jahresrechnung aufgeführten Vorjahresangaben wurden von einem anderen Konzernprüfer geprüft.»
- 6 Gleichwertige Bezeichnungen sind ebenfalls zulässig.

Beilage 4

Bericht des Konzernprüfers

Die Konzernrechnung vermittelt ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild («true and fair view») der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage.

Bericht des Konzernprüfers
an die Generalversammlung der
[Name der Gesellschaft, Ort]

Als Konzernprüfer haben wir die konsolidierte Jahresrechnung¹ (Bilanz, Erfolgsrechnung, Mittelflussrechnung und Anhang²) der [Name der Gesellschaft/Unternehmensgruppe] für das am abgeschlossene Geschäftsjahr³ geprüft.^{4,5}

Für die konsolidierte Jahresrechnung¹ ist der Verwaltungsrat verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, diese zu prüfen und zu beurteilen. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Befähigung und Unabhängigkeit erfüllen.

Unsere Prüfung erfolgte nach den Grundsätzen des schweizerischen Berufsstandes⁶, wonach eine Prüfung so zu planen und durchzuführen ist, dass wesentliche Fehlaussagen in der konsolidierten Jahresrechnung¹ mit angemessener Sicherheit erkannt werden. Wir prüften die Posten und Angaben der konsolidierten Jahresrechnung¹ mittels Analysen und Erhebungen auf der Basis von Stichproben. Ferner beurteilten wir die Anwendung der massgebenden Rechnungslegungsgrundsätze, die wesentlichen Bewertungsentscheide sowie die Darstellung der konsolidierten Jahresrechnung¹ als Ganzes. Wir sind der Auffassung, dass unsere Prüfung eine ausreichende Grundlage für unser Urteil bildet.

Gemäss unserer Beurteilung vermittelt die konsolidierte Jahresrechnung¹ ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit den Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (FER)⁷ und entspricht dem schweizerischen Gesetz.

Wir empfehlen, die vorliegende konsolidierte Jahresrechnung¹ zu genehmigen.

Ort und Datum

Firma, Unterschrift und Name
(mit Bezeichnung «Leitende(r) Revisor(en)»)⁸

Beilage²:

- Konsolidierte Jahresrechnung¹
(Bilanz, Erfolgsrechnung, Mittelflussrechnung und Anhang)

Anmerkungen

- 1 Oder gleichwertiger Begriff wie z.B. «Konzernrechnung» anstelle von «konsolidierter Jahresrechnung».
- 2 Wird der Bericht des Konzernprüfers im Geschäftsbericht abgedruckt, so soll hier auf die entsprechenden Seitenzahlen wie folgt verwiesen werden: «/Seiten bis». Der Beilagenvermerk ist in diesem Falle wegzulassen.
- 3 Umfasst das Geschäftsjahr nicht zwölf Monate, erfolgt hier die entsprechende Angabe: « umfassend den Zeitraum vom bis..... ».
- 4 Weicht das Datum des Berichtsversands erheblich vom Datum ab, an dem die Prüfungsarbeiten abgeschlossen wurden, kann folgender Satz eingefügt werden: «Die Prüfungsarbeiten sind am abgeschlossen worden.»
- 5 Wurde die konsolidierte Vorjahresrechnung von einem anderen Konzernprüfer geprüft, kann hier Folgendes eingefügt werden: «Die in der konsolidierten Jahresrechnung aufgeführten Vorjahresangaben wurden von einem anderen Konzernprüfer geprüft.»
- 6 Wurde nach den International Standards on Auditing (ISA) geprüft, können diese zusätzlich zu den Grundsätzen des schweizerischen Berufsstandes genannt werden: «sowie nach den International Standards on Auditing der International Federation of Accountants (IFAC).»
- 7 Wurde die konsolidierte Jahresrechnung nach anderen, gleichwertigen Rechnungslegungsnormen erstellt, z.B. nach den «für Banken anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften», den «für Effekthändler anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften», den «International Accounting Standards (IAS)», den «US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)» oder den «in nationales Recht umgesetzten EU-Richtlinien», sind diese zu nennen.
- 8 Gleichwertige Bezeichnungen sind ebenfalls zulässig.

Outsourcing-Verhältnisse

1. Einleitung

Dieser GzA behandelt Anforderungen an die Prüfung von Unternehmen, die einen Teil ihrer Aktivitäten im Sinne eines Outsourcing einem anderen Unternehmen (Outsourcing-Partner) übertragen haben.

Das Unternehmen, welches Dienstleistungen im Outsourcing erbringt, übernimmt Teile der Organisation und Internen Kontrolle seines Kunden.

Die Beanspruchung von Outsourcing-Dienstleistungen kann die organisatorischen Abläufe im Unternehmen beeinflussen, was für die Prüfung gegebenenfalls wesentlich sein kann.

2. Begriffe

Unter «Outsourcing» wird die Übertragung betrieblicher Funktionen an ein anderes Unternehmen (den Outsourcing-Partner) verstanden.

Als «Gesellschaft» wird die jeweilige Organisationseinheit bezeichnet, welche (eine) betriebliche Funktion(en) auf den Outsourcing-Partner überträgt.

Als «Outsourcing-Partner» werden Unternehmen bezeichnet, die für eine Gesellschaft Dienstleistungen im Outsourcing erbringen. Outsourcing-Partner kann ein Dritter oder eine andere Konzerngesellschaft sein.

Als «Prüfer» wird die Revisionstelle oder der Konzernprüfer oder jede andere, mit der Abschlussprüfung beauftragte natürliche oder juristische Person bezeichnet.

«Bericht» ist der gesetzlich vorgeschriebene Bericht der Revisionsstelle oder des Konzernprüfers an die Generalversammlung (gilt sinngemäss, wenn das geprüfte Unternehmen keine Aktiengesellschaft oder ein ausländisches Unternehmen ist).

3. Grundsatz

- 3.1 Der Prüfer muss feststellen, in welchem Ausmass die organisatorischen Abläufe und somit die Interne Kontrolle und die Buchführung der Gesellschaft vom Outsourcing beeinflusst werden.
- 3.2 Auf diese Beeinflussung der Abläufe hat der Prüfer sein Vorgehen – risikogerecht – auszurichten.
- 3.3 Kommt der Prüfer zum Schluss, das vorliegende Outsourcing-Verhältnis sei für die organisatorischen Abläufe sowie für die Prüfung wesentlich, so hat er sich über den Outsourcing-Partner und das Outsourcing-Verhältnis genügend Informationen zu beschaffen, um die Auswirkungen auf die Interne Kontrolle der Gesellschaft feststellen und beurteilen zu können.
- 3.4 Verfügt der Prüfer nicht über genügend Informationen, um den Einfluss des Outsourcing-Verhältnisses zu beurteilen, muss die Gesellschaft den Outsourcing-Partner veranlassen, die erforderlichen Prüfungshandlungen zu ermöglichen. Diese können vom Prüfer selbst oder vom Prüfer des Outsourcing-Partners durchgeführt werden. Letzterer hat über das Ergebnis seiner Prüfung schriftlich zu berichten.
- 3.5 Will sich der Prüfer für sein Urteil auf die Arbeit des Prüfers des Outsourcing-Partners abstützen, hat er die Voraussetzungen für die Verwendung der Arbeit eines anderen Prüfers zu beachten (s. GZA 4).
- 3.6 Die Verwendung der Arbeit des Prüfers des Outsourcing-Partners braucht der Prüfer der Gesellschaft in seinem Bericht in der Regel nicht zu erwähnen.

4. Erläuterungen

- 4.1 Einfluss auf die Abläufe (Ziff. 3.1)

Die Auswirkungen des Outsourcings auf die organisatorischen Abläufe hängen von Art und Umfang der übertragenen Funktionen ab. Haben diese nur Vollzugscharakter (z.B. Datenverarbeitung) und verbleiben die Entscheidungskompetenzen bei der Gesellschaft, wird diese die Abläufe und insbesondere die Interne Kontrolle entsprechend ausrichten können. Werden dagegen auch Entscheidungskompetenzen an einen Outsourcing-Partner übertragen, wird die zu prüfende Gesellschaft die Abläufe beim Outsourcing-Partner vermehrt zu berücksichtigen haben.

4.2 Sachverhalte, welche das Prüfungsvorgehen beeinflussen (Ziff. 3.2)
Bei der Prüfungsplanung trägt der Prüfer dem Grad der Beeinflussung der Internen Kontrolle durch das Outsourcing Rechnung. Dabei hat er folgende Kriterien zu berücksichtigen:

- Art der Funktionen, die auf den Outsourcing-Partner übertragen wurden;
- wesentliche Positionen der Jahresrechnung, die durch das Outsourcing beeinflusst werden;
- inhärentes Risiko dieser Positionen;
- Beeinflussung der Buchführungssysteme und der Internen Kontrolle der Gesellschaft;
- interne Kontrollmassnahmen der Gesellschaft im Zusammenhang mit den vom Outsourcing-Partner erbrachten Leistungen;
- Umfang und Qualität der Informationen über die Interne Kontrolle beim Outsourcing-Partner (soweit im Zusammenhang mit den für die Gesellschaft erbrachten Dienstleistungen relevant);
- vertragliche Vereinbarungen zwischen der Gesellschaft und dem Outsourcing-Partner;
- Umfang und Qualität der Informationen über den Outsourcing-Partner gemäss Vereinbarungen und weiteren Unterlagen;
- wirtschaftliche Stärke des Outsourcing-Partners und Auswirkungen bei dessen möglichem Ausfall.

Kommt der Prüfer zum Schluss, die Auswirkungen des Outsourcings auf die Interne Kontrolle der Gesellschaft sowie das Prüfungsrisiko seien nicht wesentlich, wird er keine weiteren Prüfungen durchführen, welche dem Outsourcing speziell Rechnung tragen.

4.3 Informationen über den Outsourcing-Partner (Ziff. 3.3 und 3.4)

Kann der Prüfer notwendige Unterlagen bei der Gesellschaft nicht einsehen, da sie sich beim Outsourcing-Partner befinden, wird er die Gesellschaft ersuchen, ihm Zugang zu den Unterlagen zu verschaffen. Er wird weitere Sicherheit entweder über den Prüfer des Outsourcing-Partners oder durch eigene Prüfungshandlungen beim Outsourcing-Partner gewinnen müssen. Will er den Prüfer des Outsourcing-Partners mit Abklärungen beauftragen, wird die Gesellschaft den Outsourcing-Partner auffordern, die notwendige Arbeit von seinem eigenen Prüfer durchführen zu lassen, wobei dieser seine Feststellungen in einem Bericht festhält. Nimmt der Prüfer die notwendigen Abklärungen selber vor, fordert die Gesellschaft den Outsourcing-Partner auf, ihrem Prüfer uneingeschränkten Zugang zu den notwendigen Informationen zu gewähren.

4.4 Verwendung der Arbeit des Prüfers des Outsourcing-Partners (Ziff. 3.5)

Stützt sich der Prüfer zur Beurteilung der Internen Kontrolle der Gesellschaft auf die Arbeit des Prüfers des Outsourcing-Partners (anderer Prüfer) ab, muss er dessen Unabhängigkeit und fachliche Qualifikation gemäss den Anforderungen von GzA 4 überprüfen. Der Prüfer hat zu entscheiden, ob ihm die vom Prüfer des Outsourcing-Partners durchgeführten Prüfungshandlungen genügend Sicherheit geben, um sich auf die Interne Kontrolle abzustützen. Kann er sich nicht vorbehaltlos auf die Arbeiten des anderen Prüfers abstützen, führt er eigene Prüfungshandlungen (z.B. vermehrt ergebnisorientierte Detailprüfungen) durch. Ist dies auch nicht möglich, macht er in seinem Bericht eine entsprechende Einschränkung.

4.5 Erwähnung im Bericht (Ziff. 3.6)

Obschon unter Umständen erhebliche Teile der Prüfung an den Prüfer des Outsourcing-Partners (anderer Prüfer) übertragen werden, erwähnt der Prüfer der Gesellschaft diesen Sachverhalt in der Regel nicht in seinem Bericht. Er kann ihn in einem separaten Bericht an das Management darlegen.

5. **Verhältnis zu den International Standards on Auditing (ISA)**

Der vorliegende GzA entspricht inhaltlich ISA 402 «Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations» («Besonderheiten bei der Prüfung von Unternehmen, die Dienstleistungsorganisationen in Anspruch nehmen»). Allerdings ist die Unabhängigkeit (s. Ziff. 4.4) international Gegenstand des «Code of Ethics for Professional Accountants» («Internationale Berufsgrundsätze») der IFAC. Dieser unterscheidet zwischen «Objektivität» als elementarem Grundsatz und «Unabhängigkeit» als Berufsgrundsatz der in der Wirtschaftsprüfung tätigen Berufsangehörigen, wobei für die Unabhängigkeit weit reichende formale Anknüpfungen gelten.

Arbeit eines Experten

1. Einleitung

Die Komplexität der Rechnungslegung, der Abschlussprüfung und verwandter Tätigkeiten kann den Beizug von Experten notwendig machen. Beispiele dafür sind die Bewertung von Grundstücken, maschinellen Anlagen oder Kunstgegenständen, die Bestimmung von Bodenschätzen, versicherungsmathematische Bewertungen, die Evaluation der Informatik oder die Auslegung von Verträgen und Rechtssätzen.

Dieser GzA legt fest, in welchen Fällen der Beizug eines Experten erwogen werden soll, unter welchen Voraussetzungen der Prüfer die Arbeit des Experten verwenden darf und welche Folgen sich für die Tätigkeit des Prüfers ergeben.

2. Begriffe

2.1 Der «Prüfer» ist die mit der Abschlussprüfung beauftragte natürliche oder juristische Person.

2.2 Als «Experte» wird eine Person mit besonderen Fähigkeiten, Kenntnissen oder Erfahrungen auf einem bestimmten Anwendungsgebiet bezeichnet.

2.3 Als «Bestätigungsbericht» gilt der gesetzlich vorgeschriebene Bericht an die Generalversammlung gemäss Art. 729 Abs. 1 OR.

Weist das geprüfte Unternehmen eine andere Rechtsform als jene der Aktiengesellschaft auf oder handelt es sich um eine ausländische Gesellschaft, gilt diese Definition sinngemäss.

3. Grundsatz

3.1 Ist der Prüfer nicht in der Lage, einen Posten der Jahresrechnung oder einen sonstigen Sachverhalt abschliessend zu beurteilen, hat er den Beizug eines Experten in Erwägung zu ziehen.

- 3.2 Der Prüfer trägt im Rahmen seines Prüfungsmandates auch die Verantwortung für die verwendete Arbeit eines Experten. In diesem Rahmen stellt der Prüfer mit der berufüblichen Sorgfalt fest, ob der Experte seine Arbeit ordnungsgemäss durchgeführt hat.
- 3.3 Der Prüfer kann sich dann auf die Arbeit des Experten stützen, wenn
- diese in Art und Umfang für die Meinungsbildung des Prüfers geeignet ist und
 - der Experte fachlich ausgewiesen und unabhängig ist.
- 3.4 Stellt der Prüfer fest, dass der Experte den Auftrag nicht ordnungsgemäss erfüllt hat, darf er sich nicht vorbehaltlos auf dessen Arbeit stützen.
- 3.5 Ob der Prüfer die Verwendung der Arbeit eines Experten im Bestätigungsbericht erwähnen soll, ist eine Ermessensfrage und aufgrund der Besonderheiten des Einzelfalles zu entscheiden.

4. Erläuterungen

- 4.1 Erwägungen zum Beizug eines Experten (Ziff. 3.1)
- 4.11 Für den Entscheid, ob ein Experte beigezogen werden soll, wird der Prüfer insbesondere folgende Punkte berücksichtigen:
- die Wesentlichkeit des zu beurteilenden Postens der Jahresrechnung oder sonstigen Sachverhalts;
 - das Risiko einer Fehlbeurteilung aufgrund der Beschaffenheit und Komplexität des Problems sowie
 - die Möglichkeit anderer Prüfungshandlungen.
- 4.12 Trotz Beizug eines Experten ist es möglich, dass ein wesentlicher Sachverhalt nicht abschliessend beurteilt werden kann oder unüberprüfbar ist oder dass wesentliche Unsicherheiten bezüglich der zukünftigen Entwicklung oder hängiger Verfahren bestehen bleiben. Diese Umstände können im Bestätigungsbericht zu einer Einschränkung oder einem Zusatz führen.
- 4.2 Verantwortung des Prüfers für die Verwendung der Expertenarbeit (Ziff. 3.2)
- 4.21 Der Experte kann sowohl unabhängiger Dritter als auch Arbeitnehmer beim Prüfer sein. Arbeitet der Experte im Rahmen seiner Anstellung beim Prüfer, trägt der Prüfer für die Verwendung der Arbeit dieselbe Verantwortung wie für den Einbezug der Prüfungsergebnisse eines Mitglieds des Prüfungsteams.

4.3 Anforderungen an die Arbeit des Experten (Ziff. 3.3)

- 4.31 Der Experte gilt im Sinne dieses GzA als fachlich ausgewiesen, wenn er
- eine angemessene Erfahrung in seinem Spezialgebiet mitbringt und
 - ein anerkanntes Diplom oder eine Bewilligung für die Ausübung seiner Berufstätigkeit vorweisen kann, Mitglied in einer entsprechenden Fachgruppe seines Berufsstandes oder eine anerkannte Fachperson ist.

Darüber hinaus ist es je nach Problemstellung notwendig, dass der Experte mit den regionalen Verhältnissen vertraut ist.

- 4.32 Die Unabhängigkeit des Experten ist grundsätzlich gegeben, wenn dieser frei und unbeeinflusst von dem zu prüfenden Unternehmen, dessen Organen oder interessierten Dritten handeln kann und wenn er keine mit seinem Auftrag zu vereinbarenden Handlungen oder Arbeiten ausführt. Unvereinbar sind insbesondere finanzielle Verflechtungen oder wesentliche Geschäftsbeziehungen zwischen dem Experten und dem zu prüfenden Unternehmen.
- 4.33 Sowohl das geprüfte Unternehmen als auch der Prüfer können einen Experten bestimmen und beauftragen. In jedem Fall stellt der Prüfer mit geeigneten Massnahmen sicher, dass der Experte die notwendigen Anforderungen erfüllt und über Aufgabenstellung, Zweck und Verwendung seiner Arbeit ausreichend orientiert wird.
- 4.34 Der Prüfer achtet darauf, dass der Auftrag an den Experten – wenn möglich – schriftlich erteilt wird, und zwar unter Angabe der Zielsetzungen, der zu beantwortenden Fragen sowie der beabsichtigten Verwendung und möglichen Offenlegung der Arbeit durch den Prüfer. Andernfalls hat der Prüfer diese Punkte im direkten Gespräch dem Experten darzulegen.
- 4.35 Bevor der Prüfer die Arbeit eines Experten verwendet, würdigt er diese kritisch. Er überzeugt sich insbesondere davon, dass
- der Auftrag unter Berücksichtigung der spezifischen Problemstellung richtig formuliert und verstanden worden ist;
 - der Auftrag vollständig erfüllt ist;
 - die Arbeit des Experten zeitnah zum relevanten Prüfungszeitpunkt erstellt worden ist;
 - die verwendeten Daten im konkreten Einzelfall genügend umfangreich, zutreffend und richtig erhoben worden sind;
 - die Gedankengänge, Annahmen und Methoden des Experten aufgrund der Problemstellung plausibel und adäquat sind und
 - die Ergebnisse des Experten unter Berücksichtigung der ganzheitlichen Kenntnisse des Prüfers über das geprüfte Unternehmen plausibel sind.

Angesichts der fehlenden Spezialkenntnisse des Prüfers kann die vorstehende kritische Würdigung lediglich als Plausibilisierung, d.h. nicht als detaillierter Nachvollzug, der Arbeit sowie nicht im Sinn einer Oberexpertise interpretiert werden.

- 4.4 Vorgehen bei fehlender Ordnungsmässigkeit der Arbeit (Ziff. 3.4)
- 4.41 Hat der Prüfer begründete Zweifel an der Ordnungsmässigkeit der Arbeit des Experten, diskutiert er mit diesem seine Vorbehalte. Können dabei die Vorbehalte des Prüfers nicht ausgeräumt werden, sucht er das Gespräch mit dem Management des geprüften Unternehmens. Der Prüfer wägt ab, ob die Informationen aus der Arbeit des Experten und allfälligen Diskussionen geeignet sind, ihm einen fundierten Eindruck über den geprüften Sachverhalt zu vermitteln. Wenn nicht, bringt er im Bestätigungsbericht eine Einschränkung oder einen Zusatz an (Ziff. 4.12).
- 4.5 Offenlegung der Arbeit eines Experten im Bestätigungsbericht (Ziff. 3.5)
- 4.51 Auf eine Erwähnung der Expertenarbeit im Berichtstext ist in der Regel zu verzichten, wenn keine Einschränkung notwendig ist.
- 4.52 Ist im Bestätigungsbericht aufgrund der Expertenarbeit eine Einschränkung anzubringen, erwägt der Prüfer, im Berichtstext das Vorliegen einer Expertise zu erwähnen. Diese Bezugnahme sollte auch den Auftragsumfang und – mit Einwilligung des Experten – die Identität des Experten umfassen. Stimmt der Experte der Bezugnahme im Bericht nicht zu und hält der Prüfer diese im speziellen Fall für notwendig, empfiehlt es sich, dass er juristischen Rat einholt.

5. Verhältnis zu den International Standards on Auditing (ISA)

Der vorliegende GzA entspricht inhaltlich ISA 620 «Using the work of an expert» («Verwendung der Arbeit eines Sachverständigen»). Allerdings spricht dieser anstatt von «Unabhängigkeit» (Ziff. 3.3) von «Objektivität» des Experten.

Review (prüferische Durchsicht)

1. Einleitung

- 1.1 Dieser GzA bezweckt, Richtlinien aufzustellen zur Planung und Durchführung der Review (prüferischen Durchsicht) eines Abschlusses sowie zu Form und Inhalt der entsprechenden Berichterstattung.
- 1.2 Die Review von Abschlüssen wird häufig dort in Auftrag gegeben, wo eine Abschlussprüfung nicht vorgeschrieben ist und eine weniger hohe Sicherheit («moderate assurance») bei der Urteilsbildung des Prüfers genügt. Dabei können auch Kosten- oder Wesentlichkeitsüberlegungen eine Rolle spielen.
- 1.3 Ziel der Review ist eine negativ formulierte Aussage des Prüfers darüber, ob er auf Sachverhalte gestossen ist, aus denen er schliessen müsste, dass der Abschluss nicht der angewandten Rechnungslegungsnorm entspricht («negative assurance»).

2. Begriffe

- 2.1 Im Folgenden wird anstelle der deutschen Bezeichnung «prüferische Durchsicht» der Begriff «Review» verwendet.
- 2.2 Mit «Prüfer» wird die natürliche oder juristische Person bezeichnet, welche mit einer Review beauftragt ist. Es kann sich um die Person, welche auch die Jahresrechnung prüft (Abschlussprüfer), oder um einen anderen Wirtschaftsprüfer handeln.
- 2.3 «Abschlüsse» als Gegenstand einer Review sind z.B. Zwischenabschlüsse, Eröffnungsbilanzen oder Abschlüsse zu Konsolidierungszwecken. Die Regeln in diesem GzA gelten für die Review von Abschlüssen, können jedoch in geeigneten Fällen auch auf Reviews sonstiger finanzieller oder anderer Informationen angewendet werden.

3. Grundsatz

- 3.1 Der Prüfer erfüllt die Anforderungen hinsichtlich Unabhängigkeit und Befähigung wie bei einer Abschlussprüfung. Er soll mit derselben angemessen kritischen Grundhaltung wie bei einer Abschlussprüfung vorgehen.
- 3.2 Einzelheiten und Bedingungen des Auftrags zur Review sind in einer Auftragsbestätigung oder einer Vereinbarung schriftlich festzulegen.
- 3.3 Die Review ist so zu planen, dass der Auftrag zielgerichtet erfüllt werden kann. Sie ist auf die Risiken auszurichten.
- 3.4 Durchzuführen sind in erster Linie Befragungen sowie analytische Prüfungshandlungen.
- 3.5 Im Bericht macht der Prüfer die Aussage, dass er bei seiner Review nicht auf Sachverhalte gestossen ist, aus denen er schliessen müsste, dass der Abschluss nicht der angewandten Rechnungslegungsnorm entspricht («negative assurance»). Ist er auf derartige Sachverhalte gestossen, umschreibt der Prüfer diese im Bericht.
- 3.6 Sachverhalte von Bedeutung für den Bericht über die Review oder für den Nachweis, dass diese in Übereinstimmung mit vorliegendem GzA vorgenommen wurde, sind vom Prüfer zu dokumentieren.

4. Erläuterungen

- 4.1 Anforderungen an den Prüfer (Ziff. 3.1)
- Für die Review gelten grundsätzlich dieselben Anforderungen hinsichtlich Qualifikation und Unabhängigkeit wie für die Abschlussprüfung (vgl. die diesbezüglichen gesetzlichen Anforderungen an die Revisionsstelle sowie die Richtlinien zur Unabhängigkeit der Treuhänderkammer).
- 4.2 Auftrag (Ziff. 3.2)
- Es liegt im Interesse des Prüfers und des Auftraggebers, die wesentlichen Elemente des Auftrags schriftlich festzuhalten, weil so
- die Annahme des Auftrags dokumentiert wird;
 - Missverständnisse hinsichtlich Ziel und Umfang der Review, Pflichten des Prüfers sowie Art der Berichterstattung vermieden werden;
 - die Planung der Review erleichtert wird.

Eine Auftragsbestätigung zur Review umfasst häufig Folgendes:

- Zielsetzung;
- Verantwortung des Auftraggebers (bzw. erstellenden Organs) für den Abschluss und die ihm zugrunde liegenden Informationen;
- Umfang einer Review (unter Bezugnahme auf vorliegenden GzA);
- uneingeschränkter Zugang zu den für die Review benötigten Informationen;
- Textmuster des abzugebenden Berichts;
- Umstand, dass eine Review keine Gewähr bietet, dass Fehler im Abschluss oder rechtswidrige Handlungen aufgedeckt werden;
- Feststellung, dass keine Prüfung stattfindet und somit kein Prüfungsurteil abgegeben wird (sowie evtl., dass die Review den gesetzlichen Vorschriften für Abschlussprüfungen oder den GzA als Ganzes nicht entspricht).

S. Beispiel in Beilage 1.

Im Einzelnen s. GzA 16.

4.3 Planung (Ziff. 3.3)

Im Hinblick auf seine Risikobeurteilung macht sich der Prüfer ein Bild von den Gegebenheiten des Unternehmens, und zwar insbesondere von Folgendem:

- Geschäftstätigkeit;
- wirtschaftliches Umfeld;
- Organisation;
- Rechnungslegungssysteme;
- Art der Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Erträge und Aufwendungen;
- nahe stehende natürliche oder juristische Personen.

Für Art, Umfang und Abfolge seiner Prüfungshandlungen berücksichtigt der Prüfer auch die Erkenntnisse vorangegangener Prüfungen oder Reviews, die einschlägigen Rechnungslegungsgrundsätze, den Grad an Ermessen bei einzelnen Abschlusspositionen sowie die Wesentlichkeit von Transaktionen und Beständen.

Obschon das Risiko, Fehlaussagen im Abschluss nicht zu entdecken, bei einer Review grösser ist als bei einer Prüfung, sind die Überlegungen zur Wesentlichkeit dieselben: Die Wesentlichkeit bestimmt sich nach dem Inhalt des Abschlusses und den Bedürfnissen jener, die sich auf ihn abstützen, nicht nach dem Grad an – hoher (Prüfung) bzw. weniger hoher (Review) – Sicherheit bei der Urteilsbildung.

4.4 Prüfungshandlungen (Ziff. 3.4)

Im Hinblick auf das unterschiedliche Ziel (s. Ziff. 3.5) sind die Prüfungshandlungen bei einer Review weniger umfangreich als bei einer Prüfung (weiter gehender Auftrag vorbehalten).

Folgende Prüfungshandlungen sind bei einer Review in der Regel zweckmässig:

- Update des Kenntnisstands über die Gegebenheiten des Kunden (s. Ziff. 4.3);
- Abklärung aller wesentlichen Aussagen des Abschlusses;
- analytische Prüfungshandlungen zwecks Feststellung ungewöhnlicher Relationen und Posten des Abschlusses:
- Vergleich mit Vorperioden;
- Vergleich mit Planungsrechnungen;
- Vergleich der Abschlussrelationen und Kennzahlen mit Erfahrungswerten und Branchenstandards;
- Berücksichtigung der Ursachen von Berichtigungen in Vorperioden;
- Einsichtnahme in Beschlüsse der Generalversammlung, des Verwaltungsrates, der Geschäftsleitung u.a. Gremien mit möglichem Einfluss auf den Abschluss;
- Studium des Abschlusses zwecks Feststellung der Übereinstimmung mit der angewandten Rechnungslegungsnorm (anhand sämtlicher erlangten Informationen);
- Einholung von Berichten anderer Prüfer, die eine Prüfung oder Review von Teilbereichen vorgenommen haben (s. GzA 4);
- Befragung von Verantwortlichen des Finanz- und Rechnungswesens bezüglich:
 - Vollständigkeit der erfassten Transaktionen;
 - Übereinstimmung des Abschlusses mit der angewandten Rechnungslegungsnorm;
 - Änderungen in den Gegebenheiten des Unternehmens (s. Ziff. 4.3);
 - Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze;
 - Fragen zur Anwendung der Rechnungslegungsnorm;
- Einholung einer Vollständigkeitserklärung, falls erforderlich (s. GzA 7).

Der Prüfer soll abklären, ob allfällige Ereignisse nach dem Stichtag des Abschlusses zu berücksichtigen sind (s. GzA 8). Der Prüfer ist nicht zur Ermittlung von Ereignissen verpflichtet, die erst nach dem Datum seines Berichts über die Review eingetreten sind.

Will der Prüfer die Arbeit eines anderen Prüfers oder die eines Experten verwenden, muss er sich davon überzeugen, dass diese Arbeiten für

Zwecke der Review geeignet sind. Er richtet sich dabei nach GzA 4 und GzA 19.

4.5 Berichterstattung (Ziff. 3.5)

4.5.1 Bestandteile der Berichterstattung

Der Bericht über die Review enthält folgende Elemente:

- Bezeichnung des Abschlusses, welcher Gegenstand der Review war (1. Absatz);
- Klarstellung der Verantwortung des Verwaltungsrates (bzw. den Abschluss erstellenden Organs) und derjenigen des Prüfers (2. Absatz);
- Umfang der Review, evtl. Umschreibung eines weiter gehenden Auftrags (3. Absatz):
 - Bezugnahme auf die Grundsätze des schweizerischen Berufsstandes (evtl. zusätzlich auf weitere Standards, z.B. die International Standards on Auditing [ISA]);
 - Feststellung, dass eine Review in erster Linie aus Befragungen und analytischen Prüfungshandlungen besteht;
 - Feststellung, dass
 - keine Prüfung stattgefunden hat;
 - eine Review für die Urteilsbildung weniger Sicherheit bietet als eine Prüfung;
 - kein Prüfungsurteil abgegeben wird;
- negativ formulierte Aussage («negative assurance») zum Abschluss, wofür zwei Varianten vorgesehen sind (4. Absatz):
 - «True and fair view»: Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit der angewandten Rechnungslegungsnorm; oder
 - «Normkonformität»: Übereinstimmung mit dem schweizerischen Gesetz bzw. mit den jeweiligen Konzernrichtlinien (je nach Auftrag).

Der Bericht soll auf den Tag datiert werden, an dem der Prüfer die Review beendet hat (einschliesslich Prüfungshandlungen im Hinblick auf Ereignisse nach dem Stichtag des Abschlusses).

Ein Textbeispiel ist in Beilage 2 wiedergegeben.

4.5.2 «Negative assurance»; Einschränkungen

Aufgrund des Ergebnisses der Review kann der Bericht folgende Angaben enthalten:

- a) «Negative assurance» als 4. Absatz: Aussage, dass der Prüfer auf keine Sachverhalte gestossen ist, aus denen er schliessen müsste, dass der seiner Review unterzogene Abschluss

- kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit der angewandten Rechnungslegungsnorm vermittelt (Variante «true and fair view») bzw.
 - nicht mit dem schweizerischen Gesetz bzw. mit den jeweiligen Konzernrichtlinien (je nach Auftrag) übereinstimmt (Variante «Normkonformität»);
- b) als zusätzlicher Absatz (zwischen dem 3. und 4. Absatz): gegebenenfalls Beschreibung der Sachverhalte, aufgrund derer der Abschluss nicht der angewandten Rechnungslegungsnorm entspricht, einschliesslich Quantifizierung der möglichen Auswirkungen auf den Abschluss (soweit praktikabel) sowie:
- entweder Einschränkung der Aussage unter a) («qualification of the negative assurance»)
 - oder Aussage, dass der Abschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit der angewandten Rechnungslegungsnorm vermittelt (Variante «true and fair view») bzw. nicht mit dem schweizerischen Gesetz bzw. den jeweiligen Konzernrichtlinien (je nach Auftrag) übereinstimmt (Variante «Normkonformität») – wenn die Auswirkungen auf den Abschluss so wesentlich und umfassend sind, dass der Prüfer zur Überzeugung gelangt, eine Einschränkung reiche nicht aus;
- c) als zusätzlicher Absatz (zwischen dem 3. und 4. Absatz): falls der Prüfungsumfang vom Auftraggeber wesentlich eingeschränkt wurde, Beschreibung dieser Einschränkung sowie
- entweder Einschränkung der Aussage unter a) («qualification of the negative assurance») mit Angabe der möglichen Berichtigungen, die sich ergeben hätten, wäre der Prüfungsumfang nicht eingeschränkt gewesen;
 - oder überhaupt keine Aussage – wenn die möglichen Auswirkungen der Einschränkung so wesentlich und umfassend sind, dass der Prüfer zur Überzeugung gelangt, mangels Sicherheit überhaupt keine Aussage machen zu können.

5. Verhältnis zu den International Standards on Auditing (ISA)

Der vorliegende GzA entspricht inhaltlich ISA 910 «Engagements to Review Financial Statements» («Aufträge zur prüferischen Durchsicht von Abschlüssen»).

Beilage 1

Beispiel einer Auftragsbestätigung zur Review

Die Formulierung der Auftragsbestätigung muss den Verhältnissen des jeweiligen Auftrages angepasst werden.

An den Verwaltungsrat/die Geschäftsleitung¹ der
Muster AG

Sehr geehrte Damen und Herren

Sie haben uns beauftragt, eine Review (prüferische Durchsicht) der Jahresrechnung² Ihrer Gesellschaft durchzuführen. Diese Auftragsbestätigung dient der Klarstellung der Zielsetzung unseres Auftrages zur Review und der Umschreibung von Art und Umfang unserer Dienstleistung.

Gegenstand und Durchführung der Review

Wir werden die durch Sie erstellte Jahresrechnung² der Muster AG per einer Review unterziehen. Dabei werden wir gemäss den Grundsätzen unseres Berufsstandes vorgehen, namentlich gemäss dem Grundsatz zur Abschlussprüfung Nr. 20 (GZA 20) «Review (prüferische Durchsicht)». Danach ist eine Review so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in der Jahresrechnung² erkannt werden, wenn auch nicht mit derselben Sicherheit wie bei einer Prüfung. Die Review beschränkt sich hauptsächlich auf Befragungen von Mitarbeitern und analytische Prüfungshandlungen in Bezug auf die zugrunde liegenden finanziellen Daten. Im Rahmen unserer Review werden wir uns gestatten, vom Verwaltungsrat/von der Geschäftsleitung¹ Bestätigungen einzuholen.

Abgrenzung des Review-Auftrags

Die Review umfasst keine gezielte Suche nach möglichen Fehlern, deliktischen Handlungen oder Verstössen gegen gesetzliche Bestimmungen. Falls wir jedoch auf solche stossen, werden wir Sie umgehend darüber informieren.

Berichterstattung

Wir werden keine Prüfung der Jahresrechnung² durchführen und somit auch kein Prüfungsurteil abgeben. Im Rahmen unserer Berichterstattung werden wir lediglich eine Aussage darüber machen, ob wir auf wesentliche Sachverhalte gestossen sind, aus denen wir schliessen müssten, dass die Jahresrechnung nicht der angewandten Rechnungslegungsnorm entspricht.

Honorar

Das Honorar für unsere Dienstleistungen berechnet sich nach Massgabe des tatsächlichen Zeitaufwands unserer Mitarbeiter und ihrer Qualifikation. Für die Review der Jahresrechnung² schätzen wir das Honorar auf CHF, zuzüglich Barauslagen und Mehrwertsteuer. Es wird Ihnen periodisch entsprechend dem Stand unserer Arbeiten in Rechnung gestellt.

Prüfungs AG

Anmerkungen:

- 1 Zutreffende Bezeichnung wählen.
- 2 Zutreffend bezeichnen (z.B. Zwischenabschluss für

Beilage 2

Bericht über die Review

an den Verwaltungsrat/die Geschäftsleitung¹ der
[Name der Gesellschaft, Ort]

In Ihrem Auftrag haben wir eine Review (prüferische Durchsicht) [des Abschlusses]² (Bilanz, Erfolgsrechnung [Mittelflussrechnung] und Anhang)³ der Muster AG für [die am abgeschlossene Rechnungsperiode] vorgenommen.

Für [den Abschluss]² ist der Verwaltungsrat¹ verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, aufgrund unserer Review einen Bericht über [den Abschluss]² abzugeben.

Unsere Review erfolgte nach den Grundsätzen des schweizerischen Berufsstandes. Danach ist eine Review so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen [im Abschluss]² erkannt werden, wenn auch nicht mit derselben Sicherheit wie bei einer Prüfung. Eine Review besteht hauptsächlich aus der Befragung von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern sowie analytischen Prüfungshandlungen in Bezug auf die [dem Abschluss]² zugrunde liegenden Daten. Wir haben keine Prüfung durchgeführt und geben aus diesem Grund kein Prüfungsurteil ab.

⁴ Bei unserer Review sind wir nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass [der Abschluss]² kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit [der angewandten Rechnungslegungsnorm]⁵ vermittelt.

oder

⁴ Bei unserer Review sind wir nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass der [der Abschluss]² nicht mit [dem schweizerischen Gesetz bzw. mit den jeweiligen Konzernrichtlinien]⁶ übereinstimmt.

[Ort, Datum]

[Firma, Unterschrift und Name]

Beilagen

- [Abschluss]² (Bilanz, Erfolgsrechnung, [Mittelflussrechnung] und Anhang)³

Anmerkungen:

- 1 Zutreffende Bezeichnung wählen.
- 2 Zutreffend bezeichnen (z.B. Zwischenabschluss für)
- 3 Bestandteile gemäss angewandter Rechnungslegungsnorm.
- 4 Anwendbare Variante wählen (entweder «true and fair view» oder «Normkonformität»).
- 5 Angewandte Rechnungslegungsnorm bezeichnen.
- 6 Je nach Auftrag bezeichnen.