TREUHAND-KAMMER
CHAMBRE FIDUCIAIRE
CAMERA FIDUCIARIA

Schweizer Prüfungsstandards (PS)

Ausgabe 2010

Schweizer Prüfungsstandards (PS)

Ausgabe 2010

Treuhand-Kammer

Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer
und Steuerexperten

IFAC COPYRIGHT AND ACKNOWLEDGEMENT FOR TRANSLATIONS:

Copyright © International Federation of Accountants

All standards, guidelines, discussion papers and other IFAC documents are the copyright of the International Federation of Accountants (IFAC), 545 Fifth Avenue, 14th Floor, New York, New York, 10017, USA; tel: 1-212/286-9344, fax: 1-212/286.9570, Internet: http://www.ifac.org, email: pr@ifac.org

All rights reserved. No part of this publication may be reproduced, stored in a retrieval system, or transmitted, in any form or by any means, electronic, mechanical, photocopying, recording or otherwise, without the prior written permission of IFAC.

The IFAC pronouncements in this volume are based on the status 30 June 2003 and have been translated into German by Treuhand-Kammer and are reproduced with the permission of IFAC. The approved text of all IFAC documents is that published by IFAC in the English language.

© 2010
Treuhand-Kammer
Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten
Limmatquai 120, CH–8021 Zürich

Artikel-Nr. 4005D
ISBN 978-3-908159-87-2
Druck: Sihldruck AG, Zürich

Vorwort

Schon bei der Erstellung der Ausgabe 2004 der Schweizer Prüfungsstandards (PS) war die Tätigkeit des Wirtschaftsprüfers weitreichenden Veränderungen ausgesetzt. Die auf den 1. Januar 2008 in Kraft getretenen Änderungen zur Revisionsstelle im Obligationenrecht und das neue Revisionsaufsichtsgesetz riefen das Bedürfnis hervor, die PS auf diese neue Gesetzgebung anzupassen. Der Vorstand der Treuhand-Kammer verabschiedete im Dezember 2009 die vorliegenden PS der Ausgabe 2010, welche in Buchform und auf dem Internet unter www.treuhand-kammer.ch veröffentlicht werden.

Das Konzept der PS der vorliegenden Ausgabe 2010 hat sich gegenüber der Ausgabe 2004 nicht verändert. Deshalb sind in diesen neuen PS nur Änderungen, welche im Rahmen der neuen Schweizer Gesetzgebung hervorgerufen wurden, berücksichtigt worden.

Der *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung* und der *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers* wurden vollständig überarbeitet, da diese sehr stark von der Gesetzesänderung betroffen sind. Die anderen PS, welche auch von den erwähnten rechtlichen Änderungen betroffen sind, berücksichtigen diese in der vorliegenden Ausgabe. Damit ersetzt diese neue Ausgabe der PS die Ausgabe 2004.

Entwicklungen seit 30. Juni 2003 der *International Standards on Auditing (ISA)* und insbesondere die im Rahmen des in 2009 abgeschlossenen Clarity Projekts des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) umfassend überarbeiteten ISA sind nicht in diese PS eingeflossen. Die Treuhand-Kammer ist an einem gemeinsamen Übersetzungsprojekt des deutschen und des österreichischen Berufsstands beteiligt und wird nach dem Abschluss die aktuelle deutschsprachige Fassung der ISA übernehmen. Diese neue Ausgabe der PS wurde damit immer noch auf der Grundlage der ISA erstellt, die am 30. Juni 2003 publiziert waren.

Mit Ausnahme des *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung* und des *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*, welche für den umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat resp. für Revisionsberichte gelten, die am 1. Januar 2010 oder danach datiert sind, gelten die anderen geänderten PS erstmals für Prüfungen von Abschlüssen und verwandten Dienstleistungen bezüglich Finanzinformationen für Perioden, die am 1. Januar 2010 oder danach beginnen. Alle anderen PS, welche von der neuen Schweizer Gesetzgebung nicht betroffen wurden, behalten ihr ursprüngliches Inkraftsetzungsdatum.

Kommission für Wirtschaftsprüfung der Treuhand-Kammer

Mitglieder der Kommission für Wirtschaftsprüfung der Treuhand-Kammer

An der vorliegenden Zweitausgabe der *Schweizer Prüfungsstandards (PS)* haben als Kommissionsmitglieder mitgewirkt:

Jérôme Desponds, lic. iur., dipl. Wirtschaftsprüfer, Genf
Thorsten Kleibold, Dipl.-Kfm, WP, StB, St. Gallen
Willy Hofstetter, dipl. Wirtschaftsprüfer, Zürich
Matthias Jeger, Dr. rer. pol., dipl. Wirtschaftsprüfer, Basel
Hans Moser, lic. oec. publ., dipl. Wirtschaftsprüfer, Zürich
Martin Nay, dipl. Wirtschaftsprüfer, Zürich
Hanspeter Plozza, lic. rer. pol., dipl. Wirtschaftsprüfer, Basel
Philippe Rechsteiner, lic. HEC., dipl. Wirtschaftsprüfer, Zürich
Dominik Spiess, lic. oec., dipl. Wirtschaftsprüfer, Genf
Thomas Stenz, dipl. Wirtschaftsprüfer, Zürich (Präsident bis 30. Juni 2009)
Reto Zemp, dipl. Wirtschaftsprüfer, Zürich (Präsident seit 1. Juli 2009)
Käthi Kammer, lic. oec. HSG, Etziken (Protokollführerin)
Christine Csibi, lic. oec. HSG, dipl. Wirtschaftsprüferin, Zürich (Fachsekretärin)

Die Kommission dankt den Mitgliedern des Fachstabs Informatik und des Fachstabs Recht der Treuhand-Kammer sowie weiteren Sachverständigen für die wertvolle Hilfestellung.

Inhaltsverzeichnis

Vorwort III

Mitglieder der Kommission für Wirtschaftsprüfung IV

Abkürzungsverzeichnis VII

Glossar VIII

Gegenüberstellung deutscher, französischer und englischer Begriffe XIX

Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS) 1

Übersicht geänderter für die PS relevanter Gesetzesbestimmungen im Vergleich zum Altrecht 5

100-199 Einführung

PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS 7

200-299 Aufgaben

PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung 15
PS 210 Auftragsbedingungen des Abschlussprüfers 27
PS 220 Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung 38
PS 230 Dokumentation 56
PS 240 Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers 61
PS 250 Gesetzliche und andere Vorschriften – Berücksichtigung bei der Abschlussprüfung 94
PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung 108
PS 290 Pflichten der gesetzlichen Revisionsstelle bei Kapitalverlust und Überschuldung 123

300-399 Planung

PS 300 Planung 137
PS 310 Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens 142
PS 320 Wesentlichkeit bei der Abschlussprüfung 149

400-499 Interne Kontrolle

PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle 156
PS 401 Prüfung im Umfeld der Informations- und Kommunikationstechnologie 173
PS 402 Unternehmen, die Dienstleistungsorganisationen in Anspruch nehmen – Auswirkung auf die Abschlussprüfung 180

500-599 Prüfungsnachweise

PS 500 Prüfungsnachweise ... 187
PS 501 Prüfungsnachweise – Zusätzliche Überlegungen zu bestimmten Positionen ... 194
PS 505 Bestätigungen Dritter ... 202
PS 510 Erstprüfungen – Eröffnungsbestände ... 213
PS 520 Analytische Prüfungshandlungen ... 218
PS 530 Stichproben- und andere Auswahlverfahren bei der Abschlussprüfung ... 224
PS 540 Prüfung von Schätzungen im Abschluss ... 246
PS 545 Prüfung von Fair Values (Bewertungen und Angaben) ... 254
PS 550 Nahe stehende Parteien ... 278
PS 560 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag ... 285
PS 570 Unternehmensfortführung (Going Concern) ... 292
PS 580 Erklärungen der Unternehmensleitung ... 308

600-699 Verwendung von Arbeiten Dritter

PS 600 Verwendung der Arbeiten eines anderen Wirtschaftsprüfers ... 321
PS 610 Interne Revision – Auswirkung auf die Abschlussprüfung ... 328
PS 620 Verwendung der Arbeiten eines Experten ... 335

700-799 Schlussfolgerungen und Berichterstattung

PS 700 Bericht des Abschlussprüfers ... 343
PS 710 Vergleichsinformationen ... 379
PS 720 Andere Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten ... 391

800-899 Spezielle Bereiche

PS 800 Berichte über Spezialprüfungen ... 397
PS 810 Prüfung zukunftsorientierter Finanzinformationen ... 414
PS 890 Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems ... 427

900-999 Verwandte Dienstleistungen

PS 910 Review (prüferische Durchsicht) von Abschlüssen ... 447
PS 920 Vereinbarte Prüfungshandlungen bezüglich Finanzinformationen ... 472
PS 930 Erstellung von Finanzinformationen (Compilation) ... 483

Empfehlungen zur Prüfung (PE)

PE 1 Berücksichtigung der Mehrwertsteuer (MWST) bei der Abschlussprüfung ... 495

PE 800-1 Prüfungen nach dem Fusionsgesetz (FusG) ... 509

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
Art.	Artikel
BEHG	*Bundesgesetz über die Börsen und den Effektenhandel (Börsengesetz)* → SR 954.1
BVG	*Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge* → SR 831.40
BVV 2	*Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge* → SR 831.441.1
E-PS	Entwürfe zu → PS
f.	folgende/r
ff.	fortfolgende
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GzA	*Grundsatz/Grundsätze zur Abschlussprüfung* (bis 2001)
IAPS	*International Auditing Practice Statement/s* (→ IAASB)
IASB	International Accounting Standards Board
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAS	*International Accounting Standard/s* (→ IASB)
ICT	Informations- und Kommunikationstechnologie
IFAC	International Federation of Accountants
IFRS	*International Financial Reporting Standard/s* (vormals: → IAS) (→ IASB)
IKS	Internes Kontrollsystem
ISA	*International Standard/s on Auditing* (→ IAASB)
ISAE	*International Standard/s on Assurance Engagements* (→ IAASB)
ISRE	*International Standard/s on Review Engagements* (→ IAASB)
ISRS	*International Standard/s on Related Services* (→ IAASB)
OR	*Schweizerisches Obligationenrecht* → SR 220
PA	*Anleitung/en zur Prüfung*
PE	*Empfehlung/en zur Prüfung*
PS	*Schweizer Prüfungsstandard/s*
RAB	Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde
RAG	*Revisionsaufsichtsgesetz* → SR 221.302
RAV	*Revisionsaufsichtsverordnung* → SR 221.302.3
s.	siehe
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
StGB	*Schweizerisches Strafgesetzbuch* → SR 311.0
Swiss GAAP FER	*Fachempfehlung/en zur Rechnungslegung* (Fachkommission Swiss GAAP FER)
u.a.	und andere/s
US GAAP	*United States Generally Accepted Accounting Principles*
US GAAS	*United States Generally Accepted Auditing Standards*
z.B.	zum Beispiel

Glossar zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)

Abschluss: Periodische Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Unternehmen; ausgehend von der Buchführung und bestehend aus Erfolgsrechnung, Bilanz, Eigenkapitalveränderung (nicht nach allen → Rechnungslegungsnormen), Geldfluss- oder Mittelflussrechnung (nicht nach allen → Rechnungslegungsnormen) sowie einem Anhang mit Rechnungslegungsgrundsätzen und Erläuterungen. Unterschieden werden etwa:

- Einzelabschlüsse und konsolidierte Abschlüsse (Konzernabschlüsse);
- Jahresabschlüsse und Zwischenabschlüsse;
- gesetzlich vorgeschriebene und andere Abschlüsse.

Abschlussprüfer: Die Person, welche für eine → Abschlussprüfung letztlich verantwortlich ist. Häufig ein Unternehmen, das → Abschlussprüfungen und verwandte Dienstleistungen anbietet.

Abschlussprüfung: Ziel einer Abschlussprüfung ist die Abgabe eines Urteils darüber, ob der → Abschluss in allen wesentlichen Punkten den → anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entspricht (→ Prüfungsurteil). Eine ähnliche Zielsetzung hat die Prüfung von Finanzinformationen oder anderen Informationen, die in Übereinstimmung mit geeigneten Kriterien erstellt sind.

Abweichung vom Standardwortlaut des Berichts (des Abschlussprüfers): Einfügung eines → Zusatzes in den Bericht und/oder → Einschränkung oder → Verneinung des → Prüfungsurteils oder → Unmöglichkeit eines → Prüfungsurteils.

Allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung bzw. verwandter Dienstleistungen: Grundsätze verantwortlicher Berufsausübung eines → Abschlussprüfers bzw. → Wirtschaftsprüfers; namentlich:

- Unabhängigkeit (bei einer → Abschlussprüfung bzw. → Review);
- Integrität;
- Objektivität;
- professionelle Kompetenz und Sorgfalt;
- Verschwiegenheit;
- professionelles Verhalten;
- Befolgung von gesetzlichen Vorschriften und Standards.

Analytische Prüfungshandlungen: Verfahren zur Erlangung von → Prüfungsnachweisen; bestehend in der Analyse wesentlicher Kennzahlen und Trends, einschliesslich der Untersuchung von Veränderungen und Relationen, die von anderen relevanten Informationen oder von prognostizierten Beträgen abweichen: vgl. auch → eingeschränkte Revision.

Andere Informationen: Andere Finanzinformationen sowie nicht-finanzielle Informationen im → Geschäftsbericht, die über den geprüften → Abschluss (mitsamt dem Bericht des → Abschlussprüfers) hinausgehen.

Anderer Prüfer → anderer Wirtschaftsprüfer.

Anderer Wirtschaftsprüfer: → Wirtschaftsprüfer, der mit dem → ersten Abschlussprüfer nicht identisch ist und verantwortlich ist für den Bericht über die Finanzinformationen eines → Unternehmensteils, welche in jenem → Abschluss enthalten sind, den der → erste Abschlussprüfer prüft. Zu anderen Wirtschaftsprüfern gehören mit dem → ersten Abschlussprüfer verbundene → Wirtschaftsprüfer (mit derselben oder anderer Firmenbezeichnung) sowie Dritte.

Angemessene Sicherheit: Konzept, das sich auf die Erlangung der → Prüfungsnachweise bezieht, welche der → Wirtschaftsprüfer zu seiner Urteilsbildung braucht (→ Prüfungsurteil). Da der → Wirtschaftsprüfer keine absolute → Zusicherung geben kann, spricht sein Bericht davon, dass wesentliche → Fehlaussagen "mit angemessener Sicherheit" erkannt werden.

Annahme der Unternehmensfortführung ("going concern"): Grundsatz der Abschlusserstellung, wonach üblicherweise davon ausgegangen wird, dass ein Unternehmen in absehbarer Zukunft weder die Absicht hat noch gezwungen ist, zu liquidieren, die Geschäftstätigkeit einzustellen, ein Konkurs- oder Nachlassverfahren einzuleiten usw. Daher werden Vermögenswerte und Verbindlichkeiten unter der Annahme bilanziert, bewertet und dargestellt, das Unternehmen werde in der Lage sein, im normalen Geschäftsverlauf seine Aktiven zu nutzen bzw. zu realisieren und seine Verbindlichkeiten zu begleichen.

Anomaler Fehler → Stichprobenverfahren.

Anzuwendende Rechnungslegungsnormen: Die für ein Unternehmen geltenden gesetzlichen, statutarischen und/oder vertraglichen Vorschriften über den → Abschluss und die Buchführung sowie – gegebenenfalls – jenes anerkannte, umfassende → Regelwerk der Rechnungslegung, dessen Anwendung im → Abschluss angegeben ist.

Arbeitspapiere: Aufzeichnungen, welche Art, Zeitpunkt und Umfang durchgeführter Prüfungshandlungen sowie die Ergebnisse solcher Prüfungshandlungen und die Schlussfolgerungen aus den erlangten → Prüfungsnachweisen dokumentieren (→ Dokumentation). Es kann sich um Daten in Papierform handeln oder solche, die auf elektronischen, optischen oder anderen Medien gespeichert sind.

Aufdeckungsrisiko: Risiko, dass → ergebnisorientierte Prüfungshandlungen eine → Fehlaussage einer bestimmten Abschlussposition oder Art von Transaktionen nicht aufdecken, die – einzeln oder zusammen mit → Fehlaussagen anderer Abschlusspositionen oder Arten von Transaktionen – wesentlich sein kann.

Auftragsbestätigung: Bestätigungsschreiben des → Abschlussprüfers, das die Bedingungen seines Auftrags festhält, namentlich die Mandatsannahme, das Ziel und den Umfang der → Abschlussprüfung, die Aufgaben des → Abschlussprüfers sowie die Art der Berichterstattung.

Aussagen (im Abschluss): Explizite oder implizite Aussagen der → Unternehmensleitung, die in den → Abschluss Eingang gefunden haben. Sie lassen sich wie folgt kategorisieren:

- *Vorhandensein:* Ein Vermögenswert bzw. eine Verpflichtung ist am Stichtag wirklich vorhanden;
- *Rechte bzw. Verpflichtungen:* Ein Vermögenswert bzw. eine Verpflichtung ist am Stichtag dem Unternehmen zuzuordnen;
- *Ereignis:* Eine Transaktion oder ein (sonstiges) Ereignis hat in der Berichtsperiode stattgefunden und ist dem Unternehmen zuzuordnen;
- *Vollständigkeit:* Es gibt keine nicht erfassten Vermögenswerte, Verpflichtungen, Transaktionen und sonstigen Ereignisse oder nicht offengelegten Posten;
- *Bewertung:* Ein Vermögenswert bzw. eine Verpflichtung ist mit einem angemessenen Wert bilanziert;
- *Erfassung und Periodenabgrenzung:* Eine Transaktion oder ein (sonstiges) Ereignis ist mit dem korrekten Betrag erfasst und der korrekten Periode zugeordnet und
- *Darstellung und Offenlegung:* Ein Posten ist in Übereinstimmung mit den → anzuwendenden Rechnungslegungsnormen offen gelegt, klassiert und umschrieben.

Befragung: Verfahren zur Erlangung von → Prüfungsnachweisen. Besteht in der Einholung von Informationen bei Personen innerhalb oder ausserhalb des Unternehmens. → Eingeschränkte Revision.

Beobachtung: Verfahren zur Erlangung von → Prüfungsnachweisen. Besteht darin, einen Prozess oder ein Verfahren anderer Personen in Augenschein zu nehmen (z.B. Beobachtung der Aufnahme von Vorratsbeständen durch Mitarbeiter des Unternehmens oder der Ausführung → interner Kontrollen, die keinen Prüfpfad hinterlassen).

Berechnung: Verfahren zur Erlangung von → Prüfungsnachweisen. Besteht in der Prüfung der rechnerischen Richtigkeit von Belegen und buchhalterischen Aufzeichnungen oder der Vornahme unabhängiger Berechnungen.

Beschränkung des Prüfungsumfangs: Eine Beschränkung des Umfangs seiner Arbeiten wird dem → Abschlussprüfer mitunter vom Unternehmen auferlegt (z.B. wenn er eine Prüfungshandlung nicht durchführen darf, die er für erforderlich hält). Sie kann durch die Umstände auferlegt sein (z.B. wenn der → Abschlussprüfer so spät beauftragt wird, dass er bei der Inventur nicht anwesend sein kann). Sie kann sich auch ergeben, wenn die Buchführung nach Auffassung des → Abschlussprüfers unzureichend ist oder er nicht in der Lage ist, eine Prüfungshandlung wie gewünscht durchzuführen. Sie hat zur Folge, dass der → Abschlussprüfer kein → uneingeschränktes Prüfungsurteil abgeben kann, wenn die Auswirkung auf den → Abschluss möglicherweise wesentlich ist.

Bestätigung: Verfahren zur Erlangung von → Prüfungsnachweisen. Besteht in der Antwort auf eine → Befragung, durch die Informationen aus den buchhalterischen Aufzeichnungen erhärtet werden sollen.

Bestätigung Dritter: Prozess zur Erlangung und Beurteilung von → Prüfungsnachweisen, wobei ein Dritter eine Anfrage nach Informationen über eine bestimmte Position des → Abschlusses direkt beantwortet (→ Befragung; → Bestätigung).

Bewertung → Aussagen (im Abschluss).

Compilation → Erstellung von Finanzinformationen (Compilation).

Darstellung und Offenlegung → Aussagen (im Abschluss).

Deliktische Handlung → Verstösse*:* Strafrechtlich relevante Handlung einer oder mehrerer Personen, mit der in Täuschungsabsicht ein ungerechtfertigter oder rechtswidriger Vorteil erlangt werden soll und die zu einer wesentlichen → Fehlaussage im Abschluss führt:

- *Deliktische Rechnungslegung:* → Fehlaussage im Abschluss zu dem Zweck, Adressaten zu täuschen.
- *Veruntreuung von Vermögenswerten:* Abhandenkommen oder Verminderung von Vermögenswerten, die dem Unternehmen zustehen.

Deliktische Rechnungslegung → deliktische Handlung.

Dienstleistungsorganisation: Nimmt ein Unternehmen eine Dienstleistungsorganisation in Anspruch, ist zu unterscheiden zwischen einer solchen, die eigenverantwortlich Transaktionen ausführt und einer solchen, die Transaktionen aufzeichnet und entsprechende Daten verarbeitet (z.B. eine Organisation für Informatikdienstleistungen).

Dokumentation: Die Unterlagen (→ Arbeitspapiere), welche im Verlauf der → Abschlussprüfung vom → Abschlussprüfer erstellt, für ihn erstellt oder von ihm zur Aufbewahrung bestimmt worden sind.

Eingeschränkte Revision: Gesetzliche Abschlussprüfung für kleinere Unternehmen in der Schweiz, orientiert sich an der → prüferischen Durchsicht, besteht aus Befragungen, analytischen Prüfungshandlungen und angemessenen Detailprüfungen (Art. 729a Abs. 2 OR), Regelung in einem separaten Standard.

Einschränkung des Prüfungsurteils: Ein eingeschränktes → Prüfungsurteil ("qualified opinion") muss der → Abschlussprüfer abgeben, wenn eine → Meinungsverschiedenheit mit der Unternehmensleitung bezüglich → Fehlaussagen bzw. eine → Beschränkung des Prüfungsumfangs vorliegt, jedoch deren Auswirkung bzw. mögliche Auswirkung das vom → Abschluss vermittelte Gesamtbild nicht grundlegend verändert. Deshalb ist ein verneinendes → Prüfungsurteil nicht angebracht (→ Verneinung des Prüfungsurteils) bzw. ein → Prüfungsurteil nicht unmöglich (→ Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils).

Einsichtnahme: Verfahren zur Erlangung von → Prüfungsnachweisen. Besteht in der Überprüfung von Aufzeichnungen, Dokumenten oder physischen Vermögenswerten.

Empfehlung → Genehmigungs- oder Rückweisungsempfehlung.

Ereignis → Aussagen (im Abschluss).

Ereignisse nach dem Bilanzstichtag: Unterschieden werden zwei Arten von Ereignissen, die nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind:

(a) solche, die weitere substanzielle Hinweise zu Gegebenheiten liefern, die bereits am Bilanzstichtag vorgelegen haben (berücksichtigungspflichtige Ereignisse), und
(b) solche, die Gegebenheiten anzeigen, die nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind (nicht zu berücksichtigende Ereignisse).

Erfassung und Periodenabgrenzung → Aussagen (im Abschluss).

Ergebnisorientierte Prüfungshandlungen: Prüfungshandlungen, mittels derer → Prüfungsnachweise zur Aufdeckung wesentlicher → Fehlaussagen im Abschluss erlangt werden. Unterschieden wird zwischen Einzelfallprüfungen und → analytischen Prüfungshandlungen.

Erklärungen der Unternehmensleitung: Erklärungen, welche die → Unternehmensleitung im Verlauf der → Abschlussprüfung gegenüber dem → Abschlussprüfer abgibt, sei es unaufgefordert oder als Antwort auf spezifische Anfragen.

Eröffnungsbestände: Salden der Bilanzkonten bei Beginn der Berichtsperiode. Sie basieren auf den Schlussbeständen der Vorperiode und reflektieren die Auswirkungen von Transaktionen in Vorperioden und in Vorperioden angewandten Rechnungslegungsgrundsätzen.

Erstellung von Finanzinformationen (Compilation): Auftrag an einen → Wirtschaftsprüfer, seine Fähigkeiten auf dem Gebiet der Rechnungslegung – nicht der → Abschlussprüfung – einzusetzen, um Finanzinformationen zu sammeln, zu klassieren und zusammenzufassen.

Erster Abschlussprüfer: Jener → Wirtschaftsprüfer, der verantwortlich ist für die → Prüfung eines → Abschlusses, der Finanzinformationen eines oder mehrerer → Unternehmensteile enthält, die von einem → anderen Wirtschaftsprüfer geprüft wurden.

Erster Prüfer → erster Abschlussprüfer.

Experte: Person oder Unternehmen mit speziellen Fähigkeiten, Kenntnissen und Erfahrungen in einem bestimmten Gebiet ausserhalb der Rechnungslegung und der Dienstleistungen von → Wirtschaftsprüfern.

Falsche Angaben → siehe Fehlaussage

Fair Value: Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Verbindlichkeit beglichen werden könnte.

Fehler → Irrtümer → Unbeabsichtigte → Fehlaussage im Abschluss.

Fehlaussage (im Abschluss) → falsche Angabe → Verstoss gegen → anzuwendende Rechnungslegungsnormen. Auch unterlassene Angaben sind Fehlaussagen. Ursache können → deliktische Handlungen oder → Fehler sein → Wesentliche Falschdarstellung.

Fortführungsannahme → Annahme der Unternehmensfortführung ("going concern").

Genehmigungs- oder Rückweisungsempfehlung: Empfehlung des → Abschlussprüfers an das für die Genehmigung der → Jahresrechnung bzw. → Konzernrechnung zuständige Organ. Bildet, wo die → Abschlussprüfung gesetzlich oder statutarisch vorgeschrieben ist, einen besonderen Absatz im Bericht des → Abschlussprüfers.

Geschäftsbericht: Jährlich erstelltes Dokument, das den geprüften → Abschluss mitsamt dem Bericht des → Abschlussprüfers (und möglicherweise → andere Informationen) enthält. Rechtlich ist der Bericht der → Revisionsstelle nicht Bestandteil des Geschäftsberichts.

Geschäftsleitung (in Unterscheidung von den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung) → Leitung und Überwachung; → Unternehmensleitung.

Grundgesamtheit → Stichprobenverfahren.

Hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise: "Hinreichend" ist das Mass für den Umfang der → Prüfungsnachweise. "Angemessen" ist das Mass für ihre Qualität und ihre Relevanz in Bezug auf die Verlässlichkeit einer → Aussage im Abschluss.

Hinweis (auf Gesetzes- oder Statutenverstoss): Wurde bei einer gesetzlich oder statutarisch vorgeschriebenen → Abschlussprüfung ein Verstoss gegen gesetzliche oder statutarische Vorschriften, die weder den → Abschluss noch die Buchführung zum Gegenstand haben, festgestellt, weist der → Abschlussprüfer in einem besonderen Absatz seines Berichts darauf hin.

(Systeme der) Informations- und Kommunikationstechnologie (ICT): Von einem ICT-Umfeld ist die Rede, wenn ein ICT-System, gleich welcher Art oder Grösse, bei der Verarbeitung wesentlicher Finanzinformationen durch das Unternehmen eingesetzt wird. Dabei spielt es keine Rolle, ob das System vom Unternehmen selber oder von einem Dritten betrieben wird.

Inhärentes Risiko: Risiko, dass eine bestimmte Abschlussposition oder Art von Transaktionen → Fehlaussagen enthält, die – einzeln oder zusammen mit → Fehlaussagen anderer Abschlusspositionen oder Arten von Transaktionen – wesentlich sein können, und zwar ungeachtet des Bestehens diesbezüglicher → interner Kontrollen.

Internes Kontrollsystem: Gesamtheit der von einer → Unternehmensleitung vorgegebenen Grundsätze und Verfahren (→ interne Kontrollen), welche dazu dienen, die ordnungsmässige und effiziente Geschäftsführung (einschliesslich Beachtung der von der Unternehmensleitung vorgegebenen Grundsätze), die Sicherung der Vermögenswerte, die Verhinderung bzw. Aufdeckung von → deliktischen Handlungen und → Fehlern, die Korrektheit und Vollständigkeit der Aufzeichnungen des Rechnungswesens sowie die rechtzeitige Erstellung verlässlicher Finanzinformationen, soweit praktikabel, zu gewährleisten. Reicht über die Aspekte hinaus, welche direkt mit Funktionen des → Rechnungswesen-Systems zusammenhängen; umfasst das → Kontrollumfeld sowie die → internen Kontrollen.

(Interne) Kontrollen: Grundsätze und Verfahren, welche die → Unternehmensleitung über das → Kontrollumfeld hinaus geschaffen hat, um die spezifischen Unternehmensziele zu erreichen.

Interne Revision: Eine von Unternehmen als interne Dienstleistung etablierte Beurteilungstätigkeit. Die Funktion beinhaltet unter anderem die Untersuchung, Bewertung und

Überwachung von Angemessenheit und Wirksamkeit des → Rechnungswesen-Systems und der → internen Kontrolle.

Irrtümer → Fehler

Jahresrechnung: Jahresabschluss (→ Abschluss) einer AG (usw.) nach schweizerischem Recht.

Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens: Zu den erforderlichen Kenntnissen des → Abschlussprüfers gehören generelle Kenntnisse über die gesamtwirtschaftlichen Verhältnisse und über die Verhältnisse der Branche, welcher das Unternehmen angehört, sowie speziellere Kenntnisse über das Unternehmen selbst (Geschäftstätigkeit und -risiken).

Konsolidierte Jahresrechnung → Konzernrechnung (konsolidierte Jahresrechnung).

Kontrollen → interne Kontrollen.

Kontrollrisiko: Risiko, dass eine → Fehlaussage einer bestimmten Abschlussposition oder Art von Transaktionen, die – einzeln oder zusammen mit → Fehlaussagen anderer Abschlusspositionen oder Arten von Transaktionen – wesentlich sein kann, durch das → Rechnungswesen-System und die → interne Kontrolle nicht verhindert bzw. nicht aufgedeckt und rechtzeitig korrigiert wird.

Kontrollstelle: → Abschlussprüfer einer Vorsorgeeinrichtung nach schweizerischem Recht.

Kontrollumfeld: Allgemeine Einstellung, Bewusstsein und Handeln der → Unternehmensleitung in Bezug auf die → interne Kontrolle und deren Bedeutung für das Unternehmen. Beeinflusst die Wirksamkeit der einzelnen → internen Kontrollen.

Konzernrechnung (konsolidierte Jahresrechnung): Konsolidierter Jahresabschluss (→ Abschluss) einer AG (usw.) nach schweizerischem Recht.

Leitung und Überwachung: Funktionen jener Personen, die für die Aufsicht, Oberleitung und Kontrolle ("governance") eines Unternehmens verantwortlich sind (z..B. Verwaltungsrat einer AG). Mitglieder der Geschäftsleitung sind in diesem Personenkreis nur enthalten, wenn sie die genannten Funktionen wahrnehmen.

Meinungsverschiedenheit mit der Unternehmensleitung: Meinungsverschiedenheit mit der → Unternehmensleitung bezüglich → Fehlaussagen zufolge der Rechnungslegungsgrundsätze, der Methode ihrer Anwendung oder der Angaben im → Abschluss. Sie hat zur Folge, dass der → Abschlussprüfer kein → uneingeschränktes Prüfungsurteil abgeben kann, wenn die Auswirkung auf den → Abschluss wesentlich ist.

Nahe stehende Parteien: Unternehmen und Personen werden als nahe stehend betrachtet, wenn eine der Parteien über die Möglichkeit verfügt, die andere Partei zu beherrschen oder einen massgeblichen Einfluss auf deren Finanz- und Geschäftspolitik auszuüben.

Negative Zusicherung: Ziel einer → Review (prüferischen Durchsicht). Formulierung, laut welcher der → Wirtschaftsprüfer auf keine Sachverhalte gestossen ist, die ihn zu dem Schluss veranlassen, dass der → Abschluss nicht in allen wesentlichen Punkten den → anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entspricht.

Nicht stichprobenbasiertes Risiko → Stichprobenverfahren.

Objektive Unüberprüfbarkeit → Unsicherheit.

Ordentliche Revision: Gesetzliche Abschlussprüfung für grosse Unternehmen in der Schweiz, orientiert sich an der internationalen → Prüfung, umfasst jedoch weitere gesetzliche Prüf- und Berichterstattungspflichten.

Planung: Entwicklung einer allgemeinen Strategie sowie einer im Detail festgelegten Vorgehensweise (→ Prüfungsprogramm) hinsichtlich Art, Zeitpunkt und Umfang der → Abschlussprüfung.

Prognose ("projection"): → Zukunftsinformationen auf der Basis
(a) von hypothetischen Annahmen über zukünftige Ereignisse und zukünftige Handlungen der → Unternehmensleitung, deren Eintritt nicht unbedingt erwartet wird (z.B. bei neu gegründeten Unternehmen oder solchen, die eine wesentliche Änderung in der Art ihrer Tätigkeit beabsichtigen); oder
(b) einer Mischung aus bestmöglichen Schätzungen und hypothetischen Annahmen.

Prüfer → Abschlussprüfer; → Wirtschaftsprüfer.

Prüferische Durchsicht → Review (prüferische Durchsicht).

Prüfung → Abschlussprüfung oder Prüfung anderer Informationen.

Prüfungsnachweise: Informationen, aus denen der Abschlussprüfer die Schlussfolgerungen zieht, auf welche sich das → Prüfungsurteil stützt. Sie umfassen Belege und buchhalterische Aufzeichnungen als Grundlage des → Abschlusses sowie Informationen aus anderen Quellen, welche diese erhärten.

Prüfungsplanung → Planung.

Prüfungsprogramm: Beinhaltet Art, Zeitpunkt und Umfang der zur Umsetzung der Prüfungsstrategie (→ Planung) erforderlichen Prüfungshandlungen.

Prüfungsrisiko: Risiko, dass der → Abschluss wesentliche → Fehlaussagen enthält und der → Abschlussprüfer ein falsches → Prüfungsurteil abgibt. Bestandteile: → Inhärentes Risiko; → Kontrollrisiko; → Aufdeckungsrisiko.

Prüfungsurteil: Ziel einer → Prüfung (→ Abschlussprüfung). → Uneingeschränktes Prüfungsurteil; → Einschränkung des Prüfungsurteils; → Verneinung des Prüfungsurteils; → Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils.

Publikumsgesellschaften: als solche gelten Gesellschaften mit börsenkotierten Beteiligungspapieren oder ausstehenden Anleihenobligationen sowie Gesellschaften, die mindestens 20% der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer dieser vogenannten Gesellschaften beiträgt.

Qualitätssicherung: Grundsätze und Massnahmen eines Unternehmens, das Wirtschaftsprüfer-Dienstleistungen anbietet, um angemessen zu gewährleisten, dass alle → Abschlussprüfungen namens dieses Unternehmens mit der Zielsetzung und den allgemeinen Grundsätzen gemäss den PS übereinstimmen.

Rechtsverstoss: Nichteinhaltung gesetzlicher, statutarischer, vertraglicher oder sonstiger Vorschriften, soweit diese nicht den → Abschluss oder die Buchführung regeln.

Rechnungslegungsnormen → anzuwendende Rechnungslegungsnormen.

Rechnungswesen-System: Gesamtheit der Vorgänge und Aufzeichnungen eines Unternehmens zum Zwecke der buchhalterischen Verarbeitung von Transaktionen. Transaktionen sowie weitere Ereignisse werden durch dieses System identifiziert, erfasst, analysiert, berechnet, klassiert, aufgezeichnet, zusammengefasst und rapportiert.

Rechte bzw. Verpflichtungen → Aussagen (im Abschluss).

Regelwerk der Rechnungslegung: Regelwerk, mit dem ein → Abschluss ausdrücklich übereinstimmen muss, dessen Ziel ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens ist. Als anerkannte, umfassende Regelwerke gelten:

- die International Financial Reporting Standards (IFRS);
- die Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (Swiss GAAP FER); einschliesslich Kern-FER;
- die US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP);

- andere "anerkannte Rechnungslegungsnormen" im Sinne der Richtlinie Rechnungslegung der SIX Swiss Exchange;
- Standards und/oder gesetzliche Vorschriften eines anderen Landes, sofern diese die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Unternehmen ausdrücklich bezwecken.

Review (prüferische Durchsicht): Ziel der Review eines → Abschlusses ist eine Aussage darüber, ob der → Wirtschaftsprüfer auf Sachverhalte gestossen ist, die ihn zu dem Schluss veranlassen, dass der → Abschluss nicht in allen wesentlichen Punkten den → anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entspricht. Diese Aussage macht der → Wirtschaftsprüfer aufgrund von Prüfungshandlungen, die nicht alle Nachweise liefern, welche von einer → Prüfung verlangt würden (→ Prüfungsnachweise). Eine ähnliche Zielsetzung hat die Review von Finanzinformationen oder anderen Informationen, die in Übereinstimmung mit geeigneten Kriterien erstellt sind. An den Anforderungen einer → Review orientiert sich auch die → eingeschränkte Revision für kleine Unternehmen in der Schweiz.

Revisionsstelle: → Abschlussprüfer einer AG nach schweizerischem Recht.

Rückweisungsempfehlung → Genehmigungs- oder Rückweisungsempfehlung.

Schätzung (im Abschluss): Approximative Ermittlung des Betrags eines Postens, für den es kein exaktes Ermittlungsverfahren gibt.

Schichtung → Stichprobenverfahren.

Spezialprüfung: Spezieller Prüfungsauftrag betreffend:

- Abschlüsse, die ausdrücklich in Übereinstimmung mit einem anderen anerkannten, umfassenden Regelwerk erstellt sind als den IFRS, Swiss GAAP FER oder sonstigen anerkannten, umfassenden → Regelwerken der Rechnungslegung;
- spezielle Konten, Bestandteile von Konten oder Abschlusspositionen;
- die Einhaltung vertraglicher Vereinbarungen sowie
- zusammengefasste Abschlüsse.

Staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen (Art. 727b Abs. 1 OR) → Publikumsgesellschaften.

Statistisches Stichprobenverfahren → Stichprobenverfahren.

Stichprobenelement → Stichprobenverfahren.

Stichprobenrisiko → Stichprobenverfahren.

Stichprobenverfahren: Auswahl von weniger als 100% der Posten innerhalb eines Abschlusssaldos oder einer Transaktionsart als Gegenstand von Prüfungshandlungen, und zwar so, dass alle Elemente der → Grundgesamtheit eine Wahrscheinlichkeit haben, ausgewählt zu werden. Dies ermöglicht dem → Abschlussprüfer, zu gewissen Merkmalen der → Stichprobenelemente → Prüfungsnachweise zu erlangen und auszuwerten, die ihm eine Schlussfolgerung über die → Grundgesamtheit erlauben, aus welcher die Elemente ausgewählt worden sind, oder die eine solche Schlussfolgerung unterstützen. Stichprobenverfahren können einen statistischen oder nicht-statistischen Ansatz haben (→ statistisches Stichprobenverfahren).

- *Anomaler Fehler:* → Fehler infolge eines isolierten Ereignisses, das sich – ausser bei speziell identifizierbaren Gelegenheiten – nicht wiederholt hat, sodass der → Fehler nicht repräsentativ für in der → Grundgesamtheit enthaltene → Fehler ist.
- *Grundgesamtheit:* Die Gesamtmenge an Daten, aus der eine Stichprobe ausgewählt wird, über die der Abschlussprüfer Schlussfolgerungen ziehen will. Eine Grundge-

samtheit kann in "Schichten" unterteilt werden, wobei jede Schicht getrennt untersucht wird (→ Schichtung). Der Begriff schliesst hier den Begriff "Schicht" mit ein.

- *Nicht stichprobenbasiertes Risiko:* Bezeichnet Faktoren, die den → Abschlussprüfer zu einer irrtümlichen Schlussfolgerung veranlassen, aber nicht mit dem Stichprobenumfang zusammenhängen. Z.B. erlauben die meisten → Prüfungsnachweise Schlussfolgerungen, ohne indes einen zwingenden Beweis darzustellen; Prüfungshandlungen können unangemessen sein; der Prüfer kann → Prüfungsnachweise falsch interpretieren und eine → Fehlaussage nicht aufdecken usw.
- *Schichtung:* Der Prozess der Unterteilung einer → Grundgesamtheit in Schichten, wovon jede eine Gruppe von → Stichprobenelementen mit ähnlichen Eigenschaften (oft ähnlichem Geldwert) verkörpert.
- *Statistisches Stichprobenverfahren:* Ein Stichprobenansatz mit folgenden Merkmalen:
  (a) Zufallsauswahl einer Stichprobe;
  (b) Anwendung der Wahrscheinlichkeitstheorie auf die Auswertung der Stichprobenresultate (einschliesslich Messung des → Stichprobenrisikos).

  Ein Ansatz, der diese beiden Merkmale nicht aufweist, gilt als nicht-statistisches Verfahren.
- *Stichprobenelement:* Das einzelne Element, welches mit allen anderen die → Grundgesamtheit bildet (z.B. auf Inkassobelegen aufgelistete Checks; Gutschriften auf Bankauszügen; Ausgangsrechnungen oder Forderungssalden; ein bestimmter Geldbetrag).
- *Stichprobenrisiko:* Bezeichnet die Möglichkeit, dass die stichprobenbasierte Schlussfolgerung des → Abschlussprüfers von jener Schlussfolgerung abweicht, zu der er käme, wenn Gegenstand der betreffenden Prüfungshandlung die → Grundgesamtheit wäre.
- *Tolerierbarer Fehler:* Der maximale → Fehler in einer → Grundgesamtheit, den der → Abschlussprüfer zu akzeptieren bereit ist.

Subjektive Unüberprüfbarkeit → Beschränkung des Prüfungsumfangs.

Tolerierbarer Fehler → Stichprobenverfahren.

Transaktionen mit nahe stehenden Parteien: Übertragung von Ressourcen oder Verpflichtungen zwischen wirtschaftlich nahe stehenden Unternehmen und Personen (→ nahe stehende Parteien), unabhängig davon, ob ein Preis berechnet wird.

Uneingeschränktes Prüfungsurteil: Standardwortlaut des → Prüfungsurteils (→ Abschlussprüfung).

Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils: Ein → Prüfungsurteil ist für den → Abschlussprüfer dann unmöglich ("disclaimer of opinion"), wenn eine → Beschränkung des Prüfungsumfangs vorliegt und deren mögliche Auswirkung das vom → Abschluss vermittelte Gesamtbild grundlegend verändert: Der → Abschlussprüfer ist mangels hinreichender und angemessener → Prüfungsnachweise nicht in der Lage, ein → Prüfungsurteil abzugeben.

Unsicherheit: Sachverhalt, dessen Ausgang von zukünftigen Ereignissen abhängt, die das Unternehmen direkt weder herbeiführen noch verhindern kann und die den → Abschluss beeinflussen können.

Unternehmensleitung: Personen, die für die Aufsicht, Oberleitung und Kontrolle ("governance") eines Unternehmens verantwortlich sind (z.B. Verwaltungsrat einer AG). Der Begriff wird dort verwendet, wo nicht zwischen den → Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung einerseits sowie der → Geschäftsleitung andererseits unterschieden ist.

Unternehmensteil: Sparte, Zweigniederlassung, Untergesellschaft, Gemeinschaftsunternehmen, assoziierte Gesellschaft oder andere Gesellschaft, deren (dessen) Finanzinformationen in jenem → Abschluss enthalten sind, den der → erste Abschlussprüfer prüft.

Verantwortliche für die Leitung und Überwachung (in Unterscheidung von der Geschäftsleitung) → Leitung und Überwachung; → Unternehmensleitung.

Vereinbarte Prüfungshandlungen: Auftrag an einen → Wirtschaftsprüfer, diejenigen Prüfungshandlungen vorzunehmen, welche er mit dem Unternehmen und gegebenenfalls einer Drittpartei (oder Drittparteien) vereinbart hat, und über die festgestellten Fakten zu berichten. Die Berichtsempfänger müssen ihre eigenen Schlussfolgerungen daraus ziehen. Der Bericht ist nur für die Parteien bestimmt, welche die Prüfungshandlungen vereinbart haben, da andere die Ergebnisse falsch interpretieren könnten.

Verfahrensorientierte Prüfungshandlungen: Prüfungshandlungen, mittels derer → Prüfungsnachweise über die Eignung der Konzeption und Wirksamkeit des Funktionierens von → Rechnungswesen-System und → interner Kontrolle erlangt werden.

Vergleichsinformationen: Vergleichsinformationen können betragsmässige (Bilanz-, Erfolgs-, Geldflussposten) sowie andere Angaben jeweils für mehr als eine Periode beinhalten. Die beiden Konzepte der Darstellung sind:

(a) *Vergleichszahlen:* Die betragsmässigen und anderen Angaben für die Vorperiode bilden einen Bestandteil des → Abschlusses der Berichtsperiode und sollen in Verbindung mit den betragsmässigen und anderen Angaben für die Berichtsperiode ("Zahlen der Berichtsperiode") gelesen werden. Die Vergleichszahlen stellen für sich allein keinen integralen → Abschluss dar, sondern sind integraler Teil des → Abschlusses der Berichtsperiode und nur in Verbindung mit den Zahlen der Berichtsperiode zu lesen.

(b) *Vergleichsabschluss:* Die betragsmässigen und anderen Angaben für die Vorperiode bezwecken einen Vergleich mit dem → Abschluss der Vorperiode, bilden indessen keinen Bestandteil des → Abschlusses der Berichtsperiode.

Den gesetzlichen Vorschriften und gebräuchlichen → Regelwerken der Rechnungslegung hierzulande liegt stets das erstgenannte Konzept zugrunde.

Verneinung des Prüfungsurteils: Ein verneinendes → Prüfungsurteil ("adverse opinion") muss der → Abschlussprüfer abgeben, wenn eine → Meinungsverschiedenheit mit der Unternehmensleitung bezüglich → Fehlaussagen vorliegt und deren Auswirkung das vom → Abschluss vermittelte Gesamtbild grundlegend verändert: Der → Abschlussprüfer kommt zum Schluss, eine → Einschränkung des Prüfungsurteils bringe die irreführende oder unvollständige Natur des → Abschlusses nicht angemessen zum Ausdruck.

Verstösse → deliktische Handlungen → Rechtsverstoss.

Veruntreuung von Vermögenswerten→ deliktische Handlung.

Verwandte Dienstleistungen: → Reviews (prüferische Durchsichten), → vereinbarte Prüfungshandlungen ("agreed-upon procedures") sowie → Erstellungen von Informationen (Compilations).

Vollständigkeit → Aussagen (im Abschluss).

Vollständigkeitserklärung (der Unternehmensleitung): Übliche schriftliche Form periodisch zu erlangender → Erklärungen der Unternehmensleitung.

Vorhandensein → Aussagen (im Abschluss).

Vorschaurechnung ("forecast"): → Zukunftsinformationen auf der Basis von Annahmen der → Unternehmensleitung über zukünftige Ereignisse und über ihre zukünftigen Hand-

lungen, und zwar im Zeitpunkt der Erstellung der → Zukunftsinformationen (bestmögliche Schätzungen).

Wesentliche Falschdarstellung von Sachverhalten: Eine solche liegt vor, wenn → andere Informationen, die nicht mit Sachverhalten des geprüften → Abschlusses zusammenhängen, unkorrekt sind. → Wesentliche falsche Angaben.

Wesentliche falsche Angaben → Wesentliche Falschdarstellung.

Wesentliche Inkonsistenz: Eine solche liegt vor, wenn → andere Informationen in Widerspruch zu Informationen im geprüften → Abschluss stehen.

Wesentlichkeit: Informationen sind wesentlich, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die auf der Basis des → Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnten. Die Wesentlichkeit ist von der Grösse des Postens oder des → Fehlers abhängig, die sich nach den besonderen Umständen des Weglassens oder der fehlerhaften Darstellung ergibt. Somit ist die Wesentlichkeit eher eine Schwelle oder ein Grenzwert und weniger eine primäre qualitative Anforderung, die eine Information haben muss, um nützlich zu sein.

Wirtschaftsprüfer: Mitglied der Treuhand-Kammer – Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten – das Wirtschaftsprüfer-Dienstleistungen anbietet.

Zugelassener Revisionsexperte (Art. 727b Abs. 2 OR) → eine natürliche Person oder ein Revisionsunternehmen, das die Voraussetzungen der Art. 4 bzw. Art 6 RAG erfüllt und bei der RAB über eine entsprechende Zulassung verfügt.

Zukunftsinformationen → zukunftsorientierte Finanzinformationen.

Zukunftsorientierte Finanzinformationen: Finanzinformationen, die sich auf Annahmen über mögliche Ereignisse und mögliche Handlungen des Unternehmens in der Zukunft stützen. Sie sind in hohem Masse subjektiver Natur und ihre Erstellung setzt den Gebrauch von beträchtlichem Ermessen voraus. Zukunftsinformationen können die Form einer → Vorschaurechnung, einer → Prognose oder von beidem annehmen.

Zusammengefasster Abschluss: Unternehmen erstellen mitunter Zusammenfassungen ihrer geprüften Jahresabschlüsse (→ Abschluss) zwecks Information von Adressaten, die sich nur für die wichtigsten Aspekte der Vermögens-, Finanz und Ertragslage interessieren.

Zusatz: Zusätzlicher Absatz im Bericht des → Abschlussprüfers, um einen Sachverhalt hervorzuheben, der das → Prüfungsurteil nicht beeinflusst. Unterschieden werden:

- Sachverhalte, die den → Abschluss beeinflussen:
  - wesentliche Sachverhalte betreffend die Unternehmensfortführung;
  - andere wesentliche → Unsicherheiten;
- Sachverhalte, die den → Abschluss nicht beeinflussen;
- Hinweise auf Gesetzes- oder Statutenverstösse.

Zusicherung ("assurance"): Bezieht sich auf die Urteilsbildung des → Wirtschaftsprüfers über die Verlässlichkeit von → Aussagen. Bei einer → Prüfung gibt der → Wirtschaftsprüfer eine Zusicherung hohen Grades ("high assurance"), dass die Informationen keine wesentlichen → Fehlaussagen enthalten. Bei einer → Review (prüferische Durchsicht) → eingeschränkte Revision gibt der → Wirtschaftsprüfer eine Zusicherung weniger hohen Grades ("moderate assurance"), dass die Informationen keine wesentlichen → Fehlaussagen enthalten.

Gegenüberstellung deutscher, französischer und englischer Begriffe

Deutsch (PS)	*Französisch (NAS)*	*Englisch (ISA)*
Abschluss	états financiers	financial statements
Abschlussprüfer	auditeur	auditor (of financial statements)
Abschlussprüfung	audit (d'états financiers)	audit (of financial statements)
Abweichung vom Standardwortlaut des Berichts (des Abschlussprüfers)	écart par rapport (de l'auditeur) au texte standard	modification of the auditor's report
Allgemeine Grundsätze (der Abschlussprüfung)	principes généraux (de l'audit d'états financiers)	general principles (of an audit)
Analytische Prüfungshandlungen	procédures analytiques	analytical procedures
Andere Informationen	autres informations	other information
Anderer Prüfer	autre auditeur	other auditor
Anderer Wirtschaftsprüfer	autre auditeur	other auditor
Angaben	informations	disclosures
Angemessene Sicherheit	assurance raisonnable	reasonable assurance
Annahme der Unternehmensfortführung ("going concern")	hypothèse de continuité de l'exploitation (going concern)	going concern assumption
Anomaler Fehler	anomalie	anomalous error
Anwesenheit	présence	attendance
Anzuwendende Rechnungslegungsnormen	normes de présentation des comptes ou référentiels comptables à appliquer	— (combination of applicable statutory requirements and the applicable financial reporting framework)
Arbeiten Dritter (eines anderen Wirtschaftsprüfers; der Internen Revision; eines Experten)	travaux de tiers (d'un autre auditeur, de l'audit interne, d'un expert)	work of others (another auditor; internal auditing; an expert)
Arbeitspapiere	dossiers de travail	working papers
Aufdeckungsrisiko	risque de non-détection	detection risk
Aufgaben	tâches; responsabilités	responsibilities
Auftrag	mission	engagement
Auftraggebendes Unternehmen	client	client
Auftragsbedingungen	conditions de la mission	terms of engagement
Auftragsbestätigung	confirmation de mandat; lettre de mission	engagement letter
Aussagen (im Abschluss)	assertions (dans les états financiers)	(financial statement) assertions
Auswahlverfahren	méthodes de sélection d'échantillons	selective testing procedure
Auswertung	évaluation	evaluation
Beauftragter (mit der Erstellung von Finanzinformationen (Compilation) beauftragter Wirtschaftsprüfer)	mandataire (auditeur) chargé de la compilation des informations financières	accountant (professional accountant in public practice)

Deutsch (PS)	*Französisch (NAS)*	*Englisch (ISA)*
Bedingte Genehmigungs-empfehlung	recommandation d'approbation conditionnelle	— (recommendation of approval under conditions by the statutory auditor or group auditor of a Swiss corporation)
Befragung	investigation; demande	inquiry
Beobachtung	observation	observation
Berechnung	calcul	computation
Bericht des Abschlussprüfers	rapport de l'auditeur	auditor's report
Bericht des Wirtschaftsprüfers	rapport de l'auditeur	auditor's report
Berichterstattung	rapport	reporting
Beschränkung des Prüfungs-umfangs	limitation de l'étendue de l'audit	limitation on (audit) scope
Besprechung	discussion	discussion
Bestandteil des Abschlusses	élément des états financiers	element of financial statements
Bestätigung	confirmation	confirmation
Bestätigung eines Dritten	confirmation d'un tiers	external confirmation
Bestätigungsanfrage	demande de confirmation	external confirmation request
Bestandsaufnahme von Vorräten	prise d'inventaire des stocks	physical inventory count
Bestmögliche Schätzung	estimation le plus plausible	best-estimate
Beurteilung	appréciation	judgment; assessment; evaluation
Bewertung (Aussage)	évaluation (assertion)	valuation (assertion)
Bewertung im Abschluss	évaluation dans les états financiers	measurement
Compilation (Erstellung)	compilation	compilation
Darstellung im Abschluss	présentation dans les états financiers	presentation
Darstellung und Offenlegung (Aussage)	présentation et publication (assertion)	presentation and disclosure
Deliktische Handlung (Verstoss)	fraude	fraud
Deliktische Rechnungslegung	présentation des comptes délictueuse	fraudulent financial reporting
Dienstleistungsorganisation	service bureau	service organization
Dokumentation	documentation	documentation
Durchsicht	review; examen succinct	review
Ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Ver-mögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens	présentation donnant une image fidèle du patrimoine, de la situation financière et des résultats de l'entreprise	a true and fair view (a fair presentation in all material respects) of the financial position of the entity as of ….., and of the results of its operations and its cash flows for the period then ended
Eingeschränktes Prüfungsurteil	opinion d'audit avec réserve	qualified (audit) opinion
Eingeschränkte Revision	Contrôle restreint	Limited statutory examination
Einhaltung gesetzlicher und anderer Vorschriften	respect des prescriptions légales et autres	compliance with laws and regulations
Einschätzung	estimation	assessment
Einschränkung (des Prüfungs-urteils)	réserve	qualification
Einsichtnahme	examen	inspection

Deutsch (PS)	*Französisch (NAS)*	*Englisch (ISA)*
Empfehlung	recommandation	— (recommendation by the statutory auditor or group auditor of a Swiss corporation)
Ereignis (Aussage)	événements (assertion)	occurrence (assertion)
Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	événements postérieurs à la date du bilan	subsequent events
Erfassung im Abschluss	enregistrement dans les états financiers	recognition
Erfassung und Periodenabgrenzung (Aussage)	enregistrement et délimitation périodique (assertion)	measurement
Ergebnisorientierte Prüfungshandlungen	contrôles approfondis	substantive procedures
Erklärung der Unmöglichkeit des Prüfungsurteils	déclaration d'impossibilité de délivrer une opinion	disclaimer of (audit) opinion
Erklärungen der Unternehmensleitung	déclarations de la direction de l'entreprise	management representations
Ermessen	appréciation; jugement	judgment
Eröffnungsbestände	soldes d'ouverture	opening balances
Erstellung	établissement	preparation
Erstellung von Finanzinformationen (Compilation)	compilation d'informations financières	compilation
Erster Abschlussprüfer	auditeur principal	principal auditor
Erster Prüfer	auditeur principal	principal auditor
Erstprüfung	premier audit	initial (audit) engagement
Experte	expert	expert
Fair Value	juste valeur; fair value	fair value
Falschdarstellung eines Sachverhalts	présentation erronée d'une situation	misstatement of fact
Falsche Angaben (Fehlaussage)	anomalie	misstatement
Fehler (Irrtum)	erreur	error
Fehlaussage (falsche Angaben)	anomalie	misstatement
Finanzinformationen	informations financières	financial information
Folgeprüfung	audit subséquent	recurring audit
Fortführungsannahme	hypothèse de continuité de l'exploitation	going concern assumption
Genehmigungsempfehlung	recommandation d'approbation	— (recommendation of approval by the statutory auditor or group auditor of a Swiss corporation)
Geschäftsbericht	rapport de gestion	annual report
Geschäftsleitung (in Unterscheidung von den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung)	direction (en la distinguant des responsables de la gestion et du contrôle)	management
Grad der Zusicherung	degré d'assurance	level of assurance
Grundgesamtheit	population	population
Grundsätze und Verfahren	principes et méthodes	policies and procedures
Hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise	éléments probants suffisants et adéquats	sufficient appropriate audit evidence

Deutsch (PS)	*Französisch (NAS)*	*Englisch (ISA)*
Hinweis (auf Gesetzes- oder Statutenverstoss)	remarque (relative à des violations de la loi ou des statuts)	— (emphasis of matter concerning an infringement of the law or the articles of incorporation)
Hypothetische Annahme	hypothèse	hypothetical assumption
Informations- und Kommunikationstechnologie (ICT)	technologie de l'information et de la communication (ICT)	information technology (IT)
Inhärentes Risiko	risque inhérent	inherent risk
Inkonsistenz	incohérence	inconsistency
Integrität	intégrité	integrity
Interne Kontrolle	contrôle interne	internal control (system)
Interne Revision	audit interne	internal auditing
Irrtum (Fehler)	erreur	error
Jahresrechnung (einer AG usw.)	états financiers; comptes annuels (d'une SA etc.)	— (annual financial statements of a Swiss corporation etc.)
Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens	connaissance de l'activité et de l'environnement de l'entreprise	knowledge of the business
Konsolidierter Abschluss	états consolidés	consolidated financial statements
Kontrollen (interne Kontrollen)	contrôles (contrôles internes)	controls; control procedures
Kontrollrisiko	risque de contrôle	control risk
Kontrollumfeld	environnement de contrôle	control environment
Konzernrechnung (konsolidierte Jahresrechnung einer AG usw.)	états financiers consolidés (comptes consolidés d'une SA etc.)	— (annual consolidated financial statements of a Swiss corporation etc.)
Korrekturen	corrections	adjustments
Kunde	client	client
Leitung und Überwachung (eines Unternehmens)	gestion et contrôle (d'une entreprise)	governance (of an entity)
Mitarbeiter	collaborateurs	assistants; staff
Mandatsannahme	acceptation de la mission	acceptance of engagement
Mandatsleiter	responsable de mandat	auditor
Meinungsverschiedenheit mit der Unternehmensleitung	divergence d'opinion avec la direction de l'entreprise	disagreement with management
Nachweis/e	élément probant	evidence
Nahe stehende Partei	partie liée	related party
Negative Zusicherung	assurance négative	negative assurance
Nicht stichprobenbasiertes Risiko	risque ne se basant pas sur des sondages	non-sampling risk
Objektivität	objectivité	objectivity
Objektive Unüberprüfbarkeit	impossibilité objective de vérification	uncertainty
Offenlegung	publication	disclosure
Ordentliche Revision	Contrôle ordinaire	Statutory audit
Planung	planification	planning
Position (im Abschluss)	rubrique (des états financiers)	(financial statement) item; (financial statement) category; account balance
Professionelle Kompetenz und Sorgfalt	compétence et diligence professionnelle	professional competence and due care
Professionelles Ermessen	jugement professionnel	professional judgment

Deutsch (PS)	*Französisch (NAS)*	*Englisch (ISA)*
Professionelles Verhalten	comportement professionnel	professional behaviour
Professionell kritische Grundhaltung	attitude professionnellement critique	professional skepticism
Prognose	prévision	projection
Prüfer	auditeur	(external) auditor
Prüferische Durchsicht (Review)	examen succinct (review)	review
Prüfung	audit	audit
Prüfung zukunftsorientierter Finanzinformationen	examen d'informations financières prospectives	examination of prospective financial information
Prüfungsausschuss	comité d'audit	audit committee
Prüfungsunternehmen	société d'audit	audit firm
Prüfungshandlungen	opérations d'audit	audit procedures
Prüfungsnachweise	éléments probants	audit evidence
Prüfungsprogramm	programme d'audit	audit program
Prüfungsrisiko	risque d'audit	audit risk
Prüfungsstrategie	stratégie d'audit	overall audit plan
Prüfungsteam	équipe d'audit	audit team
Prüfungsumfang	étendue de l'audit	scope of an audit
Prüfungsurteil	opinion d'audit	(audit) opinion
Prüfungsurteil mit Einschränkung	opinion d'audit avec réserve	qualified (audit) opinion
Qualitätssicherung	contrôle qualité	quality control
Rechnungslegung	présentation des comptes	financial reporting; accounting
Rechnungslegungsgrundsätze	normes de présentation des comptes	accounting policies; accounting principles
Rechnungslegungsnormen	normes de présentation des comptes ou référentiels comptables	— (combination of applicable statutory requirements and the applicable financial reporting framework)
Rechnungswesen-System	système comptable	accounting system
Rechte bzw. Verpflichtungen (Aussage)	droits et obligations (assertion)	rights and obligations (assertion)
Rechtsstreitigkeiten und -ansprüche	litiges juridiques et prétentions	litigation and claims
Rechtsverstoss	violation de la loi	noncompliance with laws and regulations
Regelwerk der Rechnungslegung	référentiel de présentation des comptes	financial reporting framework
Review (prüferische Durchsicht)	review (examen succinct)	review
Revisionsstelle (einer AG)	organe de révision	— (statutory auditor of a Swiss corporation)
Risikobeurteilung	évaluation du risque	risk assessment
Risikofaktoren deliktischer Handlungen	facteurs de risque de fraude	fraud risk factors
Rücktritt vom Mandat	retrait du mandat	withdrawal from the engagement
Rückweisungsempfehlung	recommandation de renvoi	— (recommendation of rejection by the statutory auditor or group auditor of a Swiss corporation)
Sachverhalt	situation	Matter

Deutsch (PS)	*Französisch (NAS)*	*Englisch (ISA)*
Sachverhalte von Interesse für die Leitung und Überwachung	situation présentant un intérêt pour la gestion et le contrôle	matters of governance interest
Schätzung (im Abschluss)	estimations comptables (dans les états financiers)	(accounting) estimate
Schichtung	stratification	stratification
Schlussfolgerung	conclusion	conclusion
Schwachstelle	faiblesse	weakness
Spezialprüfung	mission d'audit spéciale	special purpose engagement
Statistisches Stichprobenverfahren	méthode d'échantillonnage statistique	statistical sampling
Stichprobenauswahl	sélection de l'échantillon	(audit) sampling
Stichprobenelement	unité d'échantillonnage	sampling unit
Stichprobenrisiko	risque de sondage	sampling risk
Stichprobenverfahren	sondage en audit; échantillonnage	(audit) sampling
Subjektive Unüberprüfbarkeit	impossibilité subjective de vérification	limitation on (audit) scope
Systeme der Informations- und Kommunikationstechnologie (ICT-Systeme)	systèmes de technologie de l'information et de la communication (ICT)	computer information systems (CIS)
Tolerierbarer Fehler	erreur tolérable	tolerable error
Transaktion (Geschäftsvorfall)	transaction	transaction
Transaktionen mit nahe stehenden Parteien	Opérations entre parties liées	related party transactions
Überwachung	supervision; surveillance; contrôle	supervision; monitoring
Unabhängigkeit	indépendance	independence
Uneingeschränktes Prüfungsurteil	opinion d'audit sans réserve	unqualified (audit) opinion
Unmöglichkeit des Prüfungsurteils	impossibilité de délivrer une opinion	disclaimer of (audit) opinion
Unsicherheit	incertitude	uncertainty
Unternehmen	entreprise	entity
Unternehmensfortführung	continuité de l'exploitation	going concern
Unternehmensleitung (ohne Unterscheidung zwischen den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung einerseits – z..B. Verwaltungsrat einer AG – sowie der Geschäftsleitung andererseits)	direction de l'entreprise (sans distinction entre les responsables de la gestion et du contrôle, d'une part, et la direction, d'autre part)	management
Unternehmensteil	secteur de l'entreprise	component
Verantwortliche für die Leitung und Überwachung (in Unterscheidung von der Geschäftsleitung)	responsable de la gestion et du contrôle (se distinguant de la direction)	those charged with governance
Verantwortung	responsabilité	responsibilities; responsibility
Verantwortlichkeit	responsabilité	responsibility
Vereinbarte Prüfungshandlungen	examen sur la base de procédures convenues	agreed-upon procedures
Verfahrensorientierte Prüfungshandlungen	tests de procédures	tests of control

Deutsch (PS)	*Französisch (NAS)*	*Englisch (ISA)*
Vergleichsabschluss	états financiers comparatifs	comparative financial statements
Vergleichsinformationen	données comparatives	comparatives
Vergleichszahlen	chiffres comparatifs	corresponding figures
Verlässlichkeit	fiabilité	reliability
Verneinende Review-Aussage	assurance négative dans un examen limité	adverse statement
Verneinendes Prüfungsurteil	opinion d'audit négative	adverse (audit) opinion
Verschwiegenheit	confidentialité	confidentiality
Verstösse (deliktische Handlungen)	fraude	fraud
Verwandte Dienstleistungen	prestations connexes	related services
Veruntreuung von Vermögenswerten	détournement d'actifs	misappropriation of assets
Vollständigkeit (Aussage)	intégralité (assertion)	completeness (assertion)
Vollständigkeitserklärung (der Unternehmensleitung)	déclaration d'intégralité (de la direction)	(management) representation letter
Vollständigkeit (Aussage)	intégralité (assertion)	completeness (assertion)
Vorhandensein (Aussage)	existence (assertion)	existence (assertion)
Vorheriger Abschlussprüfer	précédent auditeur	predecessor auditor
Vorschaurechnung	prévision	forecast
Wesentliche Falschdarstellung	anomalie significative	material misstatement of fact
Wesentliche Inkonsistenz	incohérences significatives	material inconsistency
Wesentlichkeit	caractère significatif	materiality; significance
Wirtschaftsprüfer	auditeur	auditor; accountant (professional accountant in public practice)
Zukunftsorientierte Finanzinformationen (Zukunftsinformationen)	informations financières prévisionnelles (informations prévisionnelles)	prospective financial information
Zusammengefasster Abschluss	états financiers condensés	summarized financial statements
Zusatz (Hervorhebung eines Sachverhalts, der das Prüfungsurteil nicht beeinflusst)	complément (mise en évidence d'un élément qui n'influence pas l'opinion d'audit)	emphasis of matter
Zusicherung hohen Grades	assurance de degré élevé	high assurance
Zusicherung weniger hohen Grades	assurance de degré moins élevé	moderate assurance

Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)

Einführung 1
Verhältnis zu den Verlautbarungen des IAASB 1
Gegenstand und Zweck 2
Verbindlichkeit 3
Professionelles Ermessen 3
Entstehung 4
Sprache 4

Die vorliegende *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 4. Dezember 2009 verabschiedet. Sie setzt das *Preface to International Standards on Auditing and Related Services* um.

Um die Lesbarkeit nicht zu beeinträchtigen, erscheinen in den PS und in dieser Einleitung Personenbezeichnungen in der maskulinen Form. Werden darunter natürliche Personen verstanden, sind stets solche beiderlei Geschlechts gemeint.

Einführung

A Zweck der vorliegenden Einleitung ist, Benutzern der *Schweizer Prüfungsstandards (PS)*, der *Anleitungen zur Prüfung (PA)* und der *Empfehlungen zur Prüfung (PE)* Hintergrund, Anwendungsbereich, Verbindlichkeit und Entstehung dieser Verlautbarungen darzulegen.

B Herausgeber der PS, PA und PE ist die Treuhand-Kammer – Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten. Ihren in den *Statuten* festgelegten Zwecken als Fachverband für Wirtschaftsprüfung und weitere Tätigkeitsgebiete – darunter der Durchsetzung einheitlicher Grundsätze der Berufsausübung – will die Treuhand-Kammer unter anderem mit Verlautbarungen nachkommen.

C Diese neue Ausgabe der Schweizer Prüfungsstandards (PS) berücksichtigt die Änderung des Obligationenrechts, insbesondere die neuen Bestimmungen zur Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht (Inkraftsetzung per 1. Januar 2008) und das neue Revisionsaufsichtsgesetz (Inkraftsetzung per 1. September 2007).

Verhältnis zu den Verlautbarungen des IAASB

D Als Mitglied der International Federation of Accountants (IFAC) hat sich die Treuhand-Kammer verpflichtet, die IFAC in deren Zielsetzung zu unterstützen. Zum einen soll sie ihre Mitglieder über alle Verlautbarungen der IFAC informieren. Zum anderen soll sie, soweit unter schweizerischen Gegebenheiten möglich, auf die Umsetzung der Verlautbarungen des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) in ihre Verlautbarungen hinarbeiten.

E Die Erstausgabe der PS (2004) wie auch diese Zweitausgabe der PS (2010) verkörpert eine Umsetzung aller *International Standards on Auditing (ISA)*, die am

30. Juni 2003 publiziert waren. Auf die autorisierte ISA-Übersetzung der Wirtschaftsprüferkammer ins Deutsche (Stand: Juni 2002) konnte nicht abgestellt werden, weil diese sehr vom schweizerischen Sprachgebrauch abweicht. Von der autorisierten Übersetzung der Fédération Internationale des Experts Comptables Francophones ins Französische (Stand: Dezember 2002) wurde gemäss dem schweizerischen Sprachgebrauch sowie der deutschsprachigen PS-Fassung abgewichen.

F Entwicklungen seit 30. Juni 2003 der *International Standards on Auditing (ISA)* und insbesondere die im Rahmen des 2009 abgeschlossenen Clarity Projekts des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) umfassend überarbeiteten ISA sind nicht in diese PS eingeflossen. Die Treuhand-Kammer ist an einem gemeinsamen Übersetzungsprojekt des deutschen und des österreichischen Berufsstands beteiligt. Im Zusammenhang mit der geplanten Übernahme der ISA in der Europäischen Union werden die aktuellen ISA in einem von der IFAC autorisierten Prozess in zahlreiche Sprachen, darunter auch Deutsch und Französisch, übersetzt. Nach Abschluss dieses Prozesses werden auch die Schweizer Prüfungsstandards (PS) auf den aktuellen Stand der IAASB-Verlautbarungen nachgeführt.

G Die PS stimmen mit dem englischen Originaltext der ISA (Stand 30. Juni 2003) überein. Da allerdings in der Schweiz Abschluss- und andere Prüfungen Gegenstand rechtlich zwingender Normen sind, bedürfen die PS gegenüber den ISA punktueller Ergänzungen. Solche werden mit gesonderten Ziffern versehen, denen Buchstaben beigefügt werden (z.B. Ziffer 7A eines PS als Ergänzung zu Ziffer 7 dieses PS bzw. des entsprechenden ISA). Bei einigen (weiteren) Ergänzungen handelt es sich lediglich um Erläuterungen. Weglassungen können dort vorkommen, wo in den ISA zwischen Rechtsordnungen unterschieden wird; sie sind als solche ersichtlich. Da die vorliegende Ausgabe 2010 weiterhin auf den IAASB-Verlautbarungen vom 30. Juni 2003 basiert, beschränken sich die Anpassungen auf diese mit Buchstaben bezeichneten Ergänzungen. *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung* und *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers* haben umfangreiche Anpassungen erfahren, da diese beiden Standards besonders stark von der Gesetzesänderung betroffen sind. Diese Ausgabe beinhaltet zudem PS 890 *Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems* sowie die Empfehlungen zur Prüfung (PE).

Gegenstand und Zweck

H PS, PA und PE behandeln Wesen, Grundsätze und Verfahren der Abschlussprüfung und verwandter Dienstleistungen im Zusammenhang mit Abschlüssen oder anderen Finanzinformationen. Sinngemäss anzuwenden sind sie bei Dienstleistungen eines Wirtschaftsprüfers, die nicht mit Finanzinformationen zusammenhängen. Zweck der PS, PA und PE ist, die Qualität der Dienstleistungen von Wirtschaftsprüfern zu fördern.

I PS, PA und PE sind allgemein anwendbar. Sie gelten daher auch unter den besonderen Gegebenheiten einzelner Branchen, soweit ihnen nicht anderslautende Rechtsnormen entgegenstehen (z.B. bei Banken nebst den spezialgesetzlichen Vorschriften diverse aufsichtsrechtliche Erlasse).

J In einem späteren Zeitpunkt soll der Geltungsbereich von PS, PA und PE auf den öffentlichen Sektor ausgedehnt werden. Schon heute können sie dort freiwillig angewendet werden.

K Die PS formulieren Grundsätze ordnungsmässiger Dienstleistungen von Wirtschaftsprüfern. Sie entwickeln Konzepte und erläutern deren Anwendung. Damit sind sie Leitfaden bei der täglichen Berufsausübung, Ausbildungsinstrument und Bezugsrahmen für die Qualitätssicherung.

L Die PA ergänzen die PS ad hoc, insbesondere bei Unklarheiten oder ungewollten Ermessensspielräumen von PS sowie generell bei neuen Entwicklungen oder Erkenntnissen. In der Regel sollen sie bei Gelegenheit in revidierte oder neue PS umgesetzt werden.

M Die PE interpretieren die PS und geben Hinweise zu ihrer praktischen Anwendung im Einzelnen.

Verbindlichkeit

N PS und PA sind für Mitglieder der Treuhand-Kammer im Sinne von Ziffer 9.1 der *Berufsordnung* verbindlich. Fettdruck – entsprechend den ISA – dient der Hervorhebung von Grundsätzen; verbindlich ist aber stets der ganze Text.
Die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen müssen sich bei der Erbringung von Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften an Prüfungsstandards halten, welche von der Revisionsaufsichtsbehörde festgelegt werden (Art. 28 Revisionsaufsichtsverordnung).

O Von den PS und PA darf der Wirtschaftsprüfer ausnahmsweise dann abweichen, wenn er zum Schluss kommt, dass sich das Ziel der Prüfung oder verwandten Dienstleistung auf andere Weise wirksamer erreichen lässt. Der Wirtschaftsprüfer muss eine solche Abweichung dokumentieren und in der Lage sein, sie zu begründen.

P Bei Anwendung der PS, PA und PE gilt der Grundsatz der Wesentlichkeit.

Professionelles Ermessen

Q PS, PA und PE können nicht für jeden denkbaren Sachverhalt vorgeben, was zu tun ist. Statt dessen muss der Wirtschaftsprüfer von seinem Ermessensspielraum in einer Weise Gebrauch machen, die allgemeinen Berufsgrundsätzen entspricht ("professional judgement").

R In einfachen Verhältnissen (z.B. Abschlussprüfung bei vielen kleinen Unternehmen) entfallen viele von den PS mehr oder minder detailliert behandelte Tatbestände, womit dort die Anwendung der PS einfacher wird. Die PS gelten aber auch dort verbindlich.

S Jedem PS ist eine allgemein verständliche Zusammenfassung (so genannte "Einstiegshilfe") vorangestellt.

T Buchstabe gestrichen.

Entstehung

U Zuständig für die Erarbeitung von *Entwürfen zu Schweizer Prüfungsstandards (E-PS)* ist die Kommission für Wirtschaftsprüfung der Treuhand-Kammer. Wo nötig, kann diese andere Fachgremien der Treuhand-Kammer beiziehen und/oder Arbeitsgruppen – auch unter Beizug aussenstehender Experten – bilden.

V E-PS werden, unter Ankündigung im Verbandsorgan, auf der Website der Treuhand-Kammer publiziert, um Wirtschaftsprüfern und interessierter Öffentlichkeit innerhalb einer angemessenen Frist Gelegenheit zur Stellungnahme zu geben. Anhand der Stellungnahmen überarbeitet die Kommission für Wirtschaftsprüfung anschliessend, soweit notwendig, den E-PS, um ihn dem Vorstand der Treuhand-Kammer zur Verabschiedung als PS vorzuschlagen.

W PA und PE – erarbeitet wie E-PS – werden in der Regel nicht als Entwürfe publiziert, sondern unmittelbar dem Geschäftsleitenden Ausschuss der Treuhand-Kammer zur Verabschiedung vorgeschlagen.

X PS, PA und PE werden auf der Website der Treuhand-Kammer sowie von Zeit zu Zeit in Buchform publiziert.

Y Der Zeitpunkt des jeweiligen Inkrafttretens wird im Vorspann der PS, PA und PE festgehalten.

Sprache

Z PS, PA und PE werden in deutscher und französischer Sprache herausgegeben. Diese beiden Sprachfassungen sind gleichwertig.

Übersicht geänderter für die PS relevanter Gesetzesbestimmungen im Vergleich zum Altrecht

Altes Obligationenrecht		Neues Obligationenrecht	
AKTIENGESELLSCHAFT			
Artikelbeschreibung	**Artikelnummer**	**Artikelbeschreibung**	**Artikelnummer**
Nur die Aktiengesellschaft und die Genossenschaft musste zwingend über eine Revisionsstelle bzw. eine Kontrollstelle verfügen.		Neu gilt die rechtsformunabhängige Revision. Revisionspflicht bei der ordentlichen Revision.	Art. 727 OR
Die Revisionsstelle - Wahl - Befähigung	Art. 727a OR	Anforderungen an die Revisionsstelle bei ordentlicher Revision	Art. 727b OR
Die Revisionsstelel - Wahl - Besondere Befähigung	Art. 727b OR		
Die Revisionsstelle - Unabhängigkeit	Art. 727c Abs. 1-2 OR	Ordentliche Revision: Unabhängigkeit der Revisionsstelle	Art. 728 Abs. 1-6 OR
Die Revisionsstelle - Aufgaben - Prüfung	Art. 728 OR	Ordentliche Revision: Aufgabe der Revisionsstelle - Gegenstand und Umfang der Prüfung	Art. 728a Abs. 1 OR
			Art. 728a Abs. 2 OR
			Art. 728a Abs. 3 OR
Die Revisionsstelle - Aufgaben - Erläuterungsbericht	Art. 729a OR	Ordentliche Revision: Aufgabe der Revisionsstelle - Revisionsbericht	Art. 728b Abs. 1 OR
Die Revisionsstelle - Aufgaben - Berichterstattung	Art. 729 OR		Art. 728b Abs. 2 OR
			Art. 728b Abs. 3 OR
Die Revisionsstelle - Aufgaben - Anzeigepflichten	Art. 729b Abs. 1 OR	Ordentliche Revision: Aufgabe der Revisionsstelle - Anzeigepflicht	Art. 728c Abs. 1 OR
	Art. 729b Abs. 2 OR		Art. 728c Abs. 2 OR
			Art. 728c Abs. 3 OR
Die Revisionsstelle - Wahl - Im allgemeinen	Art. 727 OR	Gemeinsame Bestimmungen: Wahl der Revisionsstelle	Art. 730 OR
Die Revisionsstelle - Amtsdauer, Rücktritt, Abberufung und Löschung im Handelsregister	Art. 727e OR	Gemeinsame Bestimmungen: Amtsdauer der Revisionsstelle	Art. 730a OR
Die Revisionsstelle - Aufgaben - Wahrung der Geschäftsgeheimnisse; Verschwiegenheit	Art. 730 OR	Gemeinsame Bestimmungen: Auskunft und Geheimhaltung	Art. 730b OR
Keine bisherige gesetzliche Regelung		Gemeinsame Bestimmungen: Dokumentation und Aufbewahrung	Art. 730c OR
Die Revisionsstelle - Aufgaben - Voraussetzungen für die Beschlussfassung der Generalversammlung	Art. 729c OR	Gemeinsame Bestimmungen: Abnahme der Rechnung und Gewinnverwendung	Art. 731 OR
Die Revisionsstelle - Besondere Bestimmungen	Art. 731 OR	Gemeinsame Bestimmungen: Besondere Bestimmungen	Art. 731a OR
GMBH			
Artikelbeschreibung	**Artikelnummer**	**Artikelbeschreibung**	**Artikelnummer**
Geschäftsführung und Vertretung - durch die Gesellschaft	Art. 811 OR	Geschäftsführung und Vertretung	Art. 809 OR
Geschäftsführung und Vertretung - durch andere Personen	Art. 812 OR		
Kontrolle	Art. 819 OR	Revisionsstelle	Art. 818 OR
Keine bisherige gesetzliche Regelung		Mängel in der Organisation der Gesellschaft	Art. 819 OR
Geschäftsführung und Vertretung - Anzeigepflicht bei Kapitalverlust und Überschuldung	Art. 817 OR	Kapitalverlust und Überschuldung	Art. 820 OR
GENOSSENSCHAFT			
Artikelbeschreibung	**Artikelnummer**	**Artikelbeschreibung**	**Artikelnummer**
Kontrollstelle - Wahl	Art. 906 OR	Revisionsstelle - Im Allgemeinen	Art. 906 OR
Tätigkeit der Kontrollstelle - Prüfungspflicht	Art. 907 OR	Revisionsstelle - Prüfung des Genossenschafterverzeichnis	Art. 907 OR
Keine bisherige gesetzliche Regelung		Mängel in der Organisation	Art. 908 OR

Schweizer Prüfungsstandard: Konzeptioneller Rahmen der Schweizer Prüfungsstandards (PS) (PS 120)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Die Schweizer Prüfungsstandards (PS) werden von der Treuhand-Kammer herausgegeben. Sie legen die Konzepte und Verfahren für die Abschlussprüfung und für verwandte Dienstleistungen (s. unten) fest und sind für Kammermitglieder verbindlich. Hingegen erstrecken sie sich nicht auf Beratungsdienstleistungen wie Steuer-, Unternehmens- oder finanzwirtschaftliche Beratung.	1 5
Anzuwendende Rechnungslegungsnormen	
Die anzuwendenden Rechnungslegungsnormen umfassen • in allen Fällen: Die für das Unternehmen geltenden gesetzlichen, statutarischen und vertraglichen Vorschriften und • zusätzlich (freiwillig oder nach Vorschrift): Ein umfassendes Regelwerk der Rechnungslegung zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes ("true and fair view" oder "fair presentation in all material respects").	3A
Solche Regelwerke auf Grundlage des Prinzips "true and fair view" sind (als wesentlichste) die *International Financial Reporting Standards (IFRS)*, die *Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (Swiss GAAP FER)* und die *US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)*.	3B
→ Liste von Merkmalen einer Rechnungslegung, die ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens vermittelt	3D
Die Vorschriften des *Obligationenrechts* verlangen eine Rechnungslegung, woraus "die Vermögens- und Ertragslage der Gesellschaft möglichst zuverlässig beurteilt werden kann" (Art. 662a Abs. 1 OR).	3C
Prüfungen und verwandte Dienstleistungen; Grad der Zusicherung	
Die zur Abschlussprüfung verwandten Dienstleistungen sind die Review (prüferische Durchsicht), die vereinbarten Prüfungshandlungen (agreed-upon procedures) und die Erstellung von Finanzinformationen (compilation). Das Konzept der PS legt für diese verschiedenen prüferischen Dienstleistungen in Art und Umfang unterschiedliche Arbeitsweisen fest. Daraus ergeben sich verschiedenartige Prüfungsurteile und demzufolge auch ein je anderer Grad der Zusicherung des Wirtschaftsprüfers.	4
→ Übersicht: Prüferische Dienstleistungen und ihr Grad der Zusicherung	4

Prüfung: Es wird eine Zusicherung hohen Grades (aber nicht eine absolute) abgegeben, dass die Finanzinformationen keine wesentliche Fehlaussagen enthalten und dass die Rechnungslegungsnormen eingehalten sind. Demzufolge ist die Aussage des Prüfers positiv formuliert (Informationen stimmen mit .... überein).	7 11-13
Review: Es wird eine Zusicherung weniger hohen Grades abgegeben, dass die Finanzinformationen keine wesentlichen Fehlaussagen enthalten und dass die Rechnungslegungsnormen eingehalten sind. Demzufolge ist die Aussage des Wirtschaftsprüfers negativ formuliert ("nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen zu schliessen wäre, dass ....").	8 14-16
Vereinbarte Prüfungshandlungen: Es wird keine Zusicherung abgegeben; statt dessen enthält der Bericht die gemachten Feststellungen zu den vereinbarten Prüfungsgegenständen.	9, 17
Erstellen von Finanzinformationen (Compilation): Der Wirtschaftsprüfer trägt Finanzinformationen zusammen und bringt sie in eine verständliche Form. Die Informationen sind dabei nicht zu prüfen; es werden daher weder Zusicherungen abgegeben noch besondere Feststellungen mitgeteilt.	10, 18

Schweizer Prüfungsstandard: Konzeptioneller Rahmen der Schweizer Prüfungsstandards (PS) (PS 120)

Einleitung 9
Anzuwendende Rechnungslegungsnormen 9
Prüfungen und verwandte Dienstleistungen – Konzept 11
Grad der Zusicherung 12
Abschlussprüfung 12
Verwandte Dienstleistungen 13
Verbindung des Wirtschaftsprüfers mit Finanzinformationen 14

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 4. Dezember 2009 verabschiedet. Er setzt *ISA 120 Framework of International Standards on Auditing* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen und verwandte Dienstleistungen bezüglich Finanzinformationen für Perioden, die am 1. Januar 2010 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Die *Schweizer Prüfungsstandards (PS)* werden von der Treuhand-Kammer – Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer und Steuerexperten – herausgegeben. Gegenstand der PS sind die Konzepte und Verfahren der Abschlussprüfung sowie verwandter Dienstleistungen von Wirtschaftsprüfern (s. *Einleitung zu den PS*). Zweck des vorliegenden PS ist, einen konzeptionellen Rahmen für die PS abzustecken.

2 Die PS verwenden den Begriff "Wirtschaftsprüfer" dort, wo sie sich nicht – oder nicht ausschliesslich – auf Abschlussprüfungen beziehen; ansonsten ist vom "Abschlussprüfer" die Rede. Das bedeutet nicht, dass es sich beim Wirtschaftsprüfer, der eine Dienstleistung gegenüber einem Unternehmen erbringt, um den Abschlussprüfer dieses Unternehmens handeln muss.

Anzuwendende Rechnungslegungsnormen

3A Anzuwendende Rechnungslegungsnormen sind:

- die für das Unternehmen geltenden gesetzlichen, statutarischen und/oder vertraglichen Vorschriften über den Abschluss sowie die Buchführung;
- (gegebenenfalls) jenes Regelwerk im Sinne von Ziffer 3B, dessen Anwendung im Abschluss angegeben ist.

3 Abschlüsse werden periodisch erstellt und vorgelegt und sind auf die gängigen Informationsbedürfnisse eines weiten Kreises von Adressaten ausgerichtet. Für viele dieser Adressaten ist der Abschluss die hauptsächliche Informationsquelle, denn sie sind nicht in der Lage, sich im Hinblick auf ihre spezifischen Bedürfnisse zusätzliche Informationen zu verschaffen.

3B Aus diesem Grund müssen Abschlüsse, deren Ziel ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild ("true and fair view" oder "fair presentation in all material respects") der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens ist, mit einem anerkannten, umfassenden Regelwerk der Rechnungslegung übereinstimmen. Solche Regelwerke sind:

(a) die *International Financial Reporting Standards (IFRS)*;
(b) die *Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (Swiss GAAP FER)*;
(c) die *US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)*;
(d) andere "anerkannte Rechnungslegungsnormen" im Sinne der Richtlinie Rechnungslegung der SIX Swiss Exchange;
(e) Standards und/oder gesetzliche Vorschriften ("generally accepted accounting principles") eines anderen Landes, sofern diese die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Unternehmen ausdrücklich bezwecken.
(f) Richtlinien zu den Rechnungslegungsvorschriften der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht der Art. 23 bis 27 Bankverordnung (FINMA-RS 08/2 Rechnungslegung Banken) mit Ausnahme des Einzelabschlusses, welcher einen möglichst zuverlässigen Einblick in die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der Bank geben kann (FINMA-RS 08/2 Randziffer 1).

3C Die Vorschriften des *Obligationenrechts (OR; SR 220)* verlangen vom Abschluss, dass "die Beteiligten einen möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage des Geschäftes erhalten" (Art. 959 OR) bzw. "dass die Vermögens- und Ertragslage [...] möglichst zuverlässig beurteilt werden kann" (Art. 662a Abs. 1 OR). Stille Reserven (so genannte Verwaltungsreserven) sind nach Art. 669 Abs. 2 und 3 OR ausdrücklich zugelassen. Deren Nettoauflösung ist nach Art. 663b Ziffer 8 OR bekannt zu geben.

3D Demgegenüber bezwecken die in Ziffer 3B genannten Regelwerke die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage von Unternehmen. Dies beinhaltet Folgendes:

- Die Informationen des Abschlusses müssen relevant und verlässlich sein. Die Angaben im Abschluss müssen klar, vollständig, zutreffend und vergleichbar sein, wobei der Grundsatz der Wesentlichkeit gilt.
- Neben der Bilanzierung, Bewertung und Darstellung kommt das Bild auch durch die Offenlegung von Informationen zustande. Entsprechendes Augenmerk muss dem Anhang des Abschlusses gelten.
- Bilanzierung und Bewertung dürfen nicht willkürlich sein und müssen unter stetiger Anwendung des angegebenen Regelwerks (Ziffer 3B) erfolgen.

- Bei der Behandlung der Geschäftsvorfälle ist den wirtschaftlichen Gegebenheiten Rechnung zu tragen und nicht in erster Linie der rechtlichen Ausgestaltung der Geschäftsvorfälle ("economic substance over legal form").
- Wo der Abschluss Schätzungen und andere Ermessensentscheide erfordert, sind diese nach bestem Wissen zu treffen.
- Unsicherheiten ist mit vernünftiger Skepsis zu begegnen (Vorsichtsprinzip). Es kann erforderlich sein, Unsicherheiten offenzulegen.
- Der Abschluss muss mit den Einzelregeln des angegebenen Regelwerks (Ziffer 3B) in allen wesentlichen Punkten übereinstimmen. Diese Übereinstimmung muss im Abschluss angegeben sein.
- Wo die Übereinstimmung mit dem Regelwerk (Ziffer 3B) zur Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage nicht genügt, muss der Abschluss zusätzliche Angaben enthalten ("overriding principle").

Prüfungen und verwandte Dienstleistungen – Konzept

4 Konzeptionell wird unterschieden zwischen einer Prüfung und verwandten Dienstleistungen, nämlich der Review (prüferische Durchsicht), den vereinbarten Prüfungshandlungen ("agreed-upon procedures") sowie der Erstellung von Informationen (Compilation). Prüfungen und Reviews sind – wie die Darstellung zeigt – so angelegt, dass der Wirtschaftsprüfer eine Zusicherung hohen oder weniger hohen Grades geben kann ("high" oder "moderate assurance"; Ziffer 6 ff.). Hingegen bezwecken vereinbarte Prüfungshandlungen und Erstellungen von Informationen keine Zusicherung des Wirtschaftsprüfers.

Prüfungen und verwandte Dienstleistungen

	Prüfungen	Verwandte Dienstleistungen		
Art der Dienstleistung	Prüfung	Review	Vereinbarte Prüfungshandlungen	Erstellung von Informationen (Compilation)
Grad der Zusicherung des Wirtschaftsprüfers	Hoch (aber nicht absolut)	Weniger hoch	Keine Zusicherung	Keine Zusicherung
Bericht	Positive Zusicherung über Aussagen	Negative Zusicherung über Aussagen	Festgestellte Fakten	Bezeichnung der erstellten Informationen

5 Die PS erstrecken sich nicht auf Beratungsleistungen von Wirtschaftsprüfern (Steuer-, Unternehmens-, oder finanzwirtschaftliche Beratung; Beratung hinsichtlich der Rechnungslegung).

Grad der Zusicherung

6 Die Zusicherung ("assurance") bezieht sich im vorliegenden Kontext auf die Urteilsbildung des Wirtschaftsprüfers über die Verlässlichkeit von Aussagen ("assertions"), die von einer Partei für Zwecke einer anderen Partei gemacht werden: Um eine Zusicherung geben zu können, beurteilt der Wirtschaftsprüfer Nachweise ("evidence"), die er sich als Ergebnis bestimmter Prüfungshandlungen verschafft hat, und formuliert Schlussfolgerungen daraus. Das Mass an Gewissheit des Wirtschaftsprüfers über die Verlässlichkeit der Aussagen – und demnach der Grad der Zusicherung – hängt von den Prüfungshandlungen und deren Ergebnissen ab.

7 Bei einer Prüfung gibt der Wirtschaftsprüfer eine Zusicherung hohen Grades ("high assurance"), dass die Informationen keine wesentlichen Fehlaussagen enthalten. Es handelt sich um keine absolute Zusicherung. Aus diesem Grund spricht der Bericht des Wirtschaftsprüfers davon, dass wesentliche Fehlaussagen "mit angemessener Sicherheit" erkannt werden ("reasonable assurance"). Das Prüfungsurteil wird positiv formuliert, z.B.:

"Informationen stimmen mit ..... überein".

8 Bei einer Review (prüferische Durchsicht) gibt der Wirtschaftsprüfer eine Zusicherung weniger hohen Grades ("moderate assurance"), dass die Informationen keine wesentlichen Fehlaussagen enthalten. Die weniger hohe Urteilssicherheit kommt in einer negativen Berichtsformulierung zum Ausdruck, z.B.:

"nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen zu schliessen wäre, dass Informationen nicht mit ..... übereinstimmen".

9 Bei vereinbarten Prüfungshandlungen ("agreed-upon procedures") berichtet der Wirtschaftsprüfer lediglich über die festgestellten Fakten, ohne zugleich eine Zusicherung zu geben. Stattdessen ziehen die Berichtsempfänger ihre eigenen Schlussfolgerungen aus den Prüfungshandlungen und Feststellungen des Wirtschaftsprüfers.

10 Obwohl der mit der Erstellung von Informationen (Compilation) Beauftragte keine Zusicherung gibt, ist die Beauftragung eines Wirtschaftsprüfers für die Adressaten der erstellten Informationen von Vorteil.

Abschlussprüfung

11 Ziel einer Abschlussprüfung ist die Abgabe eines Urteils darüber, ob der Abschluss in allen wesentlichen Punkten den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen (Ziffer 3A) entspricht (so genanntes Prüfungsurteil; s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*). Die Prüfung von Finanzinformationen oder anderen Informationen, die in Übereinstimmung mit geeigneten Kriterien (z.B. bestimmten Rechnungslegungsnormen) erstellt worden sind, hat eine ähnliche Zielsetzung.

11A Bei Abschlüssen, deren Ziel ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne von Ziffer 3B ist, bringt das Prüfungsurteil zum Ausdruck, ob der Abschluss dieses Bild in Übereinstimmung mit einem anerkannten, umfassenden, im Abschluss angegebenen Regelwerk der Rechnungslegung vermittelt.

12 Der Abschlussprüfer verschafft sich angemessene Prüfungsnachweise, die ihm ermöglichen, Schlussfolgerungen zu ziehen, aufgrund derer er sich sein Prüfungsurteil bildet (s. *PS 500 Prüfungsnachweise*).

13 Das Prüfungsurteil erhöht – dank der hohen Zusicherung – die Glaubwürdigkeit des Abschlusses und so dessen Nutzen für die Abschlussadressaten. Ein absolut sicheres Urteil ist bei Abschlussprüfungen nicht zu erreichen, namentlich wegen des unumgänglichen Gebrauchs von Ermessen, der Prüfung auf Stichprobenbasis, der inhärenten Grenzen jedes Rechnungswesen-Systems und jeder internen Kontrolle sowie des Umstands, dass Prüfungsnachweise in der Regel überzeugend sind, ohne indes einen zwingenden Beweis darzustellen.

Verwandte Dienstleistungen

Review (prüferische Durchsicht) (s. *PS 910 Review (prüferische Durchsicht) von Abschlüssen*)

14 Ziel der Review eines Abschlusses ist eine Aussage darüber, ob der Wirtschaftsprüfer (Ziffer 2) auf Sachverhalte gestossen ist, die ihn zu dem Schluss veranlassen, dass der Abschluss nicht in allen wesentlichen Punkten den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen (Ziffer 3A) entspricht. Diese Aussage macht der Wirtschaftsprüfer aufgrund von Prüfungshandlungen, die nicht alle Nachweise liefern, welche von einer Prüfung verlangt würden (Ziffer 12). Die Review von Finanzinformationen oder anderen Informationen, die in Übereinstimmung mit geeigneten Kriterien (z.B. bestimmten Rechnungslegungsnormen) erstellt worden sind, hat eine ähnliche Zielsetzung.

15 Zu einer Review gehören Befragungen und analytische Prüfungshandlungen. Sie sind darauf ausgerichtet, die Verlässlichkeit von Aussagen zu prüfen, die in der Verantwortung einer Partei liegen und der Verwendung durch eine andere Partei dienen. Eine Review verlangt zwar prüferische Fähigkeiten, die Anwendung von Prüfungstechniken und die Erlangung von Prüfungsnachweisen, umfasst gewöhnlich aber weder die Beurteilung von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle noch die stichprobenweise Prüfung von Aufzeichnungen oder von Antworten mittels erhärtender Nachweise (Überprüfung, Beobachtung, Einholung einer Bestätigung oder Berechnung) – Verfahren, wie sie üblicherweise bei einer Prüfung angewandt werden.

16 Zwar versucht der Wirtschaftsprüfer, von allen wesentlichen Sachverhalten Kenntnis zu erhalten. Dass er dieses Ziel erreicht, ist jedoch aufgrund der vorgenommenen Prüfungshandlungen bei einer Review weniger wahrscheinlich als bei einer Prüfung. Deshalb ist auch der Grad der gegebenen Zusicherung weniger hoch.

Vereinbarte Prüfungshandlungen ("agreed-upon procedures") (s. *PS 920 Vereinbarte Prüfungshandlungen bezüglich Finanzinformationen*)

17 Bei vereinbarten Prüfungshandlungen wird ein Wirtschaftsprüfer (Ziffer 2) beauftragt, diejenigen Prüfungshandlungen vorzunehmen, welche er mit dem Unternehmen und gegebenenfalls einer Drittpartei (oder Drittparteien) vereinbart hat, und über die festgestellten Fakten zu berichten. Die Berichtsempfänger müssen ihre eigenen Schlussfolgerungen daraus ziehen. Der Bericht ist nur für die Parteien bestimmt, welche die Prüfungshandlungen vereinbart haben, da andere die Ergebnisse falsch interpretieren könnten.

Erstellung von Informationen (Compilation) (s. *PS 930 Erstellung von Finanzinformationen (Compilation)*)

18 Bei der Erstellung von Finanzinformationen (Compilation) wird ein Wirtschaftsprüfer beauftragt, seine Fähigkeiten auf dem Gebiet der Rechnungslegung einzusetzen, um Finanzinformationen zu sammeln, zu klassieren und zusammenzufassen. Dies beinhaltet gewöhnlich, dass detaillierte Daten in eine handhabbare und verständliche Form gebracht werden, ohne dass es erforderlich wäre, die zugrunde liegenden Aussagen zu prüfen. Die Verfahren sind nicht darauf angelegt und ermöglichen es auch nicht, dass der Beauftragte über die Finanzinformationen irgendeine Zusicherung gibt. Für die Adressaten der erstellten Finanzinformationen hat die Beauftragung eines Wirtschaftsprüfers gleichwohl den Vorteil, dass die vereinbarte Dienstleistung mit professioneller Kompetenz und Sorgfalt erbracht ist.

Verbindung des Wirtschaftsprüfers mit Finanzinformationen

19 Ein Wirtschaftsprüfer wird mit einem Abschluss oder anderen Finanzinformationen in Verbindung gebracht, sobald er diesen Informationen einen Bericht beifügt oder der Verwendung seines Namens im Zusammenhang mit diesen Informationen zustimmt. Wird der Wirtschaftsprüfer nicht derart mit Finanzinformationen in Verbindung gebracht, können Drittparteien nicht annehmen, dass er hierfür mitverantwortlich ist. Erfährt der Wirtschaftsprüfer, dass ein Unternehmen im Zusammenhang mit Finanzinformationen unzulässigerweise seinen Namen verwendet, wird er die Unternehmensleitung auffordern, dies zu unterlassen, und gegebenenfalls weitere Schritte in Erwägung ziehen (z.B. ihm bekannte Dritte von der unzulässigen Verwendung seines Namens unterrichten oder juristischen Rat einholen).

Schweizer Prüfungsstandard: Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung (PS 200)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Ziel einer Abschlussprüfung	
Ziel einer Abschlussprüfung ist die Abgabe eines Urteils, ob der Abschluss wesentliche Fehlaussagen enthält und ob er den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entspricht.	2-2B
Auf die Einhaltung gesetzlicher Vorschriften erstreckt sich die Abschlussprüfung nur insoweit, als diese Vorschriften die Rechnungslegung regeln. Hingegen beinhaltet die Abschlussprüfung keine systematische Suche nach Gesetzesverstössen.	2B, PS 240 PS 250
Wo die Abschlussprüfung gesetzlich vorgeschrieben ist, sind neben dem Prüfungsziel weitere Sachverhalte geregelt (z. B. Adressaten des Prüfberichts oder weitere Prüfungsgegenstände wie etwa die Gewinnverwendung).	2C
Das Prüfungsurteil stellt weder eine Zusicherung zur künftigen Existenz des Unternehmens noch eine Wertung der Tätigkeit der Unternehmensleitung dar.	3
Der Prüfer beurteilt, ob die von der Unternehmensleitung getroffene Annahme der Unternehmensfortführung vertretbar sei.	3A PS 570
Allgemeine Grundsätze einer Abschlussprüfung	
Der Prüfer muss die *Standes- und Berufsregeln* und die sie konkretisierenden Erlasse der Treuhand-Kammer einhalten. Neben diesen Grundsätzen sind die gesetzlichen Vorschriften, die PS sowie gegebenenfalls statutarische und vertragliche Bestimmungen massgebend.	4,4A 5
Der Prüfer muss während des gesamten Prüfungsprozesses eine kritische Grundhaltung einnehmen. Bestätigungen der Unternehmensleitung sollen nicht unbesehen übernommen und als Ersatz für hinreichende Prüfungsnachweise angesehen werden.	6
Umfang einer Abschlussprüfung; angemessene Sicherheit	
Der Umfang einer Abschlussprüfung ergibt sich aus der (verbindlichen) Anwendung der PS, der gesetzlichen und allenfalls statutarischen sowie vertraglichen Vorschriften.	7
Durch die Abschlussprüfung soll mit angemessener Sicherheit festgestellt werden, dass der Abschluss keine wesentlichen Fehlaussagen enthält. Allerdings laufen diesem Konzept der angemessenen Sicherheit auch Faktoren zuwider, so etwa der Einsatz von Auswahlverfahren, inhärente Schwächen von Systemen, Ermessensspielräume u. a.	8-11A

Gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen	
Das *Obligationenrecht* enthält Vorschriften über die ordentliche und eingeschränkte Revision. Bei der Prüfung der Jahresrechnung und ggf. der Konzernrechnung gelten Art. 727 ff. OR. Dieselben Vorschriften der rechtsformunabhängigen Prüfung der Jahresrechnung gelten nicht nur für die Aktiengesellschaft, sondern auch für	11C-11E
• die Kommanditaktiengesellschaft (Art. 764 Abs. 2 OR) • die GmbH (Art. 818 OR) • die Genossenschaft (Art. 906 f. OR) • den Verein (Art. 69b ZGB) • die Stiftung (Art. 83b ZGB)	11F-11G, 11I
Das Gesetz verlangt die Prüfung • der Jahresrechnung (Konzernrechnung) • des Antrags über die Gewinnverwendung • der Existenz eines internen Kontrollsystems. Ferner enthält es Vorschriften zur Berichterstattung und zur Meldepflicht bei Gesetzesverstössen.	
Das *Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge* samt *Ausführungsverordnung* enthält Vorschriften zur Berichterstattung und Meldepflicht bei Verstössen und besonderer Lage (Art. 53 Abs. 1 BVG und Art. 35 und 36 BVV 2).	11H
Weitere Vorschriften finden sich in den von der SIX Swiss Exchange und der BX Berne eXchange aufgrund des *Bundesgesetzes über die Börsen und den Effektenhandel (Börsengesetz, BEHG)* erlassenen Reglementen.	11J
Schliesslich regeln Spezialgesetze die Abschlussprüfung bei Banken, Effektenhändlern, Anlagefonds, Versicherungsgesellschaften und Spielbanken. Die PS treten nicht auf diese Branchenbesonderheiten ein.	11K
Verantwortung	
Die Verantwortung des Prüfers besteht darin, aufgrund seiner Prüfung ein Urteil über den Abschluss abzugeben. Demgegenüber ist die Unternehmensleitung für die Buchführung und für Erstellung und Publizität des Abschlusses verantwortlich, ebenso wie für die Bekanntgabe von Finanzinformationen (z. B. von kursrelevanten Tatsachen nach Börsenrecht).	12
→ Übersicht: Gesetzliche Pflichten des Prüfers	Anhang
→ Übersicht: Vorschriften über den Prüfer	Anhang

Schweizer Prüfungsstandard: Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung (PS 200)

Einleitung 17
Ziel einer Abschlussprüfung 17
Allgemeine Grundsätze einer Abschlussprüfung 18
Umfang einer Abschlussprüfung 19
Angemessene Sicherheit 19
Gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen 20
Weitere gesetzliche Pflichten 23
Vorschriften über den Abschlussprüfer 23
Verantwortung 24
Anhang: Weitere gesetzliche Pflichten; Vorschriften über den Abschlussprüfer 25

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 4. Dezember 2009 verabschiedet. Er setzt *ISA 200 Objectives and General Principles Governing an Audit of Financial Statements* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2010 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck des vorliegenden PS ist die Formulierung des Ziels und der allgemeinen Grundsätze von Abschlussprüfungen. Dieser PS ist im Zusammenhang mit *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS* zu verstehen.

Ziel einer Abschlussprüfung

2 **Ziel einer Abschlussprüfung ist die Abgabe eines Urteils darüber, ob der Abschluss in allen wesentlichen Punkten den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entspricht** (Prüfungsurteil; s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

2A Bei Abschlüssen, deren Ziel die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bildes ("true and fair view" oder "fair presentation in all material respects") der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens ist, bringt das Prüfungsurteil zum Ausdruck, ob der Abschluss dieses Bild in Übereinstimmung mit einem anerkannten, umfassenden, im Abschluss angegebenen Regelwerk der Rechnungslegung (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*) vermittelt. Die Begriffe “give a true and fair view” und “present fairly, in all material respects” sind gleichbedeutend.

2B Die Abschlussprüfung soll die Abgabe eines Urteils darüber ermöglichen, ob der Abschluss wesentliche Fehlaussagen enthält. Auf die Einhaltung gesetzlicher Vorschriften erstreckt sie sich nur so weit, wie diese Vorschriften den Abschluss regeln. Hingegen beinhaltet die Abschlussprüfung keine systematische Suche nach Gesetzesverstössen. Stellt der Abschlussprüfer wesentliche Gesetzesverstösse fest, berichtet er darüber in geeigneter Weise (s. *PS 240 Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers; PS 250 Gesetzliche und andere Vorschriften – Berücksichtigung bei der Abschlussprüfung; PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung; PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

2C Wo die Abschlussprüfung gesetzlich vorgeschrieben ist,

- gibt das Gesetz eine Umschreibung des Prüfungsziels;
- sind über den Abschluss hinaus mitunter weitere Prüfungsgegenstände vorgeschrieben – im Zusammenhang mit der Prüfung von Einzelabschlüssen bei bestimmten Rechtsformen die Gewinnverwendung oder die Geschäftsführung, in bestimmten Branchen ferner spezialgesetzliche Prüfungsgegenstände;
- enthält das Gesetz besondere Vorschriften über Inhalt und Adressatenkreis des Berichts des Abschlussprüfers;
- trägt der Abschlussprüfer die vom Gesetz vorgeschriebene Bezeichnung

(Ziffer 11B ff.).

3 Obwohl das Prüfungsurteil die Glaubwürdigkeit des Abschlusses erhöht, kann es der Adressat nicht als Zusicherung der Lebensfähigkeit des Unternehmens oder einer effizienten und wirkungsvollen Tätigkeit der Unternehmensleitung auffassen.

Allgemeine Grundsätze einer Abschlussprüfung

4 **Der Abschlussprüfer muss die *Standes- und Berufsregeln* und die Erlasse der Treuhand-Kammer, welche sie konkretisieren, einhalten** (*Richtlinien zur Unabhängigkeit; Richtlinien zur Weiterbildung).* Die verantwortliche Berufsausübung eines Wirtschaftsprüfers unterliegt insbesondere folgenden allgemeinen Grundsätzen:

(a) Unabhängigkeit;
(b) Integrität;
(c) Objektivität;
(d) professionelle Kompetenz und Sorgfalt;
(e) Verschwiegenheit;
(f) professionelles Verhalten und
(g) Befolgung von gesetzlichen Vorschriften und Standards.

4A Einige dieser Grundsätze sind ausserdem in gesetzlichen Vorschriften enthalten (s. *Anhang*).

5 **Der Abschlussprüfer muss eine Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften und den PS – gegebenenfalls auch mit statutarischen oder vertraglichen Vorschriften – vornehmen** (Ziffer 11B ff.). Die PS enthalten Grundsätze und grundlegende Verfahren samt zugehörigen Erläuterungen und Anleitungen.

6 **Der Abschlussprüfer muss die Prüfung mit einer professionell kritischen Grundhaltung planen und durchführen. Er muss sich bewusst sein, dass der Abschluss wesentliche Fehlaussagen enthalten könnte.** Eine professionell kritische Grundhaltung bedeutet, dass der Abschlussprüfer die Stichhaltigkeit erlangter Prüfungsnachweise (s. *PS 500 Prüfungsnachweise*) kritisch hinterfragt sowie auf Prüfungsnachweise achtet, welche die Verlässlichkeit von Dokumenten oder von Erklärungen der Unternehmensleitung widerlegen oder in Frage stellen. Dieser Grundhaltung bedarf es während des ganzen Prüfungsprozesses. Damit verringert der Abschlussprüfer z.B. das Risiko, dass er verdächtige Umstände übersieht, übermässig verallgemeinert, wenn er aus Prüfungsfeststellungen Schlüsse zieht oder von falschen Annahmen ausgeht, wenn er Art, Zeitpunkt und Umfang der Prüfungshandlungen bestimmt sowie deren Ergebnisse beurteilt. Bei der Planung und Durchführung seiner Arbeiten unterstellt der Abschlussprüfer der Unternehmensleitung nicht Unehrlichkeit, geht aber auch nicht unbesehen von deren Ehrlichkeit aus. Erklärungen der Unternehmensleitung (s. *PS 580 Erklärungen der Unternehmensleitung*) sind deshalb kein Ersatz für die Erlangung hinreichender und angemessener Prüfungsnachweise, welche den Prüfer in die Lage versetzen, angemessene Schlussfolgerungen zu ziehen, um ein fundiertes Prüfungsurteil abzugeben.

Umfang einer Abschlussprüfung

7 Der Begriff “Prüfungsumfang” bezieht sich auf die Gesamtheit der Prüfungshandlungen, welche unter den jeweiligen Umständen erforderlich erscheinen, damit die Prüfung ihr Ziel (Ziffer 2) erreicht. **Die erforderlichen Prüfungshandlungen muss der Abschlussprüfer nach Massgabe der PS, der gesetzlichen – und gegebenenfalls statutarischen – Vorschriften, der Auftragsbedingungen** (s. *PS 210 Auftragsbedingungen des Abschlussprüfers*) **sowie der Berichtsanforderungen** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*) **festlegen.**

Angemessene Sicherheit

8 Eine Abschlussprüfung ist darauf ausgerichtet, angemessene Sicherheit zu geben, dass der Abschluss als Ganzes keine wesentlichen Fehlaussagen aufweist. "Angemessene Sicherheit" ("reasonable assurance") ist ein Konzept, das sich auf die Erlangung der Prüfungsnachweise bezieht, welche der Abschlussprüfer zu seiner Urteilsbildung braucht (s. *PS 500 Prüfungsnachweise*). Sie bezieht sich somit auf den ganzen Prüfungsprozess.

9 Allerdings sind die Möglichkeiten der Abschlussprüfung zur Aufdeckung wesentlicher Fehlaussagen begrenzt. Diese Grenzen resultieren aus Umständen wie:

- Dem Vorgehen auf der Basis von Stichproben (s. *PS 530 Stichproben- und andere Auswahlverfahren bei der Abschlussprüfung*).
- Den inhärenten Grenzen jeder internen Kontrolle sowie jedes Rechnungswesen-Systems (z.B. bei absichtlicher Ausschaltung von Kontrollen; s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*).
- Dem Umstand, dass die meisten Prüfungsnachweise zwar Schlussfolgerungen erlauben, aber keinen zwingenden Beweis darstellen.

10 Zudem muss der Abschlussprüfer für seine Urteilsbildung Ermessensentscheide treffen, insbesondere hinsichtlich:

(a) der Erlangung von Prüfungsnachweisen (z.B. Entscheide über Art, Zeitpunkt und Umfang von Prüfungshandlungen; s. *PS 300 Planung*) und

(b) der Schlussfolgerungen daraus (z.B. Beurteilung der Angemessenheit von Schätzungen und Annahmen im Abschluss; s. *PS 540 Prüfung von Schätzungen im Abschluss*).

11 Es kann weitere Gründe geben, welche die Schlüssigkeit von Prüfungsnachweisen zu bestimmten Aussagen des Abschlusses beschränken (z.B. Transaktionen mit Nahestehenden; s. *PS 550 Nahe stehende Parteien*). Die von den PS hierfür vorgesehenen Prüfungshandlungen liefern möglicherweise dann keine angemessenen Nachweise, wenn

(a) ungewöhnliche Umstände, die das Risiko wesentlicher Fehlaussagen unüblich vergrössern, oder

(b) Anzeichen für eine wesentliche Fehlaussage

vorliegen.

11A In den in Ziffer 11 genannten Fällen wird der Abschlussprüfer die Prüfungshandlungen nach professionellem Ermessen modifizieren.

Gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen

11B Die gesetzlichen Vorschriften konkretisieren das Vorgehen bei der Abschlussprüfung nicht. Allerdings können entsprechende statutarische oder vertragliche Vorschriften hinzutreten (s. Art. 731a OR). Aufgabe der PS ist es, das Prüfungsvorgehen zu regeln.

11C Das *Obligationenrecht (OR; SR 220)* enthält Vorschriften über die

- ordentliche Revision (Art. 727 OR, Art. 727b OR, Art. 728 OR, Art. 728a OR bis 728c OR, Art. 69b ZGB, Art. 83b ZGB)
- eingeschränkte Revision (Art. 727a OR, Art. 727c OR, Art. 729 OR bis Art. 729c OR). Bei der eingeschränkten Revision handelt es sich nicht um eine Abschlussprüfung nach ISA oder PS. Für die eingeschränkte Revision nach Schweizer Recht besteht ein eigenständiger Standard (Standard zur eingeschränkten Revision, herausgegeben von Treuhand|Suisse und der Treuhand-Kammer).

- Gemeinsame Vorschriften sind unter Art. 730 OR bis Art. 731a OR festgehalten.

Des Weiteren enthält das Obligationenrecht Vorschriften über die

- Kommanditaktiengesellschaft (Art. 764 OR). Absatz 2 des genannten Artikels verweist auf die Vorschriften des Aktienrechts.
- Prüfung der Jahresrechnung einer GmbH durch die Revisionsstelle (Art. 818 OR). Absatz 1 des genannten Artikels verweist auf die Vorschriften des Aktienrechts und Absatz 2 erwähnt zusätzlich, dass ein Gesellschafter, der einer Nachschusspflicht unterliegt, eine ordentliche Revision verlangen kann.
- Prüfung der Jahresrechnung einer Genossenschaft durch die Revisionsstelle (Art. 906 f. OR).

11D Die Revisionsstelle prüft bei der ordentlichen Revision nach Art. 728a Abs. 1 OR, ob

- die Jahresrechnung und gegebenenfalls die Konzernrechnung den gesetzlichen Vorschriften, den Statuten und dem gewählten Regelwerk entsprechen;
- der Antrag des Verwaltungsrates an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinnes den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht;
- ein internes Kontrollsystem existiert.

Gemäss Art. 728b Abs. 1 OR erstattet die Revisionsstelle bei der ordentlichen Revision dem Verwaltungsrat einen umfassenden Bericht mit Feststellungen über

- die Rechnungslegung,
- das interne Kontrollsystem sowie
- die Durchführung und das Ergebnis der Revision.

Gemäss Art. 728b Abs. 2 OR erstattet die Revisionsstelle der Generalversammlung schriftlich einen zusammenfassenden Bericht über das Ergebnis der Revision. Dieser Bericht enthält:

1. eine Stellungnahme zum Ergebnis der Prüfung;
2. Angaben zur Unabhängigkeit;
3. Angaben zu der Person, welche die Revision geleitet hat, und zu deren fachlicher Befähigung;
4. eine Empfehlung, ob die Jahresrechnung und die Konzernrechnung mit oder ohne Einschränkung zu genehmigen oder zurückzuweisen ist.

Beide Berichte müssen von der Person unterzeichnet werden, die die Revision geleitet hat (Art. 728b Abs. 3 OR).

Stellt die Revisionsstelle Verstösse gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement fest, so meldet sie dies schriftlich dem Verwaltungsrat (Art. 728c Abs. 1 OR). Zudem informiert sie die Generalversammlung über Verstösse gegen das Gesetz oder die Statuten, wenn diese wesentlich sind oder der Verwaltungsrat auf Grund der schriftlichen Meldung der Revisionsstelle keine angemessenen Massnahmen ergreift (Art 728c Abs. 2 OR).

11E Die Prüfung der konsolidierten Jahresrechnung hat nach den Vorschriften zur ordentlichen Revision zu erfolgen (Art. 727 Abs. 1 OR).

11F Bei einer GmbH gelten für die Revisionsstelle die Vorschriften des Aktienrechts (Art. 818 Abs. 1 OR).

11G Für die Revisionsstelle der Genossenschaft gelten die Vorschriften des Aktienrechts (Art. 906 Abs. 1 OR)

Art. 907 OR schreibt vor, dass bei Genossenschaften mit persönlicher Haftung oder Nachschusspflicht der Genossenschafter die Revisionsstelle festzustellen hat, ob das Genossenschafterverzeichnis korrekt geführt wird. Verfügt die Genossenschaft über keine Revisionsstelle, so muss die Verwaltung das Genossenschafterverzeichnis durch einen zugelassenen Revisor prüfen lassen.

11H Das Bundesgesetz über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40) samt Ausführungsverordnung (BVV 2; SR 831.441.1) enthält Vorschriften über die Prüfung der Jahresrechnung einer Vorsorgeeinrichtung durch die gesetzliche Kontrollstelle (Revisionsstelle) (Art. 53 Abs. 1 BVG; Art. 33 ff. BVV 2) und die Voraussetzungen (Art. 53 Abs. 4 BVG), welche sie zu erfüllen hat.

Die Kontrollstelle (Revisionsstelle) einer Vorsorgeeinrichtung hat jährlich die Geschäftsführung, das Rechnungswesen und die Vermögensanlage nach den hierfür erlassenen Weisungen zu prüfen (Art. 53 Abs. 1 BVG, Art. 36 Abs. 1 BVV 2). Namentlich muss sie jährlich die Gesetzes-, Verordnungs-, Weisungs- und Reglementskonformität (Rechtmässigkeit) der Jahresrechnung und der Alterskonten prüfen (Art. 35 Abs. 1 BVV 2), ebenso jährlich die Rechtmässigkeit der Geschäftsführung, insbesondere Beitragserhebung und Ausrichtung der Leistungen, sowie die Rechtmässigkeit der Anlage des Vermögens (Art. 35 Abs. 2 BVV 2). Zusätzlich zu prüfen ist die Einhaltung der Vorschriften zur Loyalität in der Vermögensverwaltung (Art. 35 Abs. 1c BVV 2). Diese Vorschriften betreffen die Vermeidung von Interessenkonflikten, die Offenlegung von Vermögensvorteilen sowie die Formulierung von Anforderungen an Vermögensverwalter. Liegt bei der Vorsorgeeinrichtung eine Unterdeckung vor, hat die Kontrollstelle als besondere Aufgabe zu prüfen (Art. 35a BVV 2), ob das zuständige Organ der Einrichtung unter Einbezug des Experten für berufliche Vorsorge die für die Behebung einer Unterdeckung gesetzlich vorgesehenen Massnahmen getroffen und die Informationspflichten erfüllt hat. Zusätzlich hat die Kontrollstelle in ihrem jährlichen Bericht festzuhalten, ob die Wirksamkeit der Sanierungsmassnahmen überwacht und bei veränderter Situation angepasst wurden. Festgestellte Mängel im Massnahmenkonzept sind dem paritätischen Führungsorgan mitzuteilen. Die Kontrollstelle muss dem obersten Organ der Einrichtung schriftlich über das Ergebnis ihrer Prüfung berichten, wobei sie die Genehmigung (ohne oder mit Einschränkung) oder die Rückweisung der Jahresrechnung empfiehlt. Festgestellte Verstösse gegen Gesetz, Verordnung, Weisungen oder Reglemente muss sie im Bericht festhalten (Art. 35 Abs. 3 BVV 2). Sie muss der Einrichtung eine angemessene Frist zur Herstellung des ordnungsgemässen Zustandes setzen und, wird

diese nicht eingehalten, die Aufsichtsbehörde benachrichtigen (Art. 36 Abs. 2 BVV 2). Unverzüglich muss sie diese benachrichtigen, wenn die Lage der Einrichtung ein rasches Einschreiten erfordert oder wenn ihr Mandat abläuft (Art. 36 Abs. 3 BVV 2).

11I Das ZGB regelt die Revisionspflicht des Vereins (Art. 69b ZGB) und der Stiftung (Art. 83b ZGB).

11J Die aufgrund des *Börsengesetzes (BEHG; SR 954.1)* von der SIX Swiss Exchange und der BX Berne eXchange erlassenen *Reglemente* enthalten ergänzende Vorschriften über die Abschlussprüfung.

Das Revisionsorgan eines Emittenten gemäss Kotierungsreglement der SIX Swiss Exchange hat in seinem Bericht festzuhalten, ob die Rechnungslegung des Emittenten in Übereinstimmung mit den angewandten Rechnungslegungsstandards erstellt worden ist (Art. 14 Kotierungsreglement gültig ab 1. Juli 2009). Für Investmentgesellschaften (Art. 71 Kotierungsreglement gültig ab 1. Juli 2009) und Immobiliengesellschaften (Art. 81 Kotierungsreglement gültig ab 1. Juli 2009) sind vom Regulatory Board festgelegte, zusätzliche Angaben im Anhang aufzunehmen und deren Einhaltung ist durch das Revisionsorgan zu bestätigen.

Gemäss Kotierungsreglement über die Zulassung von Effekten an der BX Berne eXchange hat die Revisionsstelle in ihrem Bericht zu bestätigen, dass die Rechnungslegung des Emittenten ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit den angewandten Rechnungslegungsnormen vermittelt (Art. 17.4 Kotierungsreglement). Bei Investmentgesellschaften hat die Revisionsstelle zudem die Einhaltung der Anlagestrategie zu prüfen (Art. 7.4 Kotierungsreglement). Investiert eine Investmentgesellschaft in erheblichem Ausmass in schwer bewertbare Anlagen, hat sich der Revisionsbericht ergänzend auch zur Plausibilität der angewandten Bewertungsmethoden zu äussern (Art. 7.6 Ziff. 3 Kotierungsreglement).

11K Die Abschlussprüfung bei Banken, Effektenhändlern, Anlagefonds, Versicherungsgesellschaften, Spielbanken, Börsen usw. ist Gegenstand der Spezialgesetzgebung. Die PS treten nicht auf Branchenbesonderheiten ein. Sie sind jedoch auch in diesen Fällen einzuhalten, soweit ihnen nicht anderslautende Rechtsnormen entgegenstehen.

Weitere gesetzliche Pflichten

11L Wo die Abschlussprüfung gesetzlich vorgeschrieben ist, hat der Abschlussprüfer mitunter weitere gesetzliche Pflichten zu erfüllen (s. *Anhang*).

Vorschriften über den Abschlussprüfer

11M Wo die Abschlussprüfung gesetzlich vorgeschrieben ist, gelten mitunter besondere Anforderungen an die Person des Abschlussprüfers (s. *Anhang*). Der Abschlussprüfer muss stets darauf achten, dass er diese erfüllt.

Verantwortung

12 Die Verantwortung des Abschlussprüfers besteht darin, aufgrund seiner Prüfung ein Urteil über den Abschluss abzugeben. Für die Erstellung, Bekanntgabe und Publikation des Abschlusses sowie die Buchführung ist die Unternehmensleitung verantwortlich (bei einer AG der Verwaltungsrat: Art. 716a Abs. 1 Ziffer 1 OR). Die Abschlussprüfung befreit die Unternehmensleitung nicht von dieser Verantwortung.

12A Auch für die Bekanntgabe von Finanzinformationen (z.B. Publikation kursrelevanter Tatsachen gemäss Börsenrecht) ist die Unternehmensleitung verantwortlich.

Anhang: Weitere gesetzliche Pflichten; Vorschriften über den Abschlussprüfer

Gesetzliche Pflichten des Abschlussprüfers

Rechtsform	Pflicht
Revisionsstelle einer AG	• Schriftliche Meldung von Verstössen gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement an den Verwaltungsrat oder gegebenenfalls an die Generalversammlung (Art. 728c Abs. 1 OR und Art. 728c Abs. 2 OR) • Dokumentation und Aufbewahrung (Art. 730c OR) • Teilnahme an der ordentlichen Generalversammlung (GV), sofern diese hierauf nicht einstimmig verzichtet (Art. 731 Abs. 2 OR) • Auskunftserteilung an der GV über Durchführung und Ergebnis der Prüfung (Art. 697 Abs. 1 OR) • Wahrung der Geschäftsgeheimnisse (Art. 730b Abs. 2 OR) • Prüfung einer besonderen Zwischenbilanz bei begründeter Besorgnis einer Überschuldung (Art. 725 Abs. 2 OR) • Nötigenfalls Einberufung der GV (Art. 699 Abs. 1 OR) • Bei offensichtlicher Überschuldung Erstattung der Anzeige beim Richter, wenn der Verwaltungsrat dies unterlässt (Art. 728c Abs. 3 OR).
Revisionsstelle einer GmbH	Sinngemäss wie Revisionsstelle der AG (Art. 818 OR).
Revisionsstelle einer Genossenschaft	Sinngemäss wie Revisionsstelle der AG (Art. 906 OR).

Vorschriften über den Abschlussprüfer

Rechtsform	Vorschrift
Revisionsstelle einer AG	• Anforderungen an die Revisionsstelle (Art. 727b OR) • Unabhängigkeit (Art. 728 OR) • Wählbarkeit und Wahl (Art. 698 Abs. 2 Ziffer 2 OR, Art. 730 OR) • Amtsdauer und Amtsbeendigung (Art. 730a OR) • Richterliche Einsetzung (Art. 731b OR).
Revisionsstelle einer GmbH	Sinngemäss wie Revisionsstelle der AG (Art. 818 OR).
Revisionsstelle einer Genossenschaft	Sinngemäss wie Revisionsstelle der AG (Art. 906 OR).
Revisionsorgan eines börsenkotierten Unternehmens	• Zulassung, Pflichten und Aufsicht (Art. 7 RAG bis Art. 21 RAG)

Allgemeine Bestimmungen über die Zulassung zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen

Voraussetzungen	• Voraussetzungen für Revisionsexperten, Revisoren und Revisionsunternehmen (Art. 3 RAG bis Art. 6 RAG)
Zulassung	• Zulassung und Registrierung (Art. 15 RAG) • Entzug der Zulassung (Art. 17 RAG)
Aufsicht	• Überprüfung staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen (Art. 16 RAG) • Massnahmen der Aufsichtsbehörde (Art. 18 RAG bis Art. 21 RAG)

Schweizer Prüfungsstandard: Auftragsbedingungen des Abschlussprüfers (PS 210)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen für die Vereinbarung der Bedingungen des Prüfungsauftrags. Die Parteien müssen sich über die vereinbarten Bedingungen des Prüfungsauftrags einig sein und diese in einer so genannten Auftragsbestätigung festhalten.	1, 2
Der PS soll bei den zur Abschlussprüfung verwandten Dienstleistungen sinngemäss angewandt werden. Auch bei gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungen, bei denen Ziel, Umfang sowie Pflichten des Prüfers gesetzlich geregelt sind, ist eine Auftragsbestätigung informativ für den Auftraggeber.	3, 4
Wahl und Beauftragung des Abschlussprüfers Bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen ist vorgeschrieben, welches Organ den Prüfer wählt (z. B. Generalversammlung einer AG, Stiftungsrat einer Vorsorgestiftung). Bei einer AG muss der Prüfer dem Wahlorgan eine schriftliche Annahmeerklärung zukommen lassen, welche für den Handelregister-Eintrag erforderlich ist. Die Wiederwahl darf stillschweigend angenommen werden.	4A, 4B
Den Prüfungsauftrag schliesst der gewählte Prüfer mit dem auftraggebenden Unternehmen oder Dritten ab. Vor der Annahme/Wiederwahl muss geklärt werden, ob die Wählbarkeit, Befähigung und Unabhängigkeit sowie die Voraussetzungen in Bezug auf das auftraggebende Unternehmen gegeben sind.	4C, 4D
Bestätigungsschreiben zum Prüfungsauftrag Die Auftragsbestätigung liegt im Interesse der involvierten Parteien, denn sie vermag Missverständnisse und falsche Erwartungen betreffend den Prüfungsauftrag zu verhindern. Sie hält die Mandatsannahme, Ziel und Umfang der Prüfung, die Verantwortlichkeit des Prüfers sowie die Art der Berichterstattung fest. Diese Angaben können vor Mandatszuweisung auch in einer Offerte dargelegt werden.	5, 5A
Inhalt und Form der Auftragsbestätigung können von Fall zu Fall variieren.	6
→ Beispiele für mögliche Inhaltspunkte	6-9
In der Auftragsbestätigung wird speziell festgehalten, dass die Abschlussprüfung keine systematische Suche nach deliktischen Handlungen und Gesetzesverstössen beinhaltet.	6A PS 240 PS 250
Erfolgt der Abschluss in Übereinstimmung mit einem bestimmten Regelwerk der Rechnungslegung, wird dies in der Auftragsbestätigung ebenfalls festgehalten.	6B

Folgeprüfungen Bei Folgeprüfungen muss der Prüfer abwägen, entweder die bestehenden Auftragsbedingungen zu ändern oder das Unternehmen an diese zu erinnern.	10-11A
Zustimmung zur Änderung eines Auftrages Bei einer Änderung eines angefangenen Prüfungsauftrags in eine verwandte Dienstleistung (z. B. wegen Missverständnissen) muss der Prüfer die Vertretbarkeit dieser Änderung unter Beachtung der gesetzlichen Vorgaben abwägen. Insbesondere die Konsequenzen einer allfälligen Beschränkung des Prüfungsumfangs sind zu berücksichtigen. Nicht akzeptabel sind Änderungen wegen unrichtiger, unvollständiger oder rechtswidriger Informationen des Abschlusses.	12-14
Der Prüfer muss sich auch über den geänderten Auftrag mit dem Auftraggeber einig sein.	17
Kann der Prüfer einer Änderung des Auftrags nicht zustimmen (z. B. weil dies einer unhaltbaren Beschränkung des Prüfungsumfangs gleichkäme) und kann er den ursprünglichen Auftrag nicht zu Ende führen, muss er vom Mandat zurücktreten und erwägen, ob eine Pflicht besteht, Dritte über die Gründe des Rücktritts zu unterrichten.	18
→ Beispiele für Bestätigungsschreiben	Anhang

Schweizer Prüfungsstandard: Auftragsbedingungen des Abschlussprüfers (PS 210)

Einleitung 29
Wahl und Beauftragung des Abschlussprüfers 30
Bestätigungsschreiben zum Prüfungsauftrag 30
Folgeprüfungen 32
Zustimmung zur Änderung eines Auftrags 33
Anhang: Beispiel für Bestätigungsschreiben 35

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 4. Dezember 2009 verabschiedet. Er setzt *ISA 210 Terms of Audit Engagements* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2010 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen für:
- die Vereinbarung der Bedingungen des Prüfungsauftrags sowie
- die Umwandlung des Prüfungsauftrags in einen Review-Auftrag oder einen Auftrag zu vereinbarten Prüfungshandlungen (bei Prüfungen, die nicht gesetzlich vorgeschrieben sind).

2 **Der Abschlussprüfer muss sich mit dem auftraggebenden Unternehmen über die Bedingungen des Prüfungsauftrags einig sein.** Die vereinbarten Bedingungen sind in einem Bestätigungsschreiben des Abschlussprüfers, der so genannten Auftragsbestätigung ("engagement letter"), oder einer anderen geeigneten Vertragsform festzuhalten.

3 Vorliegender PS soll Hilfestellung zur Anfertigung von Auftragsbestätigungen für Abschlussprüfungen geben. Bei anderen Prüfungen und bei verwandten Dienstleistungen (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*; *PS 910 Review (prüferische Durchsicht) von Abschlüssen*; *PS 920 Vereinbarte Prüfungshandlungen bezüglich Finanzinformationen*) ist er sinngemäss anzuwenden. Für sonstige Dienstleistungen des Wirtschaftsprüfers (z.B. Steuer- oder Unternehmensberatung; Beratung hinsichtlich der Rechnungslegung) können gesonderte Auftragsbestätigungen zweckmässig sein.

4 Bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen sind deren Ziel sowie die Pflichten des Abschlussprüfers gesetzlich geregelt (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*). Auftragsbestätigungen des Abschlussprüfers sind indes auch in diesen Fällen für die Auftraggeber informativ.

Wahl und Beauftragung des Abschlussprüfers

4A Bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen ist auch vorgeschrieben, welches Organ den Abschlussprüfer wählt:

- Die Generalversammlung einer AG wählt die Revisionsstelle (Art. 698 Abs. 2 Ziffer 2 OR).
- Die Generalversammlung einer Genossenschaft wählt die Revisionsstelle (Art. 879 Abs. 2 Ziffer 2 OR).
- Der Stiftungsrat einer Vorsorgeeinrichtung in Form einer Stiftung wählt die Kontrollstelle (folgt aus Art. 53 Abs. 1 BVG).

Andere Abschlussprüfungen kann die Unternehmensleitung – oder ein Dritter als Auftraggeber – von sich aus veranlassen.

4B Bei einer AG muss der Abschlussprüfer dieser oder dem Wahlorgan eine schriftliche Erklärung zukommen lassen, wonach er die Wahl zur Revisionsstelle annimmt. Diese so genannte Annahmeerklärung ist für den Handelsregister-Eintrag erforderlich. Im Falle der Wiederwahl bedarf es keiner erneuten Annahmeerklärung.

4C Den Prüfungsauftrag vereinbart der gewählte Abschlussprüfer mit dem auftraggebenden Unternehmen.

4D Vor Annahme des Prüfungsauftrags – bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen vor Annahme der Wahl oder Wiederwahl – muss der Abschlussprüfer abklären, ob folgende Voraussetzungen gegeben sind:

- Wählbarkeit, Zulassung und Unabhängigkeit (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*);
- Voraussetzungen in Bezug auf das Unternehmen (z.B. Erwartungen an den Abschlussprüfer; Integrität der Verantwortlichen; Prüfungsrisiken; s. *PS 310 Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens*).

Sind diese Voraussetzungen nicht gegeben, muss der Prüfer den Auftrag umgehend ablehnen.

Bestätigungsschreiben zum Prüfungsauftrag

5 Die Auftragsbestätigung liegt im Interesse des Auftraggebers und des Abschlussprüfers, denn sie vermag Missverständnisse und falsche Erwartungen betreffend den Prüfungsauftrag zu verhindern. Das Bestätigungsschreiben wird vorzugsweise vor Aufnahme der Arbeiten abgegeben. Es hält die Mandatsannahme, Ziel und Umfang der Prüfung, die Aufgaben des Prüfers sowie die Art der Berichterstattung fest.

5A Hat der Abschlussprüfer vorgängig eine Offerte unterbreitet, die bereits alle wesentlichen Bestandteile einer Auftragsbestätigung enthält, so bedarf es keiner Auftragsbestätigung, wenn das Unternehmen diese Offerte ausdrücklich angenommen hat. Wird dennoch eine Auftragsbestätigung abgegeben, ist darauf zu achten, dass diese mit der vorgängig unterbreiteten Offerte im Einklang steht.

Hauptbestandteile

6 Der Inhalt der Auftragsbestätigung des Abschlussprüfers kann von Fall zu Fall variieren, doch umfasst diese im Allgemeinen Folgendes:

- Ziel der Abschlussprüfung (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*).
- Feststellung der Verantwortung der Unternehmensleitung (z.B. Verwaltungsrat einer AG) für den Abschluss.
- Umfang und Gegenstand der Abschlussprüfung – unter Bezugnahme auf die PS, gegebenenfalls auch auf gesetzliche, statutarische oder vertragliche Vorschriften (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*).
- Form der Berichterstattung sowie der Kommunikation über Prüfungsfeststellungen (s. *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung*; *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).
- Feststellung, dass wegen der Prüfung auf Stichprobenbasis und anderer inhärenter Grenzen der Prüfung sowie jeder internen Kontrolle und jedes Rechnungswesen-Systems ein unvermeidbares Risiko besteht, dass selbst wesentliche Fehlaussagen des Abschlusses unaufgedeckt bleiben.
- Einwilligung zum uneingeschränkten Zugang zu den für die Prüfung benötigten Informationen sowie – gegebenenfalls – Hinweis auf die gesetzliche Auskunftspflicht.

6A In der Auftragsbestätigung wird speziell festgehalten, dass die Abschlussprüfung keine systematische Suche nach deliktischen Handlungen oder sonstigen Verstössen gegen gesetzliche oder andere Vorschriften beinhaltet (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung; PS 240 Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers; PS 250 Gesetzliche und andere Vorschriften – Berücksichtigung bei der Abschlussprüfung*).

6B Bezüglich des Ziels der Abschlussprüfung wird gegebenenfalls festgehalten, dass beurteilt werden soll, ob der Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild ("true and fair view" oder "fair presentation in all material respects") der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens in Übereinstimmung mit einem anerkannten, umfassenden Regelwerk der Rechnungslegung vermittelt.

7 Es kann zweckmässig sein, im Bestätigungsschreiben darüber hinaus auf Folgendes einzugehen:

- Vereinbarungen zum Zwecke der Prüfungsplanung (s. *PS 300 Planung*).
- Erfordernis schriftlicher Erklärungen der Unternehmensleitung (s. *PS 580 Erklärungen der Unternehmensleitung*).
- Bestätigung des Einverständnisses mit dem Inhalt des Bestätigungsschreibens durch Gegenzeichnung oder separates Schreiben.
- Allfällige weitere Berichte des Abschlussprüfers (z.B. Management Letter).
- Berechnungsgrundlage des Honorars und Art der Rechnungstellung.

8 Falls relevant, kann im Bestätigungsschreiben auch auf Folgendes eingegangen werden:
- Vereinbarungen zur Mitwirkung anderer Prüfer oder von Experten in bestimmten Bereichen (s *PS 600 Verwendung der Arbeiten eines anderen Wirtschaftsprüfers*, *PS 620 Verwendung der Arbeiten eines Experten*).
- Vereinbarungen zur Mitwirkung der Internen Revision (s. *PS 610 Interne Revision – Auswirkung auf die Abschlussprüfung*) oder anderer Stellen im Unternehmen.
- Vereinbarungen mit dem vorherigen Abschlussprüfer (bei Erstprüfungen; s. *PS 510 Erstprüfungen – Eröffnungsbestände*).
- Vereinbarungen über eine Haftungsbeschränkung des Abschlussprüfers (wo eine solche möglich ist – wo Art. 755 OR gilt, ist sie nicht möglich).
- Vereinbarungen betreffend elektronische Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und Unternehmen (unter Hinweis auf einschlägige Risiken).
- Zusätzliche Vereinbarungen des Abschlussprüfers mit dem auftraggebenden Unternehmen.
- Andere vom Abschlussprüfer erbrachte Dienstleistungen (wobei diese von der Abschlussprüfung eindeutig abzugrenzen sind).

S. die Beispiele von Auftragsbestätigungen im *Anhang*.

Prüfung von Unternehmensteilen

9 Ist der Abschlussprüfer zugleich Abschlussprüfer eines Unternehmensteils (Untergesellschaft, Zweigniederlassung oder Sparte), gibt er diesem unter Umständen eine gesonderte Auftragsbestätigung ab. Faktoren, von denen dies abhängt, sind:
- Wer Auftraggeber für die Abschlussprüfung ist.
- Ob für den Unternehmensteil ein gesonderter Bericht abgegeben wird.
- Gesetzliche Vorschriften.
- Umfang von Arbeiten eines anderen Abschlussprüfers (s. *PS 600 Verwendung der Arbeiten eines anderen Wirtschaftsprüfers*).
- Kapitalanteil der Obergesellschaft.
- Grad an Unabhängigkeit der Leitung des Unternehmensteils.

9A Prüft der Abschlussprüfer sowohl den Einzel- und Konzernabschluss als auch Abschlüsse von Tochtergesellschaften, ist eine zusammenfassende Auftragsbestätigung für sämtliche Prüfungsaufträge möglich.

Folgeprüfungen

10 **Bei Folgeprüfungen muss der Abschlussprüfer abwägen, ob die bestehenden Auftragsbedingungen zu ändern oder gegenüber dem Auftraggeber zu bestätigen sind. Es kann auch sein, dass weder das eine noch das andere erforderlich ist.**

11 Der Abschlussprüfer mag zum Schluss kommen, dass nicht in jeder Periode eine Auftragsbestätigung abgegeben werden muss. Jedoch können folgende Faktoren die erneute Abgabe einer Auftragsbestätigung nahelegen:
- Anzeichen eines Missverständnisses von Ziel und Umfang der Prüfung.
- Geänderte oder spezielle Bedingungen des Prüfungsauftrags.
- Personelle Änderung auf oberster Führungsstufe, in Leitungs- und Überwachungsorganen oder im Kreis der Anteilseigner.
- Wesentliche Änderung von Art oder Umfang der Tätigkeit des Unternehmens.
- Einschlägige Vorschriften.

11A Die erneute Abgabe einer Auftragsbestätigung ist auch dann angebracht, wenn sich diese ausdrücklich nur auf die vorangegangene Prüfung bezogen hat.

Zustimmung zur Änderung eines Auftrags

12 **Wünscht der Auftraggeber, dass der Abschlussprüfer einen angefangenen Prüfungsauftrag ändert in einen Review-Auftrag** (s. *PS 910 Review (prüferische Durchsicht) von Abschlüssen*) **oder einen Auftrag zu vereinbarten Prüfungshandlungen** (s. *PS 920 Vereinbarte Prüfungshandlungen bezüglich Finanzinformationen*), **muss dieser die Vertretbarkeit einer solchen Änderung abwägen.**

12A Bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen sind Änderungen im Sinne von Ziffer 12 nicht möglich.

13 Der Wunsch des auftraggebenden Unternehmens, den Auftrag zu ändern, kann veranlasst sein durch
- eine Änderung von Umständen, die das Erfordernis einer Prüfung oder verwandten Dienstleistung beeinflussen;
- ein Missverständnis hinsichtlich der Art der ursprünglich gewünschten Dienstleistung (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*);
- eine Beschränkung des Prüfungsumfangs durch das Unternehmen oder durch bestimmte Umstände (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

Der Abschlussprüfer wird die Begründung einer Änderung sorgfältig abwägen, insbesondere die Konsequenzen einer allfälligen Beschränkung des Prüfungsumfangs.

14 Eine Änderung der Umstände, welche die erforderliche Dienstleistung beeinflussen, oder ein Missverständnis hinsichtlich der Art der Dienstleistung gelten gewöhnlich als akzeptable Gründe für eine Änderung des Auftrags. Umgekehrt ist eine Änderung nicht akzeptabel, wenn es den Anschein hat, dass sie wegen unrichtiger, unvollständiger oder regelwidriger Informationen des Abschlusses gewünscht wird.

15 Bevor er einer Änderung des Prüfungsauftrags in einen Auftrag zu einer verwandten Dienstleistung zustimmt, muss der beauftragte Wirtschaftsprüfer zudem die allfälligen rechtlichen Konsequenzen abschätzen.

16 Kommt der Wirtschaftsprüfer zum Schluss, dass für eine Änderung des Auftrags akzeptable Gründe vorliegen, und stimmen die vorgenommenen Arbeiten mit den PS überein, welche für den geänderten Auftrag gelten (s. *PS 910 Review (prüferische Durchsicht) von Abschlüssen*; *PS 920 Vereinbarte Prüfungshandlungen bezüglich Finanzinformationen*), dann sollte der Bericht des Wirtschaftsprüfers den neuen Auftragsbedingungen (Ziffer 17) entsprechen. Um bei den Adressaten Verwirrung zu vermeiden, sollte der Bericht keinen Bezug nehmen auf:

(a) den ursprünglichen Auftrag oder

(b) im Rahmen des ursprünglichen Auftrags durchgeführte Prüfungshandlungen (Ausnahme: Der Auftrag wurde geändert in einen solchen zu vereinbarten Prüfungshandlungen: Auf diese ist im Bericht Bezug zu nehmen).

17 **Der Abschlussprüfer muss sich mit dem auftraggebenden Unternehmen über die Bedingungen des geänderten Auftrags einig sein.**

18 Einer Änderung des Auftrags, für die keine akzeptablen Gründe vorliegen, darf der Abschlussprüfer nicht zustimmen. Dies ist z.B. der Fall, wenn der Prüfer keine geeigneten Nachweise in einem Prüffeld erlangt (z.B. betreffend Forderungen) und das Unternehmen die Umwandlung in einen Review-Auftrag wünscht, um eine Einschränkung oder gar Unmöglichkeit des Prüfungsurteils (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*) zu vermeiden.

19 **Kann der Abschlussprüfer einer gewünschten Umwandlung des Auftrags nicht zustimmen und kann der ursprüngliche Auftrag nicht zu Ende geführt werden, muss der Abschlussprüfer vom Mandat zurücktreten und erwägen, ob eine Pflicht besteht, Dritte (z.B. Generalversammlung oder Gesellschafterversammlung) über die Gründe seines Rücktritts zu unterrichten.**

Anhang: Beispiel für Bestätigungsschreiben

Auftragsbestätigung der Revisionsstelle einer AG (Einzelabschluss) – Ordentliche Revision

An den Verwaltungsrat der ..... AG [1]

Die Generalversammlung Ihrer Gesellschaft vom …… hat uns [2] als Revisionsstelle im Sinne des Obligationenrechts (Art. 730 OR i.V.m. Art. 727 OR) gewählt. Gerne erklären wir die Annahme dieser Wahl. Im Folgenden legen wir Ihnen dar, wie wir den Prüfungsauftrag für das am ..... [3] abgeschlossene Geschäftsjahr [4] verstehen.

Ziel und Grundsätze der Prüfung

Die Prüfung erfolgt in Übereinstimmung mit Art. 728a Abs. 1 OR mit dem Ziel, ein Urteil darüber abzugeben, ob die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes den gesetzlichen und statutarischen Vorschriften [5] entsprechen.
Die Prüfung der Jahresrechnung (Abschlussprüfung) hat ferner zum Ziel, ein Urteil darüber abzugeben, ob ein internes Kontrollsystem (Ausgestaltung und Implementierung) mit Bezug auf die finanzielle Berichterstattung existiert.

Durchführung der Prüfung

Wir werden diese Abschlussprüfung nach den *Schweizer Prüfungsstandards (PS)* vornehmen. Nach den PS wird die Prüfung so geplant und durchgeführt, dass ein angemessen sicheres Urteil darüber abgegeben werden kann, ob die Jahresrechnung im obigen Sinne frei von wesentlichen falschen Angaben ist.
Wir gehen davon aus, dass uns alle Aufzeichnungen, Unterlagen und sonstigen Informationen zur Verfügung stehen werden, die wir für unsere Prüfung der Jahresrechnung und der Existenz des IKS benötigen. Als Teil der Prüfung werden wir bei den Verantwortlichen eine schriftliche Bestätigung einholen (so genannte Vollständigkeitserklärung).

Abgrenzung des Prüfungsauftrages

Art und Umfang der einzelnen Prüfungshandlungen hängen u.a. von der Wirksamkeit des IKS und von branchen- sowie unternehmensspezifischen Risikofaktoren ab. Aufgrund der Prüfung auf der Basis von Stichproben und weil die Wirksamkeit von Prüfungen sowie der Rechnungswesensysteme und des IKS begrenzt ist, ist nicht völlig auszuschliessen, dass bei unseren Prüfungen wesentliche Fehler in der Jahresrechnung unentdeckt bleiben.
Die Prüfung der Existenz des IKS nach Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR werden wir nach dem PS 890 *„Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems“* vornehmen. Danach prüfen wir, ob das vom Verwaltungsrat ausgestaltete IKS für die finanzielle Berichterstattung existiert. Von Gesetzes wegen haben wir die Existenz des IKS zu prüfen und darüber ein Urteil abzugeben. Die Existenz umfasst Ausgestaltung und Implementierung, nicht aber die Wirksamkeit des IKS.
Die Abschlussprüfung wie auch die Prüfung der Existenz des IKS beinhalten keine systematische Suche nach deliktischen Handlungen oder sonstigen Verstössen gegen gesetzliche oder andere Vorschriften (z.B. betreffend direkte Steuern; Mehrwertsteuern; Sozialversicherungen; Umweltschutz). Falls solche nicht aufgedeckt werden, können wir nicht dafür einstehen.

Verantwortung des Verwaltungsrats

Für die Erstellung der Jahresrechnung, einschliesslich der Angaben im Anhang, in Übereinstimmung mit den gesetzlichen und statutarischen Vorschriften ist der Verwaltungsrat verantwortlich. Diese Verantwortung beinhaltet auch eine ordnungsmässige Buchführung, die Auswahl und Anwendung von Regeln ordnungsmässiger Rechnungslegung sowie die Aus-

gestaltung, Implementierung und Aufrechterhaltung eines internen Kontrollsystems. Insbesondere stellen der Verwaltungsrat und die Geschäftsleitung (Unternehmensleitung) sicher, dass dabei die gesetzlichen und anderen Vorschriften eingehalten werden. Diese Verantwortlichkeit der Unternehmensleitung wird durch die Abschlussprüfung nicht eingeschränkt.

Berichterstattung

Der Generalversammlung erstatten wir gemäss Art. 728b Abs. 2 OR über das Ergebnis unserer Prüfung schriftlich einen zusammenfassenden Bericht. Wenn wir wesentliche Verstösse gegen gesetzliche oder statutarische Vorschriften über die Jahresrechnung feststellen oder vom Verwaltungsrat keine angemessenen Massnahmen gegen gemeldete Verstösse ergriffen wurden, informieren wir die Generalversammlung (vgl. Art. 728c Abs. 2 OR).
Dem Verwaltungsrat erstatten wir einen umfassenden Bericht, worin wir Feststellungen über die Rechnungslegung, das interne Kontrollsystem sowie die Durchführung und das Ergebnis unserer Prüfungen erläutern (vgl. Art. 728b Abs. 1 OR). Festgestellte Verstösse gegen Gesetz, Statuten oder Organisationsreglement, welche nicht die Jahresrechnung oder Buchführung betreffen, werden wir dem Verwaltungsrat schriftlich melden (vgl. Art. 728c Abs. 1 OR).
Die Beschlussfassung der Generalversammlung über die Jahresrechnung kann nur rechtsgültig zustande kommen, wenn wir an der Generalversammlung anwesend sind oder die Generalversammlung durch einstimmigen Beschluss auf unsere Anwesenheit verzichtet hat (Art. 731 Abs. 2 OR). Über wesentliche Ereignisse zwischen dem Datum unseres Berichts an die Generalversammlung und der Beschlussfassung durch die Generalversammlung werden Sie uns gegebenenfalls umgehend informieren.

Honorar

Unser Honorar basiert auf dem Zeitaufwand der Mitglieder des Prüfungsteams und deren Stundensätzen, welche sich nach dem Grad der Verantwortung, der Erfahrung und den Kenntnissen richten. Das Honorar wird Ihnen entsprechend dem Stand unserer Arbeiten periodisch in Rechnung gestellt. Wir schätzen es auf ..... zuzüglich Barauslagen und Mehrwertsteuer.

Berufsgrundsätze

Unsere Dienstleistungen erbringen wir nach den Berufsgrundsätzen der Treuhand-Kammer.

Empfangsbestätigung

Diese Auftragsbestätigung gilt auch für zukünftige Prüfungen, solange sie nicht widerrufen, geändert oder durch ein neues Schreiben ersetzt wird.
Bitte senden Sie uns das beiliegende Doppel zum Zeichen Ihres Einverständnisses mit den Bedingungen des Prüfungsauftrags gegengezeichnet zurück.

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

[Datum / Revisionsstelle [1] / Domizil / Unterschrift/en]

Einverständnis des Verwaltungsrates:
[Datum / ..... AG [1] / Domizil / Unterschrift/en]

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Firmenbezeichnung.

[2] Ist die Revisionsstelle eine natürliche Person, so ist der Wortlaut des Schreibens anzupassen.

[3] Bilanzstichtag.

[4] Anzupassen, wenn das Geschäftsjahr nicht zwölf Monate umfasst: "für das den Zeitraum vom ..... bis ..... umfassende Geschäftsjahr".

[5] Zu ergänzen, wenn für die Jahresrechnung überdies vertragliche Vorschriften gelten.

Sofern die Jahresrechnung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit einem anerkannten, umfassenden, im Anhang der Jahresrechnung anzugebenden Regelwerk der Rechnungslegung vermitteln soll, ist diese Auftragsbestätigung entsprechend anzupassen.

Schweizer Prüfungsstandard: Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung (PS 220)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen für die Qualitätssicherung der Prüfungstätigkeit allgemein und für Arbeiten, die an Mandatsmitarbeiter delegiert werden. Sie müssen sowohl für das Prüfungsunternehmen als Ganzes als auch für einzelne Prüfungsaufträge implementiert werden.	1, 2
Prüfungsunternehmen Das Prüfungsunternehmen muss Grundsätze und Massnahmen der Qualitätssicherung umsetzen, so dass alle Prüfungsaufträge in Übereinstimmung mit den PS abgewickelt werden. Da die Umsetzung von verschiedenen Faktoren abhängig ist, werden die Massnahmen der Prüfungsunternehmen unterschiedlich sein.	4, 5, 7
Die Qualitätssicherung eines Prüfungsunternehmens beinhaltet gewöhnlich verschiedene Punkte.	6
→ Beispiele von Mitteln und Massnahmen zur Qualitätssicherung	6
Einzelne Prüfungsaufträge Der Mandatsleiter muss jene Massnahmen der Qualitätssicherung umsetzen, die für den einzelnen Prüfungsauftrag angemessen sind. Dazu gehören insbesondere die Prüfungsstrategie, das Prüfungsprogramm, die kompetenzgerechte Delegation von Arbeiten an Mitarbeiter samt Information (z. B. über Branchen- und Rechnungslegungsbesonderheiten des Unternehmens) Anleitung und Überwachung und die Zeitplanung.	8-13
Mandatsleiter und Mandatsmitarbeiter mit Überwachungsaufgaben nehmen verschiedene Funktionen wahr.	14
→ Beispiele von Überwachungsaufgaben	14
→ Beispiele von Arbeiten zur Durchsicht und Überprüfung	15, 16
Prüfungsmitarbeiter, die sonst nicht in den Prüfungsauftrag involviert sind, können für eine zusätzliche Überprüfung beigezogen werden, insbesondere bei grossen und komplexen Prüfungsaufträgen.	17

Schweizer Prüfungsstandard: Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung (PS 220)

Einleitung 39
Prüfungsunternehmen 40
Einzelne Prüfungsaufträge 41
Anhang: Beispiele möglicher Massnahmen der Qualitätssicherung eines Prüfungsunternehmens 44

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 4. Dezember 2009 verabschiedet. Er setzt ISA 220 *Quality Control For Audit Work* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen und verwandte Dienstleistungen bezüglich Finanzinformationen für Perioden, die am 1. Januar 2010 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen für die Qualitätssicherung, d.h.
   (a) Grundsätze und Massnahmen eines Prüfungsunternehmens hinsichtlich der Prüfungstätigkeit allgemein sowie
   (b) Massnahmen hinsichtlich Arbeiten, die im Rahmen einzelner Prüfungsaufträge an Mandatsmitarbeiter delegiert werden.

2 **Grundsätze und Massnahmen der Qualitätssicherung müssen sowohl für das Prüfungsunternehmen als Ganzes als auch für einzelne Prüfungsaufträge implementiert werden.**

3 In diesem PS werden nachstehende Begriffe wie folgt verwendet:
   (a) Als "Mandatsleiter" gilt die Person, welche für den einzelnen Prüfungsauftrag letztlich verantwortlich ist;
   (b) als "Prüfungsunternehmen" gelten sowohl Unternehmen, welche die Dienstleistung "Wirtschaftsprüfung" anbieten, als auch selbständig tätige Wirtschaftsprüfer;
   (c) als "Prüfungsmitarbeiter" gelten alle in der Wirtschaftsprüfung tätigen Partner und in Prüfungsaufträge involvierten Mitarbeiter des Prüfungsunternehmens;
   (d) als "Mandatsmitarbeiter" gelten die am einzelnen Prüfungsauftrag mitwirkenden Prüfungsmitarbeiter mit Ausnahme des Mandatsleiters.

Prüfungsunternehmen

4 **Das Prüfungsunternehmen muss Grundsätze und Massnahmen der Qualitätssicherung umsetzen, die darauf ausgerichtet sind, dass alle Prüfungsaufträge in Übereinstimmung mit den PS abgewickelt werden.**

4A Art. 12 Abs. 1 des Revisionsaufsichtsgesetzes erlässt für die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen besondere Massnahmen zur Sicherung der Qualität der Revisionsdienstleistungen. Die Revisionsunternehmen stellen eine geeignete Organisation sicher und erlassen insbesondere schriftliche Weisungen über (Art. 12 Abs. 2 RAG):

a. die Anstellung, die Aus- und Weiterbildung, die Beurteilung, die Zeichnungsberechtigung und das gebotene Verhalten der Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter;
b. die Annahme neuer und die Weiterführung bestehender Aufträge für Revisionsdienstleistungen;
c. die Überwachung der Massnahmen zur Sicherung der Unabhängigkeit und der Qualität.

5 Art, Zeitpunkt und Umfang der Massnahmen der Qualitätssicherung eines Prüfungsunternehmens hängen von verschiedenen Faktoren ab (z.B. Umfang und Art der Tätigkeit des Prüfungsunternehmens; geographische Verbreitung; Organisation; Kosten-/Nutzen-Angemessenheit). Deshalb werden die von Prüfungsunternehmen angewandten Grundsätze und Massnahmen sowie das Ausmass ihrer Dokumentation unterschiedlich sein. Illustrative Beispiele für Massnahmen der Qualitätssicherung sind im *Anhang* dieses PS wiedergegeben.

6 Die Qualitätssicherung eines Prüfungsunternehmens beinhaltet üblicherweise Folgendes:

(a) Anforderungen gemäss den Berufsgrundsätzen (Standes- und Berufsregeln) der Treuhand-Kammer und diese konkretisierende Bestimmungen sowie *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*):
Prüfungsmitarbeiter müssen die Grundsätze der Unabhängigkeit, Integrität, Objektivität, Verschwiegenheit und des professionellen Verhaltens einhalten.

(b) Zulassung und Kompetenz (s. *Standes- und Berufsregeln* der Treuhand-Kammer und diese konkretisierende Bestimmungen sowie *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*):
Prüfungsmitarbeiter müssen die erforderlichen Fachkenntnisse und die erforderliche professionelle Kompetenz erlangt haben und beibehalten, um ihren Pflichten mit angemessener Sorgfalt nachzukommen.

(c) Zuweisung von Arbeiten:
Arbeiten müssen jenen Prüfungsmitarbeitern zugewiesen werden, die den Grad an fachlicher Ausbildung und Können haben, welcher im Einzelfall erforderlich ist.

(d) Delegation von Arbeiten:
Anleitung, Überwachung und Durchsicht von Arbeiten müssen auf allen Ebenen genügen, um sicherzustellen, dass die Arbeiten vertretbaren Qualitätsstandards entsprechen.

(e) Konsultation:
Wo immer nötig, muss der Rat von Experten – innerhalb oder ausserhalb des Prüfungsunternehmens – eingeholt werden (s. *PS 620 Verwendung der Arbeiten eines Experten*).

(f) Annahme und Beibehaltung von Mandaten:
Zukünftige Mandate müssen vorgängig beurteilt und bestehende Mandate fortlaufend einer Durchsicht unterzogen werden. Beim Entscheid über die Annahme bzw. Beibehaltung eines Mandats müssen die Unabhängigkeit des Prüfungsunternehmens, dessen Fähigkeit, den Kunden angemessen zu betreuen und die Integrität leitender Personen des Kunden bedacht werden.

(g) Überwachung:
Die dauernde Angemessenheit und Wirksamkeit der Grundsätze und Massnahmen der Qualitätssicherung muss überwacht werden.

7 **Die allgemeinen Grundsätze und Massnahmen der Qualitätssicherung muss das Prüfungsunternehmen seinen Prüfungsmitarbeitern so mitteilen, dass diese sie verstehen und umsetzen.**

Einzelne Prüfungsaufträge

8 **Der Mandatsleiter muss jene Massnahmen der Qualitätssicherung umsetzen, die – im Rahmen der Grundsätze und Massnahmen des Prüfungsunternehmens – für den einzelnen Prüfungsauftrag angemessen sind.**

8A Art. 12 Abs. 3 des Revisionsaufsichtsgesetzes schreibt ausdrücklich vor, dass die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen bei den einzelnen Revisionsdienstleistungen insbesondere Folgendes gewährleisten:

a. die sachgerechte Zuteilung der Aufgaben;
b. die Überwachung der Arbeiten;
c. die Einhaltung der massgebenden Vorschriften und Standards zur Prüfung und zur Unabhängigkeit;
d. eine qualifizierte und unabhängige Nachkontrolle der Prüfungsergebnisse.

9 Der Mandatsleiter und die Mandatsmitarbeiter mit Überwachungsaufgaben berücksichtigen die professionelle Kompetenz der übrigen Mandatsmitarbeiter, wenn sie bei der Delegation von Arbeiten über das Mass an Anleitung, Überwachung und Durchsicht entscheiden, welches für jeden Mandatsmitarbeiter angemessen ist.

10 Jede Delegation von Arbeiten an Mandatsmitarbeiter erfolgt so, dass die Arbeiten mit angemessener Sorgfalt und von Personen durchgeführt werden, die den im Einzelfall erforderlichen Grad an professioneller Kompetenz haben.

Anleitung

11 Werden Arbeiten an Mandatsmitarbeiter delegiert, benötigen diese eine angemessene Anleitung. Hierzu gehört, dass die Mandatsmitarbeiter über ihre Pflichten sowie die Ziele der von ihnen durchzuführenden Prüfungshandlungen informiert werden. Hierzu gehört ferner, sie über Themen zu informieren, die Art, Ablauf und Umfang von Prüfungshandlungen beeinflussen können, in welche sie involviert sind, wie etwa die Art der Geschäftstätigkeit des Unternehmens und mögliche Probleme der Rechnungslegung oder der Prüfung.

12 Das Prüfungsprogramm ist ein wichtiges Werkzeug für die Vermittlung von Prüfungsanweisungen. Zeitplanung und Prüfungsstrategie sind ebenfalls hilfreich für die Vermittlung von Prüfungsanweisungen.

Überwachung

13 Die Überwachung hängt eng mit der Anleitung und der Durchsicht zusammen und kann Elemente von beidem beinhalten.

14 Mandatsleiter und Mandatsmitarbeiter mit Überwachungsaufgaben nehmen im Verlaufe der Prüfung folgende Funktionen wahr:
   (a) Überwachung des Arbeitsfortschritts zwecks Beurteilung, ob
      (i) Mandatsmitarbeiter die nötige Befähigung und Kompetenz besitzen, um die ihnen zugewiesenen Aufgaben wahrzunehmen;
      (ii) Mandatsmitarbeiter die Anleitungen zur Prüfung verstehen und
      (iii) die Arbeiten entsprechend der Prüfungsstrategie und dem Prüfungsprogramm durchgeführt werden.
   (b) Eruieren und Aufgreifen wesentlicher, im Prüfungsverlauf aufgeworfener Fragen der Rechnungslegung und der Prüfung (Einschätzung der Wesentlichkeit; Anpassung von Prüfungsstrategie und Prüfungsprogramm, soweit angebracht) und
   (c) Bereinigung von Meinungsverschiedenheiten zwischen Prüfungsmitarbeitern und Beurteilung, in welchem Masse Rat einzuholen ist (Konsultation).

Durchsicht

15 Die Arbeiten eines jeden Mandatsmitarbeiters bedürfen einer Durchsicht durch Prüfungsmitarbeiter mit mindestens gleicher Qualifikation, um festzustellen, ob
   (a) die Arbeiten entsprechend dem Prüfungsprogramm durchgeführt worden sind;
   (b) die durchgeführten Arbeiten und deren Ergebnisse angemessen dokumentiert worden sind;
   (c) alle wesentlichen Fragen der Prüfung gelöst worden sind oder sich in den Schlussfolgerungen widerspiegeln;
   (d) die Ziele der Prüfungshandlungen erreicht worden sind und
   (e) die formulierten Schlussfolgerungen mit den Ergebnissen der Arbeiten konsistent sind und das Prüfungsurteil stützen.

16 Der rechtzeitigen Überprüfung bedürfen
   (a) die Prüfungsstrategie und das Prüfungsprogramm (s. *PS 300 Planung*);
   (b) die Einschätzungen von inhärenten Risiken sowie Kontrollrisiken, einschliesslich der Ergebnisse verfahrensorientierter Prüfungshandlungen und der allenfalls daraus resultierenden Änderungen von Prüfungsstrategie und Prüfungsprogramm (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*);
   (c) die Dokumentation der mittels ergebnisorientierter Prüfungshandlungen erlangten Prüfungsnachweise und der daraus gezogenen Schlussfolgerungen, einschliesslich der Ergebnisse von Konsultationen (s. *PS 500 Prüfungsnachweise*), sowie
   (d) der Abschluss, die vorgeschlagenen Korrekturbuchungen und der vorgeschlagene Bericht des Abschlussprüfers (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

17 Zum Prozess der Überprüfung kann gehören, dass Prüfungsmitarbeiter, die sonst nicht in den Prüfungsauftrag involviert sind, beigezogen werden, um bestimmte zusätzliche Schritte durchzuführen, bevor der Bericht abgegeben wird. Das ist insbesondere bei grossen, komplexen Prüfungsaufträgen der Fall.

Anhang: Beispiele möglicher Massnahmen der Qualitätssicherung eines Prüfungsunternehmens

Anstelle von "Prüfungsmitarbeiter" (Ziffer 3 (c) dieses PS) wird nachstehend der Begriff "Mitarbeiter" verwendet.

A Anforderungen gemäss den Berufsgrundsätzen

Grundsatz

Mitarbeiter müssen die Grundsätze der Unabhängigkeit, Integrität, Objektivität, Verschwiegenheit und des professionellen Verhaltens einhalten.

Massnahmen

1 Bestimmung einer Person oder Personengruppe zur Erstellung von Anleitungen und Lösung von Fragen bezüglich Integrität, Objektivität, Unabhängigkeit und Verschwiegenheit.
   (a) Identifikation von Fragen, deren Lösung zu dokumentieren ist.
   (b) Konsultation massgebender Stellen, wenn dies erforderlich erscheint.

2 Information der Mitarbeiter aller Stufen über geltende Grundsätze und Massnahmen betreffend Unabhängigkeit, Integrität, Objektivität, Verschwiegenheit und berufswürdiges Verhalten.
   (a) Information der Mitarbeiter über die Grundsätze und Massnahmen des Unternehmens; mit Hinweis, dass von ihnen erwartet wird, dass sie damit vertraut sind.
   (b) Betonung der Unabhängigkeit in der mentalen Einstellung im Rahmen von Schulungen sowie bei der Überwachung und Überprüfung von Prüfungsaufträgen.
   (c) Rechtzeitige Information der Mitarbeiter über die Unternehmen, für welche die Unabhängigkeitsgrundsätze gelten.
   (d) Aufstellung und laufende Aktualisierung eines Verzeichnisses der Kunden des Prüfungsunternehmens und anderer Unternehmen (verbundene Unternehmen, Obergesellschaften, assoziierte Gesellschaften der Kunden usw.) im Hinblick auf die Unabhängigkeit.
      (i) Verfügbarkeit des Verzeichnisses für Mitarbeiter zur Feststellung ihrer Unabhängigkeit (auch Neueintretende).
      (ii) Festlegung eines Vorgehens zur Information der Mitarbeiter über Änderungen im Verzeichnis.

3 Überwachung der Einhaltung von Grundsätzen und Massnahmen bezüglich Unabhängigkeit, Integrität, Objektivität, Verschwiegenheit und berufswürdigem Verhalten.
   (a) Erlangung schriftlicher Bestätigungen von den Mitarbeitern, in der Regel jährlich, wonach:
      (i) sie mit den Grundsätzen und Massnahmen des Unternehmens vertraut sind;
      (ii) sie keine unzulässigen Anlagen halten und auch während der ganzen Periode keine gehalten haben;
      (iii) keine unzulässigen Beziehungen existieren und keine unzulässigen Transaktionen stattgefunden haben.
   (b) Zuweisung der Verantwortung zur Entscheidung über Ausnahmen an eine Person oder Personengruppe mit entsprechenden Kompetenzen.
   (c) Zuweisung der Verantwortung zur Erlangung von Bestätigungen und Überprüfung der Unabhängigkeitsdokumentation auf Vollständigkeit an eine Person oder Personengruppe mit entsprechenden Kompetenzen.

(d) Periodische Überprüfung der Verbindungen des Prüfungsunternehmens zu Kunden, um festzustellen, ob irgendwelche Beziehungen möglicherweise die Unabhängigkeit tatsächlich oder dem Anschein nach beeinträchtigen.

B Befähigung und Kompetenz

Grundsatz

Mitarbeiter müssen die erforderlichen Fachkenntnisse und die erforderliche professionelle Kompetenz erlangt haben und aufrechterhalten, um ihren Pflichten mit angemessener Sorgfalt nachzukommen.

Massnahmen

Anstellung von Mitarbeitern

1 Unterhalt eines Programms zur Rekrutierung qualifizierter Mitarbeiter durch Planung des Personalbedarfs, Festlegung von Anstellungszielen und Festlegung von Anforderungen an Personen, welche in die Anstellung von Mitarbeitern involviert sind.
   (a) Planung des Personalbedarfs auf allen Ebenen und Festlegung quantitativer Ziele für die Anstellung von Mitarbeitern aufgrund des derzeitigen Kundenstamms, des erwarteten Wachstums und der Pensionierung von Mitarbeitern.
   (b) Ausarbeitung eines Programms zur Erreichung dieser Anstellungsziele durch Festlegung von:
      (i) "Quellen" potenzieller Mitarbeiter;
      (ii) Methoden der Kontaktaufnahme mit potenziellen Mitarbeitern;
      (iii) Methoden, um bestimmte potenzielle Mitarbeiter zu identifizieren;
      (iv) Methoden, um potenzielle Mitarbeiter zu gewinnen und sie über das Prüfungsunternehmen zu informieren;
      (v) Methoden der Evaluation potenzieller Mitarbeiter und der Auswahl jener, denen eine Anstellung offeriert werden soll.
   (c) Information der in die Anstellung von Mitarbeitern involvierten Personen über den Bedarf an Mitarbeitern und die Anstellungsziele.
   (d) Übertragung der Verantwortung für Anstellungsentscheide an autorisierte Personen.
   (e) Überwachung der Wirksamkeit des Rekrutierungsprogramms.
      (i) Periodische Überprüfung des Einstellungsprogramms, um festzustellen, ob die Grundsätze und Massnahmen zur Anstellung qualifizierter Mitarbeiter eingehalten werden.
      (ii) Periodische Überprüfung der Resultate, um festzustellen, ob die Ziele erreicht wurden und der Personalbedarf gedeckt wurde.

2 Einführung von Anforderungsprofilen und Richtlinien zur Evaluation potenzieller Mitarbeiter aller Stufen.
   (a) Definition der gesuchten Eigenschaften wie Intelligenz, Integrität, Ehrlichkeit, Motivation und Eignung für den Beruf.
   (b) Definition wünschenswerter Leistungen und Erfahrungen sowohl von Berufsanfängern als auch von erfahrenen Mitarbeitern. Z.B.:
      (i) Studium.
      (ii) Persönliche Leistungen.
      (iii) Berufliche Erfahrung.
      (iv) Persönliche Interessen.

(c) Erstellung von Richtlinien für die Anstellung von Personen in Situationen wie etwa:
  (i) Anstellung von Verwandten von Mitarbeitern oder Verwandten von Kunden.
  (ii) Wiederanstellung früherer Mitarbeiter.
  (iii) Anstellung von Mitarbeitern von Kunden.

(d) Beschaffung von Hintergrundinformationen und Dokumenten zur Qualifikation von Bewerbern durch geeignete Mittel wie etwa:
  (i) Lebensläufe.
  (ii) Bewerbungsformulare.
  (iii) Vorstellungsgepräche.
  (iv) Studiennachweise.
  (v) Persönliche Referenzen.
  (vi) Empfehlungen früherer Arbeitgeber.

e) Beurteilung der Qualifikation neuer Mitarbeiter, einschliesslich solcher, die nicht auf dem üblichen Weg angestellt wurden (z.B. Mitarbeiter, die auf Vorgesetzten-Stufe oder via Fusion oder Übernahme eingetreten sind), um festzustellen, dass sie den Anforderungen und Standards des Prüfungsunternehmens genügen.

3 Information von Bewerbern und neuen Mitarbeitern über die für sie relevanten Grundsätze und Massnahmen des Prüfungsunternehmens.

(a) Information von Bewerbern und neuen Mitarbeitern mit einer Broschüre oder anderen Mitteln.

(b) Erstellung und laufende Aktualisierung eines Handbuches über die Grundsätze und Massnahmen zuhanden der Mitarbeiter.

(c) Durchführung einer Orientierungsveranstaltung für neue Mitarbeiter.

Berufliche Weiterbildung

4 Erstellung und Kommunikation von Richtlinien und Anforderungen für eine kontinuierliche berufliche Weiterbildung.

(a) Zuweisung der Verantwortung für die berufliche Weiterbildung an eine Person oder Personengruppe mit entsprechenden Kompetenzen.

(b) Sicherstellung der Überprüfung vom Prüfungsunternehmen entwickelter Programme durch qualifizierte Personen. Die Programme enthalten Zielsetzungen sowie Anforderungen an die Ausbildung und/oder Erfahrung.

(c) Bereitstellung eines Einführungsprogramms für neue Mitarbeiter über das Prüfungsunternehmen und den Beruf.
  (i) Erarbeitung von Publikationen und Programmen zur Information neuer Mitarbeiter über ihre beruflichen Aufgaben und Chancen.
  (ii) Zuweisung der Verantwortung für Orientierungsveranstaltungen, an denen die beruflichen Aufgaben und die Grundsätze des Prüfungsunternehmens erläutert werden.

(d) Festlegung der Anforderungen an die berufliche Weiterbildung der Mitarbeiter aller Stufen.
  (i) Berücksichtigung von gesetzlichen Vorschriften, Berufsgrundsätzen und freiwilligen Regeln bei der Festlegung der Anforderungen des Prüfungsunternehmens.
  (ii) Ermunterung zur Teilnahme an externen Programmen zur kontinuierlichen beruflichen Weiterbildung, einschliesslich Kursen im Selbststudium.

(iii) Ermunterung zur Mitgliedschaft in Berufsorganisationen. Überlegung, ob das Prüfungsunternehmen Mitgliederbeiträge und Kosten ganz oder teilweise übernehmen soll.

(iv) Ermunterung der Mitarbeiter zur Mitwirkung in Fachgremien, Abfassung von Artikeln und Teilnahme an sonstigen Aktivitäten des Berufsstandes.

(e) Überwachung der beruflichen Weiterbildungsprogramme und Führung einer entsprechenden Dokumentation sowohl für das Prüfungsunternehmen als auch für die einzelnen Mitarbeiter.

(i) Periodische Überprüfung der Teilnehmerverzeichnisse zur Feststellung der Einhaltung der Anforderungen des Prüfungsunternehmens.

(ii) Periodische Überprüfung von Beurteilungsformularen und anderen Aufzeichnungen über Weiterbildungsprogramme, um festzustellen, ob diese wirkungsvoll sind und den Zielen des Prüfungsunternehmens entsprechen. Beurteilung der Notwendigkeit neuer Programme sowie der Überarbeitung oder Einstellung ungenügender Programme.

5 Information der Mitarbeiter über aktuelle Entwicklungen bei fachlichen Standards des Berufs sowie über Materialien zu den fachlichen Grundsätzen und Massnahmen des Prüfungsunternehmens. Ermunterung der Mitarbeiter zu eigenverantwortlicher Weiterbildung.

(a) Bereitstellung von Literatur über aktuelle Entwicklungen bei fachlichen Standards.

(i) Abgabe von Materialien von allgemeinem Interesse, wie etwa relevanter internationaler und nationaler Verlautbarungen zu Fragen der Rechnungslegung und Prüfung, an die Mitarbeiter.

(ii) Abgabe von Materialien über relevante Vorschriften in speziellen Bereichen wie etwa Kapitalmarkt- und Steuerrecht an Personen mit Verantwortung in diesen Bereichen.

(iii) Abgabe eines Handbuchs oder Leitfadens über Grundsätze und Massnahmen des Prüfungsunternehmens in Fachfragen an die Mitarbeiter. Das Handbuch bzw. der Leitfaden bedarf bei neuen Entwicklungen und veränderten Bedingungen der Aktualisierung.

(b) Entwicklung oder Beschaffung von Kursunterlagen sowie Auswahl und Vorbereitung von Referenten für eigene Schulungsveranstaltungen.

(i) Festlegung der Ziele der Veranstaltungen sowie der jeweiligen Anforderungen an die Ausbildung und/oder Erfahrung.

(ii) Sicherstellung, dass die Referenten sowohl fachlich als auch didaktisch qualifiziert sind.

(iii) Beurteilung der Inhalte und der Referenten durch die Teilnehmer.

(iv) Beurteilung der Inhalte und der Teilnehmer durch die Referenten.

(v) Aktualisierung der Veranstaltungen im Lichte neuer Entwicklungen, veränderter Bedingungen und der Beurteilungen.

(vi) Unterhalt einer Bibliothek oder ähnlichen Einrichtung mit Literatur, Verlautbarungen und Unternehmenspublikationen zu Fachfragen.

6 Soweit erforderlich, Bereitstellung von Programmen zur Deckung des Bedarfs des Prüfungsunternehmens an Mitarbeitern mit Fachkompetenz in speziellen Bereichen und Branchen.

(a) Durchführung eigener Programme zur Entwicklung und Aufrechterhaltung von Fachkompetenz in speziellen Bereichen und Branchen wie etwa regulierte Bran-

chen; Prüfung im Umfeld der Informations- und Kommunikationstechnologie; statistische Stichprobenverfahren.

(b) Ermunterung zur Teilnahme an externen Programmen (Kurse, Tagungen usw.) zwecks Erwerb von Fach- oder Branchenkenntnissen.

(c) Ermunterung zur Mitgliedschaft und Mitwirkung in Organisationen, die sich mit speziellen Bereichen und Branchen befassen.

(d) Bereitstellung von Fachliteratur zu speziellen Bereichen und Branchen.

Karriere

7 Festlegung von Qualifikationen, die für die verschiedenen Stufen der Verantwortung im Prüfungsunternehmen als notwendig erachtet werden.

(a) Erarbeitung von Richtlinien, welche die Aufgaben auf jeder Stufe sowie die erwartete Leistung und Qualifikation für eine Beförderung auf diese Stufe umschreiben, darunter:

(i) Titel und entsprechende Aufgaben.

(ii) Erfahrung (kann als Zeitspanne ausgedrückt sein), die im allgemeinen für eine Beförderung auf die nächsthöhere Stufe erforderlich ist.

(b) Festlegung von Kriterien, anhand derer die individuelle Leistung und das erwartete Können beurteilt werden, wie:

(i) Fachwissen.

(ii) Analytische Fähigkeiten und Beurteilungsvermögen.

(iii) Kommunikationsfähigkeit.

(iv) Führungsqualitäten und didaktisches Geschick.

(v) Kundenbeziehungen.

(vi) Persönliche Einstellung und professionelles Verhalten (Charakter, Intelligenz, Urteilskraft und Motivation).

(vii) Wirtschaftsprüferdiplom als Voraussetzung der Beförderung in eine Vorgesetztenposition.

(c) Information der Mitarbeiter über Grundsätze und Methoden hinsichtlich Beförderungen mittels eines Personalhandbuchs oder auf andere Weise.

8 Beurteilung der Leistung der Mitarbeiter sowie Information der Mitarbeiter über ihre Fortschritte.

(a) Sammlung und Auswertung von Informationen über die Leistung der Mitarbeiter.

(i) Festlegung der Verantwortlichkeit für die Mitarbeiterbeurteilung und der diesbezüglichen Anforderungen auf jeder Stufe; mit Bezeichnung, wer welche Beurteilungen erstellt und wann.

(ii) Unterrichtung der Mitarbeiter über die Ziele der Mitarbeiterbeurteilung.

(iii) Verwendung von – eventuell standardisierten – Formularen für die Leistungsbeurteilung von Mitarbeitern.

(iv) Besprechung der Beurteilung mit der beurteilten Person.

(v) Vorschrift, dass Beurteilungen vom Vorgesetzten des Beurteilenden überprüft werden.

(vi) Überprüfung von Beurteilungen, um festzustellen, dass die Mitarbeiter für verschiedene Personen gearbeitet haben und von verschiedenen Personen beurteilt wurden.

(vii) Feststellung, dass die Beurteilungen rechtzeitig abgeschlossen wurden.

(viii) Dokumentation des Prozesses der Mitarbeiterbeurteilung in den Personalakten.

(b) Periodische Beratung der Mitarbeiter über ihre Fortschritte und ihre Karrieremöglichkeiten.
   (i) Periodische Durchsicht der Leistungsbeurteilung mit den Mitarbeitern; unter Einschätzung der im Prüfungsunternehmen erzielten Fortschritte. Zu den Gesichtspunkten gehören:
      - Leistung.
      - Ziele des Prüfungsunternehmens und der beurteilten Person für die Zukunft.
      - Bevorzugte Tätigkeiten.
      - Karrieremöglichkeiten.
   (ii) Periodische Beurteilung der Partner durch den Seniorpartner oder andere Partner und Besprechung mit den Partnern, ob sie weiterhin die für ihre Aufgaben notwendige Qualifikation haben.
   (iii) Periodische Überprüfung des Systems der Mitarbeiterbeurteilung, um sicherzustellen, dass:
      - Beurteilungen und Dokumentation wie vorgesehen erfolgen, und zwar rechtzeitig.
      - Die festgelegten Voraussetzungen einer Beförderung erfüllt sind.
      - Personalentscheidungen im Einklang mit den Beurteilungen stehen.
      - Eine aussergewöhnliche Leistung entsprechend anerkannt wird.

9 Zuweisung der Verantwortung für Beförderungsentscheide.
   (a) Zuweisung der Verantwortung an bestimmte Personen. Bezeichnet werden die Verantwortlichen für: Entscheide über Beförderungen und Kündigungen; Durchführung von Beurteilungsgesprächen mit für eine Beförderung vorgesehenen Personen; Dokumentation der Ergebnisse dieser Gespräche; Führung entsprechender Aufzeichnungen.
   (b) Beurteilung der vorliegenden Daten unter Berücksichtigung der Qualität der geleisteten Arbeit bei Beförderungsentscheiden.
   (c) Periodische Auswertung der Erfahrung des Unternehmens mit Beförderungen, um festzustellen, ob Personen, welche die festgelegten Kriterien erfüllen, auch grössere Verantwortung zugewiesen bekommen.

C Zuweisung von Arbeiten

Grundsatz

Arbeiten müssen jenen Mitarbeitern zugewiesen werden, die den Grad an fachlicher Ausbildung und Können haben, welcher im Einzelfall erforderlich ist.

Massnahmen

1 Festlegung der Vorgehensweise des Prüfungsunternehmens bei der Anstellung von Mitarbeitern; einschliesslich der Planung des Personalbedarfs insgesamt und für die einzelnen Niederlassungen sowie der Massnahmen, die dazu dienen, den Personalbedarf und die Fähigkeiten, persönliche Entwicklung und Auslastung der einzelnen Mitarbeiter ins Gleichgewicht zu bringen.
   (a) Planung des Personalbedarfs des Prüfungsunternehmens insgesamt und für die einzelnen Niederlassungen.
   (b) Rechtzeitige Feststellung des Personalbedarfs für bestimmte Prüfungsaufträge.
   (c) Erstellung von Zeitbudgets für Prüfungen zur Feststellung des Personalbedarfs und Planung der Arbeiten.

(d) Beachtung der folgenden Faktoren zur Erzielung eines Gleichgewichts von Personalbedarf sowie Fähigkeiten, persönlicher Entwicklung und Auslastung der einzelnen Mitarbeiter:
  (i) Grösse und Komplexität des Prüfungsauftrags.
  (ii) Verfügbarkeit von Mitarbeitern.
  (iii) Erforderliche Spezialkenntnisse.
  (iv) Zeitliche Prüfungsplanung.
  (v) Kontinuität und periodische Rotation von Mitarbeitern.
  (vi) Möglichkeiten zur Schulung "on the job".

2 Zuweisung der Verantwortung für die Personalplanung bei Prüfungsaufträgen an (eine) geeignete Person(en).
  (a) Beachtung folgender Gesichtspunkte bei der Zuweisung von Personen:
    (i) Anforderungen des jeweiligen Prüfungsauftrags an Personal- und Zeitplanung.
    (ii) Beurteilung der Qualifikationen von Mitarbeitern in Bezug auf Erfahrung, Position, beruflichen Hintergrund und besondere Spezialkenntnisse.
    (iii) Geplante Überwachung und geplanter Einbezug von Vorgesetzten.
    (iv) Vorgesehene zeitliche Verfügbarkeit der zugewiesenen Personen.
    (v) Möglichkeit von Unabhängigkeitsproblemen oder Interessenkonflikten, wie etwa Zuweisung von Mitarbeitern zu Kunden, die frühere Arbeitgeber oder Arbeitgeber von Angehörigen sind.
  (b) Angemessene Berücksichtigung sowohl der Kontinuität als auch der Rotation bei der Zuweisung von Mitarbeitern, um einerseits eine effiziente Abwicklung der Prüfung und andererseits die Möglichkeit unterschiedlicher Erfahrung und eines unterschiedlichen Hintergrunds von Mitarbeitern zu berücksichtigen.

3 Genehmigung der Zeit- und Personalplanung für den jeweiligen Prüfungsauftrag durch den Mandatsleiter.
  (a) Vorlage der einem Prüfungsauftrag zuzuweisenden Mitarbeiter mit Namen und der Qualifikationen zwecks Überprüfung und Genehmigung (wo erforderlich).
  (b) Beurteilung der Erfahrung und Schulung der Mitarbeiter angesichts der Komplexität und anderer Anforderungen des jeweiligen Prüfungsauftrags sowie des vorgesehenen Umfangs an Überwachung.

D Delegation von Arbeiten

Grundsatz

Anleitung, Überwachung und Durchsicht von Arbeiten müssen auf allen Ebenen genügen, um sicherzustellen, dass die Arbeiten vertretbaren Qualitätsstandards entsprechen.

Massnahmen

1 Festlegung von Massnahmen für die Prüfungsplanung.
  (a) Zuweisung der Verantwortung für die Planung eines Prüfungsauftrags. Geeignete Beteiligung von der Prüfung zugewiesenen Mitarbeitern an der Prüfungsplanung.
  (b) Beschaffung von Hintergrundinformationen oder Überprüfung der bei vorangegangenen Prüfungen erlangten Informationen und Aktualisierung entsprechend geänderten Umständen.

(c) Umschreibung von Themen, die in die Prüfungsstrategie und das Prüfungsprogramm aufzunehmen sind, wie etwa:
  (i) Erarbeitung von Vorschlägen für Prüfungsprogramme in bestimmten Bereichen.
  (ii) Bestimmung des Personalbedarfs und der Notwendigkeit von Spezialkenntnissen.
  (iii) Erarbeitung von Schätzungen des Zeitbedarfs bis zur Beendigung der Prüfung.
  (iv) Berücksichtigung der aktuellen wirtschaftlichen Bedingungen des Kunden oder seiner Branche sowie ihrer möglichen Auswirkung auf die Abwicklung der Prüfung.

2 Festlegung von Massnahmen zur Aufrechterhaltung der Qualitätsstandards des Prüfungsunternehmens bei den Arbeiten.
  (a) Angemessene Überwachung auf allen organisatorischen Stufen; unter Berücksichtigung von Schulung, Fähigkeiten und Erfahrung der zugewiesenen Mitarbeiter.
  (b) Erarbeitung von Richtlinien für Form und Inhalt von Arbeitspapieren.
  (c) Verwendung standardisierter Formulare, Checklisten und Fragebögen in angemessenem Umfang als Hilfsmittel für Prüfungen.
  (d) Bereitstellung von Massnahmen zur Lösung fachlicher Meinungsverschiedenheiten innerhalb des Prüfungsteams.

3 Einplanung von Schulung "on the job" bei den Prüfungen.
  (a) Betonung der Bedeutung von Schulung "on the job" als wesentlicher Bestandteil der individuellen Weiterbildung.
    (i) Besprechung mit den Mandatsmitarbeitern über den Zusammenhang ihrer Arbeiten mit der Prüfung insgesamt.
    (ii) Beteiligung von Mandatsmitarbeitern bei möglichst vielen Teilbereichen der Prüfung.
  (b) Betonung der Bedeutung von Führungseigenschaften und Einbezug dieser Thematik in die Schulungsprogramme des Prüfungsunternehmens.
  (c) Ermunterung der Mitarbeiter zur Schulung und Entwicklung ihnen unterstellter Mitarbeiter.
  (d) Überwachung der Zuteilung von Personen, um festzustellen, ob diese
    (i) den Anforderungen von Gesetzgeber, Aufsichtsbehörde oder Berufsorganisation an die praktische Erfahrung genügen;
    (ii) in verschiedenen Bereichen einer Prüfung und verschiedenen Branchen Erfahrung sammeln;
    (iii) für verschiedene Vorgesetzte arbeiten.

E Konsultation

Grundsatz

Wo immer nötig, muss der Rat von Experten – innerhalb oder ausserhalb des Prüfungsunternehmens – eingeholt werden (Konsultation).

Massnahmen

1 Festlegung von Bereichen und speziellen Situationen, in denen die Konsultation massgebender Personen oder Quellen erforderlich ist. Ermunterung der Mitarbeiter zu entsprechender Konsultation auch bei anderen komplexen oder ungewöhnlichen Fragen.
   (a) Information der Mitarbeiter über die Grundsätze und Massnahmen des Prüfungsunternehmens bezüglich Konsultation.
   (b) Umschreibung von Bereichen oder speziellen Situationen, in denen die Konsultation wegen der Art oder Komplexität des Sachverhalts erforderlich ist. Beispiele:
      (i) Anwendung neu erschienener fachlicher Verlautbarungen.
      (ii) Branchen mit speziellen Anforderungen an die Rechnungslegung, Prüfung oder Berichterstattung.
      (iii) Neu auftretende praktische Probleme.
      (iv) Einreiche- und Meldepflichten gegenüber Behörden, namentlich nach ausländischem Recht.
   (c) Zugang zu entsprechenden Fachbibliotheken und anderen massgebenden Quellen.
      (i) Zuweisung der Verantwortung für eine Fachbibliothek in jeder Niederlassung.
      (ii) Unterhalt fachlicher Handbücher und Herausgabe fachlicher Verlautbarungen, einschliesslich solcher zu besonderen Branchen und anderen Besonderheiten.
      (iii) Vereinbarungen zur Konsultation anderer Unternehmen und Personen, soweit zur Ergänzung eigener Ressourcen des Prüfungsunternehmens erforderlich.
      (iv) Übermittlung von Problemen an eine Stelle der Berufsorganisation, deren Aufgabe die Behandlung fachlicher Anfragen ist.

2 Bezeichnung von Personen als Spezialisten, die zu konsultieren sind, und Festlegung ihrer Kompetenzen bei Konsultationen.
   (a) Bezeichnung von Personen als Spezialisten für die Einreichung von Unterlagen oder Meldung an Behörden.
   (b) Bezeichnung von Spezialisten für besondere Branchen.
   (c) Unterrichtung der Mitarbeiter über die Verbindlichkeit von Stellungnahmen der Spezialisten und über die Massnahmen zur Lösung von Meinungsverschiedenheiten mit diesen.

3 Bezeichnung des Umfangs der Dokumentation über die Ergebnisse der Konsultation in Bereichen und speziellen Situationen, wo diese erforderlich ist.
   (a) Unterrichtung der Mitarbeiter über den erforderlichen Umfang der Dokumentation und die Verantwortung für deren Erstellung.
   (b) Hinweis, wo die Dokumentation über die Konsultation aufzubewahren ist.
   (c) Führung einer themenbezogenen Dokumentation mit den Ergebnissen von Konsultationen, um darin nachzuschlagen.

F Annahme und Beibehaltung von Mandaten

Grundsatz

Zukünftige Mandate müssen vorgängig beurteilt und bestehende Mandate fortlaufend einer Durchsicht unterzogen werden. Beim Entscheid über die Annahme bzw. Beibehaltung eines Mandats müssen die Unabhängigkeit des Prüfungsunternehmens, dessen Fähigkeit, den Kunden angemessen zu betreuen und die Integrität leitender Personen des Kunden bedacht werden.

Massnahmen

1 Einführung von Massnahmen zur Beurteilung zukünftiger Mandate vor der Mandatsannahme.

(a) Die Massnahmen zur Beurteilung können Folgendes beinhalten:

(i) Durchsicht verfügbarer Abschlüsse zukünftiger Kunden wie etwa Geschäftsberichte, Zwischenabschlüsse und Steuererklärungen.

(ii) Befragung Dritter, um Informationen über den zukünftigen Kunden, dessen Unternehmensleitung und dessen leitende Angestellte zu bekommen, die sich möglicherweise auf die Beurteilung auswirken. Anfragen können an die Kreditgeber des zukünftigen Kunden, seine Rechtsberater, seine Investmentbank und andere Vertreter der Finanz- und Geschäftswelt gerichtet werden, die möglicherweise solche Kenntnisse haben.

(iii) Kommunikation mit dem bisherigen Abschlussprüfer. Dazu gehören Fragen bezüglich Tatsachen, die sich auf die Integrität der Unternehmensleitung, Meinungsverschiedenheiten mit der Unternehmensleitung über die Rechnungslegungsgrundsätze, Prüfungshandlungen oder andere wichtige Sachverhalte beziehen sowie auf die Gründe für den Prüferwechsel aus Sicht des bisherigen Abschlussprüfers.

(iv) Berücksichtigung von Umständen, die dazu führen, dass das Mandat nach Auffassung des Prüfungsunternehmens spezielle Aufmerksamkeit erfordert oder ungewöhnliche Risiken aufweist.

(v) Beurteilung der Unabhängigkeit des Prüfungsunternehmens und seiner Fähigkeit zur Betreuung des zukünftigen Kunden. Bei Letzterem kommen Erfordernisse hinsichtlich Fachkenntnissen, Branchenkenntnissen und Personal in Betracht.

(vi) Feststellung, ob die Annahme des Mandats nicht gegen die Berufsgrundsätze verstösst.

(b) Bestimmung einer Person oder Personengruppe auf angemessener Führungsstufe zur Beurteilung der erlangten Informationen über den zukünftigen Kunden und zum Entscheid über die Mandatsannahme.

(i) Beurteilung der Art von Mandaten, welche das Prüfungsunternehmen nicht oder nur unter bestimmten Bedingungen annehmen würde.

(ii) Dokumentation des getroffenen Entscheids.

(c) Information zuständiger Mitarbeiter über Grundsätze und Massnahmen des Prüfungsunternehmens hinsichtlich der Annahme von Mandaten.

(d) Zuweisung der Verantwortung für die Grundsätze und Massnahmen hinsichtlich der Annahme von Mandaten sowie die Überwachung ihrer Einhaltung.

2 Beurteilung von Mandaten bei Eintritt bestimmter Ereignisse und Entscheid über die Fortsetzung der Beziehungen.

(a) Zu solchen bestimmten Ereignissen können gehören:

(i) Ablauf einer bestimmten Zeitspanne.

(ii) Wesentliche Änderung in einem oder mehreren der folgenden Punkte:

- Geschäftsleitung
- Verantwortliche für die Leitung und Überwachung
- Eigentumsverhältnisse
- Rechtsberater
- Vermögens-, Finanz- und Ertragslage
- Stand von Rechtsstreitigkeiten

- Umfang des Auftrags
- Art der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens.

(iii) Gegebenheiten, die – hätten sie im Zeitpunkt der Mandatsannahme schon bestanden – zur Ablehnung des Mandats geführt hätten.

(b) Bestimmung einer Person oder Personengruppe auf angemessener Führungsstufe zur Beurteilung erlangter Informationen und zum Entscheid über die Beibehaltung des Mandats.

(i) Beurteilung der Art von Mandaten, welche das Prüfungsunternehmen nicht oder nur unter bestimmten Bedingungen weiterführen würde.

(ii) Dokumentation des getroffenen Entscheids.

(c) Information zuständiger Mitarbeiter über Grundsätze und Massnahmen des Prüfungsunternehmens zur Beibehaltung von Mandaten.

(d) Zuweisung der Verantwortung für die Grundsätze und Massnahmen hinsichtlich der Beibehaltung von Mandaten sowie die Überwachung ihrer Einhaltung.

G Überwachung

Grundsatz

Die dauernde Angemessenheit und Wirksamkeit der Grundsätze und Massnahmen der Qualitätssicherung muss überwacht werden.

Massnahmen

1 Festlegung von Umfang und Inhalt des Überwachungsprogramms des Prüfungsunternehmens.

(a) Festlegung der notwendigen Überwachungsmassnahmen, damit die übrigen Grundsätze und Massnahmen der Qualitätssicherung mit angemessener Sicherheit wirksam funktionieren.

(i) Festlegung von Zielen und Erarbeitung von Anleitungen und Arbeitsprogrammen zur Verwendung bei der Überwachung.

(ii) Erstellung von Richtlinien über den Umfang der jeweiligen Arbeiten und die Auswahlkriterien zu überprüfender Mandate.

(iii) Festlegung der Häufigkeit und des Zeitpunkts von Überwachungsaktivitäten.

(iv) Entwicklung von Massnahmen zur Beilegung möglicher Meinungsverschiedenheiten zwischen Personen, welche die Überprüfung vornehmen und dem Prüfungsteam oder leitenden Mitarbeitern.

(b) Festlegung des erforderlichen Kompetenzniveaus usw. von Personen, die bei Überwachungsaktivitäten mitwirken, und der Methode zur Auswahl dieser Personen.

(i) Festlegung von Kriterien zur Auswahl überwachender Mitarbeiter; einschliesslich Verantwortungsstufe im Prüfungsunternehmen und Anforderungen hinsichtlich Spezialkenntnissen.

(ii) Zuweisung der Verantwortung für die Auswahl überwachender Mitarbeiter.

(c) Durchführung von Überwachungsaktivitäten.

(i) Überprüfung der Einhaltung von Grundsätzen und Massnahmen der Qualitätssicherung des Prüfungsunternehmens im Allgemeinen.

(ii) Überprüfung ausgewählter Mandate hinsichtlich Einhaltung der Berufsgrundsätze sowie von Grundsätzen und Massnahmen der Qualitätssicherung des Prüfungsunternehmens.

2 Festlegung der Berichterstattung über Feststellungen an die angemessene Führungsstufe, der Überwachung durchgeführter oder geplanter Überwachungsmassnahmen sowie der Überprüfung des Qualitätssicherungssystems des Prüfungsunternehmens als Ganzes.

(a) Besprechung allgemeiner Feststellungen mit leitenden Mitarbeitern.

(b) Besprechung der Feststellungen zu ausgewählten Mandaten mit dem Mandatsleiter.

(c) Berichterstattung sowohl über die allgemeinen Feststellungen als auch über die Feststellungen zu ausgewählten Mandaten sowie über Empfehlungen an die Leitung des Prüfungsunternehmens; einschliesslich durchgeführter oder geplanter Korrekturmassnahmen.

(d) Feststellung, ob geplanten Korrekturmassnahmen durchgeführt wurden.

(e) Feststellung, ob die Grundsätze und Massnahmen der Qualitätssicherung im Lichte der Ergebnisse von Überwachungsaktivitäten oder anderer relevanter Sachverhalte geändert werden müssen.

Schweizer Prüfungsstandard: Dokumentation der Abschlussprüfung (PS 230)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen zur Dokumentation im Rahmen der Abschlussprüfung. Der Begriff "Dokumentation" umfasst Arbeitspapiere, die der Prüfer selbst erstellt hat und solche, die von unternehmensinternen oder von externen Quellen stammen.	1-3
Arbeitspapiere dienen der Planung, Durchführung und Überwachung der Prüfungsarbeiten und halten die erlangten Nachweise fest.	4
Form und Inhalt der Arbeitspapiere Die Arbeitspapiere enthalten Informationen zur Planung und Durchführung der Prüfung und dokumentieren die Überlegungen zu den wesentlichen Sachverhalten, die Ermessensentscheide erfordern und die Schlussfolgerungen daraus. Der Umfang der Arbeitspapiere ist eine Frage des professionellen Ermessens. Als Richtlinie kann gelten, dass an Art und Umfang jene Arbeitspapiere erforderlich sind, damit daraus ein anderer Prüfer ohne spezifische Mandatserfahrung die Prüfung als Ganzes (d. h. nicht Einzelaspekte) verstehen kann.	6, 7
Die Arbeitspapiere sind nicht Ersatz für die buchhalterischen Aufzeichnungen des Unternehmens.	14
Die Verwendung standardisierter Arbeitspapiere (Checklisten, Mustertexte u. a.) und vom Unternehmen erstellte Dokumente können die Prüfungseffizienz erhöhen.	9, 10
→ Bestimmungsgrössen für Form und Inhalt von Arbeitspapieren	8
→ Liste möglicher Inhalte	11-12
Aufbewahrung und Eigentum der Arbeitspapiere Der Prüfer muss die vertrauliche und sichere Aufbewahrung der Dokumentation gewährleisten.	13, 13A
Arbeitspapiere sind Eigentum des Prüfers; eine Herausgabepflicht besteht nur im Fall richterlicher Anordnung im Rahmen der Zeugnispflicht.	14, 14A

Schweizer Prüfungsstandard: Dokumentation der Abschlussprüfung (PS 230)

Einleitung 57
Form und Inhalt der Arbeitspapiere 57
Vertraulichkeit; sichere Verwahrung, Aufbewahrung und Eigentum der Arbeitspapiere 60

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 4. Dezember 2009 verabschiedet. Er setzt *ISA 230 Documentation* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2010 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zur Dokumentation im Rahmen der Abschlussprüfung.

2 **Der Abschlussprüfer muss Sachverhalte dokumentieren, die wichtig sind als Nachweise zur Stützung des Prüfungsurteils und dafür, dass die Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den PS vorgenommen wurde** (s. *PS 500 Prüfungsnachweise*).

3 Unter “Dokumentation” werden die Unterlagen verstanden, welche im Verlauf der Abschlussprüfung vom Abschlussprüfer selbst erstellt, für ihn erstellt oder von ihm zur Aufbewahrung bestimmt worden sind (auch "Arbeitspapiere" genannt). Dabei kann es sich um Daten in Papierform handeln oder um solche, die auf elektronischen, optischen oder anderen Medien gespeichert sind.

4 Arbeitspapiere:
(a) dienen zur Planung und Durchführung der Abschlussprüfung;
(b) dienen zur Überwachung und Durchsicht der Arbeiten und
(c) halten die bei den Arbeiten erlangten Nachweise fest, auf welchen das Prüfungsurteil beruht (s. *PS 500 Prüfungsnachweise*).

Form und Inhalt der Arbeitspapiere

5 **Die Arbeitspapiere müssen umfassend und detailliert genug sein, um ein gesamthaftes Verständnis der Abschlussprüfung zu vermitteln.**

5A Für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen gelten zusätzlich die Anforderungen des Art. 10 der Verordnung der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde über die Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen (Aufsichtsverordnung RAB).

6 **In den Arbeitspapieren muss der Abschlussprüfer Informationen über die Planung der Arbeiten** (s. *PS 300 Planung*), **über Art, Zeitpunkt und Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen, über deren Ergebnisse und über die Schlussfolgerungen aus den Prüfungsnachweisen festhalten. Die Arbeitspapiere dokumentieren auch die Überlegungen des Abschlussprüfers zu allen wesentlichen Sachverhalten, die Ermessensentscheide erfordern, und die Schlussfolgerungen daraus. Soweit schwierige Grundsatz- oder Ermessensfragen auftreten, halten die Arbeitspapiere jene relevanten Fakten fest, die dem Abschlussprüfer im Zeitpunkt seiner Schlussfolgerungen bekannt waren.**

7 Der Umfang der Arbeitspapiere ist eine Frage des professionellen Ermessens, da es weder nötig noch praktikabel ist, jeden einzelnen vom Abschlussprüfer beurteilten Sachverhalt zu dokumentieren. Der Beurteilung, wie umfangreich die zu erstellenden und aufzubewahrenden Arbeitspapiere sein müssen, kann die Überlegung dienen, was erforderlich wäre, damit ein anderer Abschlussprüfer ohne Erfahrung mit dem betreffenden Mandat die vorgenommenen Arbeiten und die Basis für die wichtigsten Entscheide – nicht aber Einzelaspekte der Prüfung – versteht. Ein Verständnis von Einzelaspekten der Prüfung erlangt jener andere Prüfer womöglich erst, wenn er diese mit dem Abschlussprüfer bespricht, welcher die Arbeitspapiere erstellt hat.

8 Form und Inhalt von Arbeitspapieren werden unter anderem von folgenden Umständen beeinflusst:

- Art des Auftrags.
- Form des Berichts.
- Art und Komplexität der Geschäftstätigkeit des Unternehmens.
- Art und Zustand von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle des Unternehmens (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle; PS 401 Prüfung im Umfeld der Informations- und Kommunikationstechnologie*).
- Bedarf – je nach Umständen – nach Anleitung, Überwachung und Durchsicht der Arbeiten von Prüfungsmitarbeitern.
- Jeweils angewandte, spezifische Prüfungsmethoden und -techniken.

9 Die Arbeitspapiere sind so zu gestalten und zu organisieren, dass sie den Umständen und den Bedürfnissen des Abschlussprüfers im Einzelfall gerecht werden. Die Verwendung standardisierter Arbeitspapiere (z.B. Checklisten; Mustertexte; Standardaufbau) kann die Effizienz der Erstellung und Durchsicht solcher Arbeitspapiere erhöhen. Sie erleichtert es, Arbeiten zu delegieren und ist gleichzeitig Mittel zur Qualitätskontrolle.

10 Um die Effizienz der Prüfung zu erhöhen, kann der Abschlussprüfer vom Unternehmen erstellte Aufzeichnungen, Analysen und andere Unterlagen verwenden. In diesem Fall muss er sich überlegen, ob die Unterlagen korrekt erstellt worden sind.

11 Arbeitspapiere enthalten üblicherweise:

- Informationen über die rechtliche und organisatorische Struktur des Unternehmens.
- Auszüge oder Kopien wichtiger rechtlicher Dokumente, Vereinbarungen und Protokolle.
- Informationen über die Branche und über das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld, in welchem das Unternehmen tätig ist (s. *PS 310 Kenntnis der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens*).
- Nachweise zum Planungsprozess einschliesslich des Prüfungsprogramms und allfälliger Änderungen (s. *PS 300 Planung*).
- Nachweise zum Verständnis des Abschlussprüfers vom Rechnungswesen-System und von der internen Kontrolle (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle; PS 401 Prüfung im Umfeld der Informations- und Kommunikationstechnologie*).
- Nachweise zur Einschätzung von inhärenten Risiken und Kontrollrisiken sowie zu deren allfälliger Änderung (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle; PS 401 Prüfung im Umfeld der Informations- und Kommunikationstechnologie*).
- Nachweise zur Beurteilung der Arbeiten der Internen Revision und zu den Schlussfolgerungen daraus (s. *PS 610 Interne Revision – Auswirkung auf die Abschlussprüfung*).
- Analysen von Transaktionen und Beständen.
- Analysen wichtiger Kennzahlen und Trends.
- Aufzeichnungen über Art, Zeitpunkt und Umfang durchgeführter Prüfungshandlungen sowie deren Ergebnisse.
- Nachweise, dass die Arbeiten der Prüfungsmitarbeiter überwacht und durchgesehen wurden.
- Angabe, von wem und wann die Prüfungshandlungen durchgeführt wurden.
- Angaben über Prüfungshandlungen bezüglich Unternehmensteilen, deren Abschluss von einem anderen Wirtschaftsprüfer geprüft wird (s. *PS 600 Verwendung der Arbeiten eines anderen Wirtschaftsprüfers*).
- Aufzeichnungen betreffend die Kommunikation mit anderen Wirtschaftsprüfern, Experten und sonstigen Dritten.
- Kopien von Mitteilungen oder Aufzeichnungen zu Prüfungsfragen, über die mit dem Unternehmen kommuniziert worden ist (s. *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung*), einschliesslich der Auftragsbedingungen (s. *PS 210 Auftragsbedingungen des Abschlussprüfers*) und wesentlicher Schwachstellen der Internen Kontrolle (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle; PS 401 Prüfung im Umfeld der Informations- und Kommunikationstechnologie*).
- Erklärungen der Unternehmensleitung, z.B. Vollständigkeitserklärung (s. *PS 580 Erklärungen der Unternehmensleitung*).

- Schlussfolgerungen des Abschlussprüfers zu wesentlichen Aspekten der Prüfung; gegebenenfalls auch darüber, wie – durch die Prüfungshandlungen aufgedeckte – Ausnahmen oder ungewöhnliche Sachverhalte behandelt wurden.
- Exemplare des Abschlusses sowie des Berichts des Abschlussprüfers (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

11A Einzelne PS enthalten weitere Anforderungen an die Dokumentation (s. z.B. *PS 240 Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers*).

12 Im Falle wiederkehrender Prüfungen können bestimmte Arbeitspapiere als so genannte Dauerakten klassiert werden, die jeweils mit neuen Informationen von fortdauernder Bedeutung aktualisiert werden. Hiervon zu unterscheiden sind die laufenden Arbeitspapiere, welche hauptsächlich Informationen im Zusammenhang mit der Prüfung eines einzelnen Abschlusses beinhalten.

Vertraulichkeit; sichere Verwahrung, Aufbewahrung und Eigentum der Arbeitspapiere

13 **Der Abschlussprüfer muss angemessene Massnahmen treffen, um die Vertraulichkeit und sichere Verwahrung der Arbeitspapiere zu gewährleisten und diese während eines Zeitraums aufzubewahren, der den gesetzlichen Aufbewahrungsvorschriften sowie den praktischen Bedürfnissen entspricht.**

13A Gemäss Art. 730c OR muss der Abschlussprüfer sämtliche Revisionsdienstleistungen dokumentieren und Revisionsberichte sowie alle wesentlichen Unterlagen mindestens während zehn Jahren aufbewahren. Elektronische Daten müssen während der gleichen Zeitperiode wieder lesbar gemacht werden können. Die Unterlagen müssen es ermöglichen, die Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften in effizienter Weise zu prüfen.

14 Arbeitspapiere sind Eigentum des Abschlussprüfers. Obwohl Teile davon oder Auszüge daraus nach Ermessen des Abschlussprüfers dem Unternehmen zur Verfügung gestellt werden können, sind die Arbeitspapiere kein Ersatz für die buchhalterischen Aufzeichnungen des Unternehmens.

14A Der Abschlussprüfer ist von Gesetzes wegen nicht zur Herausgabe der Arbeitspapiere verpflichtet, kann hierzu aber unter Umständen vom Richter im Rahmen der Zeugnispflicht angehalten werden. Ihm vom Unternehmen anvertraute oder von ihm im Namen des Unternehmens beschaffte Unterlagen muss der Abschlussprüfer dem Berechtigten auf Verlangen herausgeben. Daran kann kein Retentionsrecht für Honoraransprüche geltend gemacht werden.

Schweizer Prüfungsstandard: Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers (PS 240)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen zur Pflicht des Prüfers, deliktische Handlungen und Fehler in Betracht zu ziehen.	1
Es ist nicht Aufgabe des Prüfers, systematisch nach deliktischen Handlungen zu suchen oder solche systematisch in Betracht zu ziehen.	2A
Deliktische Handlungen und Fehler sowie deren Merkmale Deliktische Handlungen (nachfolgend: "Delikte") und Fehler können im Abschluss zu wesentlichen Fehlaussagen führen.	3, 3A
Fehler sind in der Regel unbeabsichtigte, strafrechtlich nicht relevante Handlungen oder Unterlassungen. Delikte sind strafrechtlich relevante Handlungen oder Unterlassungen, begangen von Mitgliedern der Unternehmensleitung, Mitarbeitern und/oder Dritten.	4
Zwei Arten von Delikten sind für den Prüfer relevant: die deliktische Rechnungslegung (z.B. Fälschung von Aufzeichnungen oder Belegen, absichtliche Weglassung wesentlicher Informationen, absichtliche Falschanwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen) sowie die Veruntreuung von Vermögenswerten.	5, 6
Pflichten der Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung sowie der Geschäftsleitung Die Primärverantwortung für die Vermeidung bzw. Aufdeckung von Delikten und Fehlern liegt bei der Unternehmensleitung. Diese muss ein Kontrollumfeld und Geschäftsgrundsätze etablieren und wahren, die eine ordnungsgemässe Unternehmenstätigkeit sicherstellen.	10-12
Verantwortung des Abschlussprüfers Eine Abschlussprüfung soll angemessene Sicherheit darüber geben, dass der Abschluss als Ganzes keine wesentlichen Fehlaussagen enthält.	13-16
Volle Sicherheit kann der Prüfer nicht vermitteln, da wegen der inhärenten Grenzen einer Prüfung (Vorgehen in Stichproben, Wirkungsgrenzen interner Kontrollen, Nichterkennen von Täuschungen, Ermessensspielräume usw.) das Risiko besteht, dass auch bei PS-konformem Vorgehen wesentliche Fehlaussagen im Abschluss unaufgedeckt bleiben. Dieses Risiko ist umso grösser, je mehr Personen bei Delikten zusammenwirken, je raffinierter vorgegangen wird und je besser dies verschleiert wird.	

Aus diesen Gründen bedeutet eine nachfolgende Aufdeckung wesentlicher Fehlaussagen aufgrund von Delikten oder Fehlern nicht, dass der Prüfer seine Arbeit nicht ordnungsgemäss durchgeführt hat.	17
Der Prüfer muss seine Arbeit mit kritischer Grundhaltung angehen und durchführen. Er achtet auf Sachverhalte, die das Risiko einer wesentlichen Fehlaussage im Abschluss aufgrund von Delikten oder Fehlern erhöhen.	18
Bei der Planung seiner Arbeiten muss der Prüfer die Anfälligkeit des Unternehmens für Fehlaussagen aufgrund von Delikten oder Fehlern mit dem Prüfungsteam besprechen. Zugleich muss er die Geschäftsleitung befragen, ob sie von Delikten oder Fehlern Kenntnis hat, wie sie das Vorliegen von Delikten und Fehlern einschätzt und welche Massnahmen sie zur Wahrnehmung ihrer eigenen Verantwortung getroffen hat. Nebst der Befragung der Geschäftsleitung muss sich der Prüfer überlegen, ob und inwieweit er das Thema Delikte und Fehler auch mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung aufnehmen soll.	20, 21 22-27 30
Prüfungsrisiko Zur Einschätzung des Prüfungsrisikos (Bestandteile: inhärentes Risiko, Kontrollrisiko und Aufdeckungsrisiko gemäss PS 400) muss der Prüfer beurteilen, ob bestimmte Risikofaktoren vorliegen, die Auslöser von deliktischen Handlungen (deliktische Rechnungslegung oder Veruntreuung) sein könnten.	PS 400 31-34
→ Beispiele möglicher Risikofaktoren von Delikten	Anhang 1
Ob und inwieweit solche Faktoren im Einzelfall wirklich ein Risiko darstellen, muss generell offen und dem professionelle Ermessen des Prüfers überlassen bleiben.	35, 36
Je nach Ergebnis seiner Einschätzung wird der Prüfer den Prüfungsplan belassen, ändern oder erweitern (z.B. Vornahme gezielter Einzelfallprüfungen), um das Risiko der Nichtaufdeckung auf ein vertretbares Mass zu vermindern.	39-41
→ Beispiele von Konsequenzen aus der Einschätzung von Risikofaktoren für die Prüfung	Anhang 2
Prüfungshandlungen, wenn die Umstände auf eine mögliche Fehlaussage hindeuten Liegen Umstände vor, die auf eine mögliche Fehlaussage im Abschluss aufgrund eines Delikts oder Fehlers hindeuten (s. Anhang 3), sind Prüfungshandlungen vorzunehmen, um die Verdachtsmomente zu bestätigen oder zu zerstreuen.	42-45
→ Beispiele von Umständen, die auf mögliche deliktische Handlungen oder Fehlern hindeuten	Anhang 3
Abwägung, ob die festgestellte Fehlaussage auf eine deliktische Handlung hindeutet Hat der Prüfer eine Fehlaussage im Abschluss festgestellt, muss er sich überlegen, ob dies Anzeichen eines Deliktes ist. Sofern dies zutrifft, muss er die Konsequenzen für andere Aspekte der Prüfung beurteilen.	46, 47

Beurteilung von Fehlaussagen, weiteres Vorgehen und Auswirkung auf den Bericht	
Der Prüfer muss die Auswirkung wesentlicher Fehlaussagen auf die Prüfung als Ganzes und seinen Bericht beurteilen.	48 PS 700
Dokumentation	
Der Prüfer muss sowohl die vorliegenden Risikofaktoren von Delikten dokumentieren als auch, wie er diesen begegnet.	49, 50
Erklärungen der Unternehmensleitung	
Der Prüfer muss von der Unternehmensleitung auch zum Thema Delikte und Fehler schriftliche Erklärungen einzuholen. Die Unternehmensleitung muss nicht nur ihre Verantwortung für den Abschluss anerkennen, sondern auch für die Verhinderung bzw. Aufdeckung von Delikten und Fehlern. Die Bestätigung hat folgende Punkte zu beinhalten:	51-54 PS 580
→ Bestätigungspunkte in der Erklärung der Unternehmensleitung	51
Kommunikation	
Stellt der Prüfer eine Fehlaussage aufgrund von Delikten, vermuteten Delikten oder Fehlern fest, muss er rechtzeitig und mit den richtigen Stellen kommunizieren. Wer dies innerhalb und evtl. ausserhalb des Unternehmens ist, kann nur im konkreten Einzelfall entschieden werden. Dabei ist zu berücksichtigen, dass bei Fehlaussagen aufgrund von (vermuteten) Delikten nicht einfach übliche Wesentlichkeitskriterien anzuwenden ist, weil ein Deliktsfall zumeist nicht ein isoliertes Ereignis darstellt und der Kreis involvierter Personen und Sachbereiche erheblich grösser sein kann als zunächst angenommen.	56-65 PS 260 68, 68A
Informationen über wesentliche Schwachstellen der internen Kontrolle sind normalerweise sowohl mit der Geschäftsleitung als auch mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung zu kommunizieren.	65, 66
Stehen die Integrität und Ehrlichkeit der Geschäftsleitung oder der Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung in Zweifel, holt der Prüfer in der Regel juristischen Rat ein hinsichtlich des Vorgehens.	67
Abschlussprüfer kann den Auftrag nicht zu Ende führen	
Es kann Umstände geben, die dem Prüfer die Weiterführung der Prüfung verunmöglichen (s. Beispiele in Ziffer 70). Der Prüfer muss die den Umständen angemessenen Konsequenzen festlegen und gegebenenfalls die Niederlegung des Mandats in Betracht zu ziehen.	69-72
Im Falle der Niederlegung des Mandats ist zu entscheiden, welche Informationen der bisherige Prüfer einem vorgeschlagenen neuen Prüfer weitergeben soll.	73-75

Schweizer Prüfungsstandard: Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers (PS 240)

Einleitung 64
Deliktische Handlungen und Fehler sowie deren Merkmale 65
Pflichten der Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung sowie der Geschäftsleitung 67
Verantwortung des Abschlussprüfers 68
Prüfungshandlungen, wenn Umstände auf eine mögliche Fehlaussage hindeuten 76
Abwägung, ob die festgestellte Fehlaussage auf eine deliktische Handlung hindeutet 76
Beurteilung von Fehlaussagen, weiteres Vorgehen und Auswirkung auf den Bericht 77
Dokumentation 77
Erklärungen der Unternehmensleitung 78
Kommunikation 79
Abschlussprüfer kann den Auftrag nicht zu Ende führen 82
Anhang 1: Beispiele von Risikofaktoren bezüglich Fehlaussagen aufgrund deliktischer Handlungen 84
Anhang 2: Beispiele geänderter Prüfungshandlungen als Konsequenz der Einschätzung von Risikofaktoren gemäss Ziffer 39-41 89
Anhang 3: Beispiele von Umständen, die auf mögliche deliktische Handlungen oder Fehler hindeuten 92

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 4. Dezember 2009 verabschiedet. Er setzt *ISA 240 The Auditor's Responsibility to Consider Fraud and Error in an Audit of Financial Statements* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2010 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zu der Pflicht des Abschlussprüfers, deliktische Handlungen ("fraud") und Fehler ("errors") in Betracht zu ziehen. Zwar befasst sich der PS mit der Verantwortung des Abschlussprüfers; primär liegt aber die Verantwortung für die Verhinderung bzw. Aufdeckung von deliktischen Handlungen und Fehlern bei den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung und bei der Geschäftsleitung eines Unternehmens.

1A Dieser PS unterscheidet zwischen den "Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung" einerseits und der "Geschäftsleitung" andererseits (ebenso *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Lei-*

tung und Überwachung). Die übrigen PS – teilweise auch dieser PS – nehmen zusammenfassend Bezug auf die "Unternehmensleitung". Für die Begriffe "Unternehmensleitung" und "Geschäftsleitung" steht in den ISA jeweils der Begriff "management". Folglich kommt dem Begriff "management" in ISA 240 und 260 teilweise eine andere Bedeutung als in den übrigen ISA zu.

1B Für die Bestimmung der "Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung" (bei einer AG z.B. der Verwaltungsrat oder dessen Prüfungsausschuss) gilt *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung*. Wo die Leitungs- und Überwachungsstruktur unklar ist, regelt PS 260 Ziffer 8, mit wem der Abschlussprüfer kommuniziert.

1C Im Bericht der Revisionsstelle an die Generalversammlung werden die Begriffe "deliktische Handlung" als "Verstoss", "Fehler" als "Irrtum" und "Fehlaussage" als "falsche Angabe" bezeichnet.

2 **Bei der Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen, den Schlussfolgerungen daraus sowie der Berichterstattung muss der Abschlussprüfer das Risiko in Betracht ziehen, dass der Abschluss wesentliche Fehlaussagen infolge von deliktischen Handlungen oder Fehlern enthält.**

2A Der Abschlussprüfer unterstellt der Unternehmensleitung nicht Unehrlichkeit, geht aber auch nicht unbesehen von deren Ehrlichkeit aus (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*). Die Abschlussprüfung beinhaltet keine systematische Suche nach deliktischen Handlungen. Werden deliktische Handlungen nicht aufgedeckt, kann der Abschlussprüfer nicht dafür einstehen. Stellt er solche aber fest, berichtet er in geeigneter Weise darüber.

Deliktische Handlungen und Fehler sowie deren Merkmale

3 Ursachen von Fehlaussagen im Abschluss können deliktische Handlungen oder Fehler sein. Als "Fehler" wird eine unbeabsichtigte Fehlaussage (einschliesslich unterlassener Angaben) im Abschluss bezeichnet, wie z.B.:

- Fehler bei der Erfassung oder Verarbeitung von Daten, auf deren Grundlage der Abschluss erstellt wird.
- Nicht angemessene Schätzung bei der Abschlusserstellung, weil Fakten übersehen oder falsch interpretiert wurden (s. *PS 540 Prüfung von Schätzungen im Abschluss*).
- Unrichtige Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen bezüglich Bewertung, Erfassung, Darstellung oder Offenlegung.

3A "Fehler" (Ziffer 3) und "deliktische Handlung" (Ziffer 4) sowie die weiteren Begriffe dieses PS sind keine Begriffe des Strafrechts. Auch "Fehler" können strafrechtlich relevante Handlungen verkörpern (ordnungswidrige Führung der Geschäftsbücher: Art. 325 StGB). Tatbestände des Strafrechts sind in diesem PS als solche gekennzeichnet.

4 Als "deliktische Handlung" werden strafrechtlich relevante Handlungen einer oder mehrerer Personen – Verantwortliche für die Leitung und Überwachung; Mitglieder der Geschäftsleitung; (sonstige) Mitarbeiter; Dritte – bezeichnet, mit denen in Täuschungsabsicht ein ungerechtfertigter oder rechtswidriger Vorteil erlangt werden soll. Der Abschlussprüfer muss sich mit deliktischen Handlungen befassen, die – ob beabsichtigt oder nicht – zu einer wesentlichen Fehlaussage im Abschluss führen. Abschlussprüfer nehmen aber keine Abklärungen vor, ob eine strafrechtlich relevante Handlung vorliegt oder nicht. Als "deliktische Handlung der Unternehmensleitung" werden deliktische Handlungen bezeichnet, an denen ein Verantwortlicher oder mehrere Verantwortliche für die Leitung und Überwachung und/oder ein Mitglied oder mehrere Mitglieder der Geschäftsleitung beteiligt sind. Sind lediglich (sonstige) Mitarbeiter beteiligt, ist von "deliktischen Handlungen von Mitarbeitern" die Rede. In allen Fällen kann ein Zusammenwirken mit aussen stehenden Dritten gegeben sein.

4A Gegenstand dieses PS sind solche deliktischen Handlungen, die ursächlich für Fehlaussagen im Abschluss sind. *PS 250 Gesetzliche und andere Vorschriften – Berücksichtigung bei der Abschlussprüfung* ist zu befolgen hinsichtlich anderer Delikte sowie sonstiger Rechtsverstösse, darunter solcher, auf die im Bericht hinzuweisen ist (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

5 Zwei Arten von Fehlaussagen sind für die Überlegungen des Abschlussprüfers hinsichtlich deliktischer Handlungen relevant – solche aufgrund deliktischer Rechnungslegung und solche aufgrund einer Veruntreuung von Vermögenswerten.

6 "Deliktische Rechnungslegung" umfasst Fehlaussagen (einschliesslich unterlassener Angaben) im Abschluss zu dem Zweck, Adressaten des Abschlusses zu täuschen. Hierzu gehören:

- Manipulation, Fälschung oder Änderung von buchhalterischen Aufzeichnungen oder Belegen, auf deren Grundlage der Abschluss erstellt wird.
- Unrichtige Darstellung (oder Weglassung) von Ereignissen, Transaktionen oder anderen wesentlichen Informationen im Abschluss.
- Unrichtige Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen bezüglich Bewertung, Erfassung, Darstellung oder Offenlegung.

7 "Veruntreuung von Vermögenswerten" umfasst das Abhandenkommen oder die Verminderung von Vermögenswerten, die dem Unternehmen zustehen, und kann in vielfältiger Weise bewerkstelligt werden (z.B. Unterschlagung von Einnahmen; Diebstahl materieller oder immaterieller Werte; Veranlassung von Zahlungen für nie erhaltene Güter oder Leistungen). Häufig gehen damit falsche oder irreführende Aufzeichnungen oder Dokumente einher, um die Tatsache der fehlenden Vermögenswerte zu verschleiern.

8 Deliktische Handlungen setzen eine Motivation sowie die Wahrnehmung einer Gelegenheit voraus. Z.B. kann Motiv einer Veruntreuung sein, dass Personen über ihre Verhältnisse leben. Deliktische Rechnungslegung kann dadurch veranlasst sein, dass sich die Unternehmensleitung von ausserhalb oder innerhalb des

Unternehmens unter Druck gesetzt sieht, ein erwartetes, vielleicht unrealistisches Ertragsziel zu erreichen (zumal die Konsequenzen des Nichterreichens finanzieller Ziele für die Unternehmensleitung wesentlich sein können). Die Wahrnehmung einer Gelegenheit kann darin bestehen, dass eine Person glaubt, interne Kontrollen umgehen zu können (z.B. weil sie eine Vertrauensstellung oder Kenntnisse über Schwachstellen der internen Kontrolle besitzt).

9 Der Unterschied zwischen einer deliktischen Handlung und einem Fehler ist, ob die Handlung, welche zu der Fehlaussage im Abschluss geführt hat, absichtlich oder unabsichtlich begangen wird. Anders als Fehler werden deliktische Handlungen absichtlich, häufig unter Verschleierung der Tatsachen, begangen. Zwar mag der Abschlussprüfer mögliche Gelegenheiten zu deliktischen Handlungen erkennen, doch ist es für ihn schwierig, wenn nicht unmöglich, eine entsprechende Absicht festzustellen – insbesondere im Bereich von Ermessensentscheiden der Unternehmensleitung wie etwa Schätzungen oder der Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen.

Pflichten der Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung sowie der Geschäftsleitung

10 Primär verantwortlich für die Verhinderung bzw. Aufdeckung von deliktischen Handlungen und Fehlern sind die Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung (Ziffer 1A) sowie die Geschäftsleitung eines Unternehmens. Deren jeweilige Pflichten unterscheiden sich von Unternehmen zu Unternehmen und von Land zu Land (s. *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung*). Unter Aufsicht der Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung muss die Geschäftsleitung den richtigen Ton angeben, eine Kultur der Ehrlichkeit und des ethischen Anspruchs schaffen sowie eine angemessene interne Kontrolle einrichten (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle; PS 401 Prüfung im Umfeld der Informations- und Kommunikationstechnologie*), wenn deliktische Handlungen und Fehler im Unternehmen vermieden bzw. aufgedeckt werden sollen.

11 Die Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung sind verpflichtet, mittels Beaufsichtigung der Geschäftsleitung die Integrität des Rechnungswesen-Systems (einschliesslich der Rechnungslegung) sowie das Vorhandensein angemessener interner Kontrollen (einschliesslich Kontrollen zur Risikoüberwachung, im finanziellen Bereich und hinsichtlich Einhaltung gesetzlicher Vorschriften) sicherzustellen.

12 In der Verantwortung der Geschäftsleitung eines Unternehmens liegt es, ein Kontrollumfeld zu schaffen sowie Grundsätze und Verfahren durchzusetzen, die dazu dienen, das Ziel einer ordnungsmässigen und effizienten Unternehmenstätigkeit soweit wie möglich zu erreichen. Diese Verantwortung beinhaltet die Schaffung und Gewährleistung der Wirksamkeit eines Rechnungswesen-Systems und einer internen Kontrolle, die so konzipiert sind, dass deliktische Handlungen und Fehler verhindert bzw. aufgedeckt werden. Solche Systeme verringern das Risiko von Fehlaussagen aufgrund von deliktischen Handlungen oder Fehlern,

ohne es gänzlich auszuschalten. Die Verantwortung für ein verbleibendes Risiko liegt demzufolge bei der Geschäftsleitung.

Verantwortung des Abschlussprüfers

13 Nach *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung* hat eine Abschlussprüfung zum Ziel, dem Abschlussprüfer die Abgabe eines Urteils darüber zu ermöglichen, ob der Abschluss in allen wesentlichen Punkten den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entspricht. Eine Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den PS ist darauf ausgerichtet, angemessene Sicherheit zu geben, dass der Abschluss als Ganzes keine wesentlichen Fehlaussagen – sei es aufgrund deliktischer Handlungen oder von Fehlern – enthält. Dass eine Abschlussprüfung stattfindet, kann zwar abschreckende Wirkung haben, doch ist der Abschlussprüfer für die Vermeidung von deliktischen Handlungen und Fehlern nicht verantwortlich und kann dafür auch nicht zur Rechenschaft gezogen werden.

Inhärente Grenzen einer Abschlussprüfung

14 Ein Abschlussprüfer kann keine absolute Sicherheit erlangen, dass wesentliche Fehlaussagen im Abschluss aufgedeckt werden. Wegen der inhärenten Grenzen einer Abschlussprüfung besteht ein unvermeidliches Risiko, dass die eine oder andere wesentliche Fehlaussage im Abschluss nicht aufgedeckt wird, obwohl die Prüfung in Übereinstimmung mit den PS geplant und durchgeführt wurde. Aufgrund von Faktoren wie dem Gebrauch von Ermessen, dem Vorgehen auf Stichprobenbasis, der inhärenten Grenzen jeder internen Kontrolle und dem Umstand, dass viele Prüfungsnachweise zwar Schlussfolgerungen erlauben, aber keinen zwingenden Beweis darstellen, bietet eine Prüfung keine Garantie dafür, dass alle wesentlichen Fehlaussagen aufgedeckt werden (zum Prüfungsrisiko s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*). Deshalb kann der Prüfer lediglich angemessene Sicherheit erlangen, dass wesentliche Fehlaussagen im Abschluss aufgedeckt werden.

15 Das Risiko, eine wesentliche Fehlaussage nicht aufzudecken, ist bei einer deliktischen Handlung höher als bei einem Fehler, weil zu deliktischen Handlungen oft ausgeklügelte, umsichtige Vorkehrungen zu ihrer Verschleierung gehören (z.B. Fälschung; bewusstes Nichtaufzeichnen von Transaktionen; absichtlich falsche Erklärungen gegenüber dem Abschlussprüfer). Solche Verschleierungsversuche sind unter Umständen noch schwerer aufzudecken, wenn dabei verschiedene Personen zusammenwirken. Dieses Zusammenwirken kann den Prüfer veranlassen zu glauben, dass Prüfungsnachweise schlüssig sind, die in Wirklichkeit falsch sind. Die Möglichkeit des Prüfers, eine deliktische Handlung aufzudecken, hängt von Faktoren wie Geschick des Täters, Häufigkeit und Umfang von Manipulationen, Reichweite des Zusammenwirkens, relativer Grösse einzelner manipulierter Beträge sowie Hierarchiestufe von Beteiligten ab. Prüfungshandlungen, die hinsichtlich der Aufdeckung von Fehlern wirksam sind, können hinsichtlich der Aufdeckung deliktischer Handlungen wirkungslos sein.

16 Das Risiko eine wesentliche Fehlaussage nicht aufzudecken, ist bei einer deliktischen Handlung der Unternehmensleitung höher als bei einer solchen von Mitarbeitern, denn Verantwortliche für die Leitung und Überwachung sind oft in einer Position, die auf Integrität gründet und ihnen ermöglicht, sich über die formal bestehende interne Kontrolle hinweg zu setzen. Bestimmte Leitungsebenen können sich über interne Kontrollen zur Verhinderung deliktischer Handlungen von (sonstigen) Mitarbeitern hinweg setzen (z.B. durch die Anweisung an Untergebene, Transaktionen unkorrekt aufzuzeichnen oder zu verschleiern). Dank ihrer Autoritätsstellung kann die Unternehmensleitung Mitarbeiter sowohl zu bestimmten Handlungen anweisen als auch – mit oder ohne deren Wissen – bei deliktischen Handlungen als Hilfspersonen benutzen.

17 Das Urteil des Abschlussprüfers basiert auf dem Konzept der angemessenen Sicherheit (Ziffer 13), weshalb der Abschlussprüfer nicht dafür garantiert, dass wesentliche Fehlaussagen – sei es aufgrund deliktischer Handlungen oder von Fehlern – aufgedeckt werden. Daher ist die spätere Aufdeckung einer derartigen Fehlaussage im Abschluss, für sich allein betrachtet, kein Anzeichen dafür, dass

(a) keine angemessene Sicherheit erlangt wurde,
(b) die Planung oder Durchführung der Prüfung oder der Ermessensgebrauch unangemessen war,
(c) die professionelle Kompetenz und Sorgfalt fehlte oder
(d) von den PS abgewichen wurde.

Dies gilt besonders bei bestimmten absichtlichen Fehlaussagen, denn wenn solche im Zusammenwirken von Mitgliedern der Geschäftsleitung, Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung, Mitarbeitern und/oder Dritten verschleiert werden oder mit gefälschten Unterlagen zustandekommen, können Prüfungshandlungen wirkungslos sein. Ob eine Prüfung in Übereinstimmung mit den PS vorgenommen wurde, ist eine Frage der Angemessenheit der Prüfungshandlungen unter den jeweiligen Umständen und – nach Massgabe von deren Ergebnissen – des Berichts.

Professionell kritische Grundhaltung

18 Eine Abschlussprüfung wird mit einer professionell kritischen Grundhaltung vorgenommen (in Übereinstimmung mit *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*, Ziffer 6). Dies ist notwendig, damit der Abschlussprüfer z.B. Folgendes erkennt und angemessen beurteilt:

- Sachverhalte, die das Risiko einer wesentlichen Fehlaussage im Abschluss aufgrund von deliktischen Handlungen oder Fehlern erhöhen (z.B. Eigenheiten der Unternehmensleitung und deren Einfluss auf das Kontrollumfeld; Branchengegebenheiten; Merkmale der betrieblichen Abläufe; Stabilität der Vermögens- und Finanzlage).
- Umstände, die beim Abschlussprüfer den Verdacht auf wesentliche Fehlaussagen im Abschluss aufkommen lassen.

- Erlangte Prüfungsnachweise (einschliesslich Kenntnissen des Prüfers aus früheren Prüfungen), welche Zweifel an der Verlässlichkeit von Erklärungen der Unternehmensleitung wecken.

19 Solange jedoch die Prüfung nicht den Nachweis des Gegenteils erbringt, darf der Abschlussprüfer Aufzeichnungen und Dokumente als echt ansehen. Deshalb kommt bei einer Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den PS die Authentifizierung von Unterlagen selten in Betracht und Abschlussprüfer bringen auch keine diesbezügliche Expertise mit.

Planungsbesprechungen

20 **Bei der Planung der Abschlussprüfung muss der Abschlussprüfer mit anderen Mitgliedern des Prüfungsteams besprechen, inwieweit das Unternehmens anfällig ist für wesentliche Fehlaussagen im Abschluss aufgrund von deliktischen Handlungen oder Fehlern.**

21 Solche Besprechungen umfassen z.B. Überlegungen, wo im Kontext des jeweiligen Unternehmens Fehler am ehesten wahrscheinlich sind oder wie deliktische Handlungen begangen werden könnten. Aufgrund dieser Besprechungen können die Mitglieder des Prüfungsteams ein besseres Verständnis des Potenzials für derartige Fehlaussagen in den ihnen zugewiesenen Bereichen gewinnen. Auch können sie besser verstehen, wie die Ergebnisse ihrer Prüfungshandlungen andere Aspekte der Abschlussprüfung beeinflussen. Dabei kann auch entschieden werden, welche Teammitglieder bestimmte Abklärungen oder Prüfungshandlungen durchführen und wie deren Ergebnisse dem Prüfungsteam kommuniziert werden.

Befragungen der Geschäftsleitung

22 **Bei der Planung der Abschlussprüfung muss der Abschlussprüfer die Geschäftsleitung befragen,**

(a) **um ein Verständnis von Folgendem zu erlangen:**

(i) **wie die Geschäftsleitung das Risiko einschätzt, dass der Abschluss wesentliche Fehlaussagen aufgrund deliktischer Handlungen enthält, und**

(ii) **inwiefern die Geschäftsleitung Rechnungswesen-System und interne Kontrolle darauf ausgerichtet hat, diesem Risiko zu begegnen;**

(b) **um Kenntnis davon zu erlangen, wie die Geschäftsleitung das vorhandene Rechnungswesen-System und die vorhandene interne Kontrolle versteht, soweit diese Fehler verhindern bzw. aufdecken sollen;**

(c) **um festzustellen, ob die Geschäftsleitung gegebenenfalls im Bild ist über bekannt gewordene deliktische Handlungen, die das Unternehmen betroffen haben, sowie über vermutete deliktische Handlungen, die vom Unternehmen noch untersucht werden, und**

(d) **um festzustellen, ob die Geschäftsleitung wesentliche Fehler entdeckt hat.**

23 Der Abschlussprüfer ergänzt seine eigenen Kenntnisse (s. *PS 310 Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens*), indem er die Geschäftsleitung befragt, wie sie das Risiko deliktischer Handlungen und die zu deren Vermeidung bzw. Aufdeckung eingerichteten Systeme einschätzt. Sodann befragt er die Geschäftsleitung über das Rechnungswesen-System und die interne Kontrolle, soweit diese Fehler verhindern bzw. aufdecken sollen. In Anbetracht der Verantwortung der Geschäftsleitung für das Rechnungswesen-System und die interne Kontrolle sowie für den Abschluss ist es angemessen, dass der Abschlussprüfer die Geschäftsleitung darüber befragt, wie sie dieser Verantwortung nachkommt. Zu den in diesem Rahmen besprochenen Themen können gehören:

(a) Ob es bestimmte Standorte, Untergesellschaften, Sparten, Arten von Transaktionen, Kontensalden oder Abschlusspositionen gibt, wo die Wahrscheinlichkeit von Fehlern gross sein könnte oder ein Risiko deliktischer Handlungen bestehen könnte, und wie die Geschäftsleitung beidem begegnet;

(b) welches die Arbeiten der Internen Revision sind (s. *PS 610 Interne Revision – Auswirkung auf die Abschlussprüfung*) und ob diese deliktische Handlungen oder gravierende Schwachstellen der internen Kontrolle festgestellt hat sowie

(c) wie die Geschäftsleitung mit Mitarbeitern über ihr Konzept verantwortungsvoller Geschäftspraxis und ethischen Verhaltens kommuniziert (z.B. unternehmenspolitische Grundsätze oder Verhaltenskodex).

24 Art, Umfang und Häufigkeit der Einschätzung der genannten Systeme und Risiken durch die Geschäftsleitung sind von Unternehmen zu Unternehmen verschieden. Manchenorts nimmt die Geschäftsleitung jährlich oder als Teil einer fortlaufenden Überwachung detaillierte Einschätzungen vor. Anderswo ist die Einschätzung durch die Geschäftsleitung weniger formalisiert und seltener. Art, Umfang und Häufigkeit der Einschätzung durch die Geschäftsleitung sind relevant für das Verständnis des Abschlussprüfers vom Kontrollumfeld im Unternehmen. Z.B. kann der Umstand, dass die Geschäftsleitung keine Einschätzung des Risikos deliktischer Handlungen vorgenommen hat, darauf hindeuten, dass sie der internen Kontrolle zu wenig Bedeutung beimisst.

25 Wichtig ist auch, dass der Abschlussprüfer ein Verständnis der Konzeption des Rechnungswesen-Systems und der internen Kontrolle im Unternehmen erlangt (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle; PS 401 Prüfung im Umfeld der Informations- und Kommunikationstechnologie*). Bei dieser Konzeption entscheidet die Geschäftsleitung informiert und nach eigenem Ermessen über Art und Umfang einzurichtender Kontrollen sowie in Kauf zu nehmender Risiken. Als Ergebnis der Befragungen der Geschäftsleitung kann der Abschlussprüfer z.B. erfahren, dass diese bewusst entschieden hat, das mit einer mangelnden Funktionstrennung verbundene Risiko im Kauf zu nehmen. Die erlangten Informationen können dem Prüfer auch nützen, um Risikofaktoren festzustellen, welche seine Einschätzung des Risikos wesentlicher Fehlaussagen im Abschluss aufgrund deliktischer Handlungen beeinflussen.

26 Ferner ist wichtig, dass der Abschlussprüfer die Geschäftsleitung darüber befragt, ob sie Kenntnis hat von deliktischen Handlungen, die das Unternehmen betroffen haben, von vermuteten deliktische Handlungen, die noch untersucht werden, und von wesentlichen erkannten Fehlern. Solche Befragungen können auf mögliche Schwachstellen der internen Kontrolle hindeuten (z.B. wenn in bestimmten Bereichen wiederholt Fehler gefunden wurden). Umgekehrt können solche Befragungen darauf hindeuten, dass interne Kontrollen wirksam sind, indem Besonderheiten jeweils erkannt und sofort untersucht werden.

27 Obwohl die Befragungen der Geschäftsleitung nützliche Informationen über das Risiko wesentlicher Fehlaussagen im Abschluss aufgrund deliktischer Handlungen von Mitarbeitern liefern können, ist unwahrscheinlich, dass sie nützliche Informationen über das Risiko entsprechender Fehlaussagen aufgrund deliktischer Handlungen der Unternehmensleitung liefern. Deswegen ist die Berücksichtigung der Risikofaktoren im weiteren Verlauf der Prüfung (Ziffer 39), was deliktische Handlungen der Unternehmensleitung betrifft, von besonderer Relevanz.

Besprechungen mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung (Ziffer 1A)

28 Die Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung eines Unternehmens müssen die Systeme der Risikoüberwachung, der internen Kontrolle im Finanzbereich und der Einhaltung gesetzlicher Vorschriften beaufsichtigen. In der Aufsicht darüber, wie die Geschäftsleitung ihrer Verantwortung nachkommt, spielen diese Personen vielfach eine aktive Rolle. Unter solchen Umständen empfiehlt es sich, dass der Abschlussprüfer bei den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung in Erfahrung bringt, ob sie das vorhandene Rechnungswesen-System und die vorhandene interne Kontrolle – soweit diese deliktische Handlungen und Fehler verhindern bzw. aufdecken sollen – für angemessen halten und wie sie das Risiko von deliktischen Handlungen und Fehlern sowie die Kompetenz und Integrität der Geschäftsleitung beurteilen. Solche Befragungen können z.B. Aufschluss darüber geben, wie anfällig das Unternehmen für deliktische Handlungen der Geschäftsleitung ist. Eine Gelegenheit dafür bietet sich dem Prüfer z.B. anlässlich einer Besprechung über den generellen Prüfungsansatz und den Umfang der Abschlussprüfung insgesamt mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung. Diesen wiederum bietet sich Gelegenheit, den Prüfer über Bedenken zu unterrichten.

29 Da sich die Pflichten der Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung von Unternehmen zu Unternehmen und von Land zu Land unterscheiden, ist wichtig, dass der Abschlussprüfer die Art dieser Pflichten in einem Unternehmen versteht, um sicherzustellen, dass Besprechungen im Sinne von Ziffer 28 mit den richtigen Personen stattfinden. Wo die Leitungs- und Überwachungsstruktur unklar ist, regelt *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung*, Ziffer 8, mit wem der Abschlussprüfer kommuniziert.

30 Anschliessend an die Befragung der Geschäftsleitung (Ziffer 22 ff.) überlegt sich der Abschlussprüfer, ob es Themen gibt, die für die Leitung und Überwachung von Interesse und daher mit den hierfür Verantwortlichen zu besprechen sind (s. zu solchen Themen *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung*, Ziffer 11 f.). Solche Themen sind z.B.:

- Bedenken hinsichtlich Art, Umfang und Häufigkeit von Einschätzungen des Rechnungswesen-Systems und der internen Kontrolle – soweit beide deliktische Handlungen und Fehler verhindern bzw. aufdecken sollen – sowie des Risikos von Fehlaussagen im Abschluss durch die Geschäftsleitung.
- Umstand, dass die Geschäftsleitung es versäumt hat, sich mit wesentlichen, bei der vorangegangenen Prüfung festgestellten Schwachstellen der internen Kontrolle zu befassen.
- Beurteilung des Kontrollumfelds des Unternehmens durch den Abschlussprüfer, einschliesslich Fragen zur Kompetenz und Integrität der Geschäftsleitung.
- Auswirkungen vorstehender oder anderer Sachverhalte auf den generellen Prüfungsansatz und den Umfang der Abschlussprüfung insgesamt, einschliesslich möglicherweise erforderlicher zusätzlicher Prüfungshandlungen.

Prüfungsrisiko

31 "Prüfungsrisiko" ist das Risiko, dass der Abschluss wesentliche Fehlaussagen enthält und der Abschlussprüfer ein falsches Prüfungsurteil abgibt (*PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle,* Ziffer 3). Grund solcher Fehlaussagen können sowohl deliktische Handlungen als auch Fehler sein. PS 400 unterscheidet drei Bestandteile des Prüfungsrisikos und erläutert deren Einschätzung durch den Abschlussprüfer: inhärentes Risiko, Kontrollrisiko und Aufdeckungsrisiko.

Inhärentes Risiko und Kontrollrisiko

32 **Bei der Einschätzung des inhärenten Risiko und des Kontrollrisiko muss der Abschlussprüfer berücksichtigen, welche wesentlichen Fehlaussagen im Abschluss aufgrund von deliktischen Handlungen oder Fehlern möglich sind. Bei Berücksichtigung des Risikos wesentlicher Fehlaussagen aufgrund deliktischer Handlungen muss er sich überlegen, ob Risikofaktoren vorliegen, die auf die Möglichkeit deliktischer Rechnungslegung oder der Veruntreuung von Vermögenswerten hindeuten.**

33 *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle* legt dar, wie der Abschlussprüfer das inhärente Risiko und das Kontrollrisiko einschätzt und wie seine Einschätzung Art, Zeitpunkt und Umfang der Prüfungshandlungen beeinflusst. Bei dieser Einschätzung zieht der Prüfer mögliche wesentliche Fehlaussagen im Abschluss aufgrund von deliktischen Handlungen oder Fehlern in Betracht.

34 Deliktische Handlungen werden gewöhnlich verschleiert, was eine Aufdeckung sehr erschweren kann. Trotzdem kann der Abschlussprüfer dank seiner Kenntnisse (s. *PS 310 Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens*) möglicherweise Ereignisse oder Umstände identifizieren, die eine Gelegenheit, ein Motiv oder ein Mittel zu deliktischen Handlungen liefern oder die darauf hindeu-

ten, dass deliktische Handlungen schon stattgefunden haben. Diese Ereignisse oder Umstände werden als "Risikofaktoren deliktischer Handlungen" bezeichnet. Z.B. kann ein Dokument fehlen, ein Hauptbuch eine Soll-Haben-Ungleichheit aufweisen oder eine analytische Prüfungshandlung keinen Sinn ergeben. Für all das kann es andere Gründe geben als deliktische Handlungen. Risikofaktoren deliktischer Handlungen deuten daher nicht zwingend auf deliktische Handlungen hin, auch wenn sie bei deliktischen Handlungen oft ebenfalls vorliegen. Das Vorliegen dieser Risikofaktoren kann die Einschätzung des inhärenten Risikos oder des Kontrollrisikos beeinflussen. Beispiele für diese Risikofaktoren finden sich in *Anhang 1*.

35 Risikofaktoren deliktischer Handlungen lassen sich nicht leicht nach ihrer Wichtigkeit ordnen oder zu tauglichen Prognosemodellen kombinieren. Ihre Bedeutung ist sehr unterschiedlich. Einige davon kommen in Unternehmen vor, deren spezifische Gegebenheiten kein Risiko wesentlicher Fehlaussagen aufweisen. Die Beurteilung der Risikofaktoren deliktischer Handlungen – einzeln und in Kombination – sowie des Vorhandenseins spezifischer Kontrollen, die das Risiko verringern können, nimmt der Abschlussprüfer daher nach professionellem Ermessen vor.

36 Obwohl die in *Anhang 1* dargelegten Risikofaktoren deliktischer Handlungen eine Vielzahl typischerweise anzutreffender Situationen abdecken, handelt es sich nur um Beispiele. Nicht alle Beispiele sind unter allen Umständen relevant; je nach Grösse, Eigentümersituation, Branche und anderen Unterscheidungsmerkmalen von Unternehmen können sie mehr oder weniger bedeutsam sein. Die Einschätzung der Relevanz vorliegender Risikofaktoren deliktischer Handlungen und die Festlegung des geeigneten Prüfungsansatzes nimmt der Abschlussprüfer daher nach professionellem Ermessen vor.

37 Grösse, Komplexität und Eigentümersituation des Unternehmens haben wesentlichen Einfluss auf die Beurteilung der Relevanz von Risikofaktoren deliktischer Handlungen. Bei einem grossen Unternehmen berücksichtigt der Abschlussprüfer üblicherweise Faktoren, welche die Möglichkeiten unlauteren Verhaltens der Geschäftsleitung generell begrenzen (z.B. Nachdruck der Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung; Interne Revision). Der Abschlussprüfer berücksichtigt gegebenenfalls auch Massnahmen zur Durchsetzung eines offiziellen Verhaltenskodexes sowie die Wirksamkeit eines Planungssystems. Bei einem kleinen Unternehmen sind diese Gesichtspunkte möglicherweise nicht zutreffend oder weniger wichtig. Z.B. hat ein kleineres Unternehmen vielleicht keinen offiziellen Verhaltenskodex, dafür aber vielleicht eine Kultur, in der die Wichtigkeit von Integrität und ethischem Verhalten durch mündliche Kommunikation und das Vorbild der Unternehmensleitung betont wird. Dass eine Einzelperson die Leitung dominiert, deutet in einem kleinen Unternehmen für sich allein nicht auf das Versäumnis hin, ein angemessenes Bewusstsein für die interne Kontrolle und die Rechnungslegung zu demonstrieren. Ferner kann die Beurteilung derselben Risikofaktoren deliktischer Handlungen auf Ebene einer Sparte zu anderen Schlüssen führen als auf Ebene des Gesamtunternehmens.

38 Das Vorliegen von Risikofaktoren deliktischer Handlungen kann darauf hindeuten, dass der Abschlussprüfer nicht umhin kann, das Kontrollrisiko mit Bezug auf gewisse Aussagen im Abschluss als hoch einzustufen. Andererseits stellt er möglicherweise interne Kontrollen fest, die darauf ausgerichtet sind, jene Risikofaktoren abzuschwächen. Diese Kontrollen kann er prüfen, um eine Einschätzung des Kontrollrisikos abzustützen, die nicht "hoch" ist (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle; PS 401 Prüfung im Umfeld der Informations- und Kommunikationstechnologie*).

Aufdeckungsrisiko

39 **Aufgrund seiner Einschätzung des inhärenten Risikos und des Kontrollrisikos (unter Berücksichtigung der Ergebnisse allfälliger systemorientierter Prüfungshandlungen) muss der Abschlussprüfer ergebnisorientierte Prüfungshandlungen planen, um das Risiko, dass wesentliche Fehlaussagen im Abschluss aufgrund von deliktischen Handlungen oder Fehlern unaufgedeckt bleiben, auf ein akzeptables Niveau zu verringern. Dabei muss er die zuvor bereits festgestellten Risikofaktoren deliktischer Handlungen berücksichtigen.**

40 Die Einschätzung von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko beeinflusst Art, Zeitpunkt und Umfang der ergebnisorientierten Prüfungshandlungen, durch welche das Aufdeckungsrisiko auf ein akzeptables Niveau verringert werden soll (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*). Bei der Planung dieser Prüfungshandlungen berücksichtigt der Abschlussprüfer die vorliegenden Risikofaktoren deliktischer Handlungen, welche er zuvor bereits festgestellt hat (Ziffer 32 ff.). Wie er ihnen begegnet, hängt von ihrer Art und Bedeutung ab. In manchen Fällen kann er zum Schluss kommen, dass er zwar solche Risikofaktoren festgestellt hat, die bereits geplanten (sowohl systemorientierten als auch ergebnisorientierten) Prüfungshandlungen aber ausreichen, um ihnen zu begegnen.

41 Kommt der Abschlussprüfer zum Schluss, dass Art, Zeitpunkt und Umfang der ergebnisorientierten Prüfungshandlungen mit Blick auf die vorliegenden Risikofaktoren deliktischer Handlungen geändert werden müssen, überlegt er sich, ob seine Einschätzung des Risikos einer wesentlichen Fehlaussage für die Prüfung generelle Konsequenzen, solche mit Bezug auf eine bestimmte Abschlussposition, Art von Transaktionen bzw. Aussage im Abschluss oder beides nahe legt. Der Prüfer überlegt sich auch, ob er den festgestellten Risikofaktoren wirkungsvoller begegnet, wenn er die Art der Prüfungshandlungen anstatt den Prüfungsumfang ändert. Beispiele entsprechend geänderter Prüfungshandlungen finden sich in *Anhang 2* (darunter auch Beispiele entsprechend geänderter Risikoeinschätzung bezüglich deliktischer Rechnungslegung oder der Veruntreuung von Vermögenswerten).

Prüfungshandlungen, wenn Umstände auf eine mögliche Fehlaussage hindeuten

42 **Stösst der Abschlussprüfer auf Umstände, die möglicherweise auf eine wesentliche Fehlaussage im Abschluss aufgrund von deliktischen Handlungen oder Fehlern hindeuten, muss er Prüfungshandlungen vornehmen, um festzustellen, ob der Abschluss eine wesentliche Fehlaussage enthält.**

43 Im Verlauf der Prüfung kann der Abschlussprüfer auf derartige Umstände stossen. Beispiele von Umständen, die beim Abschlussprüfer einen solchen Verdacht auslösen können, sind in *Anhang 3* aufgeführt.

44 Stösst der Abschlussprüfer auf solche Umstände, hängen Art, Zeitpunkt und Umfang der vorzunehmenden Prüfungshandlungen von der Art möglicher deliktischer Handlungen oder Fehler, deren Wahrscheinlichkeit und der Wahrscheinlichkeit einer wesentlichen Auswirkung auf den Abschluss ab. In der Regel kann der Prüfer ausreichende Prüfungshandlungen vornehmen, um den Verdacht einer wesentlichen Fehlaussage aufgrund von deliktischen Handlungen oder Fehlern zu bestätigen oder zu zerstreuen. Wo nicht, beurteilt der Prüfer die Auswirkung auf seinen Bericht (Ziffer 48).

45 Der Abschlussprüfer kann nicht davon ausgehen, dass es sich im Falle einer deliktischen Handlung um ein isoliertes Ereignis handelt. Vor Beendigung der Prüfung überlegt er sich deshalb, ob er die während der Planung vorgenommene Einschätzung des Prüfungsrisikos revidieren muss und ob Art, Zeitpunkt und Umfang anderer Prüfungshandlungen zu überdenken sind (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle,* Ziffer 39, 46). Dabei berücksichtigt er z.B.:

- Art, Zeitpunkt und Umfang ergebnisorientierter Prüfungshandlungen.
- Einschätzung der Wirksamkeit interner Kontrollen, wenn das Kontrollrisiko nicht "hoch" eingeschätzt wurde.
- Welche Zuweisung zu Mitgliedern des Prüfungsteams unter den jeweiligen Umständen angemessen erscheint.

Abwägung, ob die festgestellte Fehlaussage auf eine deliktische Handlung hindeutet

46 **Stellt der Abschlussprüfer eine Fehlaussage fest, muss er sich überlegen, ob diese auf eine deliktische Handlung oder einen Fehler hindeutet. Wenn ja, muss er sich die Konsequenzen für andere Aspekte der Prüfung überlegen, insbesondere für die Verlässlichkeit von Erklärungen der Unternehmensleitung** (s. *PS 580 Erklärungen der Unternehmensleitung*).

47 Hat der Abschlussprüfer festgestellt, dass eine Fehlaussage das Ergebnis einer deliktischen Handlung ist, beurteilt er die Konsequenzen, insbesondere was die Position des/der involvierten Person/en in der Organisation betrifft. Z.B. ist die Veruntreuung von Bargeld aus einer kleinen Nebenkasse für den Abschlussprüfer bei der Einschätzung des Risikos wesentlicher Fehlaussagen aufgrund deliktischer Handlungen meist von geringer Bedeutung: Die Art der Verwaltung dieser Mittel und deren Grössenordnung sorgen für eine Begrenzung des möglichen Verlusts und die Verwaltung ist einem Mitarbeiter auf relativ tiefer Kompetenz-

stufe anvertraut. Ist dagegen eine Person auf Leitungsebene in den Sachverhalt involviert, kann dies auf ein weiter reichendes Problem hindeuten, auch wenn der Betrag an sich für den Abschluss nicht wesentlich ist. In solchen Fällen überdenkt der Abschlussprüfer die Verlässlichkeit der vorher erlangten Nachweise, da Zweifel an der Vollständigkeit und Glaubhaftigkeit von Erklärungen und der Echtheit von Aufzeichnungen und Dokumenten aufkommen können. Dabei berücksichtigt der Prüfer auch die Möglichkeit eines Zusammenwirkens von Mitarbeitern, Unternehmensleitung und/oder Dritten. Sind Personen auf höherer oder höchster Leitungsebene in eine deliktische Handlung involviert, kann der Abschlussprüfer unter Umständen nicht die notwendigen Nachweise erlangen, um die Abschlussprüfung zu beenden und darüber zu berichten.

Beurteilung von Fehlaussagen, weiteres Vorgehen und Auswirkung auf den Bericht

48 **Bestätigt der Abschlussprüfer, dass der Abschluss eine wesentliche Fehlaussage aufgrund einer deliktischen Handlung oder eines Fehlers enthält oder ist er nicht in der Lage zu beurteilen, ob das der Fall ist oder nicht, muss er sich die Konsequenzen für die Prüfung überlegen.** *PS 320 Wesentlichkeit bei der Abschlussprüfung* (Ziffer 12 ff.) und *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers* (Ziffer 36 ff.) geben Erläuterungen zur Beurteilung von Fehlaussagen, zum weiteren Vorgehen bei Fehlaussagen und zur Auswirkung auf den Bericht.

Dokumentation

49 **Der Abschlussprüfer muss die Risikofaktoren deliktischer Handlungen dokumentieren, deren Vorliegen er im Rahmen seiner Risikoeinschätzung** (Ziffer 32) **festgestellt hat, ebenso die Art, in der er ihnen – gegebenenfalls – begegnet** (Ziffer 39)**. Werden im Verlaufe der Prüfung Risikofaktoren deliktischer Handlungen festgestellt, aufgrund derer der Abschlussprüfer zusätzliche Prüfungshandlungen für notwendig hält, muss er das Vorliegen solcher Risikofaktoren und die Art, in der er ihnen begegnet, dokumentieren.**

50 *PS 230 Dokumentation* verpflichtet den Abschlussprüfer, jene Sachverhalte zu dokumentieren, die für die Bereitstellung von Nachweisen zur Stützung des Prüfungsurteils wichtig sind. Gemäss PS 230 enthalten die Arbeitspapiere sodann die Überlegungen des Abschlussprüfers zu allen wesentlichen Sachverhalten, bei denen er nach professionellem Ermessen zu entscheiden hatte, sowie die hierbei gezogenen Schlussfolgerungen. Wegen der Wichtigkeit von Risikofaktoren deliktischer Handlungen für die Einschätzung des inhärenten Risikos oder Kontrollrisikos wesentlicher Fehlaussagen (Ziffer 32 ff.) dokumentiert der Abschlussprüfer die festgestellten Risikofaktoren deliktischer Handlungen sowie, welches nach seiner Beurteilung die angemessene Art ist, ihnen zu begegnen.

Erklärungen der Unternehmensleitung

51 **Der Abschlussprüfer muss von der Unternehmensleitung schriftliche Bestätigungen darüber einholen, dass**

(a) **diese ihre Verantwortung für die Einrichtung und das andauernde Funktionieren eines Rechnungswesen-Systems und einer internen Kontrolle anerkennt, die darauf ausgerichtet sind, deliktische Handlungen und Fehler zu verhindern bzw. aufzudecken;**

(b) **diese der Auffassung ist, dass die Auswirkung der vom Abschlussprüfer während der Prüfung zusammengestellten nicht korrigierten Fehlaussagen auf den Abschluss als Ganzes – einzeln und zusammen genommen – unwesentlich ist. Eine Zusammenfassung solcher Posten muss in der schriftlichen Erklärung enthalten oder ihr beigefügt sein;**

(c) **diese dem Abschlussprüfer betreffend deliktische Handlungen oder vermutete deliktische Handlungen, die der Unternehmensleitung bekannt sind und das Unternehmen betroffen haben, alle wesentlichen, ihr bekannten Tatsachen offengelegt hat und**

(d) **diese dem Abschlussprüfer die Ergebnisse ihrer Einschätzung des Risikos offen gelegt hat, dass der Abschluss wesentliche Fehlaussagen aufgrund deliktischer Handlungen enthält.**

52 *PS 580 Erklärungen der Unternehmensleitung* erläutert die Einholung angemessener Erklärungen der Unternehmensleitung bei der Abschlussprüfung. Wichtig ist, dass die Unternehmensleitung anerkennt, dass sie nicht allein für den Abschluss verantwortlich ist, sondern auch für das Rechnungswesen-System und die interne Kontrolle, welche darauf ausgerichtet sind, deliktische Handlungen und Fehler zu verhindern bzw. aufzudecken.

53 Die Unternehmensleitung ist für die Korrektur von Fehlaussagen im Abschluss verantwortlich. Es ist deshalb wichtig, dass der Abschlussprüfer von ihr eine schriftliche Erklärung erlangt, wonach allfällige nicht berichtigte Fehlaussagen aufgrund von deliktischen Handlungen oder Fehlern nach Auffassung der Unternehmensleitung einzeln und zusammen genommen unwesentlich sind. Solche Erklärungen sind kein Ersatz für die Erlangung hinreichender, angemessener Prüfungsnachweise. Manchmal teilt die Unternehmensleitung die Meinung des Abschlussprüfers nicht, dass es sich bei gewissen – vom Abschlussprüfer während der Prüfung zusammengestellten – nicht korrigierten Fehlaussagen überhaupt um Fehlaussagen handelt. Möglicherweise möchte die Unternehmensleitung deshalb der schriftlichen Erklärung etwa Folgendes hinzufügen: "Wir teilen die Meinung nicht, dass [Posten] und [Posten] Fehlaussagen darstellen, weil [Angabe der Gründe] ....."

54 Der Abschlussprüfer kann einen Betrag festlegen, unterhalb dessen Fehlaussagen nicht zusammengezählt werden müssen, weil er davon ausgeht, dass solche Beträge zusammen genommen offenkundig keine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss haben. Dabei berücksichtigt er, dass die Bestimmung der Wesentlichkeit sowohl qualitative als auch quantitative Überlegungen umfasst, und dass betragsmässig relativ kleine Fehlaussagen trotzdem eine wesentliche Auswirkung

auf den Abschluss haben können (s. *PS 320 Wesentlichkeit bei der Abschlussprüfung*). Die Zusammenfassung unkorrigierter Fehlaussagen (Ziffer 51(b)) muss solche den Schwellenbetrag unterschreitenden Fehlaussagen nicht enthalten.

55 Wegen der Natur deliktischer Handlungen und der Schwierigkeiten des Abschlussprüfers bei der Aufdeckung wesentlicher daraus resultierender Fehlaussagen ist es wichtig, dass der Abschlussprüfer von der Unternehmensleitung eine schriftliche Erklärung erlangt, worin diese bestätigt, dass sie dem Abschlussprüfer betreffend (vermutete) deliktische Handlungen, die das Unternehmen möglicherweise betroffen haben, alle ihr bekannten Tatsachen offen gelegt hat (Ziffer 51(c)), und dass sie ihm die Ergebnisse ihrer Einschätzung des Risikos offen gelegt hat, dass der Abschluss wesentliche Fehlaussagen aufgrund deliktischer Handlungen enthält (Ziffer 51(d)).

Kommunikation

56 **Stellt der Abschlussprüfer eine Fehlaussage aufgrund einer deliktischen Handlung, einer vermuteten deliktischen Handlung oder eines Fehlers fest, muss er darüber mit der Geschäftsleitung, den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung sowie – unter Umständen – mit Aufsichtsbehörden kommunizieren.**

56A Nach Gesetz und Berufsgrundsätzen ist der Abschlussprüfer zur Verschwiegenheit verpflichtet (s. *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung*). Dies kann der in Ziffer 56 ff. dargelegten Kommunikation Schranken setzen. Der Abschlussprüfer wird hier einen Rechtsberater beiziehen, und zwar auch in der Frage, ob Strafanzeige zu erstatten ist.

57 Die rechtzeitige Kommunikation mit der Geschäftsleitung oder einer angemessenen Leitungsebene über eine Fehlaussage im Sinne von Ziffer 56 ist wichtig, weil sie es dieser ermöglicht, notwendige Massnahmen zu treffen. Mit welcher Leitungsebene zu kommunizieren ist, ist eine Frage des professionellen Ermessens und wird von Faktoren wie Art, Grössenordnung oder Häufigkeit der Fehlaussage bzw. der vermuteten deliktischen Handlung beeinflusst. Üblicherweise ist mindestens die nächsthöhere Leitungsebene angemessen (bezogen auf die Personen, welche in die Fehlaussage bzw. vermutete deliktische Handlung involviert scheinen).

58 Über welche Sachverhalte der Abschlussprüfer mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung kommuniziert, ist eine Frage des professionellen Ermessens und wird zudem durch Vereinbarungen beeinflusst (s. *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung; PS 210 Auftragsbedingungen des Abschlussprüfers*). Üblicherweise gehören zu diesen Sachverhalten:

- Fragen zur Kompetenz und Integrität der Geschäftsleitung.
- Deliktische Handlungen mit Beteiligung der Geschäftsleitung.

- Andere deliktische Handlungen, die zu einer wesentlichen Fehlaussage im Abschluss führen.
- Wesentliche Fehlaussagen (ohne deliktische Handlungen).
- Fehlaussagen, die auf wesentliche Schwachstellen der internen Kontrolle hindeuten (einschliesslich Konzeption und Funktion des Prozesses der Rechnungslegung).
- Fehlaussagen, die möglicherweise wesentliche Fehlaussagen in zukünftigen Abschlüssen nach sich ziehen.

Kommunikation über Fehlaussagen aufgrund von Fehlern ("errors") mit der Geschäftsleitung sowie den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung

59 **Hat der Abschlussprüfer eine wesentliche Fehlaussage aufgrund eines Fehlers festgestellt, muss er darüber rechtzeitig mit der Geschäftsleitung oder einer angemessenen Leitungsebene kommunizieren und die Notwendigkeit in Betracht ziehen, den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung darüber zu berichten** (in Übereinstimmung mit *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung*).

60 **Der Abschlussprüfer muss die Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung über die von ihm während der Prüfung zusammengestellten nicht korrigierten Fehlaussagen informieren, welche die Geschäftsleitung als unwesentlich – einzeln und zusammen genommen – für den Abschluss als Ganzes beurteilt.**

61 Die nicht korrigierten unwesentlichen Fehlaussagen, über welche kommuniziert wird, müssen keine Fehlaussagen unterhalb eines festgelegten Betrags enthalten (Ziffer 54).

Kommunikation über Fehlaussagen aufgrund deliktischer Handlungen ("fraud") mit der Geschäftsleitung sowie den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung

62 **Hat der Abschlussprüfer:**

(a) **eine deliktische Handlung festgestellt, ungeachtet dessen, ob diese zu einer wesentlichen Fehlaussage im Abschluss führt oder nicht, oder**

(b) **Nachweise erlangt, die darauf hindeuten, dass eine deliktische Handlung vorliegen könnte (auch eine solche, deren mögliche Auswirkung auf den Abschluss unwesentlich ist),**

so muss er darüber rechtzeitig mit der Geschäftsleitung oder einer angemessenen Leitungsebene kommunizieren und die Notwendigkeit in Betracht ziehen, den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung darüber zu berichten (in Übereinstimmung mit *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung*).

63 Hat der Abschlussprüfer Nachweise über eine deliktische Handlung (oder deren Möglichkeit) erlangt, ist die Kommunikation darüber mit einer angemessenen Leitungsebene wichtig – auch dann, wenn der Sachverhalt nach Auffassung des Prüfers keine Konsequenzen hat (z.B. Unterschlagung eines unwesentlichen Be-

trags durch einen Mitarbeiter auf tiefer Hierarchiestufe). Welche Leitungsebene angemessen ist, hängt auch von der Wahrscheinlichkeit des Zusammenwirkens mit (oder der Beteiligung) einer Person auf Leitungsebene ab.

64 Hat der Abschlussprüfer festgestellt, dass die Fehlaussage das Ergebnis einer deliktischen Handlung ist (oder sein könnte) und deren Auswirkung auf den Abschluss wesentlich ist (oder ist er nicht in der Lage, die Auswirkung auf den Abschluss zu beurteilen), dann
(a) bespricht er den Sachverhalt sowie die Art der weiteren Untersuchungen mit einer angemessenen Leitungsebene (mindestens der nächsthöheren, bezogen auf die Beteiligten) sowie auch mit der Unternehmensleitung; und
(b) schlägt der Unternehmensleitung vor, einen Rechtsberater zu konsultieren, wo dies notwendig erscheint.

Kommunikation über wesentliche Schwachstellen der internen Kontrolle

65 **Der Abschlussprüfer muss mit der Geschäftsleitung über wesentliche Schwachstellen der internen Kontrolle bezüglich der Verhinderung bzw. Aufdeckung von deliktischen Handlungen und Fehlern kommunizieren, die er bei der Prüfung festgestellt hat. Er muss sich auch vergewissern, dass die Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung über wesentliche Schwachstellen der internen Kontrolle bezüglich der Verhinderung bzw. Aufdeckung deliktischer Handlungen informiert sind, auf die ihn die Geschäftsleitung aufmerksam gemacht hat oder die er im Verlauf der Prüfung festgestellt hat.**

65A Der *PS 890 Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems* gibt Anleitung zum Vorgehen zur Erlangung eines Prüfungsurteils über die Existenz eines internen Kontrollsystems nach Art. 728a Abs. 1 Ziffer 3 OR.

66 Wegen der gravierenden Konsequenzen wesentlicher Schwachstellen der internen Kontrolle bezüglich der Verhinderung bzw. Aufdeckung deliktischer Handlungen ist es wichtig, dass der Abschlussprüfer darüber nicht nur mit der Geschäftsleitung kommuniziert, sondern auch die Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung davon Kenntnis erhalten.

67 Bestehen Zweifel an der Integrität oder Ehrlichkeit der Geschäftsleitung oder der Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung, holt der Abschlussprüfer üblicherweise juristischen Rat ein, wie weiter vorzugehen ist.

Kommunikation mit Aufsichtsbehörden

68 Die Verschwiegenheitspflicht des Abschlussprüfers (Ziffer 56A) schliesst eine Berichterstattung über deliktische Handlungen an Parteien ausserhalb des geprüften Unternehmens normalerweise aus. Vorbehalten bleiben interne Regeln des Unternehmens oder gesetzliche Vorschriften (wonach der Abschlussprüfer z.B. deliktische Handlungen oder wesentliche Fehler der Aufsichtsbehörde mitteilen muss). Der Abschlussprüfer erwägt in solchen Fällen, juristischen Rat einzuholen.

68A Z.B. sieht die Spezialgesetzgebung für Banken, Anlagefonds, Versicherungsgesellschaften usw. vor, dass der Prüfer bei bestimmten Tatbeständen die Aufsichtsbehörde sofort benachrichtigt.

Abschlussprüfer kann den Auftrag nicht zu Ende führen

69 **Kommt der Abschlussprüfer zum Schluss, dass er den Prüfungsauftrag infolge einer Fehlaussage aufgrund einer deliktischen Handlung oder des Verdachts einer solchen nicht zu Ende führen kann, muss er**

(a) **die unter diesen Umständen anzuwendenden Vorschriften und Berufsgrundsätze in Betracht ziehen – einschliesslich der Frage, ob der Unternehmensleitung, dem Organ, das den Abschluss genehmigt, oder gegebenenfalls einer Aufsichtsbehörde berichtet werden muss;**

(b) **den möglichen Rücktritt vom Mandat in Betracht ziehen und**

(c) **im Falle des Rücktritts:**

(i) **mit der Geschäftsleitung oder einer angemessenen Leitungsebene sowie den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung den Rücktritt und dessen Gründe diskutieren und**

(ii) **in Betracht ziehen, ob Vorschriften und Berufsgrundsätze verlangen, dem Auftraggeber oder gegebenenfalls Aufsichtsbehörden über den Rücktritt und dessen Gründe zu berichten.**

70 Es kann aussergewöhnliche Umstände geben, welche die Fähigkeit des Abschlussprüfers, den Auftrag zu Ende zu führen, in Frage stellen – z.B. Umstände, wo

(a) das Unternehmen bei deliktischen Handlungen nicht jene Massnahmen ergreift, die der Abschlussprüfer im gegebenen Fall für notwendig hält (und zwar auch, wenn die deliktische Handlung für den Abschluss nicht wesentlich ist);

(b) die Risikoeinschätzung von Fehlaussagen aufgrund deliktischer Handlungen durch den Abschlussprüfer sowie die Prüfungsergebnisse auf ein wesentliches Risiko gravierender deliktischer Handlungen hindeuten oder

(c) der Abschlussprüfer erhebliche Bedenken hinsichtlich der Kompetenz oder Integrität der Geschäftsleitung oder der Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung hat.

71 Wegen der Vielfalt möglicher Umstände lässt sich nicht abschliessend umschreiben, wann es angemessen ist, vom Mandat zurückzutreten. Zu den Faktoren eines solchen Entscheids gehören die Konsequenzen der – allfälligen – Beteiligung eines Mitglieds der Geschäftsleitung oder eines Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung (diese kann die Verlässlichkeit von Erklärungen der Unternehmensleitung beeinflussen) sowie die Auswirkungen einer fortgesetzten Verbindung mit dem Unternehmen auf den Abschlussprüfer.

72 Vorbehalten bleiben unter diesen Umständen Vorschriften, wonach der Abschlussprüfer z.B. berechtigt oder verpflichtet ist, dem Auftraggeber oder der Aufsichtsbehörde zu berichten oder eine formelle Erklärung abzugeben. Wegen der Aussergewöhnlichkeit der Umstände und der Notwendigkeit rechtlicher Ab-

klärung erwägt der Abschlussprüfer, juristischen Rat einzuholen, ob er zurücktreten muss und wie weiter vorzugehen ist.

Kommunikation mit vorgeschlagenem künftigem Abschlussprüfer

73A Die allgemeinen Berufsgrundsätze für Wirtschaftsprüfer (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*) enthalten gegenwärtig keine Bestimmungen über die Kommunikation des Abschlussprüfers mit einem vorgeschlagenen Nachfolger. Insoweit ist auf den *IFAC Code of Ethics for Professional Accountants* zu verweisen.

73B Nach Gesetz und Berufsgrundsätzen ist der Abschlussprüfer zur Verschwiegenheit verpflichtet. Dies kann seiner Kommunikation über wesentliche Sachverhalte Schranken setzen (s. hierzu *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung*). Unter Umständen können zwischen der Pflicht des Abschlussprüfers zur Verschwiegenheit und jener zur Kommunikation schwierige Konflikte entstehen. In solchen Fällen kann es für den Abschlussprüfer angebracht sein, juristischen Rat einzuholen.

73 **Gemäss dem *IFAC Code of Ethics for Professional Accountants* gibt der derzeitige Abschlussprüfer einem vorgeschlagenen zukünftigen Abschlussprüfer auf dessen Anfrage Auskunft darüber, ob professionelle Gründe dagegen sprechen, dass dieser den Prüfungsauftrag annimmt. Erteilt das geprüfte Unternehmen dem derzeitigen Abschlussprüfer die Erlaubnis nicht, seine Angelegenheiten mit dem vorgeschlagenen zukünftigen Abschlussprüfer zu besprechen oder schränkt es die Erlaubnis ein, muss dieser Umstand gegenüber dem vorgeschlagenen zukünftigen Abschlussprüfer offen gelegt werden.**

74A Ziffer 74 von *ISA 240 The Auditor's Responsibility to Consider Fraud and Error in an Audit of Financial Statements* entfällt, da sie in der Schweiz nicht anwendbar ist.

75 Bei der Auskunft über Gründe, die im Sinne der Berufsgrundsätze gegen eine Auftragsannahme durch den vorgeschlagenen zukünftigen Abschlussprüfer sprechen, informiert der derzeitige Abschlussprüfer diesen über Einzelheiten und bespricht mit ihm offen alle für den Prüfungsauftrag relevanten Punkte. Waren eine deliktische Handlung oder der Verdacht einer solchen ein Grund für den Rücktritt des derzeitigen Abschlussprüfers vom Mandat, erklärt dieser dem vorgeschlagenen zukünftigen Abschlussprüfer nur die einschlägigen Fakten und nicht seine Schlussfolgerungen.

75A Ziffer 73B bleibt vorbehalten.

Inkrafttreten

76A Ziffer 76 von *ISA 240 The Auditor's Responsibility to Consider Fraud and Error in an Audit of Financial Statements* entfällt, da sie durch den Vorspann dieses PS ersetzt wird.

Anhang 1: Beispiele von Risikofaktoren bezüglich Fehlaussagen aufgrund deliktischer Handlungen

Die in diesem Anhang erwähnten Risikofaktoren deliktischer Handlungen sind als Beispiele zu verstehen, wie sie in eine grossen Bandbreite von Situationen typischerweise vorkommen. Es handelt sich um einen Beispielkatalog; nicht all diese Faktoren kommen bei allen Abschlussprüfungen vor und die Liste ist auch nicht vollständig. Zudem verfährt der Abschlussprüfer bei der Berücksichtigung solcher Risikofaktoren (einzeln oder in Kombination) und der Frage, ob spezifische Kontrollen diese gegebenenfalls abschwächen, nach seinem professionellen Ermessen. Zu den Risikofaktoren deliktischer Handlungen s. Ziffer 34 ff.

Risikofaktoren bezüglich Fehlaussagen aufgrund deliktischer Rechnungslegung

Diese Risikofaktoren können in folgende drei Kategorien unterteilt werden:

1. Eigenheiten der Unternehmensleitung und deren Einfluss auf das Kontrollumfeld.
2. Branchengegebenheiten.
3. Merkmale der betrieblichen Abläufe; Stabilität der Vermögens- und Finanzlage.

Es folgen Beispiele für jede dieser drei Kategorien.

1. Risikofaktoren bezüglich Eigenheiten der Unternehmensleitung und deren Einfluss auf das Kontrollumfeld

Diese Risikofaktoren erstrecken sich auf die Fähigkeiten der Unternehmensleitung, den Druck, welchem diese ausgesetzt ist, ihren Stil sowie ihrer Einstellung zur internen Kontrolle und zum Prozess der Rechnungslegung.

- Für die Unternehmensleitung besteht eine Motivation zu deliktischer Rechnungslegung. Zu den speziellen Indikatoren hierfür zählen folgende:
  - Ihre Vergütungen bestehen zu einem wesentlichen Teil in Prämien, Aktienoptionen oder anderen Anreizen, deren Wert davon abhängt, dass das Unternehmen übermässig aggressive Ziele bezüglich Betriebsergebnis, Vermögens- und Finanzlage oder Cashflow erreicht.
  - Sie hat ein übermässiges Interesse daran, mit einer ungewöhnlich aggressiven Rechnungslegungspraxis den Aktienkurs oder Gewinntrend des Unternehmens aufrecht zu erhalten oder zu steigern.
  - Sie verpflichtet sich gegenüber Analysten, Gläubigern und anderen Dritten, offenkundig übermässig aggressive oder klar unrealistische Prognoseziele zu erreichen.
  - Sie hat ein Interesse daran, die Ergebnisse aus steuerlichen Gründen mit unangemessenen Mitteln zu minimieren.
- Die Unternehmensleitung versteht es nicht, eine angemessene Einstellung zur internen Kontrolle und zum Prozess der Rechnungslegung zu vermitteln. Zu den speziellen Indikatoren hierfür zählen folgende:
  - Sie vermittelt und unterstützt die Werte oder ethischen Ansprüche des Unternehmens nicht wirkungsvoll oder vermittelt solche, die unangemessen sind.

  - Sie wird von einer Einzelperson oder einer kleinen Gruppe dominiert, ohne dass ausgleichende Kontrollen vorliegen, wie etwa eine wirkungsvolle Überwachung durch Verantwortliche für die Leitung und Überwachung.
  - Sie überwacht die wichtigen internen Kontrollen nicht angemessen.
  - Sie versteht es nicht, erkannte wesentliche Schwachstellen der internen Kontrolle zu korrigieren.
  - Sie gibt Mitarbeitern übermässig aggressive finanzielle Ziele und Erwartungen vor.
  - Sie vermittelt deutliches Desinteresse gegenüber Aufsichtsbehörden.
  - Sie beschäftigt in Rechnungswesen, Informations- und Kommunikationstechnologie oder Interner Revision fortgesetzt ungeeignetes Personal.
- Nicht für das Finanzmanagement zuständige Mitglieder der Unternehmensleitung haben übermässig Anteil an der Selektion von Rechnungslegungsgrundsätzen oder an wichtigen Schätzungen oder sind hierdurch absorbiert.
- Es besteht starke Fluktuation in der Geschäftsleitung, bei Beratern oder bei Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung.
- Das Verhältnis zwischen der Unternehmensleitung und dem derzeitigen Abschlussprüfer oder dessen Vorgänger ist gespannt. Zu den speziellen Indikatoren hierfür zählen folgende:
  - Häufige Meinungsverschiedenheiten mit dem derzeitigen Abschlussprüfer oder dessen Vorgänger in Fragen der Rechnungslegung oder Prüfung und Berichterstattung.
  - Unvernünftige Forderungen an den Abschlussprüfer, einschliesslich unvernünftiger zeitlicher Beschränkungen hinsichtlich Beendigung der Arbeiten oder Berichterstattung.
  - Formelle oder informelle Auflagen an den Abschlussprüfer, die dessen Zugang zu Personen und Informationen oder dessen Fähigkeit, mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung wirkungsvoll zu kommunizieren, unangemessen beschränken.
  - Dominantes Verhalten gegenüber dem Abschlussprüfer, insbesondere Versuche, den Umfang seiner Arbeiten zu beeinflussen.
- In der Vergangenheit gab es Verstösse gegen Börsenrecht oder Klagen gegen das Unternehmen oder die Unternehmensleitung wegen deliktischer Handlungen oder Verstössen gegen Börsenrecht.
- Die Leitungs- und Überwachungsstruktur ist schwach ausgebildet oder wirkungslos, was sich z.B. in Folgendem äussern kann:
  - Mangel an Verantwortlichen, die von der Geschäftsleitung unabhängig sind.
  - Wenig Augenmerk der Verantwortlichen auf Sachverhalte der Rechnungslegung, das Rechnungswesen-System und die interne Kontrolle.

2. Risikofaktoren bezüglich Branchengegebenheiten

Diese Risikofaktoren umfassen das wirtschaftliche und aufsichtsrechtliche Umfeld des Unternehmens.

- Neue Standards, gesetzliche oder aufsichtsrechtliche Vorschriften bezüglich der Rechnungslegung und darüber hinaus, welche die Stabilität der Vermögens- und Finanzlage oder die Profitabilität des Unternehmens beeinträchtigen könnten.
- Hoher Wettbewerbsdruck oder Marktsättigungsgrad, verbunden mit abnehmenden Margen.
- Ungünstige Entwicklung der Branche mit wachsender Zahl von Insolvenzen und wesentlichem Rückgang der Marktnachfrage.
- Rascher Wandel in der Branche, wie etwa hohe Anfälligkeit für raschen technologischen Wandel oder rasche Veralterung von Produkten.

3. Risikofaktoren bezüglich Merkmalen der betrieblichen Abläufe und Stabilität der Vermögens- und Finanzlage

Diese Risikofaktoren erstrecken sich auf die Art und Komplexität des Unternehmens und seiner Transaktionen, seine Vermögens- und Finanzlage und seine Profitabilität.

- Unvermögen, betriebliche Cashflows zu generieren, obwohl Gewinne und Gewinnwachstum ausgewiesen werden.
- Wesentlicher Druck zur Beschaffung zusätzlichen Kapitals zwecks Erhalt der Wettbewerbsfähigkeit (angesichts der Vermögens- und Finanzlage; einschliesslich Kapitalbedarf für wichtige Forschungs- und Entwicklungsvorhaben oder Investitionen).
- Aktiven, Verbindlichkeiten, Erträge oder Aufwendungen im Wesentlichen auf Schätzungen basierend, die ungewöhnlich subjektive Komponenten oder Unsicherheiten beinhalten oder in naher Zukunft eine wesentliche Veränderung erfahren können – möglicherweise mit verheerender finanzieller Auswirkung (z.B. endgültige Fälligkeit von Verbindlichkeiten; Erfassungszeitpunkt von Erlösen; Realisierbarkeit von Finanzinstrumenten mit stark subjektiven oder schwierigen Bewertungsprämissen; Aufschub der Erfassung wesentlicher Kosten).
- Wesentliche Transaktionen mit nahe stehenden Parteien ausserhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit.
- Wesentliche Transaktionen mit nahe stehenden Parteien, die nicht oder von einem Dritten geprüft worden sind.
- Wesentliche, ungewöhnliche oder sehr komplexe Transaktionen (besonders kurz vor dem Bilanzstichtag), deren wirtschaftlicher Gehalt ("substance over form") schwierige Fragen aufwirft.
- Wesentliche Bankbeziehungen, Untergesellschaften oder Niederlassungen in Steuerparadiesen, ohne dass es eine klare geschäftliche Begründung dafür gibt.
- Eine übermässig komplexe Organisationsstruktur mit zahlreichen oder ungewöhnlichen rechtlichen Einheiten, Leitungsbefugnissen oder vertraglichen Regelungen ohne erkennbaren geschäftlichen Grund.
- Schwierigkeit, die Organisation oder Person/en zu ermitteln, welche das Unternehmen beherrscht/beherrschen.
- Ungewöhnlich hohe Wachstumsrate oder Profitabilität, besonders im Vergleich mit anderen Unternehmen derselben Branche.
- Besonders hohe Anfälligkeit auf Zinssatzänderungen.

- Ungewöhnlich hohe Abhängigkeit von Fremdkapital, begrenzte Fähigkeit zur Einhaltung von Rückzahlungspflichten oder schwer einzuhaltende Gläubigerbedingungen ("covenants").
- Unrealistisch aggressive Anreizprogramme für Umsatz oder Profitabilität.
- Drohende/r Konkurs, Zwangsverwertung oder feindliche Übernahme.
- Nachteilige Konsequenzen eines schlechten Ergebnisses mit Blick auf wesentliche schwebende Geschäfte (z.B. Zusammenschluss oder Erteilung eines Auftrags).
- Schlechte oder sich verschlechternde Vermögens- und Finanzlage, wobei Mitglieder der Unternehmensleitung persönlich für wesentliche Verbindlichkeiten des Unternehmens einstehen.

Risikofaktoren bezüglich Fehlaussagen aufgrund einer Veruntreuung von Vermögenswerten

Risikofaktoren bezüglich der Veruntreuung von Vermögenswerten können in folgende zwei Kategorien unterteilt werden:

1. Eignung von Vermögenswerten zur Veruntreuung.
2. Interne Kontrollen.

Zu beiden Kategorien sind nachfolgend Beispiele aufgeführt. Wie stark der Abschlussprüfer Risikofaktoren der zweiten Kategorie in seine Überlegungen einbezieht, wird dadurch beeinflusst, in welchem Ausmass Risikofaktoren der ersten Kategorie vorliegen.

1. Risikofaktoren bezüglich Eignung von Vermögenswerten zur Veruntreuung

Diese Risikofaktoren erstrecken sich auf die Art der Vermögenswerte eines Unternehmens und inwieweit diese der Gefahr von Diebstahl ausgesetzt sind.

- Grosse Geldbestände und -bewegungen.
- Charakteristika der Vorräte wie Kleinheit in Verbindung mit Hochwertigkeit und hoher Nachfrage.
- Leicht realisierbare Vermögenswerte wie Inhaberschuldtitel, Diamanten, Computerchips.
- Charakteristika von Anlagegütern wie Kleinheit in Verbindung mit Marktgängigkeit und fehlendem Eigentumsvermerk.

2. Risikofaktoren bezüglich interner Kontrollen

Diese Risikofaktoren umfassen fehlende interne Kontrollen, um Veruntreuungen zu vermeiden bzw. aufzudecken.

- Keine Überwachung durch Personen auf Leitungsebene (z.B. unzureichende Aufsicht, insbesondere bei abgelegenen Standorten).
- Keine Verfahren zur Prüfung von Bewerbern für Positionen, in denen Mitarbeiter Zugang zu Vermögenswerten haben, die sich für Veruntreuungen eignen.
- Unzureichende Führung von Aufzeichnungen über Vermögenswerte, die sich für Veruntreuung eignen.

- Keine angemessene Funktionstrennung oder fehlende unabhängige Kontrollen.
- Kein angemessenes System zur Bewilligung von Transaktionen (z.B. im Einkauf).
- Schwache physische Sicherung von Geldbeständen, Finanzanlagen, Vorräten oder Anlagegütern.
- Keine rasche, angemessene Dokumentation von Transaktionen (z.B. Gutschriften für Warenretouren).
- Keine vorgeschriebenen Urlaube für Mitarbeiter, die wichtige Kontrollfunktionen ausüben.

Anhang 2: Beispiele geänderter Prüfungshandlungen als Konsequenz der Einschätzung von Risikofaktoren gemäss Ziffer 39-41

Es folgen Beispiele für Konsequenzen, welche die Einschätzung des Risikos wesentlicher Fehlaussagen aufgrund deliktischer Rechnungslegung oder der Veruntreuung von Vermögenswerten für die Prüfung haben kann. Der Abschlussprüfer wählt die den Umständen angemessenen Prüfungshandlungen nach seinem professionellen Ermessen aus. Die aufgeführten Prüfungshandlungen sind nicht in jedem Fall die bestgeeigneten und auch nicht in jedem Fall erforderlich. Zu den Konsequenzen der Risikofaktoren deliktischer Handlungen für die Prüfung s. Ziffer 40 f.

Allgemeine Überlegungen

Die Beurteilung des Risikos wesentlicher Fehlaussagen aufgrund deliktischer Handlungen kann die Prüfung wie folgt beeinflussen:

- Professionell kritische Grundhaltung. Eine solche kann Folgendes beinhalten: (i) erhöhte Sensibilität bei der Auswahl von Art und Umfang der zu prüfenden Unterlagen zu wesentlichen Transaktionen, und (ii) erhöhtes Bewusstsein für die Notwendigkeit, Erläuterungen oder Erklärungen der Unternehmensleitung zu wesentlichen Sachverhalten zu untermauern.
- Zuweisung von Arbeiten an Mitglieder des Prüfungsteams. Wissen und Fähigkeiten von Teammitgliedern, denen wesentliche Verantwortung zugewiesen ist, müssen der Einschätzung des jeweiligen Prüfungsrisikos durch den Abschlussprüfer entsprechen. Überdies muss sich das Ausmass an Überwachung auf das Risiko wesentlicher Fehlaussagen aufgrund deliktischer Handlungen und auf die Qualifikation Teammitglieder ausrichten.
- Rechnungslegungsgrundsätze. Der Abschlussprüfer kann zum Schluss kommen, die Auswahl und Anwendung wesentlicher Rechnungslegungsgrundsätze, insbesondere mit Bezug auf die Erfassung von Erlösen, die Bewertung von Aktiven und die Bilanzierung von Aufwendungen näher zu untersuchen.
- Interne Kontrollen. Die Möglichkeit des Abschlussprüfers, das Kontrollrisiko nicht als hoch einzuschätzen, kann sich reduzieren. Jedoch entfällt dadurch nicht das Erfordernis, dass der Abschlussprüfer ein hinreichendes Verständnis der Bestandteile der internen Kontrolle erlangt, um die Prüfung planen zu können. Tatsächlich kann ein solches Verständnis besonders wichtig sein, um vorhandene – auf die identifizierten Risikofaktoren ausgerichtete Kontrollen (oder deren Fehlen) besser zu verstehen und zu beurteilen. Indes gehört zu dieser Beurteilung auch ein zusätzliches Bewusstsein für die Fähigkeit der Unternehmensleitung, die genannten Kontrollen zu umgehen.

Art, Zeitpunkt und Umfang der Prüfungshandlungen müssen möglicherweise etwa wie folgt geändert werden:

- Die Art von Prüfungshandlungen muss so geändert werden, dass der Prüfer verlässlichere Nachweise oder zusätzliche untermauernde Informationen erlangt (z.B. solche von unabhängigen Quellen ausserhalb des Unternehmens).
- Der Zeitpunkt ergebnisorientierter Prüfungshandlungen muss möglicherweise so geändert werden, dass diese näher beim (oder am) Bilanzstichtag stattfinden. Be-

stehen z.B. für die Unternehmensleitung ungewöhnliche Anreize zu deliktischer Rechnungslegung, müssen die ergebnisorientierten Prüfungshandlungen unter Umständen (nahe) am Bilanzstichtag durchgeführt werden, weil es anders nicht möglich ist, dem zusätzlichen Prüfungsrisiko bezogen auf den betreffenden Risikofaktor – zu begegnen.

- Der Umfang von Prüfungshandlungen muss der Einschätzung des Risikos wesentlicher Fehlaussagen aufgrund deliktischer Handlungen entsprechen. Z.B. können umfangreichere Stichproben oder eingehendere analytische Prüfungshandlungen geboten sein.

Der Abschlussprüfer überlegt sich, ob er festgestellten Risikofaktoren deliktischer Handlungen vielleicht wirkungsvoller begegnet, indem er die Art geplanter Prüfungshandlungen ändert.

Überlegungen auf Ebene der Abschlusspositionen, Arten von Transaktionen und Aussagen im Abschluss

Die spezifischen Konsequenzen der Einschätzung des Risikos wesentlicher Fehlaussagen aufgrund deliktischer Handlungen für die Prüfung sind je nach Art oder Zusammenspiel von Risikofaktoren oder Umständen – und den davon beeinflussten Abschlusspositionen, Arten von Transaktionen und Aussagen im Abschluss – verschieden. Deuten diese Faktoren oder Umstände auf ein besonderes Risiko bezüglich bestimmter Posten oder Arten von Transaktionen, sind die Prüfungshandlungen für diese speziellen Bereiche so auszuwählen, dass sie das Prüfungsrisiko auf ein Mass verringern, das für den Abschlussprüfer im Lichte jener Faktoren oder Umstände akzeptabel ist.

Es folgen Beispiele für spezifische Konsequenzen:

- Überraschender Besuch von Standorten oder unangekündigte Durchführung bestimmter Prüfungshandlungen. Z.B. Inventurbeobachtung an Standorten, denen die Anwesenheit des Abschlussprüfers zuvor nicht angekündigt wurde; Nachzählen von Geldbeständen zu einem bestimmten Überraschungstermin.
- Erfordernis, Vorräte zu einem Termin näher am Bilanzstichtag physisch aufzunehmen.
- Änderung des Prüfungsansatzes im laufenden Jahr. Z.B. mündlicher Kontakt mit wichtigen Kunden und Lieferanten als Ergänzung schriftlicher Bestätigungsanfragen. Versand von Bestätigungsanfragen an eine bestimmte Partei innerhalb einer Organisation oder Beschaffung zusätzlicher, unterschiedlicher Informationen.
- Detaillierte Durchsicht der Korrekturbuchungen des Unternehmens zum Quartalsende oder Jahresende und Untersuchung der nach Art oder Betrag ungewöhnlich erscheinenden Buchungen.
- Untersuchung der Möglichkeit, dass es sich bei wesentlichen und ungewöhnlichen Transaktionen (insbesondere solchen am oder nahe beim Bilanzstichtag) um nahe stehende Parteien handelt, sowie Untersuchung der Herkunft der Finanzmittel für die Transaktionen.

- Detaillierte analytische Prüfungshandlungen. Z.B. Vergleich von Umsatzerlös und Umsatzkosten pro Standort und Sparte mit den Erwartungen aufgrund der Prüfungsfeststellungen.
- Interviews mit Personal aus Bereichen, wo Bedenken hinsichtlich des Risikos wesentlicher Fehlaussagen aufgrund deliktischer Handlungen bestehen, um die Ansichten über das Risiko zu erfahren und darüber, wie dem Risiko mit internen Kontrollen begegnet wird.
- Bei Prüfung der Abschlüsse von Untergesellschaften, Sparten oder Zweigniederlassungen durch andere Prüfer: Besprechung des Umfangs der erforderlichen Arbeiten mit diesen, um sicherzustellen, dass dem Risiko wesentlicher Fehlaussagen aufgrund deliktischer Handlungen im Zusammenhang mit diesen Unternehmensteilen angemessen Rechnung getragen wird.
- Wenn die Arbeiten eines Experten mit bezug auf einen bestimmten Abschlussposten mit hohem Risiko von Fehlaussagen aufgrund deliktischer Handlungen besonders wichtig werden: Zusätzliche Prüfungshandlungen betreffend Annahmen, Methoden und Feststellungen des Experten, um schliessen zu können, dass dessen Feststellungen nicht unplausibel sind. Gegebenenfalls Beizug ein anderen Experten zu diesem Zweck.
- Prüfungshandlungen zwecks Analyse ausgewählter Eröffnungsbestände früher geprüfter Abschlüsse, um einzuschätzen, wie gewisse Schätzungen und Ermessensentscheide im Abschluss rückblickend vorgenommen wurden (z.B. Rückstellung für Retouren).
- Prüfungshandlungen in Bezug auf die vom Unternehmen vorgenommenen Abstimmungen (z.B. Kontoabstimmungen), einschliesslich solcher für Zwischenperioden.
- Computergestützte Prüfungshandlungen (z.B. Datengewinnung zum Test von Anomalien innerhalb einer Grundgesamtheit).
- Prüfung der Integrität computergestützter Aufzeichnungen und Transaktionen.
- Einholung zusätzlicher Prüfungsnachweise aus Quellen ausserhalb des Unternehmens.

Spezielle Konsequenzen – Fehlaussagen aufgrund deliktischer Rechnungslegung

Es folgen Beispiele für Konsequenzen, welche die Einschätzung des Risikos wesentlicher Fehlaussagen aufgrund deliktischer Rechnungslegung für die Prüfung hat:

- Erfassung von Erlösen. Im Falle eines Risikos aufgrund von Handlungen, die zu einer falschen zeitlichen Abgrenzung von Erlösen führen, kann es angemessen sein, gewisse relevante Vertragsinhalte und das Fehlen von Nebenabreden von Kunden bestätigen zu lassen. Die angemessene Behandlung im Abschluss hängt oft von solchen Bedingungen und Abreden ab.
- Vorratsmengen. Im Falle eines Risikos aufgrund von Handlungen bezüglich Vorratsmengen, kann eine Durchsicht der Lagerbuchhaltung dabei helfen, Standorte, Bereiche oder Posten zu identifizieren, denen während oder nach der physischen Bestandsaufnahme speziell Augenmerk zu widmen ist. Eine solche Review kann z.B. zum Entscheid führen, Bestandsaufnahmen an bestimmten Standorten unan-

gemeldet zu beobachten oder die Unternehmensleitung zu ersuchen, die Aufnahmen an allen Standorten gleichzeitig stattfinden zu lassen.

- Nicht routinemässige Buchungen. Im Falle eines Risikos aufgrund deliktischer Rechnungslegung kann die Prüfung nicht routinemässiger Buchungen auf belegmässigen Nachweis und Tatsachenentsprechung dabei helfen, fiktive Buchungen aufgrund aggressiver Bilanzierungspraktiken auszumachen. Zwar existiert keine allgemein gültige Definition nicht routinemässiger Buchungen, doch geht es im Allgemeinen um Änderungen des Abschlusses, Buchungen oder Änderungen von Aufzeichnungen, die auf Leitungsebene veranlasst werden und weder wiederkehrend noch Teil des normalen Buchungsablaufs sind.

Spezielle Konsequenzen – Fehlaussagen aufgrund einer Veruntreuung von Vermögenswerten

Unterschiedliche Umstände erfordern unterschiedliche Konsequenzen für die Prüfung. Von den Konsequenzen der Einschätzung des Risikos wesentlicher Fehlaussagen aufgrund der Veruntreuung von Vermögenswerten sind normalerweise bestimmte Abschlussposten und Arten von Transaktionen betroffen.

Einige der in obigen Überlegungen enthaltenen Konsequenzen treffen unter solchen Umständen zwar zu, doch ist der Umfang der Arbeiten in Verbindung zu bringen mit den spezifischen Informationen über das identifizierte Veruntreuungsrisiko. Wenn sich z.B. ein bestimmter Vermögenswert besonders zur Veruntreuung eignet und sich diese wesentlich auf den Abschluss auswirken würde, kann es nützlich sein, wenn der Abschlussprüfer ein Verständnis der Kontrollen erlangt, die eine solche Veruntreuung verhindern bzw. aufdecken sollen und deren Funktionieren zu prüfen.

Anhang 3: Beispiele von Umständen, die auf mögliche deliktische Handlungen oder Fehler hindeuten

Der Abschlussprüfer kann auf Umstände stossen, die einzeln oder zusammen genommen auf die Möglichkeit einer wesentlichen Fehlaussage im Abschluss aufgrund von deliktischen Handlungen oder Fehlern hindeuten. Es handelt sich um einen Beispielkatalog; nicht all diese Umstände kommen bei allen Abschlussprüfungen vor und die Liste ist auch nicht absolut vollständig. Zu Umständen, die auf eine mögliche Fehlaussage hindeuten, s. Ziffer 43 f.

- Unrealistische Terminvorgaben für die Beendigung der Prüfung durch die Unternehmensleitung.
- Unwilligkeit der Unternehmensleitung, mit entsprechenden Dritten (z.B. Aufsichtsbehörde oder Banken) offen zu kommunizieren.
- Von der Unternehmensleitung auferlegte Beschränkungen des Prüfungsumfangs.
- Feststellung wichtiger, von der Unternehmensleitung zuvor nicht offen gelegter Sachverhalte.
- Wesentliche schwer zu prüfende Beträge im Abschluss.
- Aggressiver Gebrauch von Rechnungslegungsgrundsätzen.
- Widersprüchliche oder unbefriedigende Nachweise seitens der Unternehmensleitung oder Mitarbeitern.

- Ungewöhnliche Nachweise in Unterlagen, z.B. handschriftliche Änderung von Dokumenten oder handschriftliche Unterlagen, die üblicherweise elektronisch erstellt würden.
- Widerwillig oder mit unangemessener Verzögerung erteilte Informationen.
- Gravierende Lücken oder Mängel in den buchhalterischen Aufzeichnungen.
- Transaktionen ohne Beleg.
- Nach Art, Umfang oder Komplexität ungewöhnliche Transaktionen, insbesondere wenn solche kurz vor dem Bilanzstichtag gegen Jahresende vorkommen.
- Transaktionen, die in Abweichung von Autorisierungsregeln der Unternehmensleitung erfasst wurden.
- Wesentliche Abstimmdifferenzen zwischen Kontrollkonten und Nebenbüchern oder zwischen physischer Bestandesaufnahme und diesbezüglichem Kontensaldo, die nicht angemessen abgeklärt und nicht rechtzeitig korrigiert wurden.
- Unzureichende Kontrollen bei der Informations- und Kommunikationstechnologie (z.B. zu viele Verarbeitungsfehler; Verzögerungen bei der Erstellung von Ergebnissen und Berichten).
- Wesentliche Abweichungen gegenüber Erwartungen aufgrund analytischer Prüfungshandlungen.
- Weniger Antworten auf Bestätigungsanfragen als erwartet oder wesentliche in den Antworten zum Vorschein kommende Abweichungen.
- Anzeichen für einen übermässig aufwändigen Lebensstil von (leitenden) Mitarbeitern.
- Nicht abgestimmte Kontrollkonten.
- Überfällige Forderungssalden.

PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung

Der betreffende Abschnitt von *ISA 240 The Auditor's Responsibility to Consider Fraud and Error in an Audit of Financial Statements* entfällt, da er bereits in *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*, Ziffer 6, umgesetzt ist.

Schweizer Prüfungsstandard: Gesetzliche und andere Vorschriften – Berücksichtigung bei der Abschlussprüfung (PS 250)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Die Nichteinhaltung von Vorschriften durch das Unternehmen kann den Abschluss wesentlich beeinflussen.	2
Die Nichteinhaltung gesetzlicher und anderer Vorschriften wird in diesem PS begrifflich als Rechtsverstoss (fortan vereinfacht Verstösse) bezeichnet. Der Begriff umfasst Verstösse gegen Gesetze, Verordnungen, Statuten, Verträge u. a. Ein Verstoss kann absichtlich oder unabsichtlich geschehen, eine Handlung oder eine Unterlassung darstellen und von der Unternehmensleitung oder Mitarbeitern begangen werden. Ob ein Rechtsverstoss vorliegt, kann vielfach nur durch Fachleute abschliessend beurteilt werden.	3-4
Vorschriften haben einen unterschiedlichen Bezug zum Rechnungswesen (direkte Vorschriften zum Abschluss mit unmittelbarer Relevanz oder nur indirekte Wirkung, z. B. über Bussen oder Konventionalstrafen).	5
Verantwortung der Unternehmensleitung Die Unternehmensleitung ist für die Einhaltung von Vorschriften verantwortlich. Sie kann hiefür verschiedene Massnahmen vorkehren.	9
→ Beispiele von Mitteln zur Verhinderung bzw. Aufdeckung von Verstössen	10
Überlegungen des Abschlussprüfers Der Prüfer ist nicht für die Verhinderung von Verstössen verantwortlich. Bei Fehlaussagen, die sich aus Verstössen ergeben, besteht – selbst bei fachgerechter Arbeit und kritischer Grundhaltung des Prüfers – das Risiko der Nichtaufdeckung.	11-13
Verlangen besondere gesetzliche Bestimmungen vom Prüfer eine Prüfung und Bestätigung zur Einhaltung bestimmter Vorschriften, hat dieser entsprechende Prüfungshandlungen samt Berichterstattung zu planen und durchzuführen.	14, 14A
Bei der Prüfungsplanung muss sich der Prüfer ein Bild über die für die Branche und das Unternehmen massgebenden Vorschriften und über die Auswirkungen bei deren Nichteinhaltung machen. → Beispiele für diesbezügliche Prüfungshandlungen	15-17

Für die Einhaltung jener Vorschriften, die sich unmittelbar auf den Abschluss auswirken (z. B. Behandlung der Ertragssteuern oder des Aufwands für berufliche Vorsorge) muss der Prüfer hinreichende Prüfungsnachweise erlangen. Hat er dies getan und die Prüfungshandlungen nach Ziffer 18 durchgeführt (Befragung der Unternehmensleitung und Einsichtnahme in Korrespondenzen mit relevanten Konzessions- oder Aufsichtsbehörden), sind – sofern keine gegenteiligen Anhaltspunkte vorliegen – keine zusätzlichen Prüfungen zur Einhaltung von Vorschriften erforderlich. Dies würde den Umfang einer Abschlussprüfung sprengen.	19, 20 21, 24
Der Prüfer muss von der Unternehmensleitung eine Bestätigung einholen, dass ihm alle bekannten Verstösse mitgeteilt worden sind.	23
Vorgehen bei Vorkommen von Verstössen	
Erhält der Prüfer von einen Verstoss Kenntnis, hat er die Auswirkungen auf den Abschluss zu beurteilen (Bewertung, Offenlegung, Fortführungsfähigkeit).	26-27A PS 570
Liegt ein vermuteter Verstoss vor, muss der Prüfer seine Erkenntnisse dokumentieren und den Sachverhalt mit der Unternehmensleitung besprechen. Klärt sich die Angelegenheit nicht genügend auf, muss der Prüfer unter Wahrung der Verschwiegenheitspflicht mit weiteren Personen Kontakt aufnehmen (z. B. mit dem Rechtsberater des Unternehmens oder mit einem Rechtsberater einer Prüfungsgesellschaft).	28, 29
Liegt ein gravierender und verheimlichter Verstoss vor, muss sich der Prüfer überlegen, welche weiteren Auswirkungen dies auf die Mandatsarbeit hat (Glaubhaftigkeit der Unternehmensleitung und damit Zuverlässigkeit der anderen erhaltenen Angaben, Verlässlichkeit der Vollständigkeitserklärungen u.a.).	31
Berichterstattung bei Verstössen	
Festgestellte Verstösse – insbesondere absichtliche und gravierende – müssen möglichst rasch der zuständigen Stelle (im Normalfall schriftlich und in der Regel der nächsthöheren Hierarchiestufe) mitgeteilt werden.	32-34C PS 260 38
Zur Vorgehensweise und zur Festlegung des/der Adressaten ist gegebenenfalls juristischer Rat einzuholen, insbesondere, wenn durch erforderliche Meldung an Dritte (z. B. Aufsichtsbehörde) ein Interessenkonflikt wegen der Pflicht zur Verschwiegenheit entstehen kann. Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen geben die Gesetze die Vorgehensweise für verschiedene Rechtsformen vor.	
Ist der Verstoss im Abschluss nicht sachgerecht einbezogen und dargestellt, ist möglicherweise ein eingeschränktes oder ein verneinendes Prüfungsurteil erforderlich. Wird der Prüfer im Zusammenhang mit Verstössen daran gehindert, ausreichende Prüfungsnachweise zu erlangen, wird er wegen Beschränkung des Prüfungsumfangs eine Rückweisung der Jahresrechnung erwägen müssen.	35, 36 PS 700

Verstösse können den Prüfer veranlassen, den Rücktritt vom Mandat in Betracht zu ziehen. Massgebend ist dabei stets die Lage im konkreten Einzelfall; im Zweifel ist die Kontaktnahme mit einem juristischen Ratgeber zu erwägen. Besonders heikel ist bei einem Prüferwechsel die Frage, ob und inwieweit der amtierende Prüfer durch die Verschwiegenheitspflicht eingeschränkt ist und einem vorgeschlagenen Nachfolger zur Thematik "Verstösse" Auskünfte geben darf. Auch in solchen Fällen empfiehlt es sich, mit einem Rechtsberater Kontakt aufzunehmen.	40, 40A
→ Liste von Anzeichen für mögliche Verstösse	Anhang

Schweizer Prüfungsstandard: Gesetzliche und andere Vorschriften – Berücksichtigung bei der Abschlussprüfung (PS 250)

Einleitung 97
Verantwortung der Unternehmensleitung für die Einhaltung gesetzlicher und anderer Vorschriften 99
Überlegungen des Abschlussprüfers zur Einhaltung gesetzlicher und anderer Vorschriften .. 99
Berichterstattung über Rechtsverstösse 103
Rücktritt vom Mandat 105
Anhang: Anzeichen für mögliche Rechtsverstösse 107

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 4. Dezember 2009 verabschiedet. Er setzt *ISA 250 Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2010 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zur Verantwortung des Abschlussprüfers im Hinblick auf die Berücksichtigung gesetzlicher und anderer Vorschriften bei der Abschlussprüfung.

2 **Es kann nicht erwartet werden, dass die Nichteinhaltung gesetzlicher oder anderer Vorschriften durch ein Unternehmen im Rahmen einer Abschlussprüfung aufgedeckt wird. Jedoch muss der Abschlussprüfer bei der Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen, der Beurteilung ihrer Ergebnisse und der Berichterstattung berücksichtigen, dass die Nichteinhaltung gesetzlicher und anderer Vorschriften den Abschluss wesentlich beeinflussen kann.** Deckt der Abschlussprüfer eine solche Nichteinhaltung auf, muss er sich ungeachtet der Wesentlichkeit überlegen, wie sich dies auf die Beurteilung der Integrität von Unternehmensleitung oder Mitarbeitern sowie möglicherweise auf andere Aspekte der Prüfung auswirkt.

3 Der Begriff "Nichteinhaltung" in diesem PS bezieht sich auf Unterlassungen oder Handlungen des Unternehmens, die – absichtlich oder unabsichtlich – gegen geltende Gesetze oder andere Vorschriften verstossen. Hierzu gehören auch Unterlassungen oder Handlungen durch die Unternehmensleitung oder Mitarbeiter im Namen des Unternehmens. Keine Nichteinhaltung im Sinne dieses PS stellt persönliches Fehlverhalten der Unternehmensleitung oder von Mitarbeitern des Un-

ternehmens dar, welches mit der Tätigkeit des Unternehmens in keinem Zusammenhang steht.

3A Persönliches Fehlverhalten kann sehr wohl Gegenstand anderer PS sein (s. *PS 240 Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers*).

3B An Stelle des Begriffs "Nichteinhaltung gesetzlicher und anderer Vorschriften" spricht dieser PS von "Rechtsverstoss", worunter alle Verstösse gegen Gesetze, Verordnungen, Statuten, Organisationsreglement, Verträge oder sonstige Vorschriften verstanden werden, soweit diese nicht den Abschluss regeln (z.B. strafrechtliche Tatbestände wie Geldwäscherei, Korruption, Verstösse gegen Vorschriften zur Mehrwertsteuer oder solche des Kartellrechts).

4 Ob eine Unterlassung oder Handlung einen Rechtsverstoss darstellt, ist eine rechtliche Frage, deren Beurteilung ausserhalb der professionellen Kompetenz des Abschlussprüfers liegen kann. Dieser vermag Rechtsverstösse aufgrund seiner Aus- und Weiterbildung, Erfahrung sowie Kenntnisse des Unternehmens und seiner Branche oftmals als solche zu erkennen. Die Beurteilung, ob eine bestimmte Unterlassung oder Handlung einen Rechtsverstoss darstellt, erfolgt im Zweifel gestützt auf den Rat eines qualifizierten Rechtsberaters; abschliessend kann sie nur ein Gericht vornehmen.

4A Stützt sich der Abschlussprüfer auf den Rat eines qualifizierten Rechtsberaters, gilt *PS 620 Verwendung der Arbeiten eines Experten*. Der Rechtsberater wird darauf hingewiesen, dass der Abschlussprüfer nach Gesetz und Berufsgrundsätzen zur Verschwiegenheit verpflichtet ist.

5 Gesetzliche und andere Vorschriften unterscheiden sich in ihrer Beziehung zum Abschluss. Manche Vorschriften legen Form oder Inhalt des Abschlusses, die darin zu erfassenden Beträge oder die darin offen zu legenden Informationen fest (die anzuwendenden Rechnungslegungsnormen; s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*). Andere Vorschriften beziehen sich auf die Unternehmensleitung oder legen die Bedingungen fest, unter welchen das Unternehmen seine Tätigkeit ausüben kann. Manche Unternehmen arbeiten in weitgehend regulierten Branchen (z.B. Finanzdienstleister; Unternehmen der Pharmaindustrie), andere unterstehen nur den vielen allgemein geltenden Vorschriften zu Aspekten der Unternehmenstätigkeit (z.B. bauliche Schutz- oder Gesundheitsvorschriften). Rechtsverstösse können für das Unternehmen finanzielle Folgen haben (Bussen, Rechtsstreit usw.). Je weiter entfernt ein Rechtsverstoss von jenen Ereignissen und Transaktionen ist, die sich gewöhnlich im Abschluss niederschlagen, desto geringer ist die Wahrscheinlichkeit, dass der Abschlussprüfer ihn als solchen erkennt.

6A Ziffer 6 von *ISA 250 Consideration of Laws and Regulations in an Audit of Financial Statements* entfällt, da sie in der Schweiz nicht anwendbar ist.

6B Ist die Abschlussprüfung gesetzlich vorgeschrieben, richtet sich die Berichterstattung des Abschlussprüfers bei der Feststellung von Verstössen gegen gesetzliche oder statutarische Vorschriften oder das Organisationsreglement nach Art. 728c Abs. 1 und 2 OR (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

7 Der vorliegende PS gilt für Abschlussprüfungen. Er gilt nicht für Aufträge, bei welchen der Wirtschaftsprüfer ausdrücklich die Einhaltung bestimmter Gesetze oder anderer Vorschriften prüfen und hierüber berichten muss.

8 Erläuterungen zur Verantwortung des Abschlussprüfers hinsichtlich der Berücksichtigung von Täuschungen, Vermögensschädigungen und Fehlaussagen im Rahmen der Abschlussprüfung gibt *PS 240 Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers*.

Verantwortung der Unternehmensleitung für die Einhaltung gesetzlicher und anderer Vorschriften

9 Die Unternehmensleitung ist dafür verantwortlich, dass die Unternehmenstätigkeit mit gesetzlichen und anderen Vorschriften im Einklang ist. Sie ist dafür verantwortlich, dass Rechtsverstösse verhindert bzw. aufgedeckt werden.

10 Die Unternehmensleitung kann ihrer Verantwortung für die Verhinderung bzw. Aufdeckung von Rechtsverstössen u.a. mittels folgender Grundsätze und Verfahren nachkommen:

- Dauernder Überwachung der Einhaltung gesetzlicher Vorschriften und entsprechende Gestaltung betrieblicher Abläufe.
- Einrichtung und Anwendung angemessener interner Kontrollen.
- Erarbeitung, Bekanntmachung und Befolgung eines Verhaltenskodexes.
- Sicherstellung einer angemessenen Aus- und Weiterbildung der Mitarbeiter (einschliesslich Verständnis des Verhaltenskodexes).
- Überwachung der Einhaltung des Verhaltenskodexes und angemessenes disziplinarisches Handeln bei Verstössen durch Mitarbeiter.
- Beizug von Juristen zur Unterstützung bei der Überwachung gesetzlicher Anforderungen.
- Führung eines Verzeichnisses wesentlicher Gesetze, die das Unternehmen bzw. die Branche einhalten muss, und Aufzeichnung von (behaupteten) Verstössen.

In grösseren Unternehmen können diese Grundsätze und Verfahren ergänzt werden durch angemessene Delegation von Aufgaben an:

- Eine Interne Revision.
- Einen Prüfungssausschuss (Audit Committee).

Überlegungen des Abschlussprüfers zur Einhaltung gesetzlicher und anderer Vorschriften

11 Der Abschlussprüfer ist nicht dafür verantwortlich, dass in einem Unternehmen Rechtsverstösse verhindert werden. Der Umstand, dass jährlich eine Abschlussprüfung stattfindet, kann allerdings als Präventivmassnahme wirken.

12 Eine Abschlussprüfung unterliegt – auch wenn sie ordnungsgemäss und in Übereinstimmung mit den PS geplant und durchgeführt wird – dem unvermeidlichen Risiko, dass einzelne wesentliche Fehlaussagen nicht aufgedeckt werden (s. *PS*

400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle). Bezüglich Fehlaussagen aufgrund von Rechtsverstössen kann dieses Risiko unter anderem durch folgende Faktoren erhöht werden:

- Viele gesetzliche und andere Vorschriften, insbesondere solche, die sich auf Aspekte der Unternehmenstätigkeit im Allgemeinen beziehen, haben typischerweise keine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss und werden weder vom Rechnungswesen noch von der internen Kontrolle erfasst.
- Die Wirksamkeit von Prüfungshandlungen wird durch die inhärenten Grenzen des Rechnungswesens und der internen Kontrolle sowie durch das Vorgehen mittels Stichproben begrenzt.
- Viele Prüfungsnachweise (s. *PS 500 Prüfungsnachweise*) erlauben zwar Schlussfolgerungen, stellen aber keine zwingenden Beweise dar.
- Ein Rechtsverstoss kann bewusst verheimlicht werden, etwa durch Absprache, Fälschung, bewusstes Unterlassen der Erfassung von Transaktionen, Ausschaltung von Kontrollen durch die Unternehmensleitung oder leitende Mitarbeiter oder bewusste Falschauskunft gegenüber dem Abschlussprüfer.

13 **In Übereinstimmung mit *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung* muss der Abschlussprüfer die Prüfung mit einer professionell kritischen Grundhaltung planen und durchführen. Er muss sich bewusst sein, dass die Prüfung Verhältnisse oder Ereignisse aufdecken kann, die zum Zweifel Anlass geben, ob ein Unternehmen gesetzliche und andere Vorschriften einhält.**

14 In Übereinstimmung mit besonderen gesetzlichen Vorschriften kann der Abschlussprüfer verpflichtet sein, auch darüber zu berichten, ob bestimmte gesetzliche und andere Vorschriften vom Unternehmen eingehalten werden. In solchen Fällen wird er diesbezügliche Prüfungshandlungen planen.

14A Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen schreibt das Gesetz dem Abschlussprüfer vor, wem und in welcher Form er festgestellte Verstösse gegen Gesetz oder Statuten zu melden hat (s. Ziffer 34A). Z.B. berichtet die Revisionsstelle einer AG über eine festgestellte Einlagenrückgewähr (Art. 680 Abs. 2 OR) oder über einen Verstoss gegen Vorschriften betreffend Kapitalverlust und Überschuldung (Art. 725 OR).

15 **Zum Zwecke der Prüfungsplanung** (s. *PS 300 Planung*) **muss der Abschlussprüfer ein allgemeines Verständnis des rechtlichen Umfelds des Unternehmens und der Branche erlangen sowie erkennen, wie das Unternehmen diese Vorschriften einhält.**

16 Um dieses allgemeine rechtliche Verständnis zu erlangen, wird der Abschlussprüfer insbesondere berücksichtigen, dass manche gesetzliche und andere Vorschriften eine wesentliche Auswirkung auf die Tätigkeit des Unternehmens haben können. Das bedeutet, dass gewisse Rechtsverstösse die Einstellung der Unternehmenstätigkeit zur Folge haben oder die Fähigkeit zur Unternehmensfortführung in Frage stellen können. Z.B. gilt dies für die Nichteinhaltung der Auflagen einer Konzession zum Geschäftsbetrieb (z.B. der Eigenmittel- oder Liquiditäts-

vorschriften im Falle einer Bank oder behördlicher Umweltschutzauflagen im Falle eines Entsorgungsunternehmens).

17 Um das allgemeine rechtliche Verständnis zu erlangen, wird der Abschlussprüfer üblicherweise:

- Die vorhandenen Kenntnisse über Branche und Tätigkeit des Unternehmens nutzen (s. *PS 310 Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens*).
- Die Unternehmensleitung über Grundsätze und Verfahren befragen, welche die Einhaltung gesetzlicher und anderer Vorschriften betreffen (Ziffer 10).
- Die Unternehmensleitung darüber befragen, welche gesetzlichen und anderen Vorschriften sich möglicherweise grundlegend auf die Unternehmenstätigkeit auswirken.
- Mit der Unternehmensleitung Grundsätze und Verfahren besprechen, die bezwecken, Ansprüche aus Rechtsstreitigkeiten, Verfügungen, Veranlagungen usw. festzustellen, zu beurteilen, zu erfassen und zu bewerten.
- Mit Abschlussprüfern ausländischer Untergesellschaften den Rahmen an gesetzlichen und anderen Vorschriften besprechen (z.B. wenn die Untergesellschaft börsenrechtliche Vorschriften der Obergesellschaft einhalten muss).

18 **Hat der Abschlussprüfer das allgemeine rechtliche Verständnis erlangt, muss er Prüfungshandlungen durchführen, die dazu beitragen, jene Rechtsverstösse aufzudecken, die bei der Abschlusserstellung berücksichtigt werden müssen. Insbesondere muss er:**

(a) **Die Unternehmensleitung befragen, ob das Unternehmen die entsprechenden gesetzlichen und anderen Vorschriften einhält.**

(b) **Einsicht nehmen in Korrespondenzen mit zuständigen Konzessions- oder Aufsichtsbehörden.**

19 **Überdies muss der Abschlussprüfer hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise über die Einhaltung jener gesetzlichen und anderen Vorschriften erlangen, die sich nach seiner Auffassung wesentlich auf die Beträge und Angaben des Abschlusses auswirken. Der Abschlussprüfer muss ein hinreichendes Verständnis dieser Vorschriften haben, um sie berücksichtigen zu können, wenn er Aussagen des Abschlusses im Zusammenhang mit der Erfassung, Bewertung und Offenlegung prüft.**

20 Die gesetzlichen und anderen Vorschriften dürften im Unternehmen und in der Branche geläufig sein; sie werden daher bei jeder Abschlusserstellung routinemässig berücksichtigt. Sie können z.B. Form und Inhalt von Abschlüssen (einschliesslich Branchenspezifika), die Erfassung von Transaktionen im Zusammenhang mit öffentlichen Aufträgen oder die Erfassung des Aufwands für Gewinnsteuern oder für berufliche Vorsorge betreffen.

21 Über die Prüfungshandlungen gemäss Ziffer 18, 19 und 20 hinaus führt der Abschlussprüfer keine Prüfungshandlungen zur Einhaltung gesetzlicher und anderer Vorschriften durch, da dies den Umfang einer Abschlussprüfung sprengen würde (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*).

22 **Der Abschlussprüfer muss sich der Möglichkeit bewusst sein, dass er bei Prüfungshandlungen zum Zwecke der Urteilsbildung über den Abschluss Kenntnis von möglichen Rechtsverstössen erhält.** Einschlägige Prüfungshandlungen sind z.B. das Studium von Protokollen, die Befragung der Unternehmensleitung oder von Rechtsberatern über Rechtsstreitigkeiten und die Einschätzung von Ansprüchen sowie Einzelfallprüfungen von Transaktionen und Salden.

23 **Der Abschlussprüfer muss eine schriftliche Erklärung der Unternehmensleitung einholen, worin diese bestätigt, dass sie ihm alle bekannten – tatsächlichen oder möglichen – Rechtsverstösse offen gelegt hat, deren Auswirkung bei der Abschlusserstellung berücksichtigt werden muss** (s. *PS 580 Erklärungen der Unternehmensleitung*).

24 Ohne gegenteilige Anzeichen darf der Abschlussprüfer davon ausgehen, dass das Unternehmen die genannten gesetzlichen und anderen Vorschriften einhält.

Vorgehen bei Rechtsverstössen

25 Der *Anhang* dieses PS enthält Beispiele für Informationen, von denen der Abschlussprüfer Kenntnis erhalten kann und die Anzeichen für einen Rechtsverstoss sein können.

26 **Erhält der Abschlussprüfer Kenntnis von Informationen über einen möglichen Rechtsverstoss, muss er ein Verständnis von Art und Umständen des Sachverhalts erlangen sowie genügend andere Informationen erlangen, um die mögliche Auswirkung auf den Abschluss einzuschätzen.**

27 Bei Einschätzung der möglichen Auswirkung auf den Abschluss berücksichtigt der Abschlussprüfer:

- Welches die möglichen finanziellen Konsequenzen sind (z.B. Busse, Konventionalstrafe, Schadenersatz, drohende Enteignung von Vermögenswerten, erzwungene Einstellung der Unternehmenstätigkeit, Rechtsstreit).
- Ob die möglichen finanziellen Konsequenzen offen zu legen sind.
- Ob die möglichen finanziellen Konsequenzen so weitreichend sind, dass zweifelhaft ist, ob der Abschluss noch eine zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage bzw. ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens ermöglicht.

27A Wirft ein möglicher Rechtsverstoss Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens auf, gilt *PS 570 Unternehmensfortführung (Going Concern)*.

28 **Ist der Abschlussprüfer der Auffassung, dass möglicherweise ein Rechtsverstoss vorliegt, muss er seine Feststellungen dokumentieren und mit der Unternehmensleitung besprechen.** Die Dokumentation umfasst Kopien von Aufzeichnungen und Dokumenten sowie gegebenenfalls auch Besprechungsprotokolle.

29 Liefert die Unternehmensleitung keine genügenden Informationen darüber, dass die gesetzlichen und anderen Vorschriften tatsächlich eingehalten sind, muss der Abschlussprüfer beim Rechtsberater des Unternehmens über die Anwendung die-

ser Vorschriften in der gegebenen Situation und die möglichen Auswirkungen auf den Abschluss Rat einholen. Erscheint die Beratung mit dem Rechtsberater des Unternehmens nicht angebracht oder genügt dessen Beurteilung dem Prüfer nicht, erwägt der Prüfer, bei seinem eigenen Rechtsberater Rat einzuholen, ob ein Rechtsverstoss vorliegt, welches die möglichen rechtlichen Konsequenzen sind und wie er weiter vorgehen soll.

30 **Kann der Abschlussprüfer keine genügenden Informationen über den vermuteten Rechtsverstoss erlangen, muss er in Betracht ziehen, wie sich der fehlende Prüfungsnachweis auf seinen Bericht auswirkt** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

31 **Der Abschlussprüfer muss die Auswirkung des Rechtsverstosses auf andere Aspekte der Prüfung beurteilen, insbesondere die Verlässlichkeit von Erklärungen der Unternehmensleitung. Im Falle von Rechtsverstössen, die von der internen Kontrolle nicht aufgedeckt worden** (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*) **oder in den Erklärungen der Unternehmensleitung nicht enthalten sind** (s. *PS 580 Erklärungen der Unternehmensleitung*), muss der Abschlussprüfer seine Risikobeurteilung bzw. die Verlässlichkeit von Erklärungen der Unternehmensleitung überdenken. Die Folgen konkreter, vom Abschlussprüfer aufgedeckter Rechtsverstösse hängen davon ab, wie deren Ausführung und – gegebenenfalls – Verheimlichung mit bestimmten Kontrollen zusammenhängt und welche Hierarchiestufe von Management oder Mitarbeitern darin involviert ist.

Berichterstattung über Rechtsverstösse

An die Unternehmensleitung

32 **Der Abschlussprüfer muss so früh wie möglich mit dem Prüfungsausschuss, dem Verwaltungsrat (oder sonstigen Leitungs- oder Überwachungsorgan) und der Geschäftsleitung über festgestellte Rechtsverstösse kommunizieren oder Nachweise erlangen, dass die genannten Personen über diese Rechtsverstösse bereits angemessen informiert sind.** Dies gilt nicht für Sachverhalte, die offensichtlich folgenlos bleiben oder Bagatellen sind. Der Abschlussprüfer kann mit der Unternehmensleitung im Voraus vereinbaren, über welche Art von Sachverhalten kommuniziert werden muss (s. *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung*).

33 **Ist der Rechtsverstoss nach Auffassung des Abschlussprüfers absichtlich erfolgt und/oder wesentlich, muss dieser über seine Feststellung unverzüglich kommunizieren.**

34 **Vermutet der Abschlussprüfer, dass leitende Mitarbeiter (einschliesslich Mitglieder des Verwaltungsrates oder sonstigen Leitungs- oder Überwachungsorgans) in den Rechtsverstoss involviert sind, muss er der jeweils nächsthöheren Hierarchiestufe im Unternehmen über den Sachverhalt berichten (z.B. Prüfungsausschuss oder Verwaltungsrat).** Gibt es keine höhere

Hierarchiestufe, ist der Prüfer der Auffassung, die Unternehmensleitung ziehe aus seinem Bericht möglicherweise keine Konsequenzen oder ist er im Zweifel, wem er berichten muss, so erwägt er, juristischen Rat einzuholen.

34A Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen schreibt das Gesetz dem Abschlussprüfer vor, wem und in welcher Form er festgestellte Verstösse gegen Gesetz, Statuten oder Organisationsreglement zu melden hat:

- Die Revisionsstelle muss im Rahmen einer ordentlichen Revision der Jahresrechnung und/oder Konzernrechnung festgestellte Verstösse gegen Gesetz, Statuten oder Organisationsreglement dem Verwaltungsrat schriftlich melden (Art. 728c Abs. 1 OR).
- Dasselbe gilt sinngemäss für die Revisionsstelle einer GmbH (Art. 818 OR).
- Die Revisionsstelle einer Genossenschaft hat sich ebenfalls an das Aktienrecht zu halten (Art. 906 OR).

34B Die Revisionsstelle hat zudem Verstösse gegen das Gesetz oder die Statuten der Generalversammlung zu melden, wenn diese wesentlich sind oder der Verwaltungsrat aufgrund der schriftlichen Meldung der Revisionsstelle im Sinne von Ziffer 34A keine angemessenen Massnahmen ergreift (Art. 728c Abs. 2 OR).

34C Der Abschlussprüfer beurteilt, ob der festgestellte Rechtsverstoss oder die unterlassenen Massnahmen so wesentlich sind, dass er der Generalversammlung schriftlich darüber berichten muss. Ein solcher Rechtsverstoss ist der Unternehmensleitung schriftlich zu melden (z.B. mit Schreiben an den Präsidenten des Verwaltungsrates, gegebenenfalls an den Prüfungsausschuss), bevor eine Information der Generalversammlung erfolgt (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

34D Die Generalversammlung wird durch den Verwaltungsrat, nötigenfalls die Revisionsstelle einberufen (Art. 699 Abs. 1 OR). Verunmöglicht der Verwaltungsrat der Revisionsstelle, sich an die Generalversammlung zu wenden, so hat die Revisionsstelle das Recht, eine solche unter Umgehung des Verwaltungsrates einzuberufen.

An die Adressaten des Berichts des Abschlussprüfers

35 **Gelangt der Abschlussprüfer zum Schluss, dass der Rechtsverstoss eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss hat, sich aber nicht angemessen darin niederschlägt, muss er entweder ein eingeschränktes oder ein verneinendes Prüfungsurteil abgeben** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

36 **Wird der Abschlussprüfer vom Unternehmen daran gehindert, hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu erlangen, um zu beurteilen, ob ein Rechtsverstoss mit wesentlicher Auswirkung auf den Abschluss vorliegt (oder wahrscheinlich vorliegt), muss er – aufgrund der Beschränkung des Prüfungsumfangs – ein eingeschränktes Prüfungsurteil abgeben, sofern überhaupt ein Prüfungsurteil abgegeben werden kann** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

37 **Ist der Abschlussprüfer wegen äusserer Umstände nicht in der Lage, festzustellen, ob ein Rechtsverstoss vorliegt (nicht, weil ihn das Unternehmen daran hindert), muss er die mögliche Auswirkung auf den Bericht in Betracht ziehen** (Unsicherheit; s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

37A Vorbehalten bleiben Ziffer 34 A und 34B.

An Aufsichtsbehörden

38 Gewöhnlich verbietet es die Pflicht zur Verschwiegenheit, dass der Abschlussprüfer über Rechtsverstösse einem Dritten berichtet. Unter bestimmten Umständen gelten jedoch gesetzliche oder andere Vorschriften, welche die Pflicht zur Verschwiegenheit einschränken. Der Abschlussprüfer kann es in solchen Fällen – unter Berücksichtigung seiner Verantwortung gegenüber der Öffentlichkeit – für nötig erachten, juristischen Rat einzuholen.

38A Die Spezialgesetzgebung für Banken, Anlagefonds, Versicherungsgesellschaften usw. sieht vor, dass der Prüfer bei bestimmten Tatbeständen die Aufsichtsbehörde sofort benachrichtigt (z.B. meldet der Abschlussprüfer eines Unternehmens, das dem Bundesgesetz über die Banken und Sparkassen (BankG) untersteht, Verstösse gegen das Geldwäschereigesetz (GwG) der Aufsichtsbehörde).

Rücktritt vom Mandat

39 Ergreift das Unternehmen nicht die Massnahmen, welche der Abschlussprüfer unter den gegebenen Umständen für notwendig hält, kann er zum Schluss kommen, dass er vom Mandat zurücktreten muss. Das kann auch sein, wenn der Rechtsverstoss keine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss hat. Zu den Faktoren, welche diese Schlussfolgerung beeinflussen, gehören eine allfällige Beteiligung des obersten Organs am Rechtsverstoss und deren Folgen für die Verlässlichkeit von Erklärungen der Unternehmensleitung sowie die Auswirkungen einer Fortsetzung der Beziehung zum Unternehmen auf den Abschlussprüfer. Bei seiner Schlussfolgerung holt der Abschlussprüfer üblicherweise juristischen Rat ein.

40 **Auf Anfrage des vorgeschlagenen Abschlussprüfers muss der amtierende Abschlussprüfer diesen darüber aufklären, ob es im Sinne der Berufsgrundsätze oder der PS Gründe gibt, weshalb er den Auftrag nicht annehmen sollte.** Inwieweit ein amtierender Abschlussprüfer mit einem vorgeschlagenen Abschlussprüfer Angelegenheiten eines Kunden besprechen kann, hängt zum einen von den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften oder Berufsgrundsätzen ab, zum anderen davon, ob hierzu das Einverständnis des Kunden vorliegt. Gibt es irgendwelche Sachverhalte, die offengelegt werden müssen, so wird der amtierende Abschlussprüfer im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften und der Berufsgrundsätze – sowie mit Einverständnis des Kunden, wo nötig – über Einzelheiten informieren und mit dem vorgeschlagenen Abschlussprüfer offen alle relevanten Sachverhalte des Mandats besprechen. **Verweigert der Kunde das erforderliche Einverständnis hierzu, ist der vorgeschlagene Abschlussprüfer darüber zu informieren.**

40A Nach Art. 730b Abs. 2 OR hat die Revisionsstelle das Geheimnis über ihre Feststellungen zu wahren, soweit sie nicht von Gesetzes wegen zur Bekanntgabe verpflichtet ist. Sie wahrt bei der Berichterstattung, bei der Erstattung von Anzeigen und bei der Auskunftserteilung an die Generalversammlung die Geschäftsgeheimnisse der Gesellschaft. Eine noch nicht gewählte Revisionsstelle ist noch nicht Organ der AG. Deshalb darf ihr die amtierende Revisionsstelle ohne das Einverständnis der AG keine Auskunft geben.

Anhang: Anzeichen für mögliche Rechtsverstösse

Beispiele von Informationen, von denen der Abschlussprüfer Kenntnis erhalten kann und die Anzeichen für einen Rechtsverstoss sein können:

- Untersuchungen durch Behörden oder Zahlung von Bussen oder Konventionalstrafen.
- Zahlungen für nicht näher bezeichnete Dienstleistungen oder Darlehen an Berater, verbundene Parteien, Mitarbeiter oder staatliche Angestellte.
- Verkaufs- oder andere Provisionen, die exzessiv erscheinen im Vergleich mit jenen, die für das Unternehmen oder die Branche üblich sind, oder im Vergleich mit tatsächlich erbrachten Dienstleistungen.
- Einkäufe zu Preisen, die wesentlich über oder unter dem Marktpreis liegen.
- Unübliche Barzahlungen, Einkäufe, die mit Inhaberchecks bezahlt werden oder Überweisungen auf Nummernkonten.
- Unübliche Transaktionen mit Gesellschaften, die in Steueroasen ansässig sind.
- Zahlungen für Waren oder Dienstleistungen in andere Länder als jene, aus denen die Waren oder Dienstleistungen bezogen wurden.
- Zahlungen ohne angemessene Dokumentation für Devisenkontrollen.
- Rechnungswesen-System, das wegen seiner Konzeption oder wegen Fehlern keine angemessene Prüfspur oder keine hinreichenden Prüfungsnachweise liefert.
- Nicht autorisierte oder nicht korrekt aufgezeichnete Transaktionen.
- Medienberichte.

Schweizer Prüfungsstandard: Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung (PS 260)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen, wie Prüfer über wesentliche Feststellungen aus den Prüfungsarbeiten mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung eines Unternehmens (z. B. Geschäftsleitung und Verwaltungsrat einer AG) zu kommunizieren hat. Hingegen befasst sich dieser PS nicht mit der Kommunikation des Prüfers mit anderen Personenkreisen oder Stellen wie etwa den Gesellschaftern an der Gesellschafterversammlung oder den Aufsichtsämtern.	1-4
Verantwortliche für die Leitung und Überwachung Der Prüfer hat zu bestimmen, mit wem er über wesentliche Sachverhalte aus der Prüfung kommuniziert. Welche Personen das im Einzelnen sind, kann nicht generell festgelegt werden; das hängt ab von der Rechtsform (s. Anhang), von der Struktur (z. B. Vorhandensein eines Audit Committee, Bestimmungen des Organisationsreglements), von der Branche und von gesetzlichen sowie aufsichtsrechtlichen Bestimmungen (z. B. umfassender Bericht nach Art. 728b OR, Rundschreiben 1/2009 der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB über den umfassenden Revisionsbericht an den Verwaltungsrat (RS 1/09), Bericht über Aufsichtsprüfung, Bericht über Rechnungsprüfung nach EBK-RS 05/2). Je nach Inhalt der Prüfungsfeststellungen kann der zu kommunizierende Sachverhalt bei mehreren Funktionsstufen zur Sprache kommen.	5-7, 17 17A, 17C
Es empfiehlt sich, die Modalitäten der Kommunikation (Form, Sachverhalte, Personenkreis) in der Auftragsbestätigung festzuhalten.	9 PS 210
Zu kommunizierende Sachverhalte → Beispiele zu kommunizierender Sachverhalte	 11, 17
Zeitpunkt und Form der Kommunikation Über wesentliche Sachverhalte soll zeitgerecht kommuniziert werden. Das ist dann besonders wichtig, wenn von Seiten des Unternehmens rasche Massnahmen erforderlich sind.	8-10 13, 14
Die Kommunikation mit den Verantwortlichen kann mündlich oder schriftlich stattfinden. Bei wesentlichen Sachverhalten empfiehlt sich eine vorgängige mündliche Erörterung mit nachträglicher schriftlicher Zusammenfassung der Tatbestände. Erfolgt die Kommunikation nur mündlich, dokumentiert der Prüfer den Gesprächsinhalt in Form eines Besprechungsprotokolls.	15, 16

Umfassender Bericht gemäss Art. 728b Abs. 1 OR Ein umfassender Bericht muss bei allen Rechtsformen erstattet werden, deren Jahresrechnung und ggf. deren Konzernrechnung ordentlich geprüft wird.	17A 17B
Inhalt des umfassenden Berichts	
Der Mindestinhalt wird durch die gesetzlichen Bestimmungen vorgegeben: Mit dem umfassenden Bericht hat die Revisionsstelle dem Verwaltungsrat Feststellungen über die Rechnungslegung, das interne Kontrollsystem (IKS) sowie die Durchführung und das Ergebnis der Revision zu kommunizieren.	17C-17H
Form des umfassenden Berichts	
Form, Ausgestaltung und Detaillierungsgrad der Ausführungen der schriftlichen Berichterstattung richten sich nach der jeweiligen Situation im Unternehmen.	17I-17L
Kundenunterlagen oder der Management Letter können unter bestimmten Umständen dem umfassenden Bericht beigelegt werden. Des Weitern ist unter bestimmten Voraussetzungen eine kombinierte Form des umfassenden Berichts über die Prüfung der Jahresrechnung und der Konzernrechnung gestattet.	17M 17N
Zeitpunkt der Berichtsabgabe und Datierung des Berichts	
Der umfassende Bericht ist mit dem zusammenfassenden Bericht auf den Zeitpunkt zu datieren, auf welchen die Prüfungsarbeiten beendet wurden. Die inhaltliche Konsistenz der drei Kommunikationsformen (zusammenfassender Bericht, umfassender Bericht und Management Letter) muss in jedem Fall sicher gestellt sein.	17O-17P 18
Verschwiegenheit Art. 730b OR regelt die Auskunftserteilung des Verwaltungsrates (bei einer Aktiengesellschaft) gegenüber der Revisionsstelle und die Geheimhaltungspflicht der Revisionsstelle gegenüber Dritten. Die Revisionsstelle muss jedoch wesentliche Sachverhalte den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung eines Unternehmens mitteilen. Die Verletzung der Geheimhaltungspflicht gegenüber Dritten kann strafrechtliche Folgen haben. Daraus kann für den Prüfer eine Konfliktsituation entstehen, in der die Einholung juristischer Ratschläge angebracht sein kann.	20, 20A
Gesetzliche Vorschriften Bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen sind die vom Gesetz vorgeschriebenen Sachverhalte entsprechend zu kommunizieren.	21, 21A
→ Verantwortliche für die Leitung und Überwachung nach Gesetz	Anhang

Schweizer Prüfungsstandard: Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung (PS 260)

Einleitung 110
Verantwortliche für die Leitung und Überwachung 111
Zu kommunizierende Sachverhalte 112
Zeitpunkt der Kommunikation 114
Formen der Kommunikation 114
Umfassender Bericht gemäss Art. 728b Abs. 1 OR 115
Bericht; Folgeprüfungen 119
Verschwiegenheit 119
Gesetzliche Vorschriften 120
Anhang: Verantwortliche für die Leitung und Überwachung nach Gesetz 121

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 4. Dezember 2009 verabschiedet. Er setzt *ISA 260 Communication of Audit Matters with those Charged with Governance* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2010 oder danach beginnen. In Bezug auf die Berichterstattung gemäss Art. 728b Abs. 1 OR (umfassender Bericht an den Verwaltungsrat) hat dieser PS Gültigkeit für Berichte, die ab 1. Januar 2010 datiert sind. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zur Kommunikation des Abschlussprüfers mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung eines Unternehmens (z.B. Verwaltungsrat einer AG) über Sachverhalte, die sich aus der Abschlussprüfung ergeben. Diese Kommunikation bezieht sich auf Sachverhalte, welche definitionsgemäss für die Leitung und Überwachung von Interesse sind. Die Formen sind vielfältig; oft bestehen gesetzliche oder vertragliche Regelungen. Die Kommunikation des Abschlussprüfers mit der Vertretung der Anteilseigner (z.B. Generalversammlung einer AG), Aufsichtsbehörden oder anderen Personen ausserhalb des Unternehmens behandelt dieser PS nicht.

2 **Der Abschlussprüfer soll mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung eines Unternehmens über Sachverhalte kommunizieren, die sich aus der Abschlussprüfung ergeben und für die Leitung und Überwachung von Interesse sind.**

3 In diesem PS wird der Begriff "Leitung und Überwachung" zur Beschreibung der Funktionen jener Personen verwendet, die mit der Aufsicht, Oberleitung und Kontrolle ("governance") eines Unternehmens betraut sind. Die Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung sind gewöhnlich verantwortlich für die Erreichung der Unternehmensziele sowie für die Rechnungslegung und Berichterstattung des Unternehmens. Mitglieder der Geschäftsleitung sind in diesem Personenkreis nur enthalten, wenn sie die genannten Funktionen wahrnehmen.

3A Gesetzliche und statutarische Vorschriften sowie interne Reglemente können den Inhalt von Leitung oder Überwachung umschreiben (s. Beispiele im *Anhang*) und auch erweitern.

4 Gemäss diesem PS sind Sachverhalte "für die Leitung und Überwachung von Interesse", wenn sie nach Einschätzung des Abschlussprüfers für die Verantwortlichen bei der Überwachung der Rechnungslegung relevant und zugleich wesentlich sind. Diese Sachverhalte sind dem Abschlussprüfer als Ergebnis seiner Prüfung zur Kenntnis gelangt. Bei einer Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den PS ist der Prüfer indes nicht gehalten, Prüfungshandlungen eigens zu planen, um Sachverhalte festzustellen, die für die Leitung und Überwachung von Interesse sind.

Verantwortliche für die Leitung und Überwachung

5 **Der Abschlussprüfer muss die relevanten Personen ermitteln, welche für die Leitung und Überwachung verantwortlich sind und mit welchen er über Sachverhalte kommuniziert, die für die Leitung und Überwachung von Interesse sind** (im Folgenden: "wesentliche Sachverhalte").

6A Ziffer 6 von *ISA 260 Communication of Audit Matters with those Charged with Governance* entfällt, da sie in der Schweiz nicht anwendbar ist.

6B Strukturen und Praxis der Leitung und Überwachung von Unternehmen hängen von deren Rechtsform (s. Beispiele im *Anhang*) und Ausgestaltung im Einzelfall ab. Für bestimmte Branchen enthält die Spezialgesetzgebung verbindliche Regelungen.

7 Diese Vielfalt macht es schwierig, generell festzulegen, welche Personen für die Leitung und Überwachung verantwortlich sind und mit dem Abschlussprüfer über wesentliche Sachverhalte kommunizieren. Die Beurteilung liegt im Ermessen des Abschlussprüfers, wobei er die Leitungs- und Überwachungsstruktur des Unternehmens, die Bedingungen seines Auftrags (s. *PS 210 Auftragsbedingungen des Abschlussprüfers*) und die einschlägige Gesetzgebung berücksichtigen wird. Auch wird er die Rechtspflichten in Frage kommender Personen berücksichtigen. In Unternehmen mit einem einzigen für die Leitung und Überwachung verantwortlichen Organ kann der Abschlussprüfer zum Schluss kommen, dass je nach Bedeutung eines Sachverhalts – gegebenenfalls – entweder mit dem Prüfungsausschuss (Audit Committee) des Organs oder mit dem Organ selber zu kommunizieren ist.

7A Bei einer schweizerischen AG kommuniziert die Revisionsstelle über wesentliche Sachverhalte mit dem Verwaltungsrat (schriftlich im umfassenden Bericht nach Art. 728b Abs. 1 OR, siehe Ziffern 17A bis 17Q) oder – gegebenenfalls – dessen Prüfungsausschuss (z.B. in Form einer Besprechung). Mit welchem Personenkreis kommuniziert wird, hängt auch von den in einem Organisationsreglement (Art. 716b Abs. 2 OR) oder anderswo getroffenen Festlegungen ab.

8 Geht die Leitungs- und Überwachungsstruktur des Unternehmens oder der für die Leitung und Überwachung verantwortliche Personenkreis weder aus den Auftragsbedingungen noch aus einschlägigen Vorschriften klar hervor, vereinbart der Abschlussprüfer mit dem Unternehmen, mit wem wesentliche Sachverhalte zu kommunizieren sind. Dies kann z.B. bei Unternehmen, die von Eigentümern geleitet werden, bei nicht gewinnorientierten Organisationen oder bei staatlichen Einrichtungen angebracht sein.

9 Zur Vermeidung von Missverständnissen kann in der Auftragsbestätigung (s. *PS 210 Auftragsbedingungen des Abschlussprüfers*) dargelegt werden, dass der Abschlussprüfer nur über jene wesentlichen Sachverhalte kommuniziert, die als Ergebnis einer Prüfung zu seiner Kenntnis gelangt sind, und dass er nicht gehalten ist, spezielle Prüfungshandlungen vorzusehen, um wesentliche Sachverhalte festzustellen. Die Auftragsbestätigung kann auch:

- die Form der Kommunikation umschreiben (s. Ziffer 15 ff.);
- die Personen benennen, mit denen kommuniziert werden soll (s. Ziffer 5 ff.);
- spezifische wesentliche Sachverhalte bezeichnen, über die vereinbarungsgemäss zu kommunizieren ist.

9A Vorbehalten bleiben gesetzliche Vorschriften über die Kommunikation (Ziffer 17A ff., 21, 21A).

10 Die Wirksamkeit der Kommunikation wird durch den Aufbau einer konstruktiven Arbeitsbeziehung zwischen Abschlussprüfer und Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung gesteigert. Dabei bewahrt der Abschlussprüfer seine unabhängige und objektive Einstellung.

Zu kommunizierende Sachverhalte

11 **Der Abschlussprüfer muss wesentliche Sachverhalte in Erwägung ziehen und darüber mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung kommunizieren.** Zu diesen Sachverhalten zählen gewöhnlich:

- der generelle Prüfungsansatz und der gesamthafte Umfang der Abschlussprüfung (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*), gegebenenfalls einschliesslich erwarteter Beschränkungen des Prüfungsumfangs oder zusätzlicher Anforderungen an die Prüfung;
- Festlegung wesentlicher Bereiche der Rechnungslegungspolitik und -praxis oder Änderungen derselben, soweit sie sich wesentlich auf den Abschluss des Unternehmens auswirken (können);

- die mögliche Auswirkung wesentlicher Risiken und offener Positionen des Unternehmens auf den Abschluss, soweit diese im Abschluss offenzulegen sind (z.B. solche aus Finanzinstrumenten oder Rechtsstreitigkeiten mit unsicherem Ausgang);
- Korrekturvorschläge des Abschlussprüfers (ungeachtet einer effektiven Vornahme der Korrekturen), soweit sie sich wesentlich auf den Abschluss auswirken (können);
- wesentliche Unsicherheiten in Bezug auf Ereignisse und Bedingungen, die wesentliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen können (s. *PS 570 Unternehmensfortführung (Going Concern)*);
- Meinungsverschiedenheiten mit der Unternehmensleitung über Sachverhalte, die sich einzeln oder zusammengenommen wesentlich auf den Abschluss oder auf den Bericht des Prüfers auswirken können (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*), einschliesslich Beurteilung, ob diese geklärt wurden und wie wesentlich sie sind;
- erwartete Abweichungen vom Standardwortlaut des Berichts des Prüfers (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*);
- andere Sachverhalte, die den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung zur Kenntnis zu bringen sind – z.B.
  - wesentliche Schwächen der internen Kontrolle (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*);
  - Zweifel an der Integrität der Unternehmensleitung;
  - Täuschungen oder Vermögensschädigungen, an denen die Unternehmensleitung beteiligt ist (s. *PS 240 Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers*);
- sonstige, in den Auftragsbedingungen vereinbarte Sachverhalte (s. *PS 210 Auftragsbedingungen des Abschlussprüfers*).

11A Zusätzlich zu Ziffer 11 sind bei der ordentlichen Revision die Bestimmungen von Art. 728b Abs. 1 OR für den umfassenden Bericht zu berücksichtigen. Die handelsrechtlichen Erfordernisse sind in Ziffer 17A ff. erläutert.

12 Im Rahmen der Kommunikation informiert der Abschlussprüfer die Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung darüber, dass
- er nur über wesentliche Sachverhalte kommuniziert, die ihm als Ergebnis seiner Prüfung zur Kenntnis gelangt sind, und dass
- eine Abschlussprüfung nicht darauf angelegt ist, alle Sachverhalte festzustellen, die für die Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung relevant sein könnten, weshalb gewöhnlich nicht alle solchen Sachverhalte festgestellt werden.

Zeitpunkt der Kommunikation

13 **Der Abschlussprüfer muss rechtzeitig über wesentliche Sachverhalte kommunizieren.** Das gibt den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung die Möglichkeit, geeignete Massnahmen zu treffen.

14 Damit die Kommunikation rechtzeitig erfolgt, wird der Abschlussprüfer mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung vorgängig Form und Zeitpunkt abstimmen. Unter Umständen kommuniziert der Prüfer über einen Sachverhalt früher als vereinbart – je nach Bedeutung des Sachverhalts.

Formen der Kommunikation

15 Die Kommunikation des Abschlussprüfers mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung kann mündlich oder schriftlich stattfinden. Der Entscheid des Abschlussprüfers über die mündliche oder schriftliche Form wird von Faktoren beeinflusst wie:

- Grösse, betriebliche und rechtliche Struktur sowie Kommunikationsprozesse des geprüften Unternehmens;
- Art, Vertraulichkeit und Wesentlichkeit der zu kommunizierenden Sachverhalte;
- Vereinbarungen über regelmässige Besprechungen oder Berichte;
- Intensität des laufenden Kontakts des Abschlussprüfers mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung.

16 Findet die Kommunikation über wesentliche Sachverhalte mündlich statt, dokumentiert der Abschlussprüfer in den Arbeitspapieren die Sachverhalte und Antworten (s. *PS 230 Dokumentation*). Diese Dokumentation ist auch in Form einer Kopie des Besprechungsprotokolls möglich. Je nach Art, Vertraulichkeit und Wesentlichkeit der Sachverhalte kann es ratsam sein, dass der Abschlussprüfer den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung die Ergebnisse der mündlichen Kommunikation schriftlich bestätigt.

16A Der umfassende Bericht an den Verwaltungsrat hat schriftlich zu erfolgen (Ziffer 17 A ff.).

17 Üblicherweise bespricht der Abschlussprüfer wesentliche Sachverhalte zunächst mit der Geschäftsleitung (Ziffer 3) – ausser diese Sachverhalte betreffen die Kompetenz oder Integrität der Geschäftsleitung selber. Die vorgängige Diskussion mit der Geschäftsleitung ist wichtig, um Fakten und Probleme zu klären und der Geschäftsleitung Gelegenheit zu geben, weitere Informationen zu liefern. Erklärt sich die Geschäftsleitung bereit, über einen Sachverhalt selber mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung zu kommunizieren, muss der Abschlussprüfer dies nicht auch noch tun – vorausgesetzt, er hat sich überzeugt, dass diese Erörterung in angemessener Weise tatsächlich stattgefunden hat.

Umfassender Bericht gemäss Art. 728b Abs. 1 OR

17A Ein umfassender Bericht muss bei allen Rechtsformen erstattet werden, deren Jahresrechnung und ggf. Konzernrechnung ordentlich geprüft wird (Art. 727 OR). Nachfolgend wird jeweils lediglich die Jahresrechnung erwähnt; falls eine Konzernrechnung zu prüfen und entsprechend ein umfassender Bericht zu erstatten ist, gelten die folgenden Ausführungen sinngemäss.

Mit dem umfassenden Bericht (Art. 728b Abs. 1 OR) hat die Revisionsstelle dem Verwaltungsrat Feststellungen über die Rechnungslegung, das interne Kontrollsystem (IKS) sowie die Durchführung und das Ergebnis der Revision zu kommunizieren. Die Vermittlung von detaillierten Erkenntnissen der Revisionsstelle aus der Prüfung der Jahresrechnung erfolgt im Zusammenhang mit der Erfüllung der unübertragbaren Aufgaben durch den Verwaltungsrat nach Art. 716a OR.

Zusätzlich zum umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat erstattet die Revisionsstelle einen zusammenfassenden Bericht, welcher an die Generalversammlung adressiert ist (Art. 728b Abs. 2 OR). In diesem Revisionsbericht äussert sich die Revisionsstelle zum Ergebnis der Prüfung, macht Angaben zur Unabhängigkeit, zu der Person, welche die Revision geleitet hat und zu deren fachlicher Befähigung und gibt eine Empfehlung ab, ob die Jahresrechnung mit oder ohne Einschränkung zu genehmigen oder zurückzuweisen ist *(s. PS 700 Bericht des Abschlussprüfers)*.

17B Da der umfassende Bericht vom Gesetz ausdrücklich verlangt wird, ist eine Entbindung der Revisionsstelle von der Erstattung des umfassenden Berichts seitens des Verwaltungsrates oder der Generalversammlung nicht zulässig.

In der Praxis gibt es weitere schriftliche Formen der Berichterstattung, die im Gegensatz zum umfassenden Bericht gesetzlich weder vorgeschrieben noch geregelt sind (z.B. Management Letter) und teilweise Inhalte betreffen, die laut Gesetz in einem der nach Art. 728b OR erforderlichen Berichte zu behandeln sind. Solche Berichterstattungen müssen zusammen mit dem zusammenfassenden Bericht an die Generalversammlung und dem umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat inhaltlich ein konsistentes Ganzes bilden (Ziffer 17L und 17M zu kombinierten Formen des umfassenden Berichts und des Management Letters).

Inhalt des umfassenden Berichts

17C Der Inhalt des umfassenden Berichts an den Verwaltungsrat ist grundsätzlich den speziellen Umständen, insbesondere der Eigentümerstruktur und dem Corporate Governance Modell des Unternehmens anzupassen. Für Publikumsgesellschaften gilt das Rundschreiben 1/2009 der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB über den umfassenden Revisionsbericht an den Verwaltungsrat (01/09), welches Bestimmungen zu Form und Inhalt des umfassenden Berichts an den Verwaltungsrat (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 OR) enthält.

17D Der gesetzliche Mindestinhalt, der in Art. 728b Abs. 1 OR festgehalten ist, verlangt von der Revisionsstelle ausdrücklich Feststellungen über:

- die Rechnungslegung;
- das interne Kontrollsystem (IKS);
- die Durchführung und das Ergebnis der Revision.

Weitergehende Anforderungen an Umfang oder Inhalt des umfassenden Berichts legt das Gesetz nicht fest.

17E "Feststellungen über die Rechnungslegung" können beinhalten:

- Hinweise zur Bewertungsbasis und Angaben zu eventuellen Risiken der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit.
- Anwendung von Rechnungslegungsstandards (z.B. Swiss GAAP FER, IFRS).
- Einschränkungen zum Prinzip der Stetigkeit.
- Ausführungen zur allgemeinen Qualität der Rechnungslegung und zu speziellen Rechnungslegungsfragen im Rahmen des Abschlusses (Behandlung spezieller Risikobereiche oder Positionen mit grossem Ermessensspielraum).
- Angaben zu aussergewöhnlichen Transaktionen oder wesentlichen Transaktionen mit nahestehenden Personen.
- Ausführungen zu wesentlichen Ereignissen nach dem Bilanzstichtag.

Der umfassende Bericht basiert auf der geprüften Jahresrechnung, welche nach den massgeblichen Rechnungslegungsstandards (z.B. OR, Swiss GAAP FER, IFRS) erstellt wurde.

17F "Feststellungen über das interne Kontrollsystem (IKS)" werden insbesondere Erkenntnisse und allenfalls Empfehlungen der Revisionsstelle mit Bezug auf den Ausbau- und Dokumentationsgrad des IKS unter Beachtung von Grösse und Komplexität des Unternehmens, die praktische Umsetzung des vom Verwaltungsrat ausgestalteten IKS sowie allfällige weitere wesentliche Feststellungen über das IKS beinhalten.

17G "Feststellungen über die Durchführung und das Ergebnis der Revision" können beispielsweise beinhalten:

- Prüfungsgrundsätze, nach denen geprüft wurde.
- Zeitpunkt der Prüfungsarbeiten.
- Besondere Schwerpunkte der Prüfung im Berichtsjahr (inkl. Darstellung jährlich rotierender Prüfungsschwerpunkte).
- Prüfungsumfang.
- Zusammenarbeit mit anderen Prüfern oder sonstigen Dritten (interne Revision oder Experten).
- Angaben zum gewählten Prüfungsvorgehen (z.B. Übersicht über den Prüfungsansatz, Angaben zur prüfungsbezogenen Risikobeurteilung, Berücksichtigung des internen Kontrollsystems im Rahmen der Prüfung sowie Darstellung, in welchen Kerngebieten der Prüfung vornehmlich verfahrensorientiert bzw. vornehmlich ergebnisorientiert geprüft wurde).

- Angaben über wesentliche und ausserordentliche Sachverhalte, die eine mögliche Gefährdung der Unabhängigkeit hervorrufen können.
- Angaben zu Abweichungen vom Standardwortlaut des Revisionsberichts an die Generalversammlung.
- Angaben zu korrigierten und nicht korrigierten Fehlern, welche einzeln oder zusammengefasst wesentlich sind.
- Festgestellte Verstösse gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement, die nicht im Revisionsbericht an die Generalversammlung enthalten sind.

17H Detaillierte Angaben und Analysen zu einzelnen Positionen der Jahresrechnung oder zu einzelnen Prüfungshandlungen im umfassenden Bericht sind gesetzlich nicht verlangt, können aber durch besondere Gegebenheiten oder nach Ermessen des Prüfers angezeigt sein.

Form des umfassenden Berichts

17I Form und Ausgestaltung der schriftlichen Berichterstattung richten sich nach der jeweiligen Situation (z.B. Eigentümerstruktur und Corporate Governance Modell des Unternehmens); der Bericht kann daher ausführlich oder knapp und stichwortartig, sowohl in Textform als auch als Präsentationsdokument abgefasst werden. Jedenfalls muss der Detaillierungsgrad der Ausführungen genügend sein, um die Sachverhalte hinreichend präzise verständlich zu machen. Die nach altem Recht vom Berufsstand oft verwendete Kurzform des Erläuterungsberichts ist nicht mehr zulässig.

17J Eine vorgängig mit dem Verwaltungsrat oder dem Prüfungsausschuss (Audit Committee) besprochene Präsentation kann in der Folge als umfassender Bericht ausgestaltet werden und ist in diesem Fall – vorausgesetzt, er erfüllt die formellen und materiellen Anforderungen – als umfassender Bericht nach Art. 728b Abs. 1 OR zu bezeichnen. Dieser Bericht ist an den Verwaltungsrat als Gremium zu adressieren.

17K Es ist zulässig, Kundenunterlagen als Berichtsbeilagen zu verwenden, wenn diese als solche bezeichnet werden. In diesem Fall sind diese Dokumente durch die Revisionsstelle angemessen zu prüfen. Wenn der Prüfer mit einzelnen Aussagen oder Angaben in diesen Dokumenten nicht einverstanden ist oder Ergänzungen für notwendig erachtet, hat er dies in seiner Berichterstattung sachgemäss zu berücksichtigen.

17L Wird an die Geschäftsleitung oder an den Verwaltungsrat ein Management Letter abgegeben, der Feststellungen enthält, welche von Gesetzes wegen oder nach Beurteilung der Revisionsstelle dem Verwaltungsrat zu kommunizieren sind (bspw. zum IKS), so kann der Management Letter dem umfassenden Bericht beigelegt werden.
Es entspricht den Anforderungen an die Berichterstattung, wenn sämtliche zwingend dem Verwaltungsrat zu kommunizierenden Punkte im umfassenden Bericht dargestellt und weitere Erkenntnisse in einem separaten Dokument (z.B. Mana-

gement Letter, Schlussbesprechungsprotokoll) der Geschäftsleitung kommuniziert werden.

17M Gemäss Ziffer 17A muss ein umfassender Bericht über die Prüfung der Jahresrechnung und der Konzernrechnung erstellt werden; diese beiden Berichte können zu einem kombinierten Bericht zusammengefügt werden.
Ein kombinierter umfassender Bericht über die Prüfung des Einzelabschlusses einer Muttergesellschaft, über die Prüfung deren Konzernrechnung sowie über die ordentliche Revision weiterer schweizerischer Tochtergesellschaften ist unter folgenden Voraussetzungen möglich:

- Der kombinierte Bericht muss an den Verwaltungsrat sämtlicher in die Berichterstattung einbezogenen Gesellschaften adressiert sein.
- Die Verwaltungsräte müssen mit dieser Vorgehensweise einverstanden sein. Diesbezüglich empfiehlt sich ein separater Hinweis in der Auftragsbestätigung.
- Feststellungen über die Durchführung der Revision (z.B. Prüfungsplanung, Prüfungsvorgehen, etc.) können gesamthaft behandelt werden, wobei spezifische Prüfungsschwerpunkte für einzelne Gesellschaften gesondert dargestellt werden können (abhängig vom Risikoprofil der Gesellschaften).
- Prüfungsfeststellungen zu einzelnen Gesellschaften müssen als solche klar aus dem umfassenden Bericht hervorgehen (z.B. spezifische Feststellungen zum IKS oder zur handelsrechtlichen Rechnungslegung).

17N Die gesetzlichen Bestimmungen verlangen keine zusätzliche mündliche Erläuterung zum umfassenden Bericht. Dennoch kann der Verwaltungsrat von der Revisionsstelle zusätzliche Erklärungen verlangen. Es kann auch im Interesse der Revisionsstelle liegen, wesentliche Erkenntnisse ergänzend mündlich zu erläutern.

Zeitpunkt der Berichtsabgabe und Datierung des Berichts

17O Grundsätzlich ist der umfassende Bericht auf den Zeitpunkt zu datieren, zu dem die Prüfungsarbeiten beendet worden sind. Demzufolge ist sowohl der umfassende Bericht als auch der zusammenfassende Bericht zur Jahresrechnung mit demselben Datum zu versehen. Der umfassende Bericht kann auch zeitlich vor dem zusammenfassenden Bericht erstellt und dem Verwaltungsrat zugestellt werden. Wird der umfassende Bericht erst nach dem zusammenfassenden Bericht erstattet, ist darin festzuhalten, dass sich die Informationen auf den Zeitpunkt beziehen, zu dem die Prüfungsarbeiten beendet und der zusammenfassende Bericht abgegeben wurden. Eine Rückdatierung des umfassenden Berichts ist nicht erlaubt.

17P Bei kotierten Gesellschaften, welche in der Regel über einen Prüfungsausschuss verfügen, ist die zeitliche Abfolge der Prüfung und der Berichterstattung allgemein an feste Termine gebunden. Bei kleineren Unternehmen kann oftmals die Abgabe des umfassenden Berichts zeitlich flexibler, jedoch in Absprache mit dem Verwaltungsrat, gestaltet werden. In jedem Fall hat die Revisionsstelle dafür besorgt zu sein, den Verwaltungsrat über wesentliche Feststellungen zeitgerecht in geeigneter Form zu informieren. In der Regel sollte der umfassende Bericht vor der Genehmigung der Jahresrechnung durch die Generalversammlung vorlie-

gen. Sofern die Revisionsstelle spezialgesetzliche Bestimmungen zur Berichterstattung (z.B. bei Banken und Versicherungen) zu beachten hat, ist es möglich, dass der umfassende Bericht erst nach der Generalversammlung erstattet wird. In diesen Fällen hat der Prüfer dem Verwaltungsrat wesentliche Feststellungen vor der Generalversammlung in geeigneter Form mitzuteilen.

Rechtsgültige Unterzeichnung des umfassenden Berichts

17Q Der umfassende Bericht muss gemäss Art. 728b Abs. 3 OR von derjenigen Person unterzeichnet werden, welche die Revision geleitet hat.

Bericht; Folgeprüfungen

18 Hält der Abschlussprüfer eine Abweichung vom Standardwortlaut des Berichts für angebracht (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*), kann die Kommunikation zwischen dem Abschlussprüfer und den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung nicht als Ersatz dafür betrachtet werden.

19 Der Abschlussprüfer wägt ab, ob sich ein früher kommunizierter Sachverhalt von Interesse für die Leitung und Überwachung in der Berichtsperiode erneut auf den Abschluss auswirken kann. Er erwägt, ob dieser Sachverhalt weiterhin für die Leitung und Überwachung von Interesse ist und ob darüber erneut kommuniziert werden soll.

Verschwiegenheit

20 Nach Gesetz und Berufsgrundsätzen ist der Abschlussprüfer zur Verschwiegenheit verpflichtet (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*). Dies kann seiner Kommunikation über wesentliche Sachverhalte Schranken setzen. Vorgängig zur Kommunikation mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung weist er auf die Einschränkungen hin. Unter Umständen können zwischen der Pflicht des Abschlussprüfers zur Verschwiegenheit und jener zur Kommunikation und Berichterstattung schwierige Konflikte entstehen. In solchen Fällen kann es für den Abschlussprüfer angebracht sein, juristischen Rat einzuholen.

20A Zu Auskunft und Geheimhaltung äussert sich Art. 730b OR; gemäss Absatz 2 wahrt die Revisionsstelle das Geheimnis über ihre Feststellungen, soweit sie nicht von Gesetzes wegen zur Bekanntgabe verpflichtet ist. Sie wahrt bei der Berichterstattung gegenüber Dritten, der Erstattung von Anzeigen und der Auskunftserteilung an die Generalversammlung die Geschäftsgeheimnisse der Gesellschaft. Diese Verschwiegenheitspflicht gilt gegenüber Dritten, nicht aber gegenüber dem Verwaltungsrat.

Die Revisionsstelle einer GmbH (Art. 818 Abs. 1 OR) oder einer Genossenschaft (Art. 906 Abs. 1 OR) hat sich an dieselben Vorschriften des Aktienrechts zu halten. Vorbehalten bleiben Regelungen (wie jene über die Auskunftserteilung an Mitglieder des Verwaltungsrates im Rahmen von Art. 715a OR). Die Verletzung dieser Pflichten kann strafrechtliche Folgen haben (Art. 321 StGB).

Gesetzliche Vorschriften

21 Nach Gesetz kann der Abschlussprüfer verpflichtet sein, über wesentliche Sachverhalte zu kommunizieren. Diese zusätzlichen Anforderungen werden im vorliegenden PS nicht behandelt; sie können jedoch Inhalt, Form und Zeitpunkt der Kommunikation mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung beeinflussen.

21A Bei der ordentlichen Revision hat die Revisionsstelle von Gesetzes wegen Verstösse gegen Gesetz, Statuten oder Organisationsreglement dem Verwaltungsrat zu melden und unter bestimmten Umständen die Generalversammlung darüber zu informieren (Art. 728c OR) (siehe *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers; PS 240 Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers; PS 250 Gesetzliche und andere Vorschriften – Berücksichtigung bei der Abschlussprüfung*). Spezialgesetzliche Bestimmungen können verlangen, dass die Revisionsstelle überdies Rechtsverstösse an Aufsichtsbehörden meldet (z.B. bei Vorsorgeeinrichtungen).

Inkrafttreten

22A Ziffer 22 von *ISA 260 Communication of Audit Matters with those Charged with Governance* entfällt, da sie durch den Vorspann dieses PS ersetzt wird.

Anhang: Verantwortliche für die Leitung und Überwachung nach Gesetz

Nachstehend werden die einschlägigen Gesetzesbestimmungen aufgelistet**.** Aus den Änderungen vom 16. Dezember 2005 des Obligationenrechts (OR) (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht) hat sich lediglich eine Änderung bei der GmbH ergeben.

Verantwortliche für die Leitung und Überwachung nach Gesetz

Rechtsform	*Träger der Leitungs- und Überwachungsfunktion*	*Delegation von Leitungsaufgaben*
AG	Verwaltungsrat (Art. 716a OR)	Geschäftsführung kann – durch Ermächtigung des Verwaltungsrates hierzu in den Statuten und nach Massgabe eines Organisationsreglements – übertragen werden (Art. 716b OR)
GmbH	Alle Gesellschafter üben die Geschäftsführung gemeinsam aus (Art. 809 Abs. 1 OR).	Die Statuten können die Geschäftsführung abweichend regeln (Art. 809 Abs. 1 OR).
Genossenschaft	Verwaltung (Art. 902 Abs. 1 OR)	"Ein Teil der Pflichten" kann einem oder mehreren Verwaltungsausschüssen übertragen werden (Art. 897 OR). Geschäftsführung kann – durch Ermächtigung der Generalversammlung oder der Verwaltung hierzu in den Statuten – übertragen werden (Art. 898 OR)
Kommanditgesellschaft	Gemäss Gesellschaftsvertrag. Fehlt eine Bestimmung, dann wie bei der einfachen Gesellschaft (Art. 598, 600 OR)	Geschäftsführung durch unbeschränkt haftende(n) Gesellschafter (Art. 599 OR)
Kollektivgesellschaft	Gemäss Gesellschaftsvertrag. Fehlt eine Bestimmung, dann wie bei der einfachen Gesellschaft (Art. 557 OR)	
Einfache Gesellschaft	Alle Gesellschafter (Art. 534, 535 Abs. 3 OR)	Geschäftsführung kann durch Vertrag oder Gesellschafterbeschluss übertragen werden (Art. 535 OR)

Rechtsform	*Träger der Leitungs- und Überwachungsfunktion*	*Delegation von Leitungsaufgaben*
Verein	Vereinsversammlung (Art. 65 ZGB)	"Befugnisse", "die Angelegenheiten des Vereins zu besorgen", können durch die Statuten dem Vorstand übertragen werden (Art. 63 ZGB)
Stiftung	Oberstes Stiftungsorgan (Art. 83 Abs. 1 ZGB)	
Vorsorgeeinrichtung	Gründungsurkunde, Statuten oder/ und Reglement können einschlägige Bestimmungen enthalten (Art. 49 Abs. 1 BVG). Paritätische Besetzung der einschlägigen Organe durch Arbeitnehmer und Arbeitgeber (Art. 50 BVG, Art. 49a BVV 2)	

Schweizer Prüfungsstandard: Pflichten der gesetzlichen Revisionsstelle bei Kapitalverlust und Überschuldung (PS 290)

"Einstiegshilfe"	Buchstabe
Dieser PS stellt Grundsätze zu den Pflichten der gesetzlichen Revisionsstelle einer Aktiengesellschaft bei Kapitalverlust und Überschuldung (Art. 725 OR) auf. Er soll aus der Sicht der Revisionsstelle Risiken aufzeigen und Anleitungen zu sach- und zeitgerechtem Handeln geben. Ausgehend von der Bestimmung grundlegender Begriffe (Buchstabe B-H) werden im PS folgende Themenbereiche erläutert: • Berechnung des Kapitalverlusts • Melde- und Überwachungspflichten • Zwischenbilanzen • Rangrücktritt • Sanierungsmassnahmen • Benachrichtigung des Richters.	A-N
Berechnung des Kapitalverlusts Der PS zeigt auf, auf welcher Basis und wie der hälftige Kapitalverlust im Sinne von Art. 725 Abs. 1 OR zu berechnen ist.	O, P
Melde- und Überwachungspflichten Kommt der Verwaltungsrat seinen Pflichten gemäss Art. 725 Abs. 1 OR (Einberufung einer Sanierungsgeneralversammlung) nicht nach, hat die Revisionsstelle eine Meldung im Sinne von Art. 728c Abs. 2 OR (Hinweis) zu erstatten. Die Unterlassung dieser Pflichten durch den Verwaltungsrat stellt in der Regel jedoch kein Anwendungsfall der ersatzweisen Einberufung der Generalversammlung durch die Revisionsstelle im Sinne von Art. 699 Abs. 1 OR dar. Die Revisionsstelle ist nicht verpflichtet, fortlaufend die finanzielle Lage eines Unternehmens zu überwachen. Die Handlungspflichten des Gesetzes bei "Besorgnis einer Überschuldung" treffen gemäss Art. 725 Abs. 2 OR nur den Verwaltungsrat und nicht die Revisionsstelle. Erhält die Revisionsstelle indessen klare und stichhaltige Informationen von kompetenter Stelle aus dem Unternehmen, wonach dieses offensichtlich überschuldet ist, erinnert sie den Verwaltungsrat an seine Pflichten und erstattet gegebenenfalls Anzeige, wenn der Verwaltungsrat die Benachrichtigung des Richters unterlässt.	Q-U

Zwischenbilanzen Bei der Prüfung der Zwischenbilanzen nach Art. 725 Abs. 2 OR ist der Revisionsstelle unter gewissen Umständen ein vereinfachtes Vorgehen zuzubilligen. Im dazugehörigen Prüfbericht hat die Revisionsstelle indessen eine eindeutige Aussage darüber zu treffen, ob die Gesellschaft überschuldet ist. Bei Bewertungsunsicherheiten muss sie deshalb das ihr zustehende Bewertungsermessen wertmässig konkretisieren.	V-AA
Rangrücktritt Wenn die geprüften Zwischenbilanzen die Überschuldung bestätigen, hat der Verwaltungsrat den Richter zu benachrichtigen, es sei denn, ein Gläubiger gewährt einen hinreichenden Rangrücktritt. Die Revisionsstelle muss sich davon überzeugen, dass der Rangrücktritt in qualitativer und quantitativer Hinsicht ausreichend ist. Der PS gibt dafür Anleitungen.	BB-FF
Sanierungsmassnahmen Der Verwaltungsrat kann im Fall der Überschuldung von der Benachrichtigung des Richters nur dann absehen, wenn die Gesellschaft unverzüglich saniert werden kann (Beseitigung der Überschuldung durch kurzfristig realisierbare, sofort bilanzwirksame Sanierungsmassnahmen). Andernfalls ist der Entscheid über die Fortführung der Gesellschaft dem Richter zu überlassen. Es ist nicht Aufgabe der Revisionsstelle, über die Erfolgsaussichten von Sanierungsplänen im Hinblick auf einen Konkursaufschub zu befinden. Hingegen hat sie im Hinblick auf ihre eigene subsidiäre Anzeigepflicht nach Art. 728c Abs. 3 OR die kurzfristigen finanziellen Massnahmen zur Beseitigung der Überschuldung zu beurteilen.	GG
Benachrichtigung des Richters Es ist die primäre Pflicht des Verwaltungsrates, dem Richter die Überschuldung anzuzeigen. Die Revisionsstelle trifft nur eine subsidiäre Anzeigepflicht, wenn der Verwaltungsrat untätig bleibt und die Überschuldung offensichtlich ist. Aus der Subsidiarität der Anzeigepflicht ergibt sich, dass die Revisionsstelle dem Verwaltungsrat zunächst eine angemessene Frist zur Vornahme der Anzeige setzten muss. Die Angemessenheit der Frist ist im Einzelfall zu beurteilen, sollte aber in der Regel einen Zeitraum von 4 bis 6 Wochen ab Feststellung der offensichtlichen Überschuldung nicht überschreiten.	HH-NN

Schweizer Prüfungsstandard: Pflichten der gesetzlichen Revisionsstelle bei Kapitalverlust und Überschuldung (PS 290)

Einleitung 125
Grundsätze 127
Berechnung des Kapitalverlusts 128
Melde- und Überwachungspflichten 129
Zwischenbilanzen 130
Rangrücktritt 131
Sanierungsmassnahmen 133
Benachrichtigung des Richters 133
Schlussbemerkung 135

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 4. Dezember 2009 verabschiedet. Er setzt keinen Standard des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) um. Er gilt für Mandate als gesetzliche Revisionsstelle für Geschäftsjahre, die am 1. Januar 2010 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

A Die Pflichten der gesetzlichen Revisionsstelle einer AG im Zusammenhang mit Kapitalverlust und Überschuldung (Art. 725 OR) sind besonders kritisch. Bei Gesellschaften in angespannter finanzieller Lage steigt die Wahrscheinlichkeit eines Ausfalls für Aktionäre und Gläubiger; wenn Schadenereignisse schliesslich eintreten, wächst die Gefahr, dass in der Abfolge der Geschehnisse nach Gründen gesucht wird, um gegenüber den Organen Ansprüche geltend zu machen. Dieser PS enthält Grundsätze und Erläuterungen für Situationen mit Kapitalverlust und Überschuldung. Er soll

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

B Ein "Kapitalverlust" im Sinne des Aktienrechts (Art. 725 Abs. 1 OR) ist dann gegeben, wenn mit dem Bilanzverlust (Art. 663a Abs. 4 OR) die Summe von Aktien-/Partizipationskapital und gesetzlichen Reserven mindestens zur Hälfte, aber noch nicht vollständig aufgezehrt ist. Dieser Tatbestand wird in der Praxis oft als "hälftiger Kapitalverlust" bezeichnet und stellt eine qualifizierte Form der Unterbilanz dar (s. sogleich).

Der hälftige Kapitalverlust ist gemäss Gesetz eine kritische Schwelle, bei deren Überschreiten die Aktionäre von der angespannten finanziellen Situation einer Gesellschaft unverzüglich Kenntnis erhalten und über Sanierungsmassnahmen befinden sollen.

Vom Kapitalverlust im Sinne des Aktienrechts zu unterscheiden ist die "Unterbilanz". Diese ist dann gegeben, wenn ein 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. Der Begriff „Unterbilanz“ wird im Aktienrecht nur im Zusammenhang mit der Kapitalherabsetzung (Art. 735 OR) und bei der Aufwertung (Art. 670 Abs. 1 OR) verwendet, wobei im letzteren Fall ein Kapitalverlust im Sinne von Art. 725 Abs. 1 OR gemeint ist.

C Bei einer "Überschuldung" im Sinne von Art. 725 Abs. 2 OR hat der Bilanzverlust das Aktien-/Partizipationskapitals vollständig aufgezehrt; die vorhandenen Aktiven decken das Fremdkapital nur noch teilweise.

D Eine "offensichtliche Überschuldung" (Art. 728c Abs. 3 OR) liegt dann vor, wenn sich die Überschuldung "auch bei optimistischer Betrachtungsweise nicht leugnen lässt", d.h. wenn jeder verständige Mensch ohne weitere Abklärungen sofort sieht, dass die Aktiven die Schulden und notwendigen Rückstellungen nicht zu decken vermögen und keine oder keine genügenden Rangrücktritte erfolgt sind.

Offensichtlichkeit der Überschuldung setzt nicht voraus, dass diese besonders gross ist.

E Die "Zwischenbilanz zu Fortführungswerten" und die "Zwischenbilanz zu Veräusserungswerten" sind Nebenrechnungen zur Ermittlung des noch vorhandenen Eigenkapitals (Art. 725 Abs. 2 OR).

- Die Erstellung einer Zwischenbilanz zu Fortführungswerten erfolgt in Anwendung der besonderen Bewertungsvorschriften des Aktienrechts (Art. 664 ff. OR), 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- bzw. Herstellungskosten treten Tages- oder Veräusserungswerte und es sind gegebenenfalls die Liquidationskosten zu berücksichtigen.

F Im Zusammenhang mit der Überschuldung bedeutet "Anzeigepflicht" die Pflicht des Verwaltungsrates (Art. 725 Abs. 2 OR) oder subsidiär auch der Revisionsstelle (Art. 728c Abs. 3 OR), dem Konkursrichter die Überschuldung bekannt zu machen.

G Der "Rangrücktritt" im Sinne von Art. 725 Abs. 2 OR ist ein zweiseitiges Rechtsgeschäft, das zwischen einem Gläubiger und einem Schuldner über eine bestehende Forderung abgeschlossen wird. Die Rangrücktrittsvereinbarung muss – wenn sie für die begünstigte Gesellschaft und deren Gläubiger die gewünschte

Wirkung entfalten soll – so ausgestaltet sein, dass sie eine Stundung der Forderung (und normalerweise auch des Zinsendienstes) und einen bedingten Verzicht bewirkt, bis die Befriedigung der übrigen Gläubiger feststeht.

H 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 Produktepalette oder den Absatzmärkten) oder finanzieller Art sein (z.B. Forderungsverzicht, Zufuhr von neuem Kapital). 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.

Grundsätze

I 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 nicht nach, hat die Revisionsstelle eine Meldung im Sinne von Art. 728c Abs. 2 OR (Hinweis) zu erstatten. Hat der Verwaltungsrat geeignete andere Massnahmen ergriffen, wird die Revisionsstelle darauf ebenfalls hinweisen. Die Unterlassung der Einberufung dieser Sanierungsgeneralversammlung durch den Verwaltungsrat ist in der Regel kein Anwendungsfall der ersatzweisen Einberufung der Generalversammlung durch die Revisionsstelle im Sinne von Art. 699 Abs. 1 OR.

J Falls begründete Besorgnis einer Überschuldung besteht, hat der Verwaltungsrat eine Zwischenbilanz zu Fortführungswerten und eine solche zu Veräusserungswerten zu erstellen. Diese Zwischenbilanzen sind von der Revisionsstelle zu prüfen.

K Bevor wegen Besorgnis einer Überschuldung die Erstellung einer Zwischenbilanz 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. *PS 570 Unternehmensfortführung (Going Concern)*). Ist die Fortführung der Unternehmenstätigkeit verunmöglicht (z.B. zufolge fehlender Liquidität), kommen als Bewertungsbasis für die Zwischenbilanz von vornherein nur Veräusserungswerte in Frage.

L Ergibt sich aus der Zwischenbilanz, dass die Forderungen der Gesellschaftsgläubiger weder zur Fortführungs- noch zu Veräusserungswerten gedeckt sind, so hat der Verwaltungsrat den Richter zu benachrichtigen, es sei denn, es können kurzfristig realisierbare Sanierungsmassnahmen eingeleitet oder ein ausreichender Rangrücktritt vereinbart werden.

M 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 (wegen ihrer eigenen Anzeigepflicht) die Wirksamkeit dieser Sanierungsmassnahmen bzw. des Rangrücktritts zu beurteilen.

N Bei offensichtlicher Überschuldung benachrichtigt die Revisionsstelle den Richter, wenn der Verwaltungsrat die Anzeige auch nach Mahnung durch die Revisionsstelle unterlässt (Art. 728c Abs. 3 OR).

Berechnung des Kapitalverlusts

O Zur Feststellung, ob ein Kapitalverlust im Sinne des Aktienrechts (Art. 725 Abs. 1 OR; s. Buchstabe B) vorliegt, ist gestützt auf die letzte ordentliche Jahresbilanz folgende Vergleichsrechnung anzustellen:

- Zuerst muss die Bezugsgrösse des hälftigen Aktienkapitals und der hälftigen gesetzlichen Reserven berechnet werden. Sowohl nach dem Wortlaut des Gesetzes wie auch nach dem Sinn dieser Norm müssen aus der letzten Jahresbilanz unverändert das nominelle Aktienkapital, das nominelle Partizipationsscheinkapital und die gesetzliche Reserve (bestehend aus den Gesamtbeträgen der allgemeinen Reserve, der Reserve für eigene Aktien und der Aufwertungsreserve) addiert werden. Anschliessend wird diese Summe halbiert.
- Diese Bezugsgrösse B wird nun verglichen mit der Differenz zwischen den vorhandenen Aktiven minus das vorhandene Fremdkapital.
- Ist diese Differenz grösser oder gleich 0 aber kleiner als die Bezugsgrösse B, dann liegt ein hälftiger Kapitalverlust im Sinne von Art. 725 Abs. 1 OR vor.
- Häufig möchte der Verwaltungsrat den Kapitalverlust beseitigen. Dazu stehen verschiedene Möglichkeiten offen, z. B. Kapitalerhöhung, Kapitalherabsetzung, à fonds perdu-Zuschuss, Gläubigerverzicht etc. Hat die Gesellschaft stille Reserven oder freie Reserven (statutarische Reserven, Gewinnvortrag), können auch diese zur Beseitigung des Kapitalverlusts verwendet werden.
- Die meisten dieser Massnahmen bedürfen jedoch zu ihrer Anwendung eines Generalversammlungsbeschlusses und können daher nicht mehr mit Wirkung auf den Bilanzstichtag vorgenommen werden. Die Revisionsstelle kann jedoch den Hinweis im Blick auf konkrete, an der ordentlichen Generalversammlung traktandierte Verrechnungsbeschlüsse ergänzen.
- Dasselbe gilt für die gesetzliche Reserve inklusive Agio. Auch diese können zur Verrechnung mit dem Bilanzverlust verwendet werden, wobei auch hier ein Generalversammlungsbeschluss erforderlich ist.
- Einzig die Reserve für eigene Aktien und die Aufwertungsreserve lassen sich nicht verrechnen.

P Zur Feststellung einer Überschuldung wird die Gesamtheit der Aktiven mit der Summe des Fremdkapitals verglichen.

Melde- und Überwachungspflichten

Q Auch wenn der Tatbestand des Kapitalverlustes und damit die Pflicht des Verwaltungsrates zur Einberufung einer Generalversammlung gegeben ist, verzichtet der Verwaltungsrat in der Praxis oft auf die Einberufung dieser Sanierungsgeneralversammlung, sei es weil er zu diesem Zweck die kurz bevorstehende ordentliche Generalversammlung benutzen will, sei es weil z.B. in Konzernverhältnissen sämtliche Aktionäre informiert sind oder weil er bereits geeignete Sanierungsmassnahmen eingeleitet hat. Ohne die gesetzliche Zulässigkeit dieser Praxis zu beurteilen, ist jedenfalls klar, dass die Revisionsstelle in diesen Fällen die Generalversammlung nicht ersatzweise im Sinne von Art. 699 Abs. 1 OR einberufen muss, weil diese Einberufungspflicht nur auf ausserordentliche und dringliche Fälle beschränkt ist.

Eine ersatzweise Einberufung durch die Revisionsstelle ist dann angebracht, wenn der Verwaltungsrat – kumulativ – keine oder offensichtlich unzureichende Sanierungsmassnahmen ergreift, keine Sanierungsgeneralversammlung einberufen will, die Aktionäre nicht informiert sind und davon ausgegangen werden kann, dass eine Information der Aktionäre durch die Revisionsstelle Auswirkungen auf den Sanierungswillen der Aktionäre hätte.

R 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. Es ist Aufgabe des Verwaltungsrates und nicht der Revisionsstelle, der Generalversammlung konkrete Sanierungsmassnahmen vorzulegen.

S Wenn die Revisionsstelle bei ihren Prüfungsarbeiten den Sachverhalt des hälftigen Kapitalverlusts feststellt, wird sie je nach Sachlage auch der Frage nachgehen müssen, ob sich der Verwaltungsrat der Überschuldungsgefahr bewusst ist und die allenfalls erforderlichen Massnahmen ergreift.

T Im Gegensatz zum hälftigen Kapitalverlust sind die Pflichten bei einer möglichen Überschuldung nicht mit einer Jahresrechnung verknüpft, sondern können nach Einblick in einen Zwischenabschluss oder aber auch durch einen besonderen Vorfall ausserhalb der Rechnungslegung entstehen, z.B. durch erhebliche Verschlechterung im Geschäftsgang, Entwertung von Bilanzposten oder Entstehung von nicht budgetierten Verpflichtungen.

U Auch wenn eine Überschuldung an sich jederzeit auftreten könnte, hat die Revisionsstelle nicht die Pflicht zur laufenden Überwachung der finanziellen Lage eines Unternehmens. Dies ist ureigenste Aufgabe des Verwaltungsrates. Die Revisionsstelle hingegen ist nicht verpflichtet, ausserhalb ihrer normalen Prüfungsarbeiten Überwachungsmechanismen vorzusehen, um daraus mögliche Auswirkungen auf ihre Revisionsmandate abzuleiten. Die Handlungspflichten des Ge-

setzes bei "Besorgnis einer Überschuldung" treffen gemäss Art. 725 Abs. 2 OR nur den Verwaltungsrat und nicht die Revisionsstelle. Letztere ist gemäss Art. 728c Abs. 3 OR erst bei Offensichtlichkeit der Überschuldung zum Handeln aufgerufen. Erhält die Revisionsstelle Informationen mit möglicherweise negativer Auswirkung auf die finanzielle Lage eines Unternehmens, sei es aus öffentlich zugänglichen Quellen, sei es von Dritten (z.B. Banken oder Lieferanten), von Aktionären oder von Mitarbeitern des Unternehmens, ist sie nicht verpflichtet, Massnahmen zu ergreifen.

Einzig wenn die Revisionsstelle klare und stichhaltige Informationen von kompetenter Stelle aus der Unternehmung erhält, wonach diese offensichtlich überschuldet ist, muss sie den Verwaltungsrat an seine Pflichten gemäss Art. 725 Abs. 2 OR erinnern und gegebenenfalls die Anzeige erstatten, wenn der Verwaltungsrat die Meldung beim Konkursrichter unterlässt.

Zwischenbilanzen

V Hat der Verwaltungsrat aus Besorgnis einer Überschuldung und nach Abklärung der Fortführungsfähigkeit eine Zwischenbilanz zu Fortführungswerten zu erstellen, hat dies nach den Grundsätzen ordnungsgemässer Rechnungslegung zu erfolgen. Das Vorsichtsprinzip (Niederstwert-, Realisations-, Imparitätsprinzip) ist auch in diesem Fall zu wahren.

W Wird eine Zwischenbilanz zu Veräusserungswerten erforderlich, ist zu beachten, dass alle damit zusammenhängenden Kosten (Stilllegungen, Ablösungen, Rücktritte, Kündigungen u.a.) bei der Bilanzierung berücksichtigt werden.

X Das Gesetz verlangt, dass die Überschuldungssituation anhand von geprüften Zwischenbilanzen zu beurteilen ist. In aller Regel verlangen auch die Gerichte für die Konkurseröffnung oder die Gewährung eines Konkursaufschubs geprüfte Zwischenabschlüsse. Andererseits benötigt die Erstellung von Zwischenbilanzen unter Umständen zu viel Zeit. Es ist deshalb vertretbar, bei solchen Zwischenabschlüssen dann Vereinfachungen bei Prüfung und Bewertung vorzunehmen, wenn die Überschuldung offensichtlich und erheblich und eine Sanierung der Gesellschaft nicht möglich und nicht beabsichtigt ist. Massgebend ist die eindeutige Aussage von Verwaltungsrat und Revisionsstelle, dass die Gesellschaft überschuldet ist.

Y Die Ermittlung und die Prüfung der Veräusserungswerte können schwierig sein. Für viele Vermögensgegenstände, vor allem für nicht neuwertige, sind Veräusserungswerte wegen fehlender Markttransparenz kaum oder nur mit hohem Aufwand zu ermitteln. Hier ist ein vereinfachtes Vorgehen ebenfalls vertretbar, sofern – im Gegensatz zur Situation nach Buchstabe X – eine Sanierung und Fortführung der Gesellschaft möglich und ernsthaft beabsichtigt ist und die Überschuldung zu Fortführungswerten unbestrittenermassen kleiner ist als diejenige zu Veräusserungswerten. Da es in solchen Fällen genügen wird, die Überschuldung zu Fortführungswerten abzudecken (inklusive eine angemessene Wiederherstellung des Eigenkapitals), spielt das exakte Ausmass der Überschuldung zu

Liquidationswerten eine untergeordnete Rolle. Für schwierig zu bewertende Aktiven (z. B. Vorräte) bzw. Verpflichtungen (Rückstellungen) genügt es deshalb, die Überschuldung anhand eines Höchst- bzw. eines Mindestbetrags festzustellen. Im Bericht der Revisionsstelle ist dann zum Ausdruck zu bringen, dass sich die Überschuldung der Gesellschaft zu Liquidationswerten unter Umständen noch erhöhen kann.

Z Ein vereinfachtes Verfahren zum Nachweis der Überschuldung muss der Revisionsstelle schliesslich auch dort zugebilligt werden, wo sich der Verwaltungsrat weigert, eine Zwischenbilanz zu erstellen und die Revisionsstelle in der Überzeugung einer offensichtlichen Überschuldung selbst den Richter benachrichtigt. In solchen Fällen wird die Revisionsstelle dem Konkursrichter den Tatbestand der Überschuldung auf andere Art – z.B. durch eine an die letzte Bilanz anknüpfende Darstellung – glaubhaft machen müssen.

AA 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.

Aus dem Gesetzeswortlaut und aus der Zielsetzung von Art. 725 Abs. 2 OR lässt sich ferner ableiten, dass der dazugehörige Bericht der Revisionsstelle eine eindeutige Aussage darüber zu treffen hat, ob die Gesellschaft überschuldet ist oder nicht. Bei Bewertungsunsicherheiten muss die Revisionsstelle deshalb das ihr zustehende Bewertungsermessen wertmässig konkretisieren.

Rangrücktritt

BB Wenn die geprüften Zwischenbilanzen die Überschuldung bestätigen, hat der Verwaltungsrat dem Konkursrichter die Überschuldungsanzeige einzureichen, es sei denn, ein Gläubiger gewährt einen hinreichenden Rangrücktritt oder die Gesellschaft wird unverzüglich saniert. Keinen Ersatz für einen Rangrücktritt bilden „Deckungsgarantien“ bzw. Garantien und Patronatserklärungen. Sie befreien den Verwaltungsrat deshalb nicht von der Benachrichtigung des Richters.

CC Der Rangrücktritt beseitigt die Überschuldung nicht. Vor allem bewirkt er keine Stärkung der Liquidität der notleidenden Gesellschaft. Daher ist er nur ein unterstützendes Instrument im Zusammenhang mit anderen Massnahmen. Für sich allein kommt der Rangrücktritt nur dann in Frage, wenn die Gesellschaft zwar überschuldet, daneben aber ertrags- und liquiditätsmässig überlebensfähig ist.

DD 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 abgeschlossen wird;
- so ausgestaltet ist, dass er eine Stundung der Forderung (und normalerweise auch des Zinsendienstes) bewirkt;
- bis zur nachhaltigen Beseitigung der Überschuldung nicht widerrufen werden kann;
- für den Gläubiger nicht offensichtlich finanziell untragbar ist.

Besondere Abklärungen können z.B. dann erforderlich sein, wenn die vom Rangrücktritt betroffene Forderung sichergestellt ist oder die Forderung ausländischem Recht unterliegt bzw. der im Rang zurücktretende Gesellschaftsgläubiger seinen Sitz im Ausland hat.

EE Die Frage, wie hoch der mit einem Rangrücktritt ausgestattete Betrag mindestens sein muss, ist kontrovers. Liegt eine Zwischenbilanz zu Fortführungswerten mit einer Überschuldung vor und ist anzunehmen, dass sich zu Veräusserungswerten eine noch grössere Überschuldung ergibt, fragt es sich,

- ob es genügt, 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 ist.

Da der Rangrücktritt ein Instrument des Gläubigerschutzes ist, muss diese Frage in der Praxis in allererster Linie aus Sicht der Überlebensfähigkeit der notleidenden Gesellschaft angegangen werden. Steht deren Fortführung 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.

FF Selbstverständlich soll der Rangrücktritt vom Betrag her nicht bloss dem Fremdkapital-Überhang entsprechen, sondern auch ein angemessenes Sicherheitspolster zur Deckung der in den nächsten 12 Monaten nach Unterzeichnung des Rangrücktritts, mindestens aber bis zum nächsten Prüfungszeitpunkt 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.

Stellt die Revisionsstelle im Rahmen ihrer Prüfungen fest, dass dem Rangrücktritt unterstellte Forderungen trotz andauernder Überschuldung ganz oder teilweise getilgt worden sind (beispielsweise durch Verrechnung), hat sie eine Meldung im Sinne von Art. 728c Abs. 2 OR (Hinweis) zu erstatten.

Sanierungsmassnahmen

GG Im Fall einer Überschuldung kann der Verwaltungsrat von der Benachrichtigung des Richters absehen, wenn die Gesellschaft unverzüglich saniert werden kann (Beseitigung der Überschuldung durch kurzfristig realisierbare, sofort bilanzwirksame Sanierungsmassnahmen). Kann die finanzielle Sanierung nicht unverzüglich erwirkt werden, hat der Verwaltungsrat gemäss Art. 725 Abs. 2 OR den Richter zu benachrichtigen und ihm den Entscheid über die Fortführung der Gesellschaft zu überlassen.

Bei überschuldeten Gesellschaften, die eine Sanierung nicht mit kurzfristig realisierbaren finanziellen Massnahmen, 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 Fehlschlagen dieser Sanierungsbestrebungen alle Beteiligten erhöhten Haftungsrisiken aus.

Benachrichtigung des Richters

HH Wenn der Verwaltungsrat trotz Vorliegen der gesetzlichen Voraussetzungen die Benachrichtigung des Konkursrichters unterlässt, hat die Revisionsstelle den Verwaltungsrat unter Ansetzung einer angemessenen Frist und mit Hinweis auf ihre eigene, subsidiäre Anzeigepflicht an seine Aufgabe zu mahnen. Die Angemessenheit der Frist ist im Einzelfall zu beurteilen und sollte einen Zeitraum von 4 bis 6 Wochen ab Feststellung der offensichtlichen Überschuldung nicht überschreiten. In der Praxis ist es vor allem in komplexen Fällen häufig erforderlich, zur Beseitigung der Überschuldung mehrere finanzielle Massnahmen umzusetzen, die jedoch nicht alle gleichzeitig vollzogen werden können. In solchen Fällen kann eine Fristverlängerung gerechtfertigt sein, sofern bei Ablauf der ursprünglichen Frist ein erheblicher Teil der Überschuldung bereits beseitigt oder durch einen vorbehaltslosen Rangrücktritt gedeckt ist und begründete Aussicht auf eine kurzfristige Beseitigung resp. Deckung der restlichen Überschuldung besteht. Unterlässt der Verwaltungsrat die Anzeige der Überschuldung, hat die Revisionsstelle – sofern die Überschuldung offensichtlich ist – dem Konkursrichter die Überschuldung ersatzweise zu melden.

II Es ist nicht Aufgabe der Revisionsstelle, die Erfolgsaussichten von Sanierungsplänen im Hinblick auf einen Konkursaufschub zu beurteilen. Diese Aufgabe obliegt dem Richter (Buchstabe GG). Hingegen wird die Revisionsstelle im Hinblick auf ihre eigene, subsidiäre Anzeigepflicht nach Art. 728c Abs. 3 OR die kurzfristigen finanziellen Massnahmen zur Beseitigung der Überschuldung beurteilen müssen.

JJ Bei der Beurteilung, ob es sich um einen offensichtlichen Fall von Überschuldung handelt, kann die Revisionsstelle im Einzelfall eine "optimistische" Betrachtungsweise gelten lassen. Falls sich Verwaltungsrat und Revisionsstelle in der Frage, ob eine Überschuldung vorliegt, uneins sind, hat die Revisionsstelle jedenfalls so lange keine Berechtigung zur ersatzweisen Vornahme einer Überschuldungsanzeige, als die Meinungsverschiedenheiten innerhalb von vertretbaren Ermessensspielräumen zu Bilanzierungs- und Bewertungsfragen liegen.

KK Gelangt die Revisionsstelle bei der Prüfung der Zwischenbilanz zu Veräusserungswerten 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. 728c Abs. 3 OR zu erstatten.

LL Wenn die Revisionsstelle Zweifel hegt, ob die Überschuldung offensichtlich sei, ist zu empfehlen, dass sie die Meldung an den Konkursrichter zur eigenen Entlastung trotzdem erstattet. Dadurch entsteht nämlich der Gesellschaft noch kein Schaden, da der Verwaltungsrat die Gelegenheit hat, dem Konkursrichter seinen Standpunkt darzulegen. Auch die Möglichkeit der Gesellschaft, einen Antrag auf Konkursaufschub zu stellen, wird dadurch nicht beeinträchtigt.

MM Falls die Revisionsstelle in die Situation kommt, gemäss Art. 728c Abs. 3 OR ersatzweise den Richter zu benachrichtigen, kann dieser Aufgabe nicht durch Mandatsbeendigung ausgewichen werden: Weder kann die Revisionsstelle, die den Gang zum Konkursrichter scheut, dieser Pflicht durch Mandatsniederlegung entgehen noch kann der Verwaltungsrat, dem der bevorstehende Gang der Revisionsstelle zum Konkursrichter missliebig ist, dies verhindern, indem er die Generalversammlung zur Abwahl der Revisionsstelle drängt.

NN 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. Die Abberufung einer Revisionsstelle, die sich berechtigterweise anschickt, den ersatzweisen Gang zum Konkursrichter anzutreten, enthebt diese Revisionsstelle zwar ihrer Organfunktionen, in Bezug auf die Anzeigepflicht nach Art. 728c Abs. 3 OR kann indessen dieser Mandatsentzug nicht anders denn als Rechtsmissbrauch eingestuft werden. Die Legitimation zur Anzeige bleibt daher erhalten, wobei die Anzeige kurzfristig erfolgen muss, auch wenn z.B. die dem Verwaltungsrat gesetzte Frist noch nicht abgelaufen ist.

Auch die sofortige Neuwahl einer anderen Revisionsstelle enthebt die alte Revisionsstelle nicht von der Verpflichtung zur Anzeige beim Richter. Meist ist unklar, wann die neue Revisionsstelle die finanzielle Situation erkennen kann und wie viel Zeit sie sich für die Anzeige ihrerseits lassen wird. Die alte Revisionsstelle kann eine Pflichtverletzung nur durch zeitgerechte Anzeige vermeiden.

Schlussbemerkung

OO 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 kann;
- beim Ansetzen von Fristen den Zeitfaktor realistisch beurteilt und auf die von ihr angemahnten Sachverhalte ausrichtet; so erfordert selbst die Durchführung kurzfristig realisierbarer Sanierungsmassnahmen, z.B. die Erwirkung eines Forderungsverzichts, eine gewisse Zeit;
- stets berechenbar und glaubwürdig bleibt, indem sie eine klare und unmissverständliche Haltung einnimmt. Dies ist besonders dann bedeutsam, wenn sich die Revisionsstelle einem widerwilligen oder säumigen Verwaltungsrat gegenübersieht;
- nach einem ersten Eingreifen in die Massnahmenkette (z.B. durch Aufforderung zum Handeln bei Pflichtsäumnis) den weiteren Ablauf der Geschehnisse sorgsam überwacht und die jeweils angemessenen Schritte unternimmt.

Schweizer Prüfungsstandard: Planung (PS 300)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen zur Planung einer Abschlussprüfung im Sinn einer Folgeprüfung; für Erstprüfungen ist der Planungsprozess zu erweitern.	1-3
Planung der Arbeiten Die Planung hilft sicherzustellen, dass die Prüfung zielgerichtet sowie sach- und zeitgerecht durchgeführt werden kann. Der Umfang der Planung hängt in erster Linie von der Grösse und der Branchenzugehörigkeit des Unternehmens und von den Kenntnissen des Prüfers über das Unternehmen und dessen Umfeld ab. Normalerweise bespricht der Prüfer schon in der Planungsphase zu Vorbereitungszwecken verschiedene Themen mit den Leitungs- und Überwachungsorganen (z. B. Koordination der Prüfungsarbeiten mit der Internen Revision).	4-7
Prüfungsstrategie Der Prüfer muss eine Strategie festlegen und dokumentieren, die das voraussichtliche Vorgehen der Prüfung umreisst und woraus dann das Prüfungsprogramm entwickelt wird. Die für die Strategie massgebenden Kriterien sind Umfeld, Rechnungswesen-Systeme, interne Kontrolle, Risikosituation, Wesentlichkeit, Prüfungshandlungen, organisatorische Belange der Prüfung und weitere Aspekte wie z. B. Fortführung der Unternehmenstätigkeit.	8 PS 570
→ Wichtigste Aspekte der Prüfungsstrategie	9
Die Prüfungsstrategie (und damit auch das Prüfungsprogramm) samt Dokumentation sind während der Prüfung, falls erforderlich, zu überarbeiten.	12
Prüfungsprogramm Der Prüfer muss aus der Strategie ein Prüfungsprogramm ableiten und dokumentieren. Dieses ist Grundlage für die Prüfungsdurchführung.	9, 10

Schweizer Prüfungsstandard: Planung (PS 300)

Einleitung 138
Planung der Arbeiten 138
Prüfungsstrategie 139
Prüfungsprogramm 141
Änderungen von Prüfungsstrategie und Prüfungsprogramm 141

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISA 300 Planning* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zur Planung einer Abschlussprüfung. Dieser PS bezieht sich auf Folgeprüfungen. Im Falle einer Erstprüfung muss der Abschlussprüfer den Planungsprozess möglicherweise gegenüber den hier behandelten Fragen erweitern (s. *PS 510 Erstprüfungen – Eröffnungsbestände*).

2 **Die Arbeiten sind so zu planen, dass die Prüfung zielgerichtet durchgeführt werden kann** (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*).

3 "Planung" bedeutet die Entwicklung einer allgemeinen Strategie (Ziffer 8) sowie einer im Detail festgelegten Vorgehensweise (Ziffer 10) hinsichtlich der Art, des Zeitpunkts und des Umfangs der Prüfung. Der Prüfer plant, damit er die Prüfung effizient und zeitgerecht durchführen kann.

Planung der Arbeiten

4 Eine angemessene Prüfungsplanung hilft sicherzustellen, dass wichtigen Prüffeldern angemessene Aufmerksamkeit zuteil wird, dass eventuelle Probleme erkannt werden und dass die Arbeiten zeitgerecht abgeschlossen werden. Die Planung dient zudem der angemessenen Zuteilung von Arbeiten an Mitarbeiter des Abschlussprüfers und der Koordination mit Arbeiten anderer Prüfer und von Experten (s. *PS 600 Verwendung der Arbeiten eines anderen Wirtschaftsprüfers*; *PS 620 Verwendung der Arbeiten eines Experten*).

5 Der Umfang der Planung hängt von der Grösse des Unternehmens, der Komplexität der Prüfung sowie der Erfahrung des Abschlussprüfers mit dem Unternehmen und seinen Kenntnissen über dessen Tätigkeit und Umfeld ab.

6 Ein wichtiger Bestandteil der Planung ist die Erlangung von Kenntnissen über die Tätigkeit und das Umfeld des Unternehmens (s. *PS 310 Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens*). Entsprechende Kenntnisse dienen dem Abschlussprüfer zur Identifizierung von Ereignissen, Transaktionen oder Praktiken, die möglicherweise eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss haben.

7 Unter Umständen ist es zweckmässig, Teile der Prüfungsstrategie oder bestimmte Prüfungshandlungen mit Leitungs- oder Überwachungsorganen (z.B. Verwaltungsrat einer AG oder dessen Prüfungsausschuss), der Internen Revision oder Mitarbeitern des Unternehmens zu besprechen, um die Effektivität und Effizienz der Prüfung zu erhöhen und die Prüfungshandlungen mit dem Unternehmen zu koordinieren (s. *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung*). Der Abschlussprüfer bleibt gleichwohl für die Prüfungsstrategie und für das Prüfungsprogramm verantwortlich.

Prüfungsstrategie

8 **Der Abschlussprüfer muss eine Strategie entwickeln und dokumentieren, die den voraussichtlichen Umfang und das voraussichtliche Vorgehen der Prüfung zum Gegenstand hat.** Die Prüfungsstrategie muss hinreichend dokumentiert sein, um gestützt darauf das Prüfungsprogramm entwickeln zu können (s. *PS 230 Dokumentation*). Form und Inhalt hängen im Einzelnen von der Grösse des Unternehmens, der Komplexität der Prüfung und den vom Prüfer angewandten spezifischen Methoden und Techniken ab.

9 Zu den Aspekten, die der Abschlussprüfer bei der Entwicklung der Prüfungsstrategie beachten muss, gehören:

Kenntnisse von Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens (s. *PS 310 Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens*)

- Gesamtwirtschaftliche und branchenspezifische Faktoren, welche die Tätigkeit des Unternehmens beeinflussen.
- Wichtige Merkmale des Unternehmens, seiner Tätigkeit, seiner finanziellen Performance und der Anforderungen an seine Berichterstattung – einschliesslich Veränderungen seit der letzten Prüfung.
- Allgemeines Kompetenzniveau der Unternehmensleitung.

Verständnis des Rechnungswesen-Systems und der internen Kontrolle (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*)

- Rechnungslegungsgrundsätze des Unternehmens sowie deren Änderungen gegenüber der Vorperiode.
- Auswirkung neuer Normen oder Verlautbarungen zur Rechnungslegung oder zur Prüfung.
- Insgesamt vorhandene Kenntnisse des Abschlussprüfers von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle sowie voraussichtliches Verhältnis

zwischen verfahrensorientierten und ergebnisorientierten Prüfungshandlungen (s. *PS 500 Prüfungsnachweise*).

Risiko und Wesentlichkeit (s. *PS 320 Wesentlichkeit bei der Abschlussprüfung*; *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*)

- Einschätzung von inhärenten Risiken und Kontrollrisiken sowie Identifizierung wesentlicher Prüffelder.
- Festlegung von Schwellenbeträgen für die Wesentlichkeit bei der Prüfung.
- Möglichkeit wesentlicher Fehlaussagen sowie deliktischer Handlungen (s. *PS 240 Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers*) – unter Beachtung der Erfahrung aus Vorperioden.
- Identifizierung komplexer Bereiche der Rechnungslegung – einschliesslich solcher, die im Abschluss Schätzungen erfordern (s. *PS 540 Prüfung von Schätzungen im Abschluss*).

Art, Zeitpunkt und Umfang von Prüfungshandlungen

- Mögliche Änderung von Prüfungsschwerpunkten.
- Einfluss der Informations- und Kommunikationstechnologie auf die Prüfung (s. *PS 401 Prüfung im Umfeld der Informations- und Kommunikationstechnologie*).
- Arbeiten der Internen Revision und deren erwartete Auswirkung auf Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers (s. *PS 610 Interne Revision – Auswirkung auf die Abschlussprüfung*).

Koordination, Anleitung, Überwachung und Durchsicht

- Mitwirkung anderer Prüfer bei der Prüfung von Unternehmensteilen (z.B. Untergesellschaften, Zweigniederlassungen oder Sparten) (s. *PS 600 Verwendung der Arbeiten eines anderen Wirtschaftsprüfers*).
- Mitwirkung von Experten (s. *PS 620 Verwendung der Arbeiten eines Experten*).
- Anzahl Standorte des Unternehmens.
- Bedarf an Mitarbeitern des Abschlussprüfers.

Andere Aspekte

- Mögliche Zweifel an der Annahme der Unternehmensfortführung (s. *PS 570 Unternehmensfortführung (Going Concern)*).
- Umstände, die spezielle Aufmerksamkeit erfordern (z.B. die Existenz nahe stehender Parteien; s. *PS 550 Nahe stehende Parteien*).
- Auftragsbedingungen und gesetzliche Pflichten (s. *PS 210 Auftragsbedingungen des Abschlussprüfers*).
- Art und Zeitpunkt der Berichterstattung (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*) oder anderer Kommunikation mit dem Unternehmen (s. *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung*).

Prüfungsprogramm

10 **Der Abschlussprüfer muss ein Programm entwickeln und dokumentieren, das Art, Zeitpunkt und Umfang der zur Umsetzung der Prüfungsstrategie erforderlichen Prüfungshandlungen umfasst.** Das Prüfungsprogramm dient als Arbeitsanleitung für involvierte Mitarbeiter des Abschlussprüfers und als Mittel zur Kontrolle und Dokumentation der ordnungsmässigen Prüfungsdurchführung (s. *PS 230 Dokumentation*). Das Prüfungsprogramm kann darüber hinaus die Zielsetzungen je Prüffeld sowie ein Zeitbudget für die verschiedenen Prüffelder oder Prüfungshandlungen enthalten.

11 Bei der Entwicklung des Prüfungsprogramms berücksichtigt der Abschlussprüfer die jeweilige Einschätzung der inhärenten Risiken und Kontrollrisiken sowie den Grad an Urteilssicherheit, welchen die Einzelprüfungen vermitteln sollen. Im Weiteren berücksichtigt er den Zeitpunkt verfahrensorientierter und ergebnisorientierter Prüfungen, die Koordination etwa erwarteter Unterstützung seitens des Unternehmens, die Verfügbarkeit von Prüfungsmitarbeitern und die Mitwirkung anderer Prüfer oder von Experten. Möglicherweise sind auch die anderen in Ziffer 9 genannten Aspekte bei der Erarbeitung des Prüfungsprogramms detaillierter zu berücksichtigen.

Änderungen von Prüfungsstrategie und Prüfungsprogramm

12 **Die Prüfungsstrategie und das Prüfungsprogramm sind, falls erforderlich, während der Prüfung zu überarbeiten.** Die Planung ist ein fortlaufender Prozess, da es während der ganzen Prüfung zu Änderungen der Gegebenheiten oder zu unerwarteten Ergebnissen von Prüfungshandlungen kommen kann. Die Gründe für wesentliche Änderungen der Prüfungsstrategie oder des Prüfungsprogramms werden dokumentiert (s. *PS 230 Dokumentation*).

Schweizer Prüfungsstandard: Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens (PS 310)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Ereignisse, Transaktionen und Praktiken können bedeutsame Auswirkungen auf den Abschluss eines Unternehmens haben und damit auch auf die Prüfung und die Berichterstattung. Kenntnisse von Tätigkeit und Umfeld eines Unternehmens sind daher von Bedeutung, insbesondere in der Planungsphase und dort vor allem zur Beurteilung der Risiken.	1-3 PS 300 PS 400
Die Aneignung von Kenntnissen über Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens ist ein kontinuierlicher Prozess. Bereits vor der Annahme des Prüfungsauftrags muss sich der Prüfer erste Kenntnisse verschaffen und diese nach der Auftragsannahme erweitern und laufend aktualisieren.	4-7
Die Kenntnisse können aus unterschiedlichen Quellen stammen und zur Beurteilung verschiedener Sachverhalte nützlich sein.	8-10
→ Beispiele von Quellen für Kenntnisse über Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens	8
→ Beispiele von Sachverhalten, für deren Beurteilung Kenntnisse über Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens wichtig sind.	10
Der Mandatsleiter muss sicherstellen, dass der Kenntnisstand aller involvierten Mitarbeiter für eine ordnungsgemässe Prüfung ausreichend ist. Der Prüfer beurteilt, ob der Abschluss als Ganzes seinen Kenntnissen über das Unternehmen entspricht.	11,12
→ Beispiele für relevante Beurteilungsfaktoren in der Tätigkeit und im Umfeld eines Unternehmens	Anhang

Schweizer Prüfungsstandard: Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens (PS 310)

Einleitung 143
Aneignung der Kenntnisse 144
Verwendung der Kenntnisse 145
Anhang: Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens – zu beachtende Aspekte 146

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISA 310 Knowledge of the Business* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für die Prüfung von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist, grundsätzlich darzulegen, was unter Kenntnissen von Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens ("knowledge of the business") zu verstehen ist, weshalb diese Kenntnisse für den Abschlussprüfer und seine Mitarbeiter bei einem Prüfungsauftrag bedeutsam sind, weshalb sie in allen Phasen einer Prüfung relevant sind und wie der Abschlussprüfer sich die Kenntnisse aneignet und sie verwendet.

2 **Ein Abschlussprüfer muss Kenntnisse über die Tätigkeit und das Umfeld des Unternehmens haben oder sich aneignen, die ausreichen, um diejenigen Ereignisse, Transaktionen und Praktiken ausfindig zu machen und zu verstehen, welche nach seiner Beurteilung eine bedeutsame Auswirkung auf den Abschluss, dessen Prüfung oder die Berichterstattung haben können. Z.B. nutzt der Abschlussprüfer solche Kenntnisse, wenn er die inhärenten Risiken und Kontrollrisiken einschätzt** (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*) **oder wenn er Art, Zeitpunkt und Umfang von Prüfungshandlungen festlegt** (s. *PS 300 Planung*).

3 Zu den erforderlichen Kenntnissen des Abschlussprüfers gehören generelle Kenntnisse über die gesamtwirtschaftlichen Verhältnisse sowie über die Verhältnisse der Branche, welcher das Unternehmen angehört. Hinzu kommen spezielle-re Kenntnisse über das Unternehmen selbst (Geschäftstätigkeit und -risiken). Allerdings kann und muss der Kenntnisstand des Abschlussprüfers niemals soweit reichen wie jener der Unternehmensleitung. Eine Zusammenstellung von Aspekten, die bei einem Mandat relevant sein können, findet sich im Anhang.

Aneignung der Kenntnisse

4 Bevor der Abschlussprüfer einen Prüfungsauftrag annimmt (s. *PS 210 Auftragsbedingungen des Abschlussprüfers*), muss er sich vorläufige Kenntnisse über die Branche, Tätigkeit, Leitung und Eigentumsverhältnisse des betreffenden Unternehmens aneignen. Dabei beurteilt er, ob sich ein Kenntnisstand erreichen lässt, der genügt, um die Prüfung ordnungsgemäss durchzuführen.

5 Hat der Abschlussprüfer den Auftrag angenommen, beschafft er sich zusätzliche und detailliertere Informationen, und zwar soweit wie möglich dann, wenn er die Arbeiten aufnimmt. Im Verlaufe der Prüfung werden diese Informationen beurteilt und aktualisiert und weitere Informationen beschafft.

6 Die Aneignung der erforderlichen Kenntnisse über Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens ist ein kontinuierlicher Prozess: Von der Auftragsannahme bis zur Beendigung der Prüfung werden fortlaufend Informationen gesammelt und beurteilt und die resultierenden Erkenntnisse in Verbindung gebracht mit Prüfungsnachweisen und weiteren Informationen. Z.B. werden die bei der Planung gesammelten Informationen im weiteren Verlauf – wenn die Prüfungsmitarbeiter immer mehr erfahren – verfeinert und ergänzt.

7 Bei Folgeprüfungen wird der Abschlussprüfer die vorhandenen Informationen (z.B. aus Arbeitspapieren des Vorjahres) aktualisieren und neu beurteilen. Dabei unternimmt er geeignete Schritte, um wesentliche Veränderungen seit der vorangegangenen Prüfung zu identifizieren.

8 Kenntnisse über das Unternehmen und dessen Branche können aus den verschiedensten Quellen stammen, z.B.

- Erfahrungen mit dem Unternehmen oder dessen Branche.
- Besprechungen mit Personen im Unternehmen (z.B. Mitglieder der Leitungs- und Überwachungsorgane oder leitende Mitarbeiter).
- Besprechungen mit Mitarbeitern der Internen Revision und Durchsicht von Berichten der Internen Revision (s. *PS 610 Interne Revision – Auswirkung auf die Abschlussprüfung*).
- Besprechungen mit anderen Wirtschaftsprüfern sowie mit Rechts- und anderen Beratern, die für das Unternehmen oder die Branche tätig waren.
- Besprechungen mit sachkundigen Drittpersonen (z.B. Branchenfachleuten; Aufsichtsbehörden; Kunden; Lieferanten; Konkurrenten).
- Publikationen über die Branche oder das Unternehmen (z.B. amtliche Statistiken; Finanzstudien; Artikel; Periodika).
- Einschlägige gesetzliche Vorschriften.
- Besichtigung des Unternehmens.
- Dokumente des Unternehmens (z.B. Protokolle; Unterlagen zuhanden von Anteilseignern oder Aufsichtsbehörden; Werbeunterlagen; Jahres- und Zwischenberichte aus Vorperioden; Budgets; interne Berichte der Unternehmensleitung; Organisations- und Strategiehandbücher; Handbücher über Rechnungswesen und interne Kontrolle; Systemdokumentationen; Kontenpläne; Stellenbeschreibungen; Marketing- und Absatzpläne).

Verwendung der Kenntnisse

9 Kenntnisse über Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens sind für den Abschlussprüfer ein Orientierungsrahmen seiner Urteilsbildung – namentlich in folgendem Zusammenhang:

- Einschätzung der Risiken und Erkennen von Problemen.
- Zielführende und effiziente Planung und Durchführung der Prüfung.
- Beurteilung von Prüfungsnachweisen.
- Erbringung bestmöglicher Dienstleistungen.

10 Im Verlaufe der Prüfung begegnet der Abschlussprüfer zahlreichen Sachverhalten, für deren Beurteilung Kenntnisse über Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens wichtig sind. Solche Sachverhalte sind z.B.:

- Einschätzung von inhärenten Risiken und Kontrollrisiken (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*).
- Beachtung von Geschäftsrisiken und einschlägigen Massnahmen der Unternehmensleitung (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*).
- Entwicklung der Prüfungsstrategie und des Prüfungsprogramms (s. *PS 300 Planung*).
- Festlegung einer Wesentlichkeitsschwelle und Beurteilung ihrer Angemessenheit im weiteren Verlauf (s. *PS 320 Wesentlichkeit bei der Abschlussprüfung*).
- Beurteilung der Angemessenheit von Prüfungsnachweisen und der Verlässlichkeit der Aussagen im Abschluss, auf die sie sich beziehen (s. *PS 500 Prüfungsnachweise*).
- Beurteilung von Schätzungen im Abschluss (s. *PS 540 Prüfung von Schätzungen im Abschluss*) und von Erklärungen der Unternehmensleitung (s. *PS 580 Erklärungen der Unternehmensleitung*).
- Identifikation von Bereichen, die besondere Aufmerksamkeit oder Kenntnisse erfordern.
- Identifikation nahe stehender Parteien und von Transaktionen mit diesen (s. *PS 550 Nahe stehende Parteien*).
- Erkennen widersprüchlicher Informationen (z.B. widersprüchlicher Erklärungen; s. *PS 580 Erklärungen der Unternehmensleitung*).
- Erkennen ungewöhnlicher Umstände (z.B. Delikte; andere Gesetzesverstösse; ungewöhnliche Relationen statistischer Daten zu Ergebnissen im Abschluss; s. *PS 240 Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers; PS 250 Gesetzliche und andere Vorschriften – Berücksichtigung bei der Abschlussprüfung*).
- Durchführung von Befragungen und Beurteilung der Plausibilität der Antworten.
- Beurteilung der Angemessenheit der Rechnungslegungsgrundsätze und der Angaben im Abschluss.

11 **Der Mandatsleiter muss sicherstellen, dass seine involvierten Mitarbeiter sich ausreichende Kenntnisse über die Tätigkeit und das Umfeld des Unternehmens aneignen, um die ihnen übertragenen Arbeiten ordnungsmässig auszuführen.** Auch stellt er sicher, dass die Mitarbeiter auf zusätzliche Informationen achten und solche ihm und den anderen Mitarbeitern weitergeben.

12 **Um die einschlägigen Kenntnisse wirksam zu nutzen, muss der Abschlussprüfer beurteilen, wie die Tätigkeit und das Umfeld des Unternehmens den Abschluss im Ganzen beeinflussen und ob die Aussagen des Abschlusses seinen einschlägigen Kenntnissen entsprechen.**

Anhang: Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens – zu beachtende Aspekte

Vorliegende Liste enthält eine Vielzahl von Aspekten, die für den Abschlussprüfer in vielen Fällen relevant sein dürften. Weder sind diese Aspekte aber bei jedem Mandat relevant noch ist die Aufzählung abschliessend.

A. *Gesamtwirtschaftliche Verhältnisse (allgemein)*
- Allgemeine Situation der Gesamtwirtschaft (z.B. Rezession; Wachstum)
- Zinsniveau; Verhältnisse am Kapitalmarkt
- Inflation; Währungsumstellung
- Wirtschaftspolitik:
  - Geldpolitik
  - Staatshaushalt
  - Steuern
  - Subventionen
  - Sozialpolitik
  - Zölle; Aussenhandel
- Wechselkurse; Devisenbewirtschaftung.

B. *Branchenspezifische Einflussfaktoren*
- Markt- und Wettbewerbssituation
- zyklische oder saisonale Schwankungen
- Veränderung der Produkttechnologie
- besondere Geschäftsrisiken (z.B. Bedeutung von Spitzentechnologie; Mode-Abhängigkeit; einfacher Marktzutritt)
- schrumpfende oder wachsende Tätigkeit
- ungünstige Marktlage (z.B. abnehmende Nachfrage; Überkapazitäten; Preiswettbewerb)
- finanzielle und betriebliche Schlüsselkennzahlen
- besondere Praktiken und Probleme der Rechnungslegung
- Umweltschutz
- besonderer Rechtsrahmen (z.B. Aufsichtsbehörden)
- Energieversorgung und -preise
- weitere Besonderheiten (z.B. hinsichtlich Arbeitsverträgen; Finanzierungsinstrumenten).

C. *Unternehmensspezifische Gegebenheiten*

1. Leitung und Eigentumsverhältnisse:
   - Rechtliche Organisationsform (einschliesslich erfolgter/geplanter Änderungen)
   - Börsenkotierung (einschliesslich erfolgter/geplanter Änderungen)
   - Eigentümerkreis und nahe stehende Personen (In-/Ausländer; Erfahrung/Ruf; Konzernzugehörigkeit)
   - Struktur des Eigenkapitals (einschliesslich erfolgter/geplanter Änderungen)
   - Organisationsstruktur
   - Unternehmenspolitik und -strategie
   - Akquisitionen; Zusammenschlüsse; Veräusserungen (erfolgt/geplant)
   - Finanzierungsquellen; -arten (einschliesslich erfolgter/geplanter Änderungen)
   - Überwachungsorgan (oder Gremium innerhalb des Leitungs- und Überwachungsorgans):
     - Zusammensetzung
     - Erfahrung und Ruf der Mitglieder
     - Unabhängigkeit von der Unternehmensleitung
     - Häufigkeit der Sitzungen
     - Vorhandensein und Tätigkeit eines Prüfungsausschusses (Audit Committee)
     - Vorhandensein von Verhaltensregeln für das Unternehmen
     - Berater (z.B. Rechtsanwälte) und deren Wechsel
   - Geschäftsleitung:
     - Erfahrung und Ruf der Mitglieder
     - Zusammensetzung und Wechsel
     - Schlüsselpersonen im Finanz- und Rechnungswesen und deren Stellung in der Organisation
     - Personalbestand des Finanz- und Rechnungswesens
     - Besondere Salärsysteme (z.B. gewinnabhängiger Bonusplan)
     - Prognosen und Budgetsysteme
     - Druck auf die Geschäftsleitung (z.B. Überlastung; Dominanz Einzelner; Aktienkursentwicklung; unangemessene Termine für Unternehmensinformationen)
     - Management-Informationssystem
   - Interne Revision (Vorhandensein; Wirksamkeit)
   - Einstellung gegenüber dem Kontrollumfeld.

2. Geschäftstätigkeit (Produkte; Dienstleistungen; Märkte; Lieferanten; Aufwandsstruktur; geschäftliche Vorgänge):
   - Art der geschäftlichen Aktivitäten (z.B. Fabrikation; Handel; Finanzdienstleistungen; Import/Export)
   - Standorte von Produktion, Lager, Verwaltung usw.
   - Personalwesen (je Standort z.B. Salärniveau; Tarifverträge; Pensionszusagen; gesetzliche Vorschriften)
   - Produkte bzw. Dienstleistungen und Märkte (z.B. Hauptkunden; bedeutende Verträge; Zahlungsbedingungen; Gewinnmargen; Marktanteile; Konkurrenten; Exporttätigkeit; Preispolitik; Marketingstrategie und -politik; Ruf der Produkte bzw. Dienstleistungen; Garantien; Auftragslage; Markttrends; Produktionsprozesse)
   - Lieferanten (z.B. wichtige Lieferanten einschliesslich Dienstleister; langfristige Verträge; Lieferstabilität; Zahlungsbedingungen; Importtätigkeit; Liefermethoden wie "just in time")

- Vorräte (z.B. Arten; Mengen; Lagerorte)
- Franchise-Verträge; Lizenzen; Patente
- wichtige Arten von Aufwendungen
- Forschungs- und Entwicklungstätigkeit
- Vermögenswerte, Verbindlichkeiten und Transaktionen in Fremdwährung (einschliesslich Sicherungsgeschäfte; nach Währungen)
- gesetzliche Vorschriften von Bedeutung für das Unternehmen
- Informationssysteme (einschliesslich geplanter Änderungen)
- Struktur des Fremdkapitals (einschliesslich Kreditbedingungen, "covenants").

3. Finanzielle Performance (Einflussfaktoren der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens):
   - Wichtige Kennzahlen
   - Trends.
4. Einflussfaktoren auf die Unternehmensberichterstattung, insbesondere die Rechnungslegung ("reporting environment").
5. Rechtlicher Rahmen:
   - Gesetzliche Erfordernisse; Anforderungen von Aufsichtsbehörden
   - Besteuerung
   - unternehmensspezifische Fragen der Rechnungslegung
   - besondere Berichterstattung des Abschlussprüfers
   - Anforderungen der Adressaten.

Schweizer Prüfungsstandard: Wesentlichkeit bei der Abschlussprüfung (PS 320)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen zum Konzept der "Wesentlichkeit".	1
Die Definition des Begriffs "Wesentlichkeit" gemäss den *International Financial Reporting Standards* findet sich in Ziffer 3.	3
Wesentlichkeit Die Einschätzung der Wesentlichkeit im Zusammenhang mit Aussagen des Abschlusses liegt im professionellen Ermessen des Prüfers. Eine Fehlaussage kann – neben der quantitativen Wesentlichkeit – auch in qualitativer Hinsicht wesentlich sein. Im Zusammenhang mit deliktischen Handlungen kann ein Tatbestand ungeachtet des Betrages wesentlich sein. Einzelne, betragsmässig geringe Fehlaussagen können kumulativ jedoch eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss haben.	4-6
Die Wesentlichkeit wird sowohl mit Bezug auf den Abschluss als Ganzes als auch mit Bezug auf die einzelnen Abschlussposten, Arten von Transaktionen und offenzulegende Informationen festgelegt.	7
Verhältnis zwischen Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko Die Einschätzung der Wesentlichkeit für Abschlussposten und Transaktionen hilft dem Prüfer beim Setzen der Prüfungsschwerpunkte und bei der Festlegung der Prüfungshandlungen.	9
Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko verhalten sich zueinander umgekehrt proportional. Je höher der Schwellenwert der Wesentlichkeit, desto geringer das Prüfungsrisiko.	10-10B PS 400
Wird der Schwellenbetrag der Wesentlichkeit verändert, ist der sich daraus ergebenden Veränderung des Prüfungsrisikos durch Anpassung von Art und Umfang der Prüfungshandlungen Rechnung zu tragen (Beispiel in Ziffer 10A und 10B).	
Die Einschätzung der Wesentlichkeit und des Prüfungsrisikos kann bei der Planung anders ausfallen als bei der späteren Beurteilung der Ergebnisse von Prüfungshandlungen, dies als Folge von geänderten Verhältnissen oder neuer Erkenntnisse beim Prüfer.	11

Der Gesamtbetrag nicht korrigierter Fehlaussagen umfasst die vom Prüfer aufgedeckten Fehlaussagen sowie die bestmögliche Schätzung (z. B. durch Hochrechnung) der nicht im einzelnen aufgedeckten Fehlaussagen. Je nach Wesentlichkeit dieses Gesamtbetrages entspricht der Abschluss den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen oder nicht. Ist der Gesamtbetrag nicht korrigierter Fehlaussagen wesentlich, wird der Prüfer die Unternehmensleitung zur Korrektur des Abschlusses auffordern oder er versucht, durch Erweiterung der Prüfungshandlungen zum Schluss zu kommen, dass der Gesamtbetrag nicht korrigierter Fehlaussagen unwesentlich ist.	12-15

Schweizer Prüfungsstandard: Wesentlichkeit bei der Abschlussprüfung (PS 320)

Einleitung 151
Wesentlichkeit 151
Verhältnis zwischen Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko 152
Beurteilung der Auswirkung von Fehlaussagen 153

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISA 320 Audit Materiality* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zum Konzept der "Wesentlichkeit" und zu dessen Verhältnis zum Prüfungsrisiko.

2 **Der Abschlussprüfer muss den Gesichtspunkt der Wesentlichkeit und ihres Verhältnisses zum Prüfungsrisiko bei seinen Arbeiten berücksichtigen.**

3 "Wesentlichkeit" wird im Rahmenkonzept des *International Accounting Standards Board*, Ziffer 30, folgendermassen umschrieben:

> "Informationen sind wesentlich, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen könnten. Die Wesentlichkeit ist von der Grösse des Postens oder des Fehlers abhängig, die sich nach den besonderen Umständen des Weglassens oder der fehlerhaften Darstellung ergibt. Somit ist die Wesentlichkeit eher eine Schwelle oder ein Grenzwert und weniger eine primäre qualitative Anforderung, die eine Information haben muss, um nützlich zu sein."

Wesentlichkeit

4 **Ziel einer Abschlussprüfung ist die Abgabe eines Urteils darüber, ob der Abschluss in allen wesentlichen Punkten den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entspricht (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*). Die Einschätzung der Wesentlichkeit von Aussagen des Abschlusses liegt im professionellen Ermessen des Abschlussprüfers.**

5 Im Rahmen der Planung (s. *PS 300 Planung*) legt der Abschlussprüfer einen vertretbaren Schwellenbetrag für die Wesentlichkeit fest. Dies geschieht im Hinblick auf das Ziel, quantitativ wesentliche Fehlaussagen aufzudecken. Indessen ist neben dem Ausmass (Quantität) auch die Art (Qualität) von Fehlaussagen zu

würdigen. Eine qualitativ wesentliche Fehlaussage ist z.B. die unvollständige oder unrichtige Umschreibung eines Rechnungslegungsgrundsatzes, sofern wahrscheinlich ist, dass diese einen Adressaten des Abschlusses irreführt; desgleichen die unterlassene Angabe eines Verstosses gegen aufsichtsrechtliche Vorschriften, sofern wahrscheinlich ist, dass behördliche Auflagen, welche sich daraus ergeben, die Geschäftsabwicklung wesentlich beeinträchtigen.

6 Der Abschlussprüfer berücksichtigt, dass Fehlaussagen relativ kleine Beträge betreffen können, die kumulativ jedoch eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss haben. Z.B. kann ein unwesentlicher Vorgehensfehler beim Monatsabschluss auf eine wesentliche Fehlaussage des Jahresabschlusses hindeuten, sofern er sich monatlich wiederholt.

7 Der Abschlussprüfer berücksichtigt die Wesentlichkeit sowohl mit Bezug auf den Abschluss als Ganzes als auch mit Bezug auf einzelne Abschlusspositionen, Arten von Transaktionen und offenzulegende Informationen. Auf die Wesentlichkeit haben gesetzliche und sonstige Vorschriften sowie Überlegungen hinsichtlich der Relationen von Abschlusspositionen einen Einfluss. Dieser Beurteilungsprozess kann – je nach Aspekt des Abschlusses – verschiedene Schwellenbeträge ergeben.

8 **Der Abschlussprüfer muss die Wesentlichkeit berücksichtigen bei**

- **der Festlegung von Art, Zeitpunkt und Umfang der Prüfungshandlungen und**
- **der Beurteilung der Auswirkung von Fehlaussagen** (Ziffer 12 ff.).

Verhältnis zwischen Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko

9 Bei der Planung der Prüfung überlegt der Abschlussprüfer, unter welchen Umständen eine wesentliche Fehlaussage im Abschluss vorliegt. Die Einschätzung der Wesentlichkeit mit Bezug auf bestimmte Abschlusspositionen und Arten von Transaktionen hilft dem Prüfer beim Entscheid über Prüfungsschwerpunkte sowie die Anwendung von Stichprobenverfahren und von analytischen Prüfungshandlungen (s. *PS 520 Analytische Prüfungshandlungen*; *PS 530 Stichproben- und andere Auswahlverfahren bei der Abschlussprüfung*). So vermag er Prüfungshandlungen festzulegen, von denen erwartet werden kann, dass sie das Prüfungsrisiko (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*) auf ein akzeptables Niveau verringern.

10 Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko verhalten sich zueinander umgekehrt proportional: Je höher der Schwellenbetrag der Wesentlichkeit, desto geringer das Prüfungsrisiko und umgekehrt. Diesem Verhältnis trägt der Abschlussprüfer bei der Festlegung von Art, Zeitpunkt und Umfang der Prüfungshandlungen Rechnung. Kommt er z.B. nach Erstellung des Prüfungsprogramms zum Schluss, dass der vertretbare Schwellenbetrag der Wesentlichkeit niedriger ist, erhöht sich hierdurch das Prüfungsrisiko. Diesen Umstand gleicht der Prüfer aus, indem er entweder

(a) seine Einschätzung des Kontrollrisikos (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*) nach Möglichkeit verringert – und die revidierte Einschätzung mittels ausgedehnter oder zusätzlicher verfahrensorientierter Prüfungshandlungen erhärtet – oder

(b) das Aufdeckungsrisiko (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*) dadurch verringert, dass er Art und Zeitpunkt ergebnisorientierter Prüfungshandlungen anpasst sowie deren Umfang ausdehnt.

10A Setzt der Abschlussprüfer z.B. den Schwellenbetrag der Wesentlichkeit für Vorräte herab, steigt die Wahrscheinlichkeit einer wesentlichen Fehlaussage in dieser Bilanzposition: Automatisch erhöhen sich das Kontroll- und das Aufdeckungsrisiko. Will er diese Erhöhung des Prüfungsrisikos vermeiden, kann der Prüfer z.B. die ergebnisorientierten Prüfungshandlungen so weit ausdehnen, bis die Verringerung des Aufdeckungsrisikos die Erhöhung des Kontrollrisikos kompensiert.

10B Mit umgekehrtem Vorzeichen gilt dasselbe, doch darf der Abschlussprüfer nicht den Schwellenbetrag der Wesentlichkeit heraufsetzen, um das Prüfungsrisiko zu verringern.

Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko bei Beurteilung von Prüfungsnachweisen

11 Die Einschätzung von Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko durch den Abschlussprüfer kann bei der Planung anders ausfallen als bei Beurteilung der Ergebnisse von Prüfungshandlungen. Das kann daran liegen, dass sich die Verhältnisse geändert haben oder der Prüfer seine Kenntnisse aufgrund der Prüfungshandlungen verbessert hat (s. *PS 310 Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens*). Z.B. muss sich der Prüfer von der Vermögens-, Finanz- und Ertraglage des Unternehmens im Voraus ein Bild machen, wenn er vor Ablauf der Berichtsperiode die Abschlussprüfung plant. Weicht die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertraglage von der Erwartung ab, kann dies die Einschätzung von Wesentlichkeit und Prüfungsrisiko verändern. Ferner kann der Prüfer bei der Planung der Arbeiten bewusst einen niedrigeren Schwellenbetrag ansetzen, als für die Schlussfolgerungen aus der Prüfung vorgesehen ist. Damit will er das Risiko nicht aufgedeckter Fehlaussagen verringern und für die Beurteilung der Auswirkung allfälliger Fehlaussagen ein zusätzliches Mass an Sicherheit schaffen.

Beurteilung der Auswirkung von Fehlaussagen

12 **Für seine Beurteilung, ob der Abschluss den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entspricht, muss der Abschlussprüfer einschätzen, ob die bei der Prüfung aufgedeckten und nicht korrigierten Fehlaussagen zusammengenommen wesentlich sind oder nicht.**

13 Der Gesamtbetrag nicht korrigierter Fehlaussagen umfasst
   (a) die vom Prüfer aufgedeckten Fehlaussagen – einschliesslich bei früheren Prüfungen aufgedeckter und nicht korrigierter Fehlaussagen – als Saldo sowie
   (b) die bestmögliche Schätzung solcher Fehlaussagen, die sich nicht einzeln aufdecken lassen (z.B. durch Hochrechnung).

14 Der Prüfer beurteilt, ob der Gesamtbetrag nicht korrigierter Fehlaussagen wesentlich ist. Hält er deren Wesentlichkeit für gegeben, so zieht er in Erwägung, das Prüfungsrisiko durch ausgedehntere Prüfungshandlungen zu verringern oder die Unternehmensleitung zur Korrektur des Abschlusses aufzufordern (soweit diese den Abschluss nicht ohnehin korrigieren will).

15 **Verweigert die Unternehmensleitung die Korrektur des Abschlusses und lassen die ausgedehnteren Prüfungshandlungen nicht darauf schliessen, dass der Gesamtbetrag nicht korrigierter Fehlaussagen unwesentlich ist, so muss der Abschlussprüfer vom Standardwortlaut des Berichts entsprechend abweichen** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

16 Liegt der Gesamtbetrag der nicht korrigierten Fehlaussagen nahe beim Schwellenbetrag (Ziffer 5 ff.), so überlegt der Prüfer, ob es wahrscheinlich ist, dass der Gesamtbetrag den Schwellenbetrag übersteigen würde, wenn nicht aufgedeckte Fehlaussagen ebenfalls berücksichtigt würden. Falls ja, erwägt er, das Prüfungsrisiko durch zusätzliche Prüfungshandlungen zu verringern oder die Unternehmensleitung zur Korrektur des Abschlusses aufzufordern.

Schweizer Prüfungsstandard: Risikobeurteilung und interne Kontrolle (PS 400)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen zum Verständnis des Rechnungswesen-Systems, der internen Kontrolle sowie des Prüfungsrisikos und seiner Bestandteile (inhärentes Risiko, Kontrollrisiko und Aufdeckungsrisiko). Nur wenn der Prüfer Kenntnisse in diesen Bereichen hat, kann er eine wirkungsvolle Prüfungsstrategie entwickeln und das Prüfungsrisiko auf ein akzeptables Niveau verringern.	1, 2, 9, 10
Der PS enthält die folgenden Definitionen:	
Prüfungsrisiko	3
Inhärentes Risiko	4
Kontrollrisiko	5
Aufdeckungsrisiko	6
Rechnungswesen-System	7
Interne Kontrolle.	8
Inhärentes Risiko	
Bei der Entwicklung der Prüfungsstrategie muss der Prüfer das inhärente Risiko mit Bezug auf den Abschluss als Ganzes einschätzen, bei der Entwicklung des Prüfungsprogramms mit Bezug auf die wesentlichen Abschlussposten und Arten von Transaktionen.	11
→ Bestimmungsfaktoren zur Einschätzung des inhärenten Risikos	12
Rechnungswesen-System und interne Kontrolle	
Rechnungswesen-System und interne Kontrollen zielen auf eine korrekte Erfassung, Abwicklung und Darstellung aller Transaktionen eines Unternehmens ab. Sie können der Unternehmensleitung aber wegen inhärenter Grenzen (Beispiele dazu in Ziffer 14) keine eindeutigen Nachweise liefern, dass die Kontrollziele tatsächlich erreicht worden sind.	13, 14
Zur Erlangung von Kenntnissen zur Arbeitsweise von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle kann der Prüfer einige Transaktionen auswählen und durch das ganze System hindurch verfolgen (so genannte Wurzelstichproben). Für sich allein sind solche Wurzelstichproben indessen noch nicht Grund genug, das Kontrollrisiko anders als hoch einzuschätzen.	15
Umfang und Art, wie sich der Prüfer das Verständnis von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle erarbeitet, sind von verschiedenen Faktoren abhängig (Beispiele dazu in Ziffer 16, 17 und 20).	16-20

Kontrollrisiko Hat der Prüfer das Verständnis von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle erlangt, muss er das Kontrollrisiko einschätzen. Das Kontrollrisiko ist dann als hoch einzuschätzen, wenn Rechnungswesen-System und interne Kontrolle vom Prüfer gar nicht beurteilt werden (z.B. weil er das aus Effizienzgründen nicht will) oder wenn sich durch die Beurteilung herausstellt, das ihre Wirksamkeit ungenügend ist.	21-24
Das erlangte Verständnis des Rechnungswesen-Systems und der internen Kontrolle sowie die Einschätzung des Kontrollrisikos sind zu dokumentieren.	25, 26
Prüfungsnachweise zur Wirksamkeit von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle werden durch verfahrensorientierte Prüfungshandlungen (Beispiele in Ziffer 30) erlangt.	27-30
Verfahrensorientierte Prüfungshandlungen sind so zu gestalten und anzusetzen, dass Besonderheiten sachgerecht berücksichtigt werden (z. B. saisonale Schwankungen im Transaktionsvolumen, personelle Wechsel in den Zuständigkeiten, unterjährige Änderungen der Kontrollmechanismen oder ICT-Belange).	32, 33, 37
Je geringer das angestrebte Kontrollrisiko sein soll, umso mehr Nachweise muss der Prüfer dafür erlangen, dass Rechnungswesen-System und interne Kontrolle geeignet konzipiert sind und wirksam funktionieren.	31
Gewisse Arten von Prüfungsnachweisen sind verlässlicher als andere.	35, 36 PS 500
Der Prüfer kann verfahrensorientierte Prüfungshandlungen bereits in einer Zwischenprüfung durchführen. Er muss jedoch überlegen, ob er sich darauf auch für den verbleibenden Abschnitt der Rechnungsperiode verlassen kann oder ob ergänzende Prüfungsnachweise erforderlich sind.	38
Verhältnis der Einschätzungen von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko Inhärentes Risiko und Kontrollrisiko stehen vielfach in engem Zusammenhang. In solchen Fällen ergibt sich eine zutreffendere Beurteilung des Prüfungsrisikos, wenn die Einschätzung von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko kombiniert wird.	40

Aufdeckungsrisiko Die Einschätzung des inhärenten Risikos und des Kontrollrisikos beeinflusst Art und Umfang der ergebnisorientierten Prüfungshandlungen. Diese werden mit dem Ziel vorgenommen, das Aufdeckungsrisiko – und somit das Prüfungsrisiko im Ganzen – auf ein akzeptables Niveau zu senken. Ein gewisses Aufdeckungsrisiko bleibt indessen selbst bei einer 100-prozentigen Prüfung bestehen, weil die meisten Prüfungsnachweise zwar Schlussfolgerungen erlauben, aber keinen zwingenden Beweis darstellen.	41
Das Aufdeckungsrisiko steht mit dem inhärenten Risiko/Kontrollrisiko in einer wechselseitigen Beziehung. Sind inhärentes Risiko und Kontrollrisiko hoch, muss das akzeptable Aufdeckungsrisiko gering sein, damit das Prüfungsrisiko insgesamt auf einem vertretbaren Niveau liegt. Sind inhärentes Risiko und Kontrollrisiko gering, kann der Prüfer ein höheres Aufdeckungsrisiko eingehen und das Prüfungsrisiko gleichwohl auf einem vertretbaren Niveau halten.	43
→ Illustration zur wechselseitigen Beziehung von inhärentem Risiko/Kontrollrisiko und Aufdeckungsrisiko	Anhang
Die Einschätzung von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko kann nicht so tief sein, dass es keiner ergebnisorientierten Prüfungshandlungen mehr bedarf; zu wesentlichen Abschlussposten und Arten von Transaktionen sind stets gewisse ergebnisorientierte Prüfungshandlungen vorzunehmen.	45
Die Einschätzung der verschiedenen Bestandteile des Prüfungsrisikos kann sich im Verlauf der Abschlussprüfung bestätigen oder ändern. Im Bedarfsfall wird der Prüfer die ergebnisorientierten Prüfungen der geänderten Risikoeinschätzung anpassen.	46
Prüfungsrisiko bei kleinen Unternehmen Um ein uneingeschränktes Prüfungsurteil abzugeben, muss der Prüfer bei kleinen Unternehmen denselben Grad an Urteilssicherheit erlangen wie bei grossen Unternehmen. Allerdings sind viele der internen Kontrollen, die in grossen Unternehmen angewendet werden, in kleinen Unternehmen nicht praktikabel. Dafür werden sie vielfach durch andere Kontrollschritte, z. B. durch weitgehende Kontrollen des Managements kompensiert.	48
Kommunikation über Schwächen der Systeme Festgestellte Schwachstellen in der Konzeption oder Funktionsweise von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle müssen der Unternehmensleitung – bzw. der zuständigen Stufe – so früh wie möglich dargelegt werden. Diese Kommunikation erfolgt in der Regel schriftlich; geschieht sie mündlich, ist sie in den Arbeitspapieren zu dokumentieren. Der Prüfer muss darauf hinweisen, dass er nur über festgestellte Schwächen berichtet und dass seine Arbeiten nicht darauf ausgerichtet sind, die Eignung der internen Kontrolle für Zwecke der Unternehmensleitung zu beurteilen.	49

Schweizer Prüfungsstandard: Risikobeurteilung und interne Kontrolle (PS 400)

Einleitung 158
Inhärentes Risiko 161
Rechnungswesen-System und interne Kontrolle 162
Kontrollrisiko 164
Verhältnis der Einschätzungen von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko 168
Aufdeckungsrisiko 169
Prüfungsrisiko bei kleinen Unternehmen 170
Kommunikation über Schwächen der Systeme 171
Anhang: Einfluss von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko auf das Niveau des Aufdeckungsrisikos – Illustration 172

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISA 400 Risk Assessments and Internal Control* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zur Erlangung eines Verständnisses
- des Rechnungswesen-Systems und der internen Kontrolle sowie
- des Prüfungsrisikos und seiner Bestandteile (inhärentes Risiko, Kontrollrisiko und Aufdeckungsrisiko).

2 **Der Abschlussprüfer muss ein Verständnis des Rechnungswesen-Systems und der internen Kontrolle erlangen, das hinreicht, um die Abschlussprüfung zu planen und eine wirkungsvolle Prüfungsstrategie zu entwickeln** (s. *PS 300 Planung*). **Bei der Einschätzung des Prüfungsrisikos und bei der Planung von Prüfungshandlungen muss der Abschlussprüfer nach professionellem Ermessen sicherstellen, dass das Prüfungsrisiko auf ein akzeptables Niveau verringert wird.**

3 "Prüfungsrisiko" ist das Risiko, dass der Abschluss wesentliche Fehlaussagen enthält und der Abschlussprüfer ein falsches Prüfungsurteil abgibt. Das Prüfungsrisiko umfasst drei Bestandteile, nämlich das inhärente Risiko, das Kontrollrisiko und das Aufdeckungsrisiko.

4 "Inhärentes Risiko" ist das Risiko, dass eine bestimmte Abschlussposition oder Art von Transaktionen Fehlaussagen enthält, die – einzeln oder zusammen mit Fehlaussagen anderer Abschlusspositionen oder Arten von Transaktionen – wesentlich sein können, und zwar ungeachtet des Bestehens diesbezüglicher interner Kontrollen.

5 "Kontrollrisiko" ist das Risiko, dass eine Fehlaussage einer bestimmten Abschlussposition oder Art von Transaktionen, die – einzeln oder zusammen mit Fehlaussagen anderer Abschlusspositionen oder Arten von Transaktionen – wesentlich sein kann, durch das Rechnungswesen-System und die interne Kontrolle nicht verhindert bzw. nicht aufgedeckt und rechtzeitig korrigiert wird.

6 "Aufdeckungsrisiko" ist das Risiko, dass ergebnisorientierte Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers eine Fehlaussage einer bestimmten Abschlussposition oder Art von Transaktionen nicht aufdecken, die – einzeln oder zusammen mit Fehlaussagen anderer Abschlusspositionen oder Arten von Transaktionen – wesentlich sein kann.

7 "Rechnungswesen-System" ist die Gesamtheit der Vorgänge und Aufzeichnungen eines Unternehmens zum Zwecke der buchhalterischen Verarbeitung von Transaktionen. Transaktionen sowie weitere Ereignisse werden durch dieses System identifiziert, erfasst, analysiert, berechnet, klassiert, aufgezeichnet, zusammengefasst und rapportiert.

8 "Interne Kontrolle" ist die Gesamtheit der von einer Unternehmensleitung vorgegebenen Grundsätze und Verfahren ("interne Kontrollen"), welche dazu dienen, Folgendes zu gewährleisten (soweit dies praktikabel ist): ordnungsmässige und effiziente Geschäftsführung (einschliesslich Beachtung der von der Unternehmensleitung vorgegebenen Grundsätze); Sicherung der Vermögenswerte; Verhinderung bzw. Aufdeckung von deliktischen Handlungen oder Fehlern (s. *PS 240 Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers*); Korrektheit und Vollständigkeit der Aufzeichnungen des Rechnungswesens sowie rechtzeitige Erstellung verlässlicher Finanzinformationen. Die interne Kontrolle reicht über die Aspekte hinaus, welche direkt mit den Funktionen des Rechnungswesen-Systems (Ziffer 7) zusammenhängen. Sie umfasst:

(a) "Das Kontrollumfeld", d.h. die allgemeine Einstellung, das Bewusstsein und das Handeln der Unternehmensleitung in Bezug auf die interne Kontrolle und deren Bedeutung für das Unternehmen. Das Kontrollumfeld beeinflusst die Wirksamkeit der einzelnen internen Kontrollen. Ein starkes Kontrollumfeld, z.B. mit strengen Budgetkontrollen und einer wirksamen Internen Revision, kann einzelne interne Kontrollen wesentlich ergänzen. Allerdings gewährleistet es für sich allein noch nicht die Wirksamkeit der internen Kontrolle. Zu den Faktoren, welche das Kontrollumfeld ausmachen, gehören:

- Funktionen der Leitungsorgane (z.B. des Verwaltungsrates und seiner Ausschüsse).
- Grundsätze und Arbeitsweise der Unternehmensleitung.

- Organisationsstruktur des Unternehmens und Methoden der Zuweisung von Kompetenzen und Verantwortung.
- Kontrollsystem des Managements einschliesslich Funktion der Internen Revision, Personalpolitik und Verfahren im Personalwesen sowie Funktionentrennung.

(b) "Die internen Kontrollen", d.h. die Grundsätze und Verfahren, welche die Unternehmensleitung – über das Kontrollumfeld hinaus – geschaffen hat, um die spezifischen Unternehmensziele zu erreichen. Zu den internen Kontrollen gehören im Einzelnen:

- Rapportierung, Durchsicht und Genehmigung von Abstimmungen.
- Kontrolle der rechnerischen Richtigkeit der Aufzeichnungen.
- Überwachung der Anwendungen und des Umfelds der Informations- und Kommunikationstechnologie (s. *PS 401 Prüfung im Umfeld der Informations- und Kommunikationstechnologie*), z.B. Schaffung interner Kontrollen bezüglich:
  - Änderungen von Computerprogrammen;
  - Zugriff auf Daten.
- Führung und Durchsicht spezieller Kontrollkonten sowie Erstellung und Durchsicht von Saldenbilanzen.
- Genehmigung und Kontrolle von Dokumenten.
- Vergleich interner Daten mit Informationen aus externer Quelle.
- Vergleich der Ergebnisse physischer Aufnahmen der Geld-, Wertschriften- oder Vorratsbestände mit Aufzeichnungen des Rechnungswesens.
- Einschränkung des direkten physischen Zugriffs auf Vermögenswerte und Aufzeichnungen.
- Vergleich der im Abschluss ausgewiesenen Ergebnisse mit budgetierten Beträgen.

9 Bei der Abschlussprüfung befasst sich der Prüfer mit Grundsätzen und Verfahren des Rechnungswesen-Systems und der internen Kontrolle nur insoweit, wie diese für die Aussagen im Abschluss relevant sind. Das Verständnis relevanter Aspekte des Rechnungswesen-Systems und der internen Kontrolle – in Verbindung mit seiner Einschätzung von inhärentem Risiko (Ziffer 11 f.) und Kontrollrisiko (Ziffer 21 ff.) – ermöglicht dem Prüfer:

(a) die Arten möglicher Fehlaussagen zu erkennen, die der Abschluss enthalten könnte;

(b) Faktoren zu erkennen, die das Risiko wesentlicher Fehlaussagen beeinflussen sowie

(c) geeignete Prüfungshandlungen zu planen.

10 Bei der Entwicklung der Prüfungsstrategie (s. *PS 300 Planung*) berücksichtigt der Abschlussprüfer die vorläufige Einschätzung des Kontrollrisikos (Ziffer 21 ff.), und zwar in Verbindung mit der Einschätzung des inhärenten Risikos (Ziffer 11 f.). Auf diese Weise legt er – bezogen auf die Aussagen im Abschluss – das akzeptable Aufdeckungsrisiko (Ziffer 41 ff.) sowie Art, Ablauf und Umfang der ergebnisorientierten Prüfungshandlungen fest.

Inhärentes Risiko

11 **Bei der Entwicklung der Prüfungsstrategie muss der Abschlussprüfer das inhärente Risiko mit Bezug auf den Abschluss als Ganzes einschätzen. Bei der Entwicklung des Prüfungsprogramms muss der Abschlussprüfer diese Einschätzung – bezogen auf die Aussagen im Abschluss – in Bezug setzen zu wesentlichen Abschlusspositionen und Arten von Transaktionen. Tut er dies nicht, so muss er davon ausgehen, dass das inhärente Risiko – bezogen auf die betreffende(n) Aussage(n) – hoch ist.**

12 Bei der Einschätzung des inhärenten Risikos beurteilt der Abschlussprüfer nach professionellem Ermessen eine ganze Reihe von Faktoren, darunter z.B. folgende:

Mit Bezug auf den Abschluss als Ganzes

- Integrität der Unternehmensleitung.
- Erfahrung und Kenntnisse der Unternehmensleitung sowie Änderungen in der Unternehmensleitung während der Berichtsperiode (z.B. kann mangelnde Erfahrung der Unternehmensleitung die Erstellung des Abschlusses beeinflussen).
- Unüblicher Druck auf die Unternehmensleitung (z.B. Umstände, welche diese zur Erstellung eines fehlerhaften Abschlusses verleiten könnten, wie etwa eine grosse Zahl von Insolvenzen in der betreffenden Branche oder ein Kapitalmangel, der die Fortführung des Unternehmens in Frage stellt).
- Art der Unternehmenstätigkeit (z.B. Möglichkeit technologischer Überalterung der Produkte und Dienstleistungen; Komplexität der Kapitalstruktur; Bedeutung nahe stehender Parteien; Anzahl Standorte und geographische Verteilung der Produktionsstätten).
- Branchenspezifische Einflussfaktoren (z.B. wirtschaftliche Bedingungen und Wettbewerbssituation, wie sie sich aus finanziellen Trends und Kennzahlen ergeben; technologischer Fortschritt, Konsumentennachfrage und Rechnungslegungspraxis in der Branche).

Mit Bezug auf Abschlusspositionen und Arten von Transaktionen

- Wahrscheinlichkeit von Fehlaussagen in Abschlusspositionen (z.B. solchen, die in der Vorperiode korrigiert werden mussten oder die in hohem Masse Schätzungen beinhalten).
- Komplexität der zugrunde liegenden Transaktionen und weiteren Ereignisse, die womöglich die Mitwirkung eines Experten erfordern (s. *PS 620 Verwendung der Arbeiten eines Experten*).
- Ermessensspielräume bei der Erfassung und Bewertung von Abschlusspositionen.
- Gefahr der Schädigung durch Verlust oder Veruntreuung von Vermögenswerten (z.B. begehrte und liquide Werte wie Geld).
- Abwicklung ungewöhnlicher und komplexer Transaktionen, insbesondere Abwicklung am (oder nahe beim) Bilanzstichtag.
- Transaktionen, die nicht routinemässig verarbeitet werden.

Rechnungswesen-System und interne Kontrolle

13 Interne Kontrollen des Rechnungswesen-Systems zielen u.a. auf Folgendes ab:

- Abwicklung von Transaktionen gemäss (genereller oder spezieller) Bewilligung der Unternehmensleitung.
- Prompte und korrekte Erfassung aller Transaktionen und weiteren Ereignisse hinsichtlich Betrag, Abschlussposition und Abschlussperiode, so dass gewährleistet wird, dass der Abschluss den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entspricht.
- Zugriff auf Vermögenswerte und Aufzeichnungen nur gemäss Bewilligung der Unternehmensleitung.
- Physische Bestandsaufnahmen zwecks Vergleich mit erfassten Vermögenswerten in angemessenen Zeitabständen sowie angemessene Massnahmen bezüglich allfälliger Abweichungen.

Inhärente Grenzen interner Kontrollen

14 Rechnungswesen-System und interne Kontrolle liefern der Unternehmensleitung keinen schlüssigen Nachweis, dass interne Kontrollen ihr Ziel tatsächlich erreichen, und zwar aufgrund inhärenter Grenzen wie u.a.:

- Anforderung der Unternehmensleitung, dass die Kosten interner Kontrollen deren erwarteten Nutzen nicht übersteigen dürfen.
- Umstand, dass die meisten internen Kontrollen eher auf routinemässige als auf nicht routinemässige Transaktionen ausgerichtet sind.
- Möglichkeit menschlicher Fehler durch Unsorgfalt, Ablenkung, fehlerhafte Beurteilung und Missverständnis von Anweisungen.
- Möglichkeit der Umgehung interner Kontrollen durch Zusammenwirken eines Mitglieds der Unternehmensleitung oder eines Mitarbeiters mit Dritten oder Personen im Unternehmen.
- Möglichkeit, dass eine Person, die für eine interne Kontrolle verantwortlich ist, diese Verantwortung missbraucht (z.B. Möglichkeit, dass ein Mitglied der Unternehmensleitung eine interne Kontrolle ausser Kraft setzt).
- Möglichkeit, dass Kontrollverfahren nicht mehr genügen, weil sich die Verhältnisse geändert haben, oder dass sich ihre Einhaltung verschlechtert.

Verständnis von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle

15 Bei Erlangung eines Verständnisses von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle zum Zwecke der Prüfungsplanung erlangt der Abschlussprüfer Kenntnisse über deren Konzeption und Funktionsweise. Z.B. kann der Prüfer einige Transaktionen auswählen und verfolgen, wie diese das System durchlaufen. Soweit es sich dabei um systemtypische Transaktionen handelt, kann diese so genannte Wurzelstichprobe als verfahrensorientierte Prüfung gelten. Von Art und Umfang her liefern solche Wurzelstichproben für sich allein keinen angemessenen Nachweis, um das Kontrollrisiko anders als hoch einzuschätzen.

16 Art, Zeitpunkt und Umfang der für ein Verständnis von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle erforderlichen Prüfungshandlungen hängen u.a. ab von:
- Grösse und Komplexität des Unternehmens und seiner Systeme der Informations- und Kommunikationstechnologie (s. *PS 401 Prüfung im Umfeld der Informations- und Kommunikationstechnologie*).
- Überlegungen zur Wesentlichkeit.
- Art der zu beurteilenden internen Kontrollen.
- Art der Dokumentation einzelner interner Kontrollen durch das Unternehmen.
- Einschätzung des inhärenten Risikos durch den Abschlussprüfer.

17 Gewöhnlich erlangt der Abschlussprüfer sein Verständnis von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle durch die Erfahrung mit dem Unternehmen, wobei er diese wie folgt ergänzt:
(a) Befragung von Mitgliedern der Unternehmensleitung, Mitarbeitern mit Überwachungsaufgaben oder anderen Mitarbeitern auf verschiedenen Organisationsstufen des Unternehmens sowie – in Verbindung hiermit – Durchsicht von Dokumentationen wie Verfahrenshandbücher, Stellenbeschreibungen, Ablaufdiagramme u.a.;
(b) Einsicht in Dokumente und Aufzeichnungen, die von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle produziert werden, und
(c) Beobachtung der Tätigkeiten und Abläufe im Unternehmen (einschliesslich der Organisation computerisierter Abläufe, der Mitglieder der Unternehmensleitung und der Art der Verarbeitung von Transaktionen).

Rechnungswesen-System

18 **Der Abschlussprüfer muss ein Verständnis des Rechnungswesen-Systems erlangen, das hinreicht, um Folgendes festzustellen bzw. zu verstehen:**
(a) **bedeutende Arten von Transaktionen im Rahmen der Unternehmenstätigkeit;**
(b) **die Art und Weise der Auslösung solcher Transaktionen;**
(c) **wesentliche buchhalterische Aufzeichnungen, Belege und Abschlusspositionen sowie**
(d) **Prozess der Buchführung und Rechnungslegung – von der Auslösung wesentlicher Transaktionen und weiterer Ereignisse bis zur deren Erfassung im Abschluss.**

Kontrollumfeld

19 **Der Abschlussprüfer muss ein hinreichendes Verständnis des Kontrollumfeldes erlangen, um die Einstellung, das Bewusstsein und das Handeln von Unternehmens- und Geschäftsleitung bezüglich interner Kontrollen und ihrer Bedeutung für das Unternehmen einzuschätzen.**

Interne Kontrollen

20 **Der Abschlussprüfer muss ein hinreichendes Verständnis der internen Kontrollen erlangen, um die Prüfungsstrategie zu entwickeln.** Hierbei wird der Prüfer auf Kenntnisse über Vorhandensein oder Fehlen interner Kontrollen zurückgreifen, die er durch das Verständnis des Kontrollumfeldes (Ziffer 19) und des Rechnungswesen-Systems (Ziffer 18) erlangt hat. Gestützt darauf wird er ermitteln, ob ein darüber hinaus gehendes Verständnis der internen Kontrollen notwendig ist. Da die internen Kontrollen mit dem Kontrollumfeld und dem Rechnungswesen-System integral zusammenhängen, erlangt der Prüfer durch das Verständnis von Kontrollumfeld und Rechnungswesen-System bereits einige Kenntnisse über interne Kontrollen. Z.B. wird der Prüfer, wenn er ein Verständnis des Rechnungswesen-Systems betreffend flüssige Mittel erlangt, feststellen, ob Bankkonten abgestimmt werden. Gewöhnlich ist es zur Entwicklung der Prüfungsstrategie nicht erforderlich, interne Kontrollen bezüglich jeder einzelnen Aussage in jeder einzelnen Abschlussposition und Art von Transaktionen zu verstehen.

Kontrollrisiko

Vorläufige Einschätzung des Kontrollrisikos

21 Die vorläufige Einschätzung des Kontrollrisikos ist der Prozess zur Beurteilung der Wirksamkeit von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle eines Unternehmens hinsichtlich der Verhinderung bzw. der Aufdeckung und Korrektur wesentlicher Fehlaussagen. Wegen der inhärenten Grenzen jedes Rechnungswesen-Systems und jeder internen Kontrolle wird ein gewisses Kontrollrisiko stets vorhanden sein.

22 **Nachdem der Abschlussprüfer ein Verständnis von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle erlangt hat, muss er – bezogen auf die einzelnen Aussagen im Abschluss – eine vorläufige Einschätzung des Kontrollrisikos vornehmen, und zwar je wesentliche Abschlussposition oder Art von Transaktionen.**

23 Üblicherweise schätzt der Abschlussprüfer – bezogen auf bestimmte oder auf sämtliche Aussagen im Abschluss – das Kontrollrisiko als hoch ein, wenn
(a) Rechnungswesen-System und interne Kontrolle des Unternehmens nicht wirksam sind oder
(b) eine Beurteilung der Wirksamkeit von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle nicht effizient wäre.

24 **Bei der vorläufigen Einschätzung muss das Kontrollrisiko bezüglich einer Aussage im Abschluss dann als hoch eingeschätzt werden, wenn der Abschlussprüfer**
(a) **keine für die betreffende Aussage relevante interne Kontrollen zu identifizieren vermag, die wahrscheinlich bewirken, dass eine wesentliche Fehlaussage verhindert bzw. aufgedeckt und korrigiert wird, und**

(b) **keine verfahrensorientierten Prüfungshandlungen plant, um die vorläufige Einschätzung zu erhärten.**

Dokumentation des Verständnisses und der Einschätzung des Kontrollrisikos

25 **In den Arbeitspapieren muss der Abschlussprüfer dokumentieren:**
(a) **das erlangte Verständnis des Rechnungswesen-Systems und der internen Kontrolle des Unternehmens und**
(b) **die Einschätzung des Kontrollrisikos.** Schätzt der Abschlussprüfer dieses nicht als hoch ein, so dokumentiert er auch die Basis seiner Schlussfolgerungen.

26 Zur Dokumentation von Informationen über Rechnungswesen-System und interne Kontrolle können unterschiedliche Techniken verwendet werden. Eine bestimmte Technik auszuwählen, liegt im Ermessen des Abschlussprüfers. Gängige, für sich allein oder in Kombination verwendete Techniken sind verbale Beschreibungen, Fragebögen, Checklisten und Ablaufdiagramme. Für Form und Umfang dieser Dokumentation spielen die Grösse und Komplexität des Unternehmens sowie die Art seines Rechnungswesen-Systems und seiner internen Kontrolle eine Rolle. Im Allgemeinen muss die Dokumentation des Prüfers umso umfangreicher sein, je komplexer Rechnungswesen-System und interne Kontrolle des Unternehmens und je umfangreicher die Prüfungshandlungen sind.

Verfahrensorientierte Prüfungshandlungen

27 Verfahrensorientierte Prüfungshandlungen werden vorgenommen, um Prüfungsnachweise zu erlangen über
(a) die Wirksamkeit der Konzeption von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle, d.h. darüber, ob diese so konzipiert sind, dass wesentliche Fehlaussagen verhindert bzw. aufgedeckt und korrigiert werden, sowie
(b) das Funktionieren der internen Kontrollen während der ganzen Rechnungsperiode.

28 Einige der Prüfungshandlungen, die der Abschlussprüfer vornimmt, um ein Verständnis von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle zu erlangen (Ziffer 15 ff.), sind möglicherweise nicht speziell als verfahrensorientierte Prüfungshandlungen geplant worden. Gleichwohl können sie Prüfungsnachweise über die Wirksamkeit der Konzeption und das Funktionieren interner Kontrollen mit Bezug auf gewisse Aussagen im Abschluss liefern und demzufolge als verfahrensorientierte Prüfungshandlungen dienen. Z.B. kann der Prüfer bei Erlangung des Verständnisses von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle betreffend flüssige Mittel bereits Prüfungsnachweise über die Wirksamkeit des Abstimmprozesses von Bankkonten erlangt haben, etwa durch Befragung oder Beobachtung.

29 Der Abschlussprüfer kann zum Schluss kommen, dass Prüfungshandlungen, die er zwecks Erlangung eines Verständnisses von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle (Ziffer 15 ff.) vorgenommen hat, zugleich Prüfungsnachweise über die Eignung der Konzeption sowie die Wirksamkeit von Grundsätzen und Verfahren mit Bezug auf eine bestimmte Aussage im Abschluss liefern. Er kann dann diese Prüfungsnachweise – vorausgesetzt, sie sind hinreichend – heranziehen, um eine Einschätzung des Kontrollrisikos als nicht "hoch" abzustützen.

30 Verfahrensorientierte Prüfungshandlungen können Folgendes beinhalten:

- Einsicht in Belege über Transaktionen und über weitere Ereignisse, um Prüfungsnachweise für das korrekte Funktionieren interner Kontrollen zu erlangen (z.B. Vergewisserung, dass eine Transaktion genehmigt worden ist).
- Befragung über interne Kontrollen und Beobachtung interner Kontrollen, die keinen Prüfpfad hinterlassen (z.B. Feststellung, wer eine Funktion tatsächlich wahrnimmt und nicht bloss, wer sie wahrnehmen soll).
- Erneute Vornahme interner Kontrollen (z.B. Abstimmung von Bankkonten) zwecks Vergewisserung, dass das Unternehmen diese korrekt vorgenommen hat.

31 **Um eine Einschätzung des Kontrollrisikos abzustützen, die nicht "hoch" ist, muss der Abschlussprüfer mittels verfahrensorientierter Prüfungshandlungen entsprechende Prüfungsnachweise erlangen. Je geringer die Einschätzung des Kontrollrisikos, desto mehr Nachweise muss der Prüfer dafür erlangen, dass Rechnungswesen-System und interne Kontrolle geeignet konzipiert sind und wirksam funktionieren.**

32 Bei der Erlangung von Prüfungsnachweisen über das wirksame Funktionieren interner Kontrollen berücksichtigt der Abschlussprüfer, wie diese angewandt wurden, ob sie während der Rechnungsperiode stetig angewandt wurden und von wem sie angewandt wurden. Ein wirksames Funktionieren lässt vom Konzept her zu, dass Abweichungen vorkommen können. Abweichungen von vorgeschriebenen Kontrollen können durch Faktoren wie etwa die Fluktuation von Schlüsselpersonen, wesentliche saisonale Schwankungen des Transaktionsvolumens und menschliche Fehler verursacht worden sein. Deckt der Abschlussprüfer Abweichungen auf, untersucht er diese Sachverhalte im Speziellen, insbesondere mit Blick auf personelle Wechsel in wichtigen Kontrollfunktionen. Sodann stellt er sicher, dass die verfahrensorientierten Prüfungshandlungen den Zeitraum der erwähnten Fluktuation bzw. Schwankungen angemessen abdecken.

33 Im Umfeld von Systemen der Informations- und Kommunikationstechnologie sind die Ziele verfahrensorientierter Prüfungshandlungen dieselben wie bei personenbezogenen Prozessen (s. *PS 401 Prüfung im Umfeld der Informations- und Kommunikationstechnologie*). Einige Prüfungshandlungen können jedoch abweichen. Der Abschlussprüfer kann die Anwendung computergestützter Prüfungstechniken für notwendig oder vorteilhaft erachten. Solche Techniken (z.B. Einsatz von Software zur Datenabfrage oder von Testdaten) können angebracht sein, wenn Rechnungswesen-System und interne Kontrolle keinen sichtbaren Nachweis dafür liefern, dass interne Kontrollen, die im Rechnungswesen-System programmiert sind, auch vorgenommen worden sind.

34 **Aufgrund der Ergebnisse der verfahrensorientierten Prüfungshandlungen muss der Abschlussprüfer beurteilen, ob die internen Kontrollen so konzipiert sind und so funktionieren, wie es in der vorläufigen Einschätzung des Kontrollrisikos zum Ausdruck kommt.** Aus der Beurteilung von Abweichungen kann der Abschlussprüfer den Schluss ziehen, dass die Einschätzung des Prüfungsrisikos geändert werden muss. In solchen Fällen ändert der Prüfer auch Art, Ablauf und Umfang der geplanten ergebnisorientierten Prüfungshandlungen.

Qualität und Zeitpunkt von Prüfungsnachweisen

35 Gewisse Arten von Prüfungsnachweisen (s. *PS 500 Prüfungsnachweise*) sind verlässlicher als andere. Gewöhnlich liefern die Beobachtung durch den Abschlussprüfer verlässlichere Nachweise als die blosse Befragung. Z.B. kann der Prüfer Nachweise über die korrekte Funktionentrennung sowohl durch Beobachtung als auch durch Befragung zuständiger Personen erlangen. Allerdings beziehen sich Prüfungsnachweise, die durch bestimmte Arten von Prüfungshandlungen (z.B. Beobachtung) erlangt wurden, nur auf den Zeitpunkt der Durchführung dieser Prüfungshandlungen. Der Prüfer kann daher entscheiden, diese Prüfungshandlungen um weitere verfahrensorientierte Prüfungshandlungen zu ergänzen, die ihm Prüfungsnachweise auch für weitere Zeitabschnitte liefern können.

36 Bei der Beurteilung, ob Prüfungsnachweise hinreichen, um eine Schlussfolgerung über das Kontrollrisiko zu ziehen, kann der Abschlussprüfer die Nachweise aus vorangegangenen Prüfungen berücksichtigen. Bei einer Folgeprüfung hat er aufgrund früherer Arbeiten bereits Kenntnisse des Rechnungswesen-Systems und der internen Kontrolle. Er muss diese Kenntnisse aktualisieren und – betreffend Änderungen der internen Kontrolle – die Notwendigkeit zusätzlicher Prüfungsnachweise beurteilen. **Bevor er sich auf Prüfungshandlungen vorangegangener Prüfungen verlässt, muss der Abschlussprüfer Prüfungsnachweise erlangen, welche dieses Vorgehen stützen.** Er erlangt Prüfungsnachweise zu Art, Zeitpunkt und Umfang allfälliger Änderungen von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle seit Durchführung jener Prüfungshandlungen und schätzt den Einfluss dieser Änderungen auf seine Beurteilung der Verlässlichkeit von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle ein. Je mehr Zeit seit den Prüfungshandlungen vergangen ist, desto weniger Sicherheit können diese geben.

37 **Der Abschlussprüfer muss beurteilen, ob die internen Kontrollen während der ganzen Rechnungsperiode in Funktion waren.** Wurden zu unterschiedlichen Zeitpunkten der Rechnungsperiode interne Kontrollen vorgenommen, die sich wesentlich voneinander unterscheiden, muss der Abschlussprüfer jede einzelne gesondert beurteilen. Bei einem Versagen interner Kontrollen in einem bestimmten Abschnitt der Berichtsperiode ist es erforderlich, Art, Ablauf und Umfang der Prüfungshandlungen, welche sich auf die Transaktionen und weiteren Ereignisse dieses Zeitabschnitts beziehen, separat zu betrachten.

38 Der Abschlussprüfer kann entscheiden, verfahrensorientierte Prüfungshandlungen bereits in einer Zwischenprüfung vor Ende der Rechnungsperiode durchzuführen. Er muss sich jedoch überlegen, ob er sich auf die Ergebnisse dieser Prüfungshandlungen verlassen kann, ohne auch für den verbleibenden Abschnitt der Rechnungsperiode Prüfungsnachweise zu erlangen. Hierbei sind folgende Faktoren in Betracht zu ziehen:

- Ergebnisse der Zwischenprüfung.
- Dauer des verbleibenden Zeitabschnitts.
- Allfällige Änderungen in Rechnungswesen-System und interner Kontrolle während des verbleibenden Zeitabschnitts.
- Art und Betrag der betreffenden Transaktionen, weiteren Ereignisse und Salden.
- Kontrollumfeld, insbesondere Kontrollen durch Vorgesetzte.
- Geplante ergebnisorientierte Prüfungshandlungen.

Definitive Einschätzung des Kontrollrisikos

39 **Der Abschlussprüfer muss vor Beendigung der Prüfung aufgrund der ergebnisorientierten Prüfungshandlungen und anderer erlangter Prüfungsnachweise beurteilen, ob die Einschätzung des Kontrollrisikos bestätigt werden kann.**

Verhältnis der Einschätzungen von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko

40 Die Unternehmensleitung reagiert oft auf inhärente Risiken, indem sie Rechnungswesen-System und interne Kontrolle so konzipiert, dass Fehlaussagen nach Möglichkeit verhindert bzw. aufgedeckt und korrigiert werden. Deshalb stehen inhärentes Risiko und Kontrollrisiko vielfach in engem Zusammenhang. Schätzt der Abschlussprüfer in solchen Fällen inhärentes Risiko und Kontrollrisiko je für sich ein, besteht die Möglichkeit einer unzutreffenden Risikobeurteilung. In solchen Fällen kommt man einer zutreffenden Beurteilung des Prüfungsrisikos näher, wenn man die Einschätzung von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko kombiniert.

Aufdeckungsrisiko

41 Das Niveau des Aufdeckungsrisikos hängt unmittelbar zusammen mit den ergebnisorientierten Prüfungshandlungen. Die Einschätzung des Kontrollrisikos – verbunden mit jener des inhärenten Risikos – beeinflusst Art, Ablauf und Umfang ergebnisorientierter Prüfungshandlungen, die mit dem Ziel vorgenommen werden, das Aufdeckungsrisiko – und somit das Prüfungsrisiko im Ganzen – auf ein akzeptables Niveau zu verringern. Ein gewisses Aufdeckungsrisiko würde indes selbst bei einer 100-prozentigen Prüfung aller Abschlusspositionen oder Arten von Transaktionen bestehen bleiben – z.B. deshalb, weil die meisten Prüfungsnachweise zwar Schlussfolgerungen erlauben, aber keinen zwingenden Beweis darstellen.

42 **Der Abschlussprüfer muss die Einschätzung von inhärentem Risiko** (Ziffer 11 f.) **und Kontrollrisiko** (Ziffer 21 ff.) **berücksichtigen, wenn er Art, Ablauf und Umfang ergebnisorientierter Prüfungshandlungen festlegt, die erforderlich sind, um das Prüfungsrisiko auf ein akzeptables Niveau zu verringern.** Hierbei berücksichtigt er Folgendes:

(a) Art ergebnisorientierter Prüfungshandlungen; z.B. ob sich diese eher auf unabhängige Parteien ausserhalb des Unternehmens oder auf Parteien oder Dokumentationen im Unternehmen beziehen, oder ob diese nebst analytischen Prüfungshandlungen auch Einzelfallprüfungen im Hinblick auf ein bestimmtes Prüfungsziel beinhalten;

(b) Zeitpunkt ergebnisorientierter Prüfungshandlungen; z.B. ob diese am Ende der Rechnungsperiode oder zu einem früheren Zeitpunkt durchgeführt werden, und

(c) Umfang ergebnisorientierter Prüfungshandlungen; z.B. ob ein grösserer Stichprobenumfang gewählt wird.

43 Das Aufdeckungsrisiko steht mit dem kombinierten Niveau von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko in einem inversen Verhältnis. Sind z.B. inhärentes Risiko und Kontrollrisiko hoch, muss das akzeptable Aufdeckungsrisiko gering sein, damit das Prüfungsrisiko auf ein akzeptables Niveau verringert wird. Sind inhärentes Risiko und Kontrollrisiko gering, kann der Abschlussprüfer ein höheres Aufdeckungsrisiko akzeptieren und gleichwohl das Prüfungsrisiko auf ein akzeptables Niveau verringern (s. Illustration dieser Wechselbeziehung im *Anhang*).

44 Obschon sich verfahrensorientierte und ergebnisorientierte Prüfungshandlungen im Zweck voneinander unterscheiden, können die Ergebnisse der einen Art von Prüfungshandlung dem Zweck der anderen dienlich sein. Fehlaussagen, die der Abschlussprüfer bei ergebnisorientierten Prüfungshandlungen aufdeckt, können ihn veranlassen, die bisherige Einschätzung des Kontrollrisikos zu ändern (s. Illustration im *Anhang*).

45 Die Einschätzung des Niveaus von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko kann nicht so tief sein, dass es keinerlei ergebnisorientierter Prüfungshandlungen mehr bedarf. **Ungeachtet der Einschätzung von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko muss der Abschlussprüfer in Bezug auf wesentliche Abschlusspositionen und Arten von Transaktionen gewisse ergebnisorientierte Prüfungshandlungen vornehmen.**

46 Die Einschätzung der verschiedenen Bestandteile des Prüfungsrisikos kann sich im Verlaufe einer Abschlussprüfung ändern. Z.B. kann der Abschlussprüfer im Zuge ergebnisorientierter Prüfungshandlungen auf Informationen stossen, die wesentlich von den Informationen abweichen, auf welchen die ursprüngliche Einschätzung von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko basiert. In solchen Fällen wird der Abschlussprüfer die Planung ergebnisorientierter Prüfungshandlungen gemäss der revidierten Einschätzung von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko ändern.

47 **Je höher die Einschätzung von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko, desto mehr Prüfungsnachweise muss der Abschlussprüfer durch ergebnisorientierte Prüfungshandlungen erlangen.** Werden sowohl das inhärente Risiko als auch das Kontrollrisiko als hoch eingeschätzt, muss sich der Prüfer überlegen, ob ergebnisorientierte Prüfungshandlungen hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise liefern können, damit sich das Aufdeckungsrisiko – und damit das Prüfungsrisiko – auf ein akzeptables Niveau verringert. **Kommt der Prüfer – bezogen auf eine bestimmte Aussage im Abschluss zu einer wesentlichen Abschlussposition oder Art von Transaktionen – zum Schluss, dass sich das Aufdeckungsrisiko nicht auf ein akzeptables Niveau verringern lässt, muss er das Prüfungsurteil einschränken, sofern überhaupt ein Prüfungsurteil möglich ist** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

Prüfungsrisiko bei kleinen Unternehmen

48 Um ein uneingeschränktes Prüfungsurteil abzugeben, muss der Abschlussprüfer bei kleinen Unternehmen denselben Grad an Urteilssicherheit erlangen wie bei grossen Unternehmen. Jedoch sind viele interne Kontrollen, die für grosse Unternehmen relevant wären, bei kleinen Unternehmen nicht praktikabel. Z.B. kann es in kleinen Unternehmen vorkommen, dass Arbeiten im Rechnungswesen von wenigen Personen ausgeführt werden, die sowohl ausführende als auch überwachende Zuständigkeiten haben, und dass demzufolge eine Funktionentrennung fehlt oder nur sehr eingeschränkt besteht. Eine ungenügende Funktionentrennung wird häufig durch eine starke Kontrolle des Managements kompensiert. Kontrollen durch Eigentümer oder Unternehmensleitung bestehen dann in Form direkter persönlicher Kenntnisse des Unternehmens und direkter Mitwirkung bei Transaktionen. In Verhältnissen mit eingeschränkter Funktionentrennung und fehlenden Prüfungsnachweisen über Kontrollen durch Eigentümer oder Unternehmensleitung kann es sein, dass die Nachweise, auf welche sich das Prüfungsurteil stützen muss, gänzlich durch ergebnisorientierte Prüfungshandlungen erlangt werden müssen.

Kommunikation über Schwächen der Systeme

49 Indem der Abschlussprüfer ein Verständnis von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle gewinnt sowie verfahrensorientierte Prüfungshandlungen durchführt, kann er auf Schwächen der Systeme stossen. **Er muss die Unternehmensleitung – bzw. die zuständige Hierarchiestufe – so früh wie möglich auf festgestellte wesentliche Schwächen der Konzeption oder Funktionsweise von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle aufmerksam machen.** Diese Kommunikation mit der Unternehmensleitung erfolgt in der Regel schriftlich. Hält jedoch der Prüfer eine mündliche Kommunikation für angemessener, dokumentiert er diese in den Arbeitspapieren. Bei der Kommunikation (s. *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung*) muss der Prüfer darauf hinweisen, dass er nur über Schwächen berichtet, die ihm als Ergebnis seiner Prüfung zur Kenntnis gelangt sind, und dass seine Arbeiten nicht darauf angelegt sind, die Eignung der internen Kontrolle für Zwecke der Unternehmensleitung zu beurteilen.

Anhang: Einfluss von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko auf das Niveau des Aufdeckungsrisikos – Illustration

Die Tabelle illustriert, wie das akzeptable Niveau des Aufdeckungsrisikos aufgrund der jeweiligen Einschätzung des inhärenten Risikos und des Kontrollrisikos variieren kann.

Wechselbeziehung zwischen den Bestandteilen des Prüfungsrisikos

		Einschätzung des Kontrollrisikos		
		Hoch	Mittel	Tief
Einschätzung des inhärenten Risikos	Hoch	Tief	Verringert	Mittel
	Mittel	Verringert	Mittel	Erhöht
	Tief	Mittel	Erhöht	Hoch

Die schattierten Felder in dieser Tabelle bezeichnen das Aufdeckungsrisiko.

Das Aufdeckungsrisiko steht mit dem kombinierten Niveau von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko in einem inversen Verhältnis. Sind z.B. inhärentes Risiko und Kontrollrisiko hoch, muss das akzeptable Niveau des Aufdeckungsrisikos gering sein, damit das Prüfungsrisiko auf ein akzeptables Niveau verringert wird. Sind inhärentes Risiko und Kontrollrisiko gering, kann der Abschlussprüfer ein höheres Aufdeckungsrisiko akzeptieren und gleichwohl das Prüfungsrisiko auf ein akzeptables Niveau verringern.

Schweizer Prüfungsstandard: Prüfung im Umfeld der Informations- und Kommunikationstechnologie (PS 401)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen zur Prüfung im Umfeld von Systemen der Informations- und Kommunikationstechnologie (fortan: ICT) und zwar ungeachtet dessen, ob die Systeme vom Unternehmen oder von einem Dritten betrieben werden. Der Einsatz von ICT bringt Änderungen in der Verarbeitung, Speicherung und Kommunikation von Finanzinformationen. Für den Prüfer werden dadurch vor allem folgende Bereiche beeinflusst: Beurteilung des Rechnungswesen-Systems, der internen Kontrolle und der Risikolage sowie Planung und Durchführung der Prüfungshandlungen.	1-3
Befähigung und Kompetenz Um den Auswirkungen in den in der Einleitung genannten Einflussbereichen beizukommen, sind möglicherweise spezielle ICT-Kenntnisse erforderlich. Nötigenfalls hat der Prüfer einen Experten beizuziehen.	4 PS 620
Planung; Risikobeurteilung Will der Prüfer einen wirkungsvollen Prüfungsansatz entwickeln, muss er bei ICT-Anwendungen, die für das Rechnungswesen relevant sind, Bedeutung und Komplexität der ICT-gestützten Verarbeitungsprozesse verstehen, aber ebenso das ICT-Umfeld, samt der in den Prozessen und im Umfeld enthaltenen Risiken.	5-10 PS 300 PS 310
→ Beispiele für Beurteilungsfaktoren bei ICT-Prozessen und -Umfeld	6, 7, 9, 10
Prüfungshandlungen Die spezifischen Prüfungsziele hängen nicht davon ab, ob Daten manuell oder ICT-gestützt verarbeitet werden. Trotzdem verlangt die Prüfungseffizienz, den Grad der ICT-Verarbeitung zu berücksichtigen. Bei manchen Anwendungen kann es für den Prüfer schwierig oder gar unmöglich sein, relevante Informationen zu erlangen, ohne selber mit Computerunterstützung vorzugehen.	12

Schweizer Prüfungsstandard: Prüfung im Umfeld der Informations- und Kommunikationstechnologie (PS 401)

Einleitung 174
Befähigung und Kompetenz 175
Planung 175
Risikobeurteilung 178
Prüfungshandlungen 179

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISA 401 Auditing in a Computer Information Systems Environment* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zu Prüfungshandlungen im Umfeld von Systemen der Informations- und Kommunikationstechnologie (im Weiteren abgekürzt: ICT). In den PS ist von einem ICT-Umfeld die Rede, wenn ein ICT-System, gleich welcher Art oder Grösse, bei der Verarbeitung wesentlicher Finanzinformationen durch das Unternehmen eingesetzt wird. Dabei spielt es keine Rolle, ob das System vom Unternehmen selber oder von einem Dritten betrieben wird.

2 **Der Abschlussprüfer muss berücksichtigen, wie ein ICT-Umfeld die Prüfung beeinflusst.**

3 Ziel und Umfang einer Abschlussprüfung ändern sich in einem ICT-Umfeld nicht. Der Einsatz von ICT verändert indes die Verarbeitung, Speicherung und Kommunikation von Finanzinformationen und kann das Rechnungswesen-System und die interne Kontrolle des Unternehmens beeinflussen. Ein ICT-Umfeld kann demnach Folgendes beeinflussen:

- Die Schritte des Abschlussprüfers zur Erlangung eines genügenden Verständnisses von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*).
- Die Berücksichtigung von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko als Grundlage der Risikobeurteilung des Abschlussprüfers (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*).

- Die Planung und Durchführung von – zur Erreichung des Prüfungsziels geeigneten – verfahrens- und ergebnisorientierten Prüfungshandlungen durch den Abschlussprüfer.

Befähigung und Kompetenz

4 **Der Abschlussprüfer muss über genügende Kenntnisse der ICT verfügen, um die durchgeführten Arbeiten planen, anleiten, überwachen und kritisch durchsehen zu können. Er muss erwägen, ob eine Prüfung spezielle ICT-Kenntnisse erfordert.** Solche können erforderlich sein für:

- die Erlangung eines genügenden Verständnisses von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle, soweit diese vom ICT-Umfeld beeinflusst werden;
- die Bestimmung der Auswirkung des ICT-Umfeldes auf die Einschätzung des Risikos insgesamt sowie des Risikos auf der Ebene der einzelnen Abschlusspositionen und Arten von Transaktionen;
- Planung und Durchführung geeigneter verfahrens- und ergebnisorientierter Prüfungshandlungen.

Wo spezielle Kenntnisse erforderlich sind, zieht der Abschlussprüfer einen Experten bei, der solche Kenntnisse besitzt – sei dies ein Mitarbeiter des Abschlussprüfers oder ein Aussenstehender. **Soll ein solcher Experte beigezogen werden, muss der Abschlussprüfer hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise darüber erlangen, dass die Arbeiten dem Zweck der Abschlussprüfung gerecht werden, und zwar in Übereinstimmung mit *PS 620 Verwendung der Arbeiten eines Experten*.**

Planung

5 **In Übereinstimmung mit *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle* muss der Abschlussprüfer ein Verständnis des Rechnungswesen-Systems und der internen Kontrolle erlangen, das genügt, um die Prüfung zu planen und einen wirkungsvollen Prüfungsansatz zu entwickeln.**

6 **Bei der Planung jener Teile der Prüfung, die vom ICT-Umfeld des Unternehmens beeinflusst werden können, muss der Abschlussprüfer ein Verständnis für die Bedeutung und Komplexität der ICT-Aktivitäten sowie die Verfügbarkeit von Daten zu Prüfungszwecken erlangen.** Dieses Verständnis erstreckt sich namentlich auf Folgendes:

- Bedeutung und Komplexität von Verarbeitungsprozessen in jeder wesentlichen Anwendung des Rechnungswesens. "Bedeutung" bezieht sich auf die Wesentlichkeit derjenigen Aussagen des Abschlusses, welche mittels ICT zustande kommen. Als komplex gilt eine Anwendung z.B. in folgenden Fällen:
  - In Anbetracht des Transaktionsvolumens ist es für Anwender schwierig, Fehler in der Verarbeitung zu erkennen und zu korrigieren.

  - Das ICT-System generiert automatisch wesentliche Transaktionen oder Eingaben, welche direkt von einer anderen Anwendung übernommen werden.
  - Das ICT-System führt komplizierte Berechnungen von Finanzinformationen durch und/oder generiert selbsttätig wesentliche Transaktionen oder Eingaben, ohne dass diese systemunabhängig validiert werden können bzw. validiert werden.
  - Transaktionen werden auf elektronischem Wege mit anderen Organisationen ausgetauscht (z.B. über EDI-Systeme; Electronic Data Interchange), ohne dass eine manuelle Überprüfung der Gültigkeit oder Plausibilität stattfindet.
- Die Organisationsstruktur der ICT-Aktivitäten des Unternehmens und der Grad der Zentralisierung oder Verteilung ICT-gestützter Verarbeitungsprozesse im Unternehmen, insbesondere, weil diese einen Einfluss auf die Funktionentrennung haben können;
- Die Verfügbarkeit von Daten. Originaldokumente, bestimmte Computerdateien und andere vom Prüfer möglicherweise benötigte Nachweise existieren unter Umständen nur während eines kurzen Zeitraums oder nur in elektronisch lesbarer Form. Die ICT-Systeme des Unternehmens generieren unter Umständen interne Berichte, die bei ergebnisorientierten – namentlich analytischen – Prüfungshandlungen (s. *PS 520 Analytische Prüfungshandlungen*) nützlich sein können. Die Möglichkeit zum Einsatz computergestützter Prüfungstechniken kann die Effizienz der Prüfungsdurchführung erhöhen oder dem Abschlussprüfer erlauben, bestimmte Prüfungshandlungen auf eine Grundgesamtheit von Konten oder Transaktionen anzuwenden.

7 **Ist ein ICT-System von Bedeutung, muss der Abschlussprüfer auch ein Verständnis des ICT-Umfelds erlangen und ob dieses die Einschätzung von inhärenten Risiken und Kontrollrisiken beeinflusst.** Zu den Arten von Risiken und Merkmalen interner Kontrollen in einem ICT-Umfeld gehören:

- Mangelnder Prüfpfad der Transaktionen. Manches ICT-System ist so angelegt, dass ein für die Prüfung brauchbarer Prüfpfad entweder nur kurzzeitig oder nur in elektronisch lesbarer Form existiert. Wo ein komplexes Anwendungssystem eine grosse Zahl von Verarbeitungsschritten ausführt, fehlt möglicherweise ein vollständiger Prüfpfad. Es kann deshalb schwierig sein, Fehler in der Programmlogik einer Anwendung rechtzeitig durch manuelle Verfahren (durch Benutzer) aufzudecken.
- Einheitliche Verarbeitung von Transaktionen. Ein ICT-gestützter Prozess verarbeitet gleichartige Transaktionen nach denselben Verarbeitungsregeln jeweils gleich. Das bedeutet, dass Verarbeitungsfehler bei einzelnen Transaktionen, wie sie gewöhnlich bei manueller Verarbeitung vorkommen, praktisch ausgeschlossen sind. Umgekehrt führen Programmierungs- oder Konfigurationsfehler (oder andere systematische Fehler in der Hardware oder Software) gewöhnlich dazu, dass alle betroffenen Transaktionen nicht korrekt verarbeitet werden.

- Mangelnde Funktionentrennung. Viele Kontrollschritte, die bei manueller Verarbeitung gewöhnlich von verschiedenen Personen ausgeführt werden, können in einem ICT-System zusammengefasst sein. Das bedeutet, dass eine Person mit Zugriff auf Computerprogramme, Verarbeitungsprozesse oder Daten in der Lage sein kann, unvereinbare Funktionen auszuführen.
- Möglichkeit von Fehlern und Unregelmässigkeiten. Die Möglichkeit menschlicher Fehler kann bei Entwicklung, Unterhalt und Betrieb eines ICT-Systems grösser sein als bei manuellen Systemen – unter anderem wegen des gegebenen hohen Detaillierungsgrads. Ausserdem kann bei einem ICT-System die Möglichkeit, dass Personen unerlaubt Zugriff auf Daten erlangen oder Daten ohne sichtbaren Nachweis ändern, grösser sein als bei manuellen Systemen.
  Darüber hinaus kann ein weniger starker Einbezug von Personen in die Bearbeitung von mittels ICT verarbeiteten Transaktionen die Wahrscheinlichkeit der Feststellung von Fehlern und Unregelmässigkeiten verringern. Fehler oder Unregelmässigkeiten, die bei der Entwicklung oder Änderung von Anwender- oder Systemsoftware auftreten, können über lange Zeit unentdeckt bleiben.
- Veranlassung oder Ausführung von Transaktionen. Ein ICT-System kann in der Lage sein, selbsttätig bestimmte Arten von Transaktionen zu veranlassen oder auszulösen. Die Genehmigung dieser Transaktionen bzw. Schritte ist möglicherweise nicht in derselben Weise dokumentiert wie bei einem manuellen System. Die Genehmigung der Unternehmensleitung kann implizit – als deren Einverständnis mit der Konzeption und späteren Modifikation des ICT-Systems – vorliegen.
- Abhängigkeit von sonstigen Kontrollen im ICT-Umfeld. Ein ICT-System kann Berichte und andere Ergebnisse generieren, die bei der Ausführung manueller Kontrollen verwendet werden. Die Wirksamkeit dieser manuellen Kontrollschritte kann deshalb von der Wirksamkeit automatisierter Kontrollen hinsichtlich Vollständigkeit und Richtigkeit abhängen. Die Wirksamkeit und das stetige Funktionieren solcher transaktionsgestützten Verarbeitungskontrollen hängt wiederum oft von der Wirksamkeit anwendungsunabhängiger Kontrollen im ICT-Umfeld ab.
- Möglichkeit verstärkter Überwachung durch die Unternehmensleitung. Ein ICT-System kann der Unternehmensleitung eine Vielfalt analytischer Hilfsmittel zur Überwachung der betrieblichen Aktivitäten bieten. Die Verfügbarkeit solcher zusätzlichen Kontrollen kann gegebenenfalls dazu dienen, die interne Kontrolle als Ganzes zu verstärken.
- Möglichkeit des Einsatzes computergestützter Prüfungstechniken. Der Computereinsatz bei der Verarbeitung und Auswertung grosser Datenmengen bietet dem Abschlussprüfer bei der Durchführung von Prüfungshandlungen besondere Möglichkeiten der Anwendung allgemeiner oder spezieller computergestützter Prüfungstechniken und -hilfsmittel.

Sowohl die Risiken als auch die Kontrollen, welche aufgrund der vorstehenden Merkmale von ICT-Systemen vorhanden sind, können die Risikobeurteilung des Abschlussprüfers sowie Art, Zeitpunkt und Umfang von Prüfungshandlungen beeinflussen.

Risikobeurteilung

8 **In Übereinstimmung mit *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle* muss der Abschlussprüfer, bezogen auf wesentliche Aussagen des Abschlusses, eine Einschätzung von inhärenten Risiken und Kontrollrisiken vornehmen.**

9 Die inhärenten Risiken und Kontrollrisiken eines ICT-Umfelds können eine Auswirkung auf die Wahrscheinlichkeit wesentlicher Fehlaussagen haben. Diese Auswirkung kann übergreifend sein oder sich auf bestimmte Abschlusspositionen beziehen, und zwar folgendermassen:

- Die Risiken können aus Mängeln übergreifender ICT-Aktivitäten resultieren (z.B. in den Bereichen Programmentwicklung und -unterhalt, Support der System-Software, Betrieb, physische ICT-Sicherheit oder Zugriffskontrolle zu Hilfsprogrammen mit speziellen Zugriffsprivilegien). Derartige Mängel dürften meist eine übergreifende Auswirkung auf alle ICT-gestützten Anwendungen haben.
- Die Risiken können die Möglichkeit von Fehlern oder deliktischen Handlungen (s. *PS 240 Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers*) in bestimmten Anwendungen, Datenbanken, Stammdaten, ICT-Verarbeitungen usw. erhöhen. Z.B. sind Fehler in Systemen, die komplexe Logiken oder Berechnungen durchführen oder mit vielen verschiedenen Ausnahmeregeln operieren müssen, nicht ungewöhnlich. Systeme, die Zahlungsausgänge oder andere liquide Vermögenswerte kontrollieren, sind anfällig für deliktische Handlungen durch Benutzer oder ICT-Personal.

10 Das Aufkommen neuer Informations- und Kommunikationstechnologien fördert häufig die Entwicklung zunehmend komplexer ICT-Systeme in den Unternehmen. Dazu gehören etwa auch die Vernetzung von Mikrocomputern mit Grossrechnern, verteilte Datenbanken, ICT-Verarbeitung durch Benutzer oder Anwendungssysteme, welche Informationen direkt ins Rechnungswesen-System übertragen. Derartige Systeme erhöhen die Komplexität des ICT-Systems als Ganzes wie auch der darauf basierenden einzelnen Anwendungen. Sie können somit das Prüfungsrisiko erhöhen und nähere Überlegungen erfordern.

Prüfungshandlungen

11 **In Übereinstimmung mit *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle* muss der Abschlussprüfer bei der Planung von Prüfungshandlungen das ICT-Umfeld berücksichtigen, um das Prüfungsrisiko auf einen vertretbaren Grad zu verringern.**

12 Die spezifischen Prüfungsziele hängen nicht davon ab, ob Daten des Rechnungswesens manuell oder ICT-gestützt verarbeitet werden. Hingegen kann die Methodik von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Nachweisen (s. *PS 500 Prüfungsnachweise*) durch die Methoden der ICT-Verarbeitung beeinflusst werden. Der Abschlussprüfer kann entweder manuelle Prüfungshandlungen, computergestützte Prüfungstechniken oder eine Kombination aus beidem vornehmen, um hinreichende Prüfungsnachweise zu erlangen. In manchen Rechnungswesen-Systemen, wo wesentliche Transaktionen mit ICT verarbeitet werden, kann es für den Abschlussprüfer schwierig oder unmöglich sein, Daten ohne Computerunterstützung zwecks Einsichtnahme, Befragung oder Bestätigung zu erhalten.

Schweizer Prüfungsstandard: Unternehmen, die Dienstleistungsorganisationen in Anspruch nehmen – Auswirkung auf die Abschlussprüfung (PS 402)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen für einen Prüfer, dessen Kunde eine Dienstleistungsorganisation in Anspruch nimmt. Der Prüfer muss in Betracht ziehen, wie die Inanspruchnahme der Dienstleistungsorganisation das Rechnungswesen-System und die interne Kontrolle des Kunden beeinflusst.	1-3 PS 400
Überlegungen des Abschlussprüfers Dienstleistungsorganisationen können eigenverantwortlich Transaktionen ausführen oder nur Transaktionen aufzeichnen und Daten verarbeiten. Der Prüfer muss feststellen, wie wesentlich die Aktivitäten von Dienstleistungsorganisationen für den Kunden und wie relevant sie für die Abschlussprüfung sind (Liste von Aspekten für diese Beurteilung in Ziffer 5). Kommt der Prüfer bei dieser Beurteilung zum Schluss, dass die Einschätzung des Kontrollrisikos nicht von den Kontrollen der Dienstleistungsorganisation abhängt, erübrigt sich die Anwendung dieses PS.	4, 5
Kommt der Prüfer hingegen zum Schluss, dass die Aktivitäten der Dienstleistungsorganisation für den Kunden wesentlich und für die Abschlussprüfung relevant sind, so muss er hinreichende Informationen erlangen, um das Rechnungswesen-System und die interne Kontrolle zu verstehen und um das Kontrollrisiko entweder als maximal oder – im Anschluss an verfahrensorientierte Prüfungshandlungen – als geringer einzuschätzen.	7
Die Erlangung dieser Informationen ist auf folgenden Wegen möglich: • Der Bericht des Prüfers der Dienstleistungsorganisation (fortan: "anderer Prüfer") gibt hinreichende Informationen. • Der andere Prüfer wird beauftragt, bestimmte Prüfungshandlungen vorzunehmen. • Der Prüfer beschafft sich die Informationen bei der Dienstleistungsorganisation selbst.	8-10

Berichte des anderen Wirtschaftsprüfers Verwendet der Prüfer einen Bericht des anderen Prüfers, muss er Art und Inhalt dieses Berichts würdigen.	11
Je nach Art und Umfang des Berichtes des anderen Prüfers (Beispiele in Ziffer 12) wird der Nutzen für die Erlangung des gebotenen Verständnisses von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle der Dienstleistungsorganisation unterschiedlich sein. Damit sind auch die Prüfungsnachweise und letztlich Einschätzung des Kontrollrisikos je nach Bericht des anderen Prüfers unterschiedlich.	12-16
Der andere Prüfer kann mit bestimmten Prüfungshandlungen beauftragt sein, deren Ergebnisse der Prüfer verwenden kann. Solche Prüfungshandlungen kann der Prüfer und der Kunde mit der Dienstleistungsorganisation und dem anderen Prüfer vereinbart haben.	17
Verwendet der Prüfer einen Bericht des anderen Prüfers, nimmt er üblicherweise in seinem Bericht keinen Bezug auf den Bericht des anderen Prüfers.	18

Schweizer Prüfungsstandard: Unternehmen, die Dienstleistungsorganisationen in Anspruch nehmen – Auswirkung auf die Abschlussprüfung (PS 402)

Einleitung 182
Überlegungen des Abschlussprüfers 183
Berichte des anderen Wirtschaftsprüfers 185

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISA 402 Audit Considerations Relating to Entities Using Service Organizations* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zuhanden eines Abschlussprüfers, dessen Kunde eine Dienstleistungsorganisation (Ziffer 3) in Anspruch nimmt (im Folgenden: "Abschlussprüfer"). Der PS enthält auch Überlegungen zur Berichterstattung des Abschlussprüfers oder beauftragten Wirtschaftsprüfers der Dienstleistungsorganisation (im Folgenden: "anderer Wirtschaftsprüfer").

2 **Zum Zwecke der Planung und Entwicklung eines wirkungsvollen Prüfungsansatzes muss der Abschlussprüfer in Betracht ziehen, wie die Inanspruchnahme der Dienstleistungsorganisation das Rechnungswesen-System und die interne Kontrolle des Kunden** (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*) **beeinflusst.**

3 Es ist zu unterscheiden zwischen Dienstleistungsorganisationen, die eigenverantwortlich Transaktionen ausführen und solchen, die Transaktionen aufzeichnen und entsprechende Daten verarbeiten (z.B. eine Organisation für Informatikdienstleistungen). Nimmt ein Kunde eine Dienstleistungsorganisation in Anspruch, können bestimmte Grundsätze, Verfahren und Aufzeichnungen dieser Organisation für die Abschlussprüfung des Kunden relevant sein.

Überlegungen des Abschlussprüfers

4 Eine Dienstleistungsorganisation kann Grundsätze festlegen und Verfahren anwenden, die das Rechnungswesen-System und die interne Kontrolle eines Kunden beeinflussen. Diese Grundsätze und Verfahren sind von der Organisation des Kunden getrennt. Beschränken sich die von der Dienstleistungsorganisation erbrachten Dienstleistungen auf die Aufzeichnung und Verarbeitung von Kundentransaktionen, wobei die Genehmigung und Verantwortung beim Kunden verbleibt, so kann der Kunde in der Lage sein, innerhalb seiner eigenen Organisation wirksame Grundsätze und Verfahren zu implementieren. Führt die Dienstleistungsorganisation indessen eigenverantwortlich Kundentransaktionen aus, so kann es sein, dass sich der Kunde auf Grundsätze und Verfahren der Dienstleistungsorganisation verlassen muss.

5 **Der Abschlussprüfer muss feststellen, wie wesentlich Aktivitäten von Dienstleistungsorganisationen für den Kunden und wie relevant sie für die Abschlussprüfung sind.** Dabei zieht er je nachdem Folgendes in Betracht:

- Art der von der Dienstleistungsorganisation erbrachten Dienstleistungen.
- Auftragsbedingungen und Beziehung zwischen Kunde und Dienstleistungsorganisation.
- Wesentliche Aussagen im Abschluss, welche durch die Inanspruchnahme einer Dienstleistungsorganisation beeinflusst werden.
- Inhärentes Risiko der betreffenden Abschlussaussagen (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*).
- Ausmass, in dem Rechnungswesen-System und interne Kontrolle des Kunden mit den Systemen der Dienstleistungsorganisation zusammenwirken.
- Interne Kontrollen des Kunden, soweit sie auf die von der Dienstleistungsorganisation verarbeiteten Transaktionen bezogen sind.
- Leistungsfähigkeit und Finanzkraft der Dienstleistungsorganisation (einschliesslich der Auswirkung, die ein Zusammenbruch der Dienstleistungsorganisation auf den Kunden haben könnte).
- Informationen über die Dienstleistungsorganisation, wie sie etwa Benutzerhandbüchern oder technischen Anleitungen entnommen werden können.
- Informationen über interne Kontrollen (einschliesslich automatisierter Kontrollen), soweit sie für die Anwendungen des Kunden relevant sind.

Aufgrund dieser Aspekte kann der Abschlussprüfer zum Schluss kommen, dass die Einschätzung des Kontrollrisikos (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*) nicht von Kontrollen der Dienstleistungsorganisation abhängt. Kommt er zu diesem Schluss, erübrigt sich die Anwendung des vorliegenden PS.

6 Um Informationen über das Rechnungswesen-System und die interne Kontrolle der Dienstleistungsorganisation sowie deren Abläufe und Wirksamkeit zu erlangen, zieht der Abschlussprüfer gegebenenfalls auch Berichte Dritter – des anderen Wirtschaftsprüfers (Ziffer 11 ff.), der Internen Revision (s. *PS 610 Interne Revision – Auswirkung auf die Abschlussprüfung*) oder von Aufsichtsbehörden – in Betracht.

7 **Kommt der Abschlussprüfer zum Schluss, dass die Aktivitäten der Dienstleistungsorganisation für den Kunden wesentlich und für die Abschlussprüfung relevant sind, so muss er hinreichende Informationen erlangen, um das Rechnungswesen-System und die interne Kontrolle zu verstehen und um das Kontrollrisiko entweder als maximal oder – im Anschluss an verfahrensorientierte Prüfungshandlungen – als geringer einzuschätzen.**

8 Reichen die Informationen nicht aus, besteht folgende Möglichkeit: Der Abschlussprüfer ersucht die Dienstleistungsorganisation, den anderen Wirtschaftsprüfer mit denjenigen Prüfungshandlungen zu beauftragen, welche zur Erlangung der Informationen erforderlich sind. Ebenso kann er in Betracht ziehen, sich die Informationen bei der Dienstleistungsorganisation selber zu beschaffen. In diesem Fall kann er den Kunden veranlassen, die Dienstleistungsorganisation aufzufordern, ihm Zugriff auf die notwendigen Informationen zu gewähren.

9 Möglicherweise kann sich der Abschlussprüfer ein Verständnis von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle – soweit diese durch die Dienstleistungsorganisation beeinflusst sind – durch Studium des Berichts des unabhängigen anderen Wirtschaftsprüfers verschaffen. Ebenfalls heranziehen kann der Abschlussprüfer diesen Bericht bei der Einschätzung des Kontrollrisikos, und zwar mit Bezug auf Abschlussaussagen, die von den internen Kontrollen der Dienstleistungsorganisation abhängen. **Verwendet der Abschlussprüfer den Bericht des anderen Wirtschaftsprüfers, muss er Erkundigungen über dessen professionelle Kompetenz im Hinblick auf den spezifischen Auftrag bei der Dienstleistungsorganisation anstellen.**

10 Der Abschlussprüfer kann zum Schluss kommen, dass es effizient ist, Prüfungsnachweise durch verfahrensorientierte Prüfungshandlungen zu erlangen, um gestützt darauf die Einschätzung des Kontrollrisikos zu verringern. Zu den Möglichkeiten hierfür gehören:

- Funktionsprüfung der internen Kontrollen des Kunden betreffend die Dienstleistungsorganisation.
- Bericht des anderen Wirtschaftsprüfers mit einem Urteil über die Wirksamkeit von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle der Dienstleistungsorganisation mit Bezug auf die für die Abschlussprüfung relevanten Anwendungen.
- Eigene verfahrensorientierte Prüfungshandlungen bei der Dienstleistungsorganisation.

Berichte des anderen Wirtschaftsprüfers

11 **Verwendet der Abschlussprüfer einen Bericht des anderen Wirtschaftsprüfers, muss er Art und Inhalt dieses Berichts in Betracht ziehen.**

12 Beim Bericht des anderen Wirtschaftsprüfers handelt es sich üblicherweise um einen der folgenden Typen:

Typ A – Bericht über die Angemessenheit der Konzeption

(a) Beschrieb des Rechnungswesen-Systems und der internen Kontrolle der Dienstleistungsorganisation (üblicherweise von deren Unternehmensleitung erstellt) sowie

(b) Urteil des anderen Wirtschaftsprüfers mit Bezug auf:
   (i) Korrektheit des obigen Beschriebs;
   (ii) Implementierung der internen Kontrollen und
   (iii) Angemessenheit der Konzeption von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle im Hinblick auf die Zielsetzungen.

Typ B – Bericht über die Angemessenheit der Konzeption und die Wirksamkeit des Funktionierens

(a) Beschrieb des Rechnungswesen-Systems und der internen Kontrolle der Dienstleistungsorganisation (üblicherweise von deren Unternehmensleitung erstellt) sowie

(b) Urteil des anderen Wirtschaftsprüfers mit Bezug auf:
   (i) Korrektheit des obigen Beschriebs;
   (ii) Implementierung der internen Kontrollen;
   (iii) Angemessenheit der Konzeption von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle im Hinblick auf die Zielsetzungen und
   (iv) Wirksamkeit des Funktionierens von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle aufgrund der Ergebnisse der verfahrensorientierten Prüfungshandlungen. Nebst diesem Urteil nennt der andere Wirtschaftsprüfer die durchgeführten Prüfungshandlungen und deren jeweilige Ergebnisse.

Der Bericht des anderen Wirtschaftsprüfers enthält üblicherweise Beschränkungen seiner Verwendbarkeit (Verwendung durch die Unternehmensleitung des Kunden, die Dienstleistungsorganisation und deren Kunden sowie den Abschlussprüfer).

13 **Der Abschlussprüfer muss den Umfang der Arbeiten des anderen Wirtschaftsprüfers in Betracht ziehen sowie die Verwendbarkeit und Angemessenheit von dessen Berichten beurteilen.**

14 Berichte vom Typ A können dem Abschlussprüfer bei der Erlangung des gebotenen Verständnisses von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle dienlich sein. Er wird aber nicht – gestützt darauf – das Kontrollrisiko als geringer einschätzen.

15 Gestützt auf Berichte vom Typ B dagegen kann – weil verfahrensorientierte Prüfungshandlungen vorgenommen worden sind – die Einschätzung des Kontrollrisikos unter Umständen verringert werden. Will der Abschlussprüfer einen solchen Bericht als Nachweis für die Einschätzung eines verringerten Kontrollrisikos verwenden, muss er beurteilen, ob die vom anderen Wirtschaftsprüfer geprüften internen Kontrollen für die Transaktionen des Kunden relevant sind (wesentliche Aussagen in dessen Abschluss) sowie, ob die verfahrensorientierten Prüfungshandlungen des anderen Wirtschaftsprüfers und deren Ergebnisse angemessen sind. Zwei Schlüsselüberlegungen zu Letzterem sind der durch die Prüfungshandlungen abgedeckte Zeitabschnitt und die seit ihrer Durchführung vergangene Zeit.

16 **Mit Bezug auf die für die Abschlussprüfung relevanten verfahrensorientierten Prüfungshandlungen und deren Ergebnisse muss der Abschlussprüfer beurteilen, ob diese Prüfungshandlungen nach Art, Ablauf und Umfang hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise über die Wirksamkeit von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle liefern, um seine Einschätzung des Kontrollrisikos zu stützen.**

17 Der andere Wirtschaftsprüfer kann mit ergebnisorientierten Prüfungshandlungen beauftragt sein, deren Ergebnisse der Abschlussprüfer verwenden kann. Solche Aufträge können Prüfungshandlungen beinhalten, die der Abschlussprüfer und der Kunde mit der Dienstleistungsorganisation und dem anderen Wirtschaftsprüfer vereinbart haben (s. *PS 920 Vereinbarte Prüfungshandlungen bezüglich Finanzinformationen*).

18 **Verwendet der Abschlussprüfer einen Bericht des anderen Wirtschaftsprüfers, nimmt er in seinem Bericht** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*) **keinen Bezug auf jenen Bericht.**

Schweizer Prüfungsstandard: Prüfungsnachweise (PS 500)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Zur Dokumentation des Prüfungsurteils muss der Prüfer hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise erlangen. Dies geschieht in der Regel durch eine Mischung von verfahrens- und ergebnisorientierten Prüfungshandlungen, in manchen Fällen auch einzig durch ergebnisorientierte Prüfungshandlungen.	1-6
Prüfungsnachweise umfassen sowohl Belege und buchhalterische Aufzeichnungen als auch Informationen aus anderen Quellen.	4
Hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise Hinreichend und angemessen sind Begriffe, welche zusammenhängen, wobei hinreichend das Mass für den Umfang und angemessen das Mass für die Qualität der Prüfungsnachweise bildet. Der Prüfer prüft üblicherweise nicht sämtliche verfügbaren Informationen; er sucht jedoch für eine bestimmte Aussage im Abschluss unterschiedliche Prüfungsnachweise zu erlangen.	7, 8
Die Beurteilung, welches hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise sind, hängt von verschiedenen Faktoren ab.	9
Verfahrensorientierte Prüfungshandlungen geben dem Prüfer Hinweise zur Einschätzung des Kontrollrisikos, wogegen ergebnisorientierte Prüfungshandlungen in der Regel Aussagen im Abschluss (Beispiele dafür in Ziffer 13) stützen. Unter Aussagen im Abschluss versteht man das Vorhandensein eines Vermögenswertes, einer Verpflichtung oder eines Ereignisses, dessen/deren Bewertung, Vollständigkeit und Periodenabgrenzung sowie auch dessen/deren Darstellung und anderweitige Offenlegungen im Abschluss.	10, 12, 13
Hinsichtlich Rechnungswesen-System und interner Kontrolle erlangt der Prüfer Nachweise darüber, dass diese so konzipiert sind, dass wesentliche Fehlaussagen verhindert bzw. erkannt und korrigiert werden sowie darüber, dass sie wie konzipiert funktionieren.	11
Die Qualität von Prüfungsnachweisen hängt sowohl von deren Quelle (unternehmensintern oder aus externen Quellen) als auch von deren Art (mündlich oder schriftlich) ab.	15
Wenn sich Prüfungsnachweise aus unterschiedlichen Quellen entsprechen, erlangt der Prüfer eine höhere Urteilssicherheit. Bei sich widersprechenden Prüfungsurteilen muss der Prüfer zusätzliche Prüfungshandlungen durchführen, damit der Widerspruch beseitigt werden kann.	16

Der Prüfer muss das Verhältnis zwischen dem Aufwand für einen Prüfungsnachweis und dem entsprechenden Nutzen in Betracht ziehen. Allerdings sind Schwierigkeiten und Kosten an sich kein Grund, von notwendigen Prüfungshandlungen abzusehen.	17
Hat der Prüfer Zweifel über wesentliche Aussagen des Abschlusses und kann er diese nicht durch Prüfungsnachweise ausräumen, so wird ein uneingeschränktes Prüfungsurteil normalerweise nicht möglich sein.	18 PS 700
Verfahren zur Erlangung von Prüfungsnachweisen Prüfungsnachweise können durch verschiedene Verfahren erlangt werden: Einsichtnahme, Beobachtung, Befragung, Bestätigung, Berechnung sowie analytische Verfahren.	19-25

Schweizer Prüfungsstandard: Prüfungsnachweise (PS 500)

Einleitung 189
Hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise 190
Verfahren zur Erlangung von Prüfungsnachweisen 192

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISA 500 Audit Evidence* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zu Umfang und Qualität von Prüfungsnachweisen im Rahmen der Abschlussprüfung und zu den Verfahren, mittels derer diese Prüfungsnachweise erlangt werden.

2 **Der Abschlussprüfer muss hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise erlangen, damit er begründete Schlussfolgerungen ziehen kann, um darauf das Prüfungsurteil abzustützen.**

3 Prüfungsnachweise werden durch eine angemessene Verbindung von verfahrensorientierten und ergebnisorientierten Prüfungshandlungen erlangt, in manchen Fällen auch einzig durch ergebnisorientierte Prüfungshandlungen.

4 "Prüfungsnachweise" sind die Informationen, aus denen der Abschlussprüfer die Schlussfolgerungen zieht, auf welche sich das Prüfungsurteil stützt. Die Prüfungsnachweise umfassen Belege und buchhalterische Aufzeichnungen als Grundlage des Abschlusses sowie Informationen aus anderen Quellen, welche diese erhärten.

5 "Verfahrensorientierte Prüfungshandlungen" sind Prüfungshandlungen, mittels derer Prüfungsnachweise über die Eignung der Konzeption und die Wirksamkeit des Funktionierens von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*) erlangt werden.

6 "Ergebnisorientierte Prüfungshandlungen" sind Prüfungshandlungen, mittels derer Prüfungsnachweise zur Aufdeckung wesentlicher Fehlaussagen im Abschluss erlangt werden. Unterschieden wird zwischen
(a) Einzelfallprüfungen und
(b) analytischen Prüfungshandlungen.

Hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise

7 "Hinreichend" und "angemessen" hängen zusammen und beziehen sich auf Prüfungsnachweise aus sowohl verfahrensorientierten als auch ergebnisorientierten Prüfungshandlungen. "Hinreichend" ist das Mass für den Umfang der Prüfungsnachweise. "Angemessen" ist das Mass für ihre Qualität und ihre Relevanz in Bezug auf die Verlässlichkeit einer Aussage im Abschluss. Üblicherweise stellt der Abschlussprüfer auf Prüfungsnachweise ab, die zwar Schlussfolgerungen erlauben, aber keinen zwingenden Beweis darstellen. Deshalb sucht er für ein- und dieselbe Aussage im Abschluss unterschiedliche Prüfungsnachweise zu erlangen.

8 Mit Blick auf seine Urteilsbildung prüft der Abschlussprüfer üblicherweise nicht sämtliche verfügbaren Informationen: Zu Schlussfolgerungen über eine Abschlussposition, Art von Transaktionen oder interne Kontrolle kann er auch mittels bewusster oder statistischer Stichprobenverfahren gelangen (s. *PS 580 Stichproben- und andere Auswahlverfahren bei der Abschlussprüfung*).

9 Die Beurteilung dessen, was hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise sind, wird u.a. durch folgende Faktoren beeinflusst:

- Einschätzung von Art und Niveau des inhärenten Risikos (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*) mit Bezug sowohl auf den Abschluss als Ganzes als auch auf einzelne Abschlusspositionen oder Arten von Transaktionen.
- Art des Rechnungswesen-Systems und der internen Kontrolle sowie Einschätzung des Kontrollrisikos (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*).
- Wesentlichkeit der geprüften Position (s. *PS 320 Wesentlichkeit bei der Abschlussprüfung*).
- Erfahrung aus vorangegangenen Prüfungen.
- Ergebnisse von Prüfungshandlungen, einschliesslich festgestellter Täuschungen, Vermögensschädigungen oder Fehlaussagen (s. *PS 240 Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers*).
- Quelle und Verlässlichkeit der verfügbaren Informationen.

10 **Erlangt der Abschlussprüfer Prüfungsnachweise durch verfahrensorientierte Prüfungshandlungen, muss er beurteilen, ob diese Prüfungsnachweise hinreichend und angemessen sind, um die Einschätzung des Kontrollrisikos zu stützen.**

11 Die Aspekte des Rechnungswesen-Systems und der internen Kontrolle, über welche der Abschlussprüfer Prüfungsnachweise erlangt, sind folgende:

(a) *Konzeption:* Rechnungswesen-System und interne Kontrolle sind so konzipiert, dass wesentliche Fehlaussagen verhindert bzw. aufgedeckt und korrigiert werden, sowie

(b) *Funktionieren:* Die Systeme sind vorhanden und haben während des ganzen relevanten Zeitraums wirklich funktioniert.

12 **Erlangt der Abschlussprüfer Prüfungsnachweise durch ergebnisorientierte Prüfungshandlungen, muss er beurteilen, ob diese Prüfungsnachweise – gegebenenfalls in Verbindung mit jenen aus verfahrensorientierten Prüfungshandlungen – hinreichend und angemessen sind, um die Aussagen im Abschluss zu stützen.**

13 "Aussagen im Abschluss" sind – explizite oder implizite – Aussagen der Unternehmensleitung, die in den Abschluss Eingang gefunden haben, und lassen sich wie folgt kategorisieren:

(a) *Vorhandensein:* Ein Vermögenswert bzw. eine Verpflichtung ist am Stichtag wirklich vorhanden;

(b) *Rechte bzw. Verpflichtungen:* Ein Vermögenswert bzw. eine Verpflichtung ist am Stichtag dem Unternehmen zuzuordnen;

(c) *Ereignis:* Eine Transaktion oder ein (sonstiges) Ereignis hat in der Berichtsperiode stattgefunden und ist dem Unternehmen zuzuordnen;

(d) *Vollständigkeit:* Es gibt keine nicht erfassten Vermögenswerte, Verpflichtungen, Transaktionen und sonstigen Ereignisse oder nicht offengelegten Posten;

(e) *Bewertung:* Ein Vermögenswert bzw. eine Verpflichtung ist mit einem angemessenen Wert bilanziert;

(f) *Erfassung und Periodenabgrenzung:* Eine Transaktion oder ein (sonstiges) Ereignis ist mit dem korrekten Betrag erfasst und der korrekten Periode zugeordnet und

(g) *Darstellung und Offenlegung:* Ein Posten ist in Übereinstimmung mit den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen offen gelegt, klassiert und umschrieben.

14 Üblicherweise lassen sich zu jeder Aussage im Abschluss Prüfungsnachweise erlangen. Prüfungsnachweise zu einer Aussage (z.B. Vorhandensein der Vorräte) können das Fehlen von Prüfungsnachweisen zu einer anderen Aussage (z.B. Bewertung der Vorräte) nicht kompensieren. Art, Ablauf und Umfang ergebnisorientierter Prüfungshandlungen sind je nach Aussage verschieden. Prüfungshandlungen können Prüfungsnachweise zu mehr als einer Aussage liefern (z.B. kann die Bezahlung von Forderungen ein Nachweis sowohl für deren Vorhandensein als auch für deren Bilanzierung und Bewertung sein).

15 Die Verlässlichkeit von Prüfungsnachweisen wird durch deren Quelle (intern; extern) und Art (visuell; dokumentarisch; mündlich) beeinflusst. Obschon die Verlässlichkeit von den Umständen des Einzelfalls abhängt, können folgende allgemeinen Erkenntnisse bei der Einschätzung der Verlässlichkeit helfen:

- Prüfungsnachweise aus externer Quelle (z.B. Bestätigungen Dritter; s. *PS 505 Bestätigungen Dritter*) sind verlässlicher als intern erstellte.
- Intern geschaffene Prüfungsnachweise sind verlässlicher, wenn Rechnungswesen-System und interne Kontrolle wirksam funktionieren.
- Prüfungsnachweise, die der Abschlussprüfer direkt erlangt, sind verlässlicher als vom Unternehmen erlangte.

- Prüfungsnachweise in Form von Dokumenten und schriftlichen Erklärungen sind verlässlicher als mündliche Erklärungen (s. *PS 580 Erklärungen der Unternehmensleitung*).

16 Prüfungsnachweise sind schlüssiger, wenn sie einander entsprechen, obschon sie aus unterschiedlicher Quelle stammen oder unterschiedlicher Art sind. In solchen Fällen erlangt der Abschlussprüfer eine höhere Urteilssicherheit als bei Einzelbetrachtung der verschiedenen Prüfungsnachweise. Andernfalls (wenn sich Prüfungsnachweise aus unterschiedlicher Quelle nicht entsprechen) legt der Abschlussprüfer fest, welcher zusätzlichen Prüfungshandlungen es bedarf, damit der Widerspruch beseitigt wird.

17 Der Abschlussprüfer muss das Verhältnis zwischen den Kosten für die Erlangung eines bestimmten Prüfungsnachweises und dem Nutzen der erlangten Informationen in Betracht ziehen. Schwierigkeit und Kosten sind aber für sich genommen kein stichhaltiger Grund, um auf eine notwendige Prüfungshandlung zu verzichten.

18 Hat der Abschlussprüfer in Bezug auf eine wesentliche Aussage des Abschlusses erhebliche Zweifel, so versucht er, hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu erlangen, um die Zweifel auszuräumen. **Ist er hierzu nicht in der Lage, muss er ein eingeschränktes Prüfungsurteil abgeben, sofern er überhaupt ein Prüfungsurteil abgeben kann** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

Verfahren zur Erlangung von Prüfungsnachweisen

19 Der Abschlussprüfer erlangt Prüfungsnachweise durch eines oder mehrere der folgenden Verfahren: Einsichtnahme – Beobachtung – Befragung und Bestätigung – Berechnung – analytische Prüfungshandlungen. Der Zeitpunkt solcher Verfahren hängt zum Teil davon ab, wie lange der gesuchte Prüfungsnachweis verfügbar ist.

Einsichtnahme

20 Die Einsichtnahme besteht in der Überprüfung von Aufzeichnungen, Dokumenten oder physischen Vermögenswerten. Die Einsicht in Aufzeichnungen und Dokumente liefert Prüfungsnachweise mit unterschiedlichem Verlässlichkeitsgrad – in Abhängigkeit von Art und Quelle der Aufzeichnungen und Dokumente sowie der Wirksamkeit interner Kontrollen von deren Verarbeitung. Die drei Hauptarten dokumentarischer Prüfungsnachweise (mit unterschiedlichem Verlässlichkeitsgrad) sind:

(a) solche, die von Drittpersonen geschaffen worden sind und sich in deren Besitz befinden;
(b) solche, die von Drittpersonen geschaffen worden sind und sich im Besitz des Unternehmens befinden, und
(c) solche, die vom Unternehmen geschaffen worden sind und sich in dessen Besitz befinden.

Die Einsichtnahme physischer Vermögenswerte liefert verlässliche Prüfungsnachweise bezüglich deren Vorhandensein, aber nicht zwingend bezüglich deren Eigentum oder Wert.

Beobachtung

21 Die Beobachtung besteht darin, einen Prozess oder ein Verfahren anderer Personen in Augenschein zu nehmen. Z.B. kann der Abschlussprüfer die Aufnahme von Vorratsbeständen durch Mitarbeiter des Unternehmens oder die Ausführung interner Kontrollen, die keinen Prüfpfad hinterlassen, beobachten (s. *PS 501 Prüfungsnachweise – Zusätzliche Überlegungen bei bestimmten Positionen*).

Befragung und Bestätigung

22 Die Befragung besteht in der Einholung von Informationen bei Personen innerhalb oder ausserhalb des Unternehmens. Befragungen reichen von der formellen schriftlichen Anfrage bei Dritten bis zur informellen mündlichen Fragestellung an Personen im Unternehmen. Antworten auf Befragungen können dem Abschlussprüfer Informationen liefern, die er vorher nicht hatte oder die vorherige Prüfungsnachweise erhärten.

23 Eine Bestätigung besteht in der Antwort auf eine Befragung, durch die Informationen aus den buchhalterischen Aufzeichnungen erhärtet werden sollen. Z.B. ersucht der Abschlussprüfer üblicherweise Schuldner um direkte Bestätigung von Forderungen (s. *PS 505 Bestätigungen Dritter*).

Berechnung

24 Die Berechnung besteht in der Prüfung der rechnerischen Richtigkeit von Belegen und buchhalterischen Aufzeichnungen oder der Vornahme unabhängiger Berechnungen.

Analytische Prüfungshandlungen

25 Analytische Prüfungshandlungen bestehen in der Analyse wesentlicher Kennzahlen und Trends, einschliesslich der Untersuchung von Veränderungen und Relationen, die anderen relevanten Informationen widersprechen oder die von prognostizierten Beträgen abweichen (s. *PS 520 Analytische Prüfungshandlungen*).

Schweizer Prüfungsstandard: Prüfungsnachweise – Zusätzliche Überlegungen zu bestimmten Positionen (PS 501)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt in Ergänzung zu PS 500 Anleitungen für Prüfungsnachweise in den Bereichen Bestandesaufnahme von Vorräten, Befragung zu Rechtsstreitigkeiten, Bewertung und Offenlegung langfristiger Finanzanlagen und Segmentinformationen.	1-3
Anwesenheit bei der Bestandesaufnahme von Vorräten Die Bestände der Vorräte werden in der Regel mindestens einmal jährlich physisch aufgenommen. Sind sie für den Abschluss wesentlich, muss der Prüfer hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise zum Vorhandensein und Zustand erlangen, und zwar durch Anwesenheit bei der Bestandesaufnahme. Ist dies nicht möglich, hat er zu einem anderen Zeitpunkt eigene Bestandesaufnahmen durchzuführen. Ist dies nicht praktikabel, muss der Prüfer alternative Prüfungshandlungen vornehmen.	4-8
Der Prüfer analysiert die Inventurinstruktionen der Unternehmensleitung, beobachtet das Vorgehen der Mitarbeiter und nimmt selber probeweise Zählungen vor. Zusätzlich berücksichtigt er auch das Abgrenzungsverfahren am Inventurstichtag. Findet die Bestandesaufnahme nicht am Abschlussstichtag statt, untersucht der Prüfer die Verfahren zur Fortschreibung auf den Abschlussstichtag.	9-17
Bei Vorräten im Zugriffsbereich von Dritten wird üblicherweise eine Bestätigung verlangt.	18
Befragung zu Rechtsstreitigkeiten und -ansprüchen Wesentliche Rechtsstreitigkeiten und Rechtsansprüche gegen das Unternehmen sind im Abschluss offen zu legen und/oder es ist dafür eine Rückstellung zu bilden. Der Prüfer muss Prüfungshandlungen durchführen, um das Vorhandensein solcher Streitigkeiten oder Ansprüche festzustellen. Dazu gehören die Befragung der Unternehmensleitung, die Durchsicht von Verwaltungsratsprotokollen oder die Prüfung der Aufwandkonten.	31, 32
Stellt der Prüfer Rechtsstreitigkeiten oder -ansprüche fest oder hält er solche für möglich, muss er die direkte Kommunikation mit den Anwälten des Unternehmens suchen. Dies geschieht über schriftliche Anfragen (die vom Unternehmen abzufassen sind) oder bei besonders komplexen Sachverhalten zusätzlich auch durch Besprechungen.	33-36
Verweigert die Unternehmensleitung die Kontaktnahme mit dem Anwalt oder der Anwalt die Auskunft, liegt üblicherweise eine im Bericht des Prüfers offenzulegende Beschränkung des Prüfungsumfanges vor.	37 PS 700

Bewertung und Offenlegung langfristiger Finanzanlagen Sind die langfristigen Finanzanlagen für den Abschluss wesentlich, untersucht der Prüfer, ob die Gesellschaft sowohl beabsichtigt, als auch fähig ist, diese Finanzanlagen langfristig zu halten. Der entsprechende Wille wird in der Regel in der Vollständigkeitserklärung dokumentiert.	38–39A
Segmentinformationen Sind die im Abschluss offengelegten Segmentinformationen für den Abschluss wesentlich, muss der Prüfer hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise darüber erlangen. Er beurteilt die Segmentinformationen jedoch nur mit Bezug auf den Abschluss als Ganzes und ist nicht zu Prüfungshandlungen verpflichtet wie wenn er ein Urteil über die Segmentinformationen für sich allein abgeben würde.	42, 43
Die Prüfung der Segmentinformationen erfolgt üblicherweise durch analytische Prüfungshandlungen. Zudem bespricht der Prüfer die Grundlagen der Segmentinformationen mit der Unternehmensleitung und er beurteilt, ob diese Angaben mit dem anzuwendenden Regelwerk der Rechnungslegung übereinstimmen.	44, 45

Schweizer Prüfungsstandard: Prüfungsnachweise – Zusätzliche Überlegungen zu bestimmten Positionen (PS 501)

Einleitung 196
A Anwesenheit bei der Bestandsaufnahme von Vorräten 196
B Bestätigung von Forderungen (entfällt – Ziffer 19-30 ersetzt durch *PS 505 Bestätigungen Dritter*) 199
C Befragung zu Rechtsstreitigkeiten und -ansprüchen 199
D Bewertung und Offenlegung langfristiger Finanzanlagen 200
E Segmentinformationen 201

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISA 501 Audit Evidence – Additional Considerations for Specific Items* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen, welche *PS 500 Prüfungsnachweise* mit Bezug auf bestimmte Abschlussposten und offen zu legende Informationen ergänzen.

2 Die Grundsätze und Erläuterungen des vorliegenden PS helfen dem Abschlussprüfer bei Erlangung von Prüfungsnachweisen in Bezug auf die angesprochenen Abschlussposten und offen zu legenden Informationen.

3 Dieser PS umfasst verschiedene Teile, nämlich:
- A Anwesenheit bei der Bestandsaufnahme von Vorräten;
- B Bestätigung von Forderungen (entfällt – ersetzt durch *PS 505 Bestätigungen Dritter*);
- C Befragung zu Rechtsstreitigkeiten und Rechtsansprüchen;
- D Bewertung und Offenlegung langfristiger Finanzanlagen;
- E Segmentinformationen.

A Anwesenheit bei der Bestandsaufnahme von Vorräten

4 Die Unternehmensleitung gibt gewöhnlich Verfahren vor, wonach die Bestände der Vorräte mindestens einmal jährlich physisch aufgenommen werden – entweder als Grundlage der Abschlusserstellung oder als Vergewisserung über die Verlässlichkeit einer permanenten Inventur.

5 **Sind die Vorräte für den Abschluss wesentlich, muss der Abschlussprüfer hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise über deren Vorhandensein und Zustand erlangen, und zwar durch Anwesenheit bei der Bestandsaufnahme – ausser es ist nicht praktikabel.** Die Anwesenheit ermöglicht es dem Abschlussprüfer, die Bestände der Vorräte zu inspizieren, die Einhaltung der von der Unternehmensleitung vorgegebenen Verfahren zur Aufzeichnung und Kontrolle der Zählergebnisse zu beobachten sowie Prüfungsnachweise über die Verlässlichkeit der von der Unternehmensleitung vorgegebenen Verfahren zu erlangen.

6 **Ist es dem Abschlussprüfer nicht möglich, zum geplanten Zeitpunkt bei der Bestandsaufnahme der Vorräte anwesend zu sein, muss er zu einem anderen Zeitpunkt einige physische Bestandsaufnahmen selber durchführen oder beobachten und in der Zwischenzeit stattgefundene Transaktionen nötigenfalls gesondert prüfen.**

7 **Ist die Anwesenheit des Abschlussprüfers aus Gründen wie der Art oder des Lagerorts der Vorräte nicht praktikabel, muss er alternative Prüfungshandlungen in Betracht ziehen. Diese müssen hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise über Vorhandensein und Zustand liefern, woraus der Prüfer schliessen kann, dass er nicht über eine Beschränkung des Prüfungsumfangs berichten muss** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*). Z.B. kann die Dokumentation eines anschliessenden Verkaufs von – vor der Bestandsaufnahme erworbenen – Vorratsposten solche Prüfungsnachweise liefern.

8 Wenn der Abschlussprüfer die Anwesenheit bei der Bestandsaufnahme bzw. die alternativen Prüfungshandlungen plant, zieht er Folgendes in Betracht:

- Art des Rechnungswesen-Systems und der internen Kontrolle betreffend Vorräte.
- Inhärente, Kontroll- und Aufdeckungsrisiken sowie Wesentlichkeit von Vorräten.
- Ob für die Bestandsaufnahme angemessene Verfahren vorgegeben und korrekte Anweisungen abgegeben werden.
- Zeitpunkt der Bestandsaufnahme.
- Lagerorte der Vorräte.
- Ob ein Experte beizuziehen ist (s. *PS 620 Verwendung der Arbeiten eines Experten*).

9 Werden die Bestandsmengen durch physische Aufnahme ermittelt und ist der Abschlussprüfer bei einer solchen anwesend oder unterhält das Unternehmen eine permanente Inventur und ist der Abschlussprüfer mindestens einmal jährlich bei einer Bestandsaufnahme anwesend, so beobachtet dieser üblicherweise die Aufnahmeverfahren und nimmt probeweise selber Zählungen vor.

10 Setzt das Unternehmen Verfahren ein, um die Bestandsmengen zu schätzen (z.B. mengenmässige Schätzung einer Kohlehalde), muss sich der Abschlussprüfer von der Angemessenheit dieser Verfahren überzeugen.

11 Lagern die Vorräte an verschiedenen Orten, überlegt der Abschlussprüfer, an welchen Orten seine Anwesenheit zweckmässig ist. Er zieht dabei die Wesentlichkeit der Vorräte sowie die Einschätzung von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko an den verschiedenen Lagerorten in Betracht.

12 Der Abschlussprüfer sieht die Instruktionen der Unternehmensleitung kritisch durch bezüglich:
(a) Anwendung interner Kontrollen (z.B. Zusammentragen der Aufnahmeblätter, Verzeichnen nicht verwendeter Formulare sowie Verfahren der Zählung und Nachzählung);
(b) genaue Feststellung des Grades der Fertigstellung von Aufträgen in Arbeit sowie von langsam umschlagenden, veralteten oder schadhaften Vorratspositionen und von Vorräten im Eigentum Dritter (z.B. solchen in Konsignation);
(c) angemessene Vorkehrungen betreffend Vorratsbewegungen zwischen verschiedenen Lagerorten sowie Ab- und Zugängen von Vorräten unmittelbar vor und nach dem Stichtag der Bestandsaufnahme.

13 Zur Sicherheit, dass von der Unternehmensleitung vorgegebene Verfahren angemessen implementiert werden, beobachtet der Abschlussprüfer das Vorgehen der Mitarbeiter und nimmt probeweise Zählungen vor. Bei solchen Zählungen prüft er sowohl die Vollständigkeit als auch die Genauigkeit der Aufzeichnungen. Er wählt aus diesen Aufzeichnungen Posten aus und verfolgt deren Weg bis zum physischen Bestand; umgekehrt wählt er aus dem physischen Bestand Posten aus und verfolgt deren Weg in die Aufzeichnungen. Er entscheidet, inwieweit er Kopien solcher Aufzeichnungen für künftige Prüfungshandlungen und Vergleiche in seine Dokumentation aufnehmen muss.

14 Der Abschlussprüfer berücksichtigt auch Abgrenzungsverfahren, einschliesslich Details der Vorratsbewegungen unmittelbar vor und nach der Bestandsaufnahme, damit später die buchhalterische Erfassung solcher Bewegungen geprüft werden kann.

15 Unter Umständen findet die physische Bestandsaufnahme aus praktischen Gründen zu einem anderen Zeitpunkt als dem Bilanzstichtag statt. Für Zwecke der Abschlussprüfung ist dies gewöhnlich nur dann angemessen, wenn das Kontrollrisiko geringer als hoch eingeschätzt wird (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*). Der Abschlussprüfer wird dann mittels angemessener Prüfungshandlungen einschätzen, ob Änderungen des Vorratsbestands zwischen Aufnahmezeitpunkt und Bilanzstichtag korrekt aufgezeichnet werden.

16 Bedient sich das Unternehmen zur Ermittlung des Endbestands einer permanenten Inventur, schätzt der Abschlussprüfer mittels zusätzlicher Prüfungshandlungen ein, ob die Gründe für allfällige wesentliche Differenzen zwischen der physischen Aufnahme und den Aufzeichnungen der permanenten Inventur abgeklärt und die Aufzeichnungen entsprechend korrigiert werden.

17 Der Abschlussprüfer prüft das definitive Inventar der Vorräte, um einzuschätzen, ob es die tatsächliche Bestandsaufnahme korrekt wiedergibt.

18 Befinden sich Vorräte im Zugriffsbereich einer Drittpartei, erlangt der Abschlussprüfer üblicherweise direkt von der Drittpartei eine Bestätigung (s. *PS 505 Bestätigungen Dritter*) über Mengen und Zustand der für Rechnung des Unternehmens gehaltenen Vorräte. Je nach Wesentlichkeit dieser Vorräte zieht der Prüfer zudem Folgendes in Betracht.

- Integrität und Unabhängigkeit des Dritten.
- Beobachtung der Bestandsaufnahme oder Beauftragung eines anderen Wirtschaftsprüfers mit der Beobachtung.
- Beschaffung des Berichts eines anderen Wirtschaftsprüfers über die Angemessenheit von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle des Dritten, um sicher zu stellen, dass die Vorräte physisch korrekt aufgenommen und angemessen gesichert sind.
- Einsichtnahme in die Dokumentation zu Vorräten, die bei Dritten lagern (z.B. Empfangsscheine), oder – falls solche Vorräte als Sicherheit hingegeben worden sind – Erlangung einer entsprechenden Bestätigung Dritter.

B Bestätigung von Forderungen (entfällt – Ziffer 19-30 ersetzt durch *PS 505 Bestätigungen Dritter*)

C Befragung zu Rechtsstreitigkeiten und -ansprüchen

31 Rechtsstreitigkeiten und -ansprüche können eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss haben, weshalb es sein kann, dass sie im Abschluss offen gelegt und/oder für sie eine Rückstellung gebildet werden muss.

32 **Der Abschlussprüfer muss Prüfungshandlungen durchführen, um gegebenenfalls Kenntnis von Rechtsstreitigkeiten und von Rechtsansprüchen gegen das Unternehmen zu erlangen.** Zu solchen Prüfungshandlungen gehören:

- Angemessene Befragung – einschliesslich Erlangung von Erklärungen – der Unternehmensleitung (s. *PS 580 Erklärungen der Unternehmensleitung*).
- Durchsicht der Protokolle des Verwaltungsrates (bzw. obersten Organs für die Leitung und Überwachung) sowie der Korrespondenz mit den Rechtsberatern des Unternehmens.
- Prüfung der Aufwandkonten für Rechtsberatung.
- Verwendung von Informationen über das Unternehmen (s. *PS 310 Kenntnis der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens*).

33 **Hat der Abschlussprüfer Rechtsstreitigkeiten oder -ansprüche festgestellt oder hält er solche für möglich, sucht er die direkte Kommunikation mit den Rechtsberatern des Unternehmens.** Diese dient zur Erlangung hinreichender und angemessener Prüfungsnachweise darüber, ob womöglich wesentliche Rechtsstreitigkeiten und -ansprüche bekannt sind und ob die Unternehmensleitung die Kosten und anderweitigen finanziellen Auswirkungen verlässlich geschätzt hat.

34 **Im Schreiben, das von der Unternehmensleitung abzufassen und vom Abschlussprüfer zu versenden ist, muss der Rechtsberater ersucht werden, sich mit dem Abschlussprüfer direkt in Verbindung zu setzen.** Erscheint es unwahrscheinlich, dass der Rechtsberater auf eine allgemeine Anfrage antwortet, muss das Schreiben gewöhnlich Folgendes beinhalten:

- Aufstellung der Rechtsstreitigkeiten und -ansprüche.
- Beurteilung des Ausgangs sowie Schätzung der Kosten und anderweitigen finanziellen Auswirkungen durch die Unternehmensleitung.
- Ersuchen an den Rechtsberater, die Angemessenheit der Beurteilung durch die Unternehmensleitung zu bestätigen und dem Prüfer zusätzliche Informationen zu liefern, falls der Rechtsberater die Aufstellung als unvollständig oder unrichtig erachtet.

35 Der Abschlussprüfer berücksichtigt den Stand von Rechtsangelegenheiten bis zum Datum seines Berichts (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*). Unter Umständen muss er dazu von den Rechtsberatern aktualisierte Informationen erlangen.

36 Unter bestimmten Umständen (z.B. bei einem komplexen Sachverhalt oder bei Unstimmigkeiten zwischen Unternehmensleitung und Rechtsberater) kann es notwendig sein, dass der Abschlussprüfer mit dem Rechtsberater den wahrscheinlichen Ausgang von Rechtsstreitigkeiten oder -ansprüchen bespricht. Solche Besprechungen finden mit dem Einverständnis – und nach Möglichkeit im Beisein – eines Vertreters der Unternehmensleitung statt.

37 Verweigert die Unternehmensleitung ihr Einverständnis zur Kommunikation des Abschlussprüfers mit den Rechtsberatern des Unternehmens, stellt dies eine Beschränkung des Prüfungsumfangs dar, die üblicherweise eine Einschränkung des Prüfungsurteils oder die Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils nach sich zieht (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*). Weigert sich ein Rechtsberater, Fragen des Abschlussprüfers angemessen zu beantworten und ist dieser nicht in der Lage, mit alternativen Prüfungshandlungen hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu erlangen, so erwägt er, ob eine Beschränkung des Prüfungsumfangs vorliegt – mit der erwähnten Konsequenz für den Bericht.

D Bewertung und Offenlegung langfristiger Finanzanlagen

38 **Sind langfristige Finanzanlagen vorhanden und für den Abschluss wesentlich, muss der Abschlussprüfer hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise über deren Bilanzierung, Bewertung, Darstellung und Offenlegung erlangen** (s. *PS 500 Prüfungsnachweise*).

39 Zu den Prüfungshandlungen betreffend langfristige Finanzanlagen gehört üblicherweise die Erlangung von Prüfungsnachweisen darüber, ob das Unternehmen dazu fähig ist, diese Finanzanlagen langfristig zu halten. Sodann gehören dazu Besprechungen und eine schriftliche Erklärung der Unternehmensleitung darüber, ob das Unternehmen auch beabsichtigt, diese Finanzanlagen langfristig zu halten.

39A Die schriftliche Erklärung ist üblicherweise Bestandteil der Vollständigkeitserklärung (s. *PS 580 Erklärungen der Unternehmensleitung*).

40 Andere Prüfungshandlungen beinhalten üblicherweise die Berücksichtigung entsprechender Abschlüsse sowie weiterer Informationen, die Hinweise auf den Wert der Finanzanlagen liefern (z.B. Kursnotierungen), und deren Vergleich mit dem Bilanzwert, und zwar bis zum Datum des Berichts des Abschlussprüfers.

41 Liegen diese Werte unter dem Bilanzwert, beurteilt der Abschlussprüfer, ob eine Wertberichtigung erforderlich ist. Ist die Realisierbarkeit des Bilanzwerts unsicher, beurteilt der Abschlussprüfer, ob Wertberichtigungen und/oder Offenlegung angemessen sind.

E Segmentinformationen

42 **Sind Segmentinformationen für den Abschluss wesentlich, muss der Abschlussprüfer hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise darüber erlangen, ob diese in Übereinstimmung mit dem im Abschluss angegebenen Regelwerk der Rechnungslegung** (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*) **offen gelegt sind.**

43 Der Abschlussprüfer beurteilt die Segmentinformationen mit Bezug auf den Abschluss als Ganzes: Er ist gewöhnlich nicht zu Prüfungshandlungen verpflichtet, wie sie erforderlich wären, wenn er ein Urteil über die Segmentinformationen für sich allein abgeben würde. Er berücksichtigt aber, dass zum Konzept der Wesentlichkeit sowohl quantitative als auch qualitative Gesichtspunkte gehören (s. *PS 320 Wesentlichkeit bei der Abschlussprüfung*).

44 Die Prüfungshandlungen betreffend Segmentinformationen umfassen üblicherweise analytische Prüfungshandlungen sowie andere, den jeweiligen Umständen angemessene Prüfungshandlungen.

45 Der Abschlussprüfer bespricht die den Segmentinformationen zugrunde liegenden Methoden mit der Unternehmensleitung. Sodann beurteilt er, ob diese Methoden mit dem anzuwendenden Regelwerk der Rechnungslegung übereinstimmen und prüft ihre Anwendung. Er zieht namentlich folgende Informationen in Betracht: Umsatzerlöse – Transfers und Belastungen der Segmente untereinander – Elimination der intersegmentären Beträge – Vergleiche mit Budgets und anderen voraussichtlichen Ergebnissen (z.B. Betriebsergebnis als Prozentsatz der Umsatzerlöse) – Zuordnung von Aktiven und von Aufwendungen zu den verschiedenen Segmenten. Dabei beurteilt er auch die Stetigkeit gegenüber Vorperioden und die Angemessenheit der Offenlegung bezüglich allfälliger Änderungen.

Schweizer Prüfungsstandard: Bestätigungen Dritter (PS 505)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Beim Entscheid, ob Bestätigungen Dritter notwendig sind, berücksichtigt der Prüfer die Wesentlichkeit der Position, seine Einschätzung des Prüfungsrisikos sowie mögliche Prüfungsnachweise aus anderen Prüfungshandlungen.	1-3
Das Einholen von Bestätigungen Dritter ist ein Vorgang, bei dem ein Dritter eine Anfrage nach Informationen über einen bestimmten Posten des Abschlusses direkt beantwortet. Bestätigungen sind aber nicht auf Salden beschränkt, sondern können auch andere Informationen enthalten (Beispiele in Ziffer 5).	4-6
Zusammenhang zwischen Bestätigung Dritter und der Einschätzung von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko Art und Umfang von ergebnisorientierten Prüfungshandlungen wie Bestätigungen Dritter hängen von der Einschätzung des inhärenten und des Kontrollrisikos ab (s. "Einstiegshilfe" PS 400 zu den Bestandteilen des Prüfungsrisikos), wobei auch bei tiefem Risiko nicht vollständig auf ergebnisorientierte Prüfungshandlungen verzichtet werden kann. Wird das inhärente Risiko und das Kontrollrisikos als hoch eingeschätzt, können Bestätigungen ein wirksames Verfahren sein, um hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu erlangen.	7-11
Aussagen, die Gegenstand von Bestätigungen Dritter sind Bestätigungen Dritter liefern in aller Regel einen gewichtigen Nachweis über das Vorhandensein von Salden, Rechten und Pflichten oder der periodengerechten Erfassung. Für Fragen der Bewertung hingegen sind meistens andere Prüfungshandlungen in Betracht zu ziehen.	12-16
Gestaltung der Bestätigungsanfrage Der Prüfer richtet die Formulierung der Bestätigungsanfrage so gut wie möglich auf das jeweilige Prüfungsziel aus. Dabei berücksichtigt er die Erfahrung aus Vorjahren und schliesst in der Anfrage diejenigen Informationen ein, welche die Rücklaufquote erhöhen. Bestätigungsanfragen enthalten üblicherweise eine Ermächtigung des Unternehmens an den Adressaten zur Bekanntgabe des angefragten Tatbestands.	17-19
Verwendung von Positiv- und Negativbestätigungen Der Prüfer kann positive oder negative Bestätigungsanfragen oder eine Kombination beider verwenden. Bei einer positiven Bestätigung wird der Adressat ersucht, in jedem Fall zu antworten, wogegen er bei einer negativen Bestätigung nur bei Nichtzustimmung antworten muss. Da negative Bestätigungsanfragen eine geringere Nachweiswirkung haben, sind sie nur in bestimmten Situationen zu empfehlen (Beispiele in Ziffer 23).	20-24

Widerstand der Unternehmensleitung Ersucht die Unternehmensleitung den Prüfer von einer Bestätigung Dritter abzusehen, so hat dieser die Situation mit einer professionell kritischen Grundhaltung zu beurteilen. Sind die Gründe unverständlich, überlegt der Prüfer, ob dies ein Indiz für eine deliktische Handlung sein könnte; er plant überdies alternative Prüfungshandlungen, um hinreichende genügende Prüfungsnachweise zu erhalten. Des Weiteren ist zu erwägen, ob und inwieweit sich aus dieser Beschränkung des Prüfungsumfangs Auswirkungen bei der Berichterstattung ergeben.	25-27 PS 700
Besonderheiten der Adressaten Bei der Auswahl der Adressaten berücksichtigt der Prüfer deren Sachkunde, Unabhängigkeit und Auskunftsbefugnis sowie die Möglichkeit, dass diese Dritten geneigt sein könnten, eine unkorrekte Antwort zu geben.	28, 29
Bestätigungsprozess Der Prüfer muss bei Bestätigungsaktionen den Prozess der Auswahl, der Erstellung und des Versandes so überwachen, dass die Ergebnisse nicht durch Abfangen oder Ändern der Anfragen oder Antworten verfälscht werden können. Erhält er auf positive Anfragen keine Antwort, versucht er üblicherweise mit einer zweiten Anfrage zu einer Antwort zu kommen. Gelingt dies nicht, nimmt er alternative Prüfungshandlungen vor wie das Überprüfen von Zahlungen, Korrespondenz oder anderer Dokumente.	30-33
Kommt der Prüfer nach dem Bestätigungsprozess zum Schluss, dass keine hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise vorliegen, muss er zusätzliche Prüfungshandlungen vornehmen. Der Prüfer zieht bei seiner Beurteilung auch die Gründe und die Häufigkeit von Abweichungen in den Bestätigungen in Betracht.	34, 35
Bestätigungen vor dem Abschlussstichtag Aus praktischen Gründen kann der Prüfer unter Berücksichtigung des inhärenten Risikos und des Kontrollrisikos entscheiden, die Bestätigungen auf einen Zeitpunkt vor dem Abschlussstichtag zu legen. Wie bei allen anderen vorgezogenen Arbeiten zieht der Prüfer in Betracht, ob es für das restliche Geschäftsjahr weiterer Prüfungsnachweise bedarf.	37

Schweizer Prüfungsstandard: Bestätigungen Dritter (PS 505)

Einleitung 204
Zusammenhang zwischen Bestätigungen Dritter und der Einschätzung von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko 206
Aussagen, die Gegenstand von Bestätigungen Dritter sind 207
Gestaltung der Bestätigungsanfrage 207
Verwendung von Positiv- und Negativbestätigungen 208
Ersuchen der Unternehmensleitung 209
Besonderheiten der Adressaten 209
Bestätigungsprozess 210
Beurteilung der Ergebnisse des Bestätigungsprozesses 212
Bestätigungen vor dem Bilanzstichtag 212

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISA 505 External Confirmations* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zur Verwendung von Bestätigungen Dritter zwecks Erlangung von Prüfungsnachweisen bei der Abschlussprüfung.

2 **Der Abschlussprüfer muss entscheiden, ob Bestätigungen Dritter notwendig sind, um zu bestimmten Aussagen im Abschluss hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu erlangen. Bei diesem Entscheid zieht der Prüfer Folgendes in Betracht: die Wesentlichkeit** (s. *PS 320 Wesentlichkeit bei der Abschlussprüfung*), **die Einschätzung von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko** (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*) **sowie, inwieweit Prüfungsnachweise aus anderen geplanten Prüfungshandlungen das Prüfungsrisiko mit Bezug auf bestimmte Aussagen auf ein akzeptables Niveau verringern können.**

3 *PS 500 Prüfungsnachweise* hält fest, dass Quelle und Art von Prüfungsnachweisen deren Verlässlichkeit beeinflussen. Er weist darauf hin, dass Prüfungsnachweise aus externer Quelle im Allgemeinen verlässlicher sind als interne und dass schriftliche Prüfungsnachweise verlässlicher sind als mündliche. Demnach können Prüfungsnachweise in Form schriftlicher Antworten auf Bestätigungsanfragen – für sich allein oder zusammen mit Prüfungsnachweisen aus anderen Prü-

fungshandlungen – dazu dienen, das Prüfungsrisiko mit Bezug auf die entsprechenden Aussagen im Abschluss auf ein akzeptables Niveau zu verringern. Gemeint sind Antworten, die dem Abschlussprüfer direkt zugehen, und zwar von dem betreffenden Unternehmen nicht nahe stehenden Dritten.

4 "Bestätigung Dritter" ist ein Prozess zur Erlangung und Beurteilung von Prüfungsnachweisen, wobei ein Dritter eine Anfrage nach Informationen über eine bestimmte Position des Abschlusses direkt beantwortet. Beim Entscheid, in welchem Umfang externe Bestätigungen zu verwenden sind, berücksichtigt der Abschlussprüfer die Besonderheiten des Umfeldes der Unternehmenstätigkeit (s. *PS 310 Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens*) sowie die Reaktion möglicher Adressaten auf direkte Bestätigungsanfragen.

5 Bestätigungen Dritter werden im Zusammenhang mit Abschlusspositionen und deren Bestandteilen häufig verwendet; ihr Anwendungsbereich ist aber nicht darauf beschränkt. Z.B. kann der Prüfer auch um Bestätigung von Vertragsbedingungen oder von Transaktionen durch Dritte ersuchen. Die Bestätigungsanfrage ist so angelegt, dass nach Änderungen von Vereinbarungen gefragt wird und, wenn solche bestätigt werden, welches im Einzelnen die relevanten Änderungen sind. Andere Fälle, wo Bestätigungen Dritter verwendet werden können, sind z.B.:

- Banksalden und andere Informationen von Banken.
- Forderungssalden aller Art.
- Vorräte, die sich bei Dritten in Freilagern oder in Konsignation befinden.
- Eigentumsurkunden, die zur Aufbewahrung oder als Sicherheit bei Anwälten oder Kreditgebern deponiert sind.
- Wertschriften, die von Händlern gekauft, aber bis zum Bilanzstichtag nicht physisch geliefert worden sind.
- Darlehen von Kreditgebern.
- Verbindlichkeitssalden (einschliesslich Eventualverbindlichkeiten).
- Derivative Finanzinstrumente.

6 Die Verlässlichkeit der durch Bestätigung Dritter erlangten Prüfungsnachweise hängt unter anderem davon ab, ob der Abschlussprüfer bei der Gestaltung (Ziffer 17 ff.), beim Prozess (Ziffer 30 ff.) und bei der Beurteilung der Ergebnisse der Bestätigungsanfrage (Ziffer 36) angemessen verfährt. Die Verlässlichkeit von Bestätigungen hängt unter anderem ab von der Kontrolle ausgehender Anfragen und eingehender Antworten durch den Prüfer, den Besonderheiten der Adressaten sowie allfälligen Einschränkungen in den Antworten oder seitens der Unternehmensleitung.

Zusammenhang zwischen Bestätigungen Dritter und der Einschätzung von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko

7 *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle* behandelt das Prüfungsrisiko und den Zusammenhang seiner Bestandteile (inhärentes Risiko, Kontrollrisiko und Aufdeckungsrisiko). Er zeigt den Prozess auf, wie inhärentes Risiko und Kontrollrisiko eingeschätzt werden und wie Art, Zeitpunkt und Umfang ergebnisorientierter Prüfungshandlungen mit dem Ziel geplant werden, das Aufdeckungsrisiko – und damit das Prüfungsrisiko – auf ein akzeptables Niveau zu verringern.

8 *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle* zeigt auch auf, dass Art und Umfang von Prüfungsnachweisen, die durch ergebnisorientierte Prüfungshandlungen zu erlangen sind, von der Einschätzung des inhärenten Risikos und des Kontrollrisikos abhängen und diese Einschätzung nicht so tief sein kann, dass es keinerlei ergebnisorientierter Prüfungshandlungen mehr bedarf. Zu diesen Prüfungshandlungen kann auch die Verwendung von Bestätigungen Dritter für bestimmte Aussagen im Abschluss gehören.

9 *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle,* Ziffer 47, zeigt auf, dass der Abschlussprüfer umso mehr Prüfungsnachweise durch ergebnisorientierte Prüfungshandlungen erlangen muss, je höher die Einschätzung von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko ist. Steigt diese Einschätzung, plant der Prüfer folglich ergebnisorientierte Prüfungshandlungen, um mehr oder schlüssigere Prüfungsnachweise über eine Aussage im Abschluss zu erlangen. In diesen Fällen können Bestätigungen ein wirksames Verfahren sein, um hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu erlangen.

10 Je tiefer die Einschätzung von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko, desto weniger Sicherheit muss der Abschlussprüfer durch ergebnisorientierte Prüfungshandlungen erlangen, um sich über eine Aussage im Abschluss ein Urteil zu bilden. Z.B. kann ein Unternehmen ein Darlehen nach einem Plan zurückzahlen, dessen Übereinstimmung mit den vertraglichen Vereinbarungen der Prüfer in Vorjahren geprüft hat. Deuten die weiteren Arbeiten des Prüfers (einschliesslich verfahrensorientierter Prüfungshandlungen, wo nötig) darauf hin, dass die Darlehensbedingungen unverändert gelten und das Niveau von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko bezüglich des restlichen Darlehensbetrags als tief einzuschätzen ist, so kann der Prüfer die ergebnisorientierten Prüfungshandlungen auf die Zahlungen beschränken (anstatt den Kreditgeber erneut um eine direkte Bestätigung des Saldos zu ersuchen).

11 Ungewöhnliche oder komplexe Transaktionen können ein höheres inhärentes Risiko oder Kontrollrisiko aufweisen als routinemässige Transaktionen. Hat das Unternehmen eine ungewöhnliche oder komplexe Transaktion getätigt, deren inhärentes Risiko und Kontrollrisiko der Abschlussprüfer als hoch einschätzt, so erwägt der Prüfer, über die Prüfung der beim Unternehmen befindlichen Dokumentation hinaus die Gegenparteien um eine Bestätigung der Vereinbarungen zu ersuchen.

Aussagen, die Gegenstand von Bestätigungen Dritter sind

12 *PS 500 Prüfungsnachweise* kategorisiert die im Abschluss enthaltenen Aussagen der Unternehmensleitung in "Vorhandensein", "Rechte bzw. Verpflichtungen", "Ereignis", "Vollständigkeit", "Bewertung", "Erfassung und Periodenabgrenzung" sowie "Darstellung und Offenlegung". Bestätigungen Dritter können wohl Prüfungsnachweise mit Bezug auf diese Aussagen liefern; ihre Eignung für relevante Prüfungsnachweise ist aber von Aussage zu Aussage unterschiedlich.

13 Die Bestätigung einer Forderung durch einen Dritten liefert einen gewichtigen Nachweis über deren Vorhandensein zu einem bestimmten Zeitpunkt. Zudem liefert sie einen Nachweis über die periodengerechte Erfassung der Forderung. Jedoch liefert sie gewöhnlich nicht alle erforderlichen Nachweise über die Bewertung: Es ist nicht praktikabel, den Schuldner um Bestätigung detaillierter Angaben über seine Zahlungsfähigkeit zu ersuchen.

14 Gleichermassen liefert die Bestätigung Dritter bei Vorräten, die sich in Konsignation befinden, einen gewichtigen Nachweis über das "Vorhandensein" und die "Rechte bzw. Verpflichtungen", unter Umständen aber keinen hinreichenden Nachweis über die "Bewertung".

15 Die Relevanz von Bestätigungen Dritter für die Prüfung einer bestimmten Aussage im Abschluss wird auch von der Zielsetzung beeinflusst, mit welcher der Abschlussprüfer die zu bestätigenden Informationen auswählt. Z.B. muss dieser im Rahmen der Prüfung der Vollständigkeit von Verbindlichkeiten Nachweise darüber erlangen, dass keine wesentliche Verbindlichkeit unerfasst geblieben ist. Mit Blick auf die Aufdeckung solcher Verbindlichkeiten ist es gewöhnlich effektiver, den wichtigsten Lieferanten eines Unternehmens – auch wenn die Buchhaltung am Bilanzstichtag keine Verbindlichkeit ausweist – Bestätigungsanfragen zu senden mit der Aufforderung zur Übermittlung ihrer Kontoauszüge direkt an den Abschlussprüfer, als aus den grösseren Salden der Kreditorenbuchhaltung Gegenparteien für Bestätigungen auszuwählen.

16 Soweit durch Bestätigungen keine geeigneten Nachweise für Aussagen im Abschluss erlangt werden können, zieht der Abschlussprüfer als Ergänzung oder an Stelle von Bestätigungen andere Prüfungshandlungen in Betracht.

Gestaltung der Bestätigungsanfrage

17 **Der Abschlussprüfer muss Bestätigungsanfragen so gut wie möglich auf das spezifische Prüfungsziel ausrichten.** Bei der Gestaltung der Anfrage berücksichtigt er die damit abzudeckenden Aussagen im Abschluss sowie die Faktoren, welche die Verlässlichkeit der Bestätigungen vermutlich beeinflussen. Faktoren wie etwa die Form der Bestätigungsanfrage, die Erfahrung aus Vorperioden oder aus ähnlichen Mandaten, die Art zu bestätigender Informationen sowie die Adressaten der Anfrage beeinflussen deren Gestaltung, weil sie sich auf die Verlässlichkeit der durch Bestätigungen erlangten Prüfungsnachweise auswirken.

18 Bei der Gestaltung der Anfrage überlegt der Abschlussprüfer, welche Art von Informationen die Adressaten ohne Weiteres bestätigen können, da dies einen Einfluss auf die Rücklaufquote und die Art der erlangten Nachweise haben kann. Z.B. können die Rechnungswesen-Systeme bestimmter Adressaten eher die Bestätigung einzelner Transaktionen unterstützen als die Bestätigung von Gesamtsalden. Unter Umständen sind Adressaten nicht in der Lage, bestimmte Arten von Informationen zu bestätigen wie etwa den Forderungssaldo insgesamt, wohl aber einzelne, im Gesamtsaldo enthaltene Rechnungsbeträge.

19 Bestätigungsanfragen enthalten üblicherweise eine Ermächtigung des Adressaten durch die Unternehmensleitung, die Informationen dem Abschlussprüfer bekannt zu geben. Adressaten sind unter Umständen eher bereit, zu antworten, wenn eine solche Ermächtigung beiliegt, und können in manchen Fällen nicht antworten, wenn sie nicht beiliegt.

Verwendung von Positiv- und Negativbestätigungen

20 Der Abschlussprüfer kann positive oder negative Bestätigungsanfragen oder eine Kombination aus beidem verwenden.

21 Bei einer positiven Bestätigungsanfrage ersucht der Abschlussprüfer den Adressaten, auf jeden Fall zu antworten. In der Antwort bringt dieser, je nach Ersuchen, seine Zustimmung zu den in der Anfrage enthaltenen Informationen zum Ausdruck oder er trägt die entsprechenden Informationen selber ein. Von der Antwort auf eine positive Bestätigungsanfrage wird üblicherweise angenommen, dass sie verlässliche Prüfungsnachweise liefert. Allerdings besteht das Risiko, dass ein Adressat die Anfrage beantwortet, ohne sich vergewissert zu haben, dass die Informationen korrekt sind. Der Prüfer ist gewöhnlich nicht in der Lage, dies aufzudecken. Er kann dieses Risiko aber verringern, indem er positive Bestätigungsanfragen verwendet, die den Betrag (bzw. die sonstige Information) nicht bereits enthalten, sondern es dem Adressaten überlassen, die relevanten Informationen einzutragen. Andererseits kann diese Art von Blanko-Anfrage tiefere Rücklaufquoten nach sich ziehen, weil sie den Adressaten eine Mehrarbeit abverlangt.

22 Bei einer negativen Bestätigungsanfrage ersucht der Abschlussprüfer den Adressaten, nur dann zu antworten, wenn er den in der Anfrage enthaltenen Informationen nicht zustimmt. Wo der Prüfer auf eine solche Anfrage keine Antwort erhält, ist er sich allerdings bewusst, dass kein ausdrücklicher Nachweis vorliegt, dass Adressaten die Anfrage bekommen und sich vergewissert haben, dass die darin enthaltenen Informationen korrekt sind. Negative Bestätigungsanfragen liefern deshalb gewöhnlich weniger verlässliche Prüfungsnachweise als positive. Aus diesem Grund zieht der Prüfer andere ergebnisorientierte Prüfungshandlungen in Betracht, welche die Negativbestätigungen ergänzen.

23 Negative Bestätigungsanfragen können das Prüfungsrisiko auf ein akzeptables Niveau verringern, wenn
   (a) die Einschätzung des inhärenten Risikos und des Kontrollrisikos tief ist;
   (b) eine Vielzahl kleiner Salden vorliegt;
   (c) keine wesentliche Anzahl Fehlaussagen erwartet wird und
   (d) der Abschlussprüfer davon ausgehen kann, dass die Adressaten diese Anfrage zur Kenntnis nehmen werden.

24 Eine Kombination aus Positiv- und Negativbestätigungen kann ebenfalls in Frage kommen. Enthält z.B. der Gesamtsaldo der Forderungen eine geringe Zahl von grossen und eine Vielzahl von kleinen Salden, kann der Abschlussprüfer entscheiden, dass für alle grossen Salden (oder eine Stichprobe der grossen Salden) eine positive Bestätigungsanfrage und für eine Stichprobe der kleinen Salden eine negative Bestätigungsanfrage angemessen ist.

Ersuchen der Unternehmensleitung

25 **Will der Abschlussprüfer für bestimmte Salden oder andere Informationen Bestätigungen Dritter verwenden und ersucht ihn die Unternehmensleitung, hiervon abzusehen, muss er beurteilen, ob es für das Ersuchen der Unternehmensleitung stichhaltige Gründe gibt. Gegebenenfalls muss er Nachweise erlangen, welche die Stichhaltigkeit stützen. Akzeptiert der Prüfer das Ersuchen mit Bezug auf einen bestimmten Sachverhalt, muss er alternative Prüfungshandlungen planen, um über diesen Sachverhalt hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu erlangen.**

26 **Akzeptiert der Abschlussprüfer die Gründe des Ersuchens der Unternehmensleitung nicht und wird er an der Bestätigungsanfrage gehindert, liegt eine Beschränkung des Prüfungsumfangs vor. Der Prüfer muss beurteilen, wie sich diese auf den Bericht auswirkt** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

27 Der Abschlussprüfer beurteilt die Gründe der Unternehmensleitung mit einer professionell kritischen Grundhaltung und fragt sich, ob ihr Ersuchen Rückschlüsse auf die Integrität nahe legt. Er überlegt sich, ob es ein Hinweis auf mögliche deliktische Handlungen oder Fehlaussagen ist. Kommt der Prüfer zu diesem Schluss, befolgt er *PS 240 Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers*. Er überlegt sich ferner, ob die alternativen Prüfungshandlungen (Ziffer 16) diesbezüglich hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise liefern.

Besonderheiten der Adressaten

28 Die Verlässlichkeit von Prüfungsnachweisen aufgrund von Bestätigungen wird beeinflusst durch die Sachkunde des Adressaten, dessen Unabhängigkeit, dessen Auskunftsbefugnis, dessen Kenntnis des zu bestätigenden Sachverhalts und dessen Objektivität. Der Abschlussprüfer stellt deshalb nach Möglichkeit sicher, dass die Bestätigungsanfrage an eine geeignete Person gerichtet wird. Soll z.B. bestä-

tigt werden, dass auf eine vertragliche Bedingung für ein langfristiges Darlehen verzichtet wurde, richtet der Prüfer die Anfrage an einen Mitarbeiter des Darlehensgebers, der Kenntnis von dem Verzicht hat und befugt ist, darüber zu informieren.

29 Der Abschlussprüfer schätzt auch ein, ob es Adressaten gibt, die nicht objektiv oder nicht unverfälscht auf eine Bestätigungsanfrage antworten: Ihm können nämlich Informationen über die Sachkunde des Adressaten oder dessen Kenntnisstand, Motive, Fähigkeit zu antworten oder Bereitschaft zu antworten bekannt werden. Er beurteilt, wie sich dies auf die Gestaltung der Bestätigungsanfrage und die Beurteilung der Ergebnisse (einschliesslich des Erfordernisses zusätzlicher Prüfungshandlungen) auswirkt. Er beurteilt auch, ob die Annahme hinreichend begründet ist, dass die Bestätigungsanfrage einer Person zugeht, von welcher der Prüfer eine Antwort erwarten kann, die hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise liefert. Z.B. kann der Prüfer feststellen, dass am Jahresende ungewöhnliche Transaktionen stattgefunden haben, deren Gegenpartei ein vom Unternehmen wirtschaftlich abhängiger Dritter ist. In solchen Fällen überlegt er sich, ob der Dritte motiviert sein könnte, eine unzutreffende Antwort zu geben.

Bestätigungsprozess

30 **Bei Bestätigungsanfragen muss der Abschlussprüfer die Kontrolle über den Prozess der Auswahl von Adressaten, der Erstellung und des Versands von Anfragen sowie der Beantwortung wahrnehmen.** Er tut dies, indem er die Kommunikation mit den ausgewählten Adressaten so gestaltet, dass die Möglichkeit einer Verfälschung der Ergebnisse durch Abfangen und Abändern von Anfragen oder Antworten minimiert wird. Er stellt sicher, dass er selber die Anfragen versendet, dass diese korrekt adressiert sind und dass die Adressaten ersucht werden, alle Antworten direkt ihm zu senden. Ferner achtet er darauf, dass Antworten tatsächlich vom betreffenden Adressaten kommen.

Keine Antwort auf positive Bestätigungsanfrage

31 **Der Abschlussprüfer muss alternative Prüfungshandlungen vornehmen, wenn er auf positive Bestätigungsanfragen keine Antwort erhält. Die alternativen Prüfungshandlungen müssen Prüfungsnachweise über die Aussagen im Abschluss liefern, die den mit der Bestätigungsanfrage bezweckten Prüfungsnachweisen gleichwertig sind.**

32 Erhält der Abschlussprüfer keine Antwort, nimmt er üblicherweise mit dem Adressaten Kontakt auf, um doch zu einer Antwort zu kommen. Gelingt ihm dies nicht, verwendet er alternative Prüfungshandlungen. Deren Art hängt von der zu prüfenden Abschlussposition und Aussage ab. Bei den Forderungen kann es sich, was den Nachweis des Vorhandenseins angeht, etwa um die Prüfung nachfolgender Zahlungseingänge, von Versanddokumenten oder von anderen Kundenunterlagen handeln, und was den Nachweis der Vollständigkeit angeht, um die Prüfung der Periodenabgrenzung beim Verkauf. Bei den Verbindlichkeiten kann es sich, was den Nachweis des Vorhandenseins angeht, um die Prüfung nachfolgen-

der Zahlungsausgänge oder von Korrespondenzen mit Dritten handeln, und was den Nachweis der Vollständigkeit angeht, um die Prüfung anderer Aufzeichnungen wie etwa Lieferscheine.

Verlässlichkeit erhaltener Antworten

33 Der Abschlussprüfer überlegt sich, ob Anzeichen vorliegen, dass erhaltene Bestätigungen nicht verlässlich sind. Er beurteilt die Echtheit der Antworten und nimmt Prüfungshandlungen vor, um Zweifel daran auszuräumen. Er kann sich dafür entscheiden, Herkunft und Inhalt einer Antwort durch ein Telefonat mit dem angegebenen Absender zu überprüfen. Zudem ersucht er diesen, die Bestätigung im Original direkt ihm zu senden. Auch zieht er in Betracht, die Herkunft von Antworten zu überprüfen, welche in elektronischer Form eingegangen sind (z.B. Fax oder E-Mail). Mündliche Bestätigungen dokumentiert er in den Arbeitspapieren. Sind mündlich mitgeteilte Informationen wesentlich, ersucht der Prüfer die betreffenden Parteien um eine schriftliche Bestätigung, die direkt ihm zuzustellen ist.

Begründung und Häufigkeit von Abweichungen

34 **Kommt der Abschlussprüfer zum Schluss, dass der Bestätigungsprozess und die alternativen Prüfungshandlungen zu einer Aussage im Abschluss keine hinreichenden und angemessenen Prüfungsnachweise geliefert haben, muss er zusätzliche Prüfungshandlungen vornehmen, um diese Prüfungsnachweise zu erlangen.**

Bevor er zu diesem Schluss kommt, beurteilt der Prüfer Folgendes:

(a) Verlässlichkeit der Bestätigungen und alternativen Prüfungshandlungen;
(b) Art allfälliger Abweichungen und deren Auswirkungen (quantitativ und qualitativ);
(c) Prüfungsnachweise, die durch andere Prüfungshandlungen erlangt wurden.

Aufgrund dieser Beurteilung entscheidet der Prüfer, ob es zusätzlicher Prüfungshandlungen bedarf, um hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu erlangen.

35 Der Abschlussprüfer zieht auch die Gründe und die Häufigkeit von Abweichungen in den erhaltenen Antworten in Betracht. Eine Abweichung kann auf eine Fehlaussage in den Aufzeichnungen des Unternehmens hindeuten. Gegebenenfalls stellt der Prüfer den Grund der Fehlaussage fest und schätzt deren Wesentlichkeit für den Abschluss ein. Im Übrigen überlegt er sich Art, Zeitpunkt und Umfang der erforderlichen zusätzlichen Prüfungshandlungen.

Beurteilung der Ergebnisse des Bestätigungsprozesses

36 **Der Abschlussprüfer muss beurteilen, ob die Ergebnisse des Bestätigungsprozesses zusammen mit den Ergebnissen allfälliger anderer Prüfungshandlungen hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise über die zu prüfenden Aussagen im Abschluss liefern.** Hierbei befolgt er *PS 530 Stichproben- und andere Auswahlverfahren bei der Abschlussprüfung.*

Bestätigungen vor dem Bilanzstichtag

37 Der Abschlussprüfer kann – um Prüfungsnachweise über eine Aussage im Abschluss zu erlangen – Bestätigungen verwenden, die nicht auf den Bilanzstichtag, sondern auf einen früheren Tag datiert sind. Er muss dabei hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise darüber erlangen, dass bezüglich Transaktionen, die im restlichen Geschäftjahr stattgefunden haben und für die betreffende Aussage relevant sind, keine wesentliche Fehlaussage vorliegt. Wo das Niveau von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko nicht hoch (sondern geringer) eingeschätzt wird, kann der Prüfer aus praktischen Gründen entscheiden, dass die Bestätigungen auf einen früheren Tag zu datieren sind. Z.B. kann sich dies aufdrängen, wenn die Prüfung bereits kurz nach dem Bilanzstichtag beendet sein muss. Wie bei allen Arbeiten vor dem Bilanzstichtag zieht der Prüfer in Betracht, ob es für das restliche Geschäftsjahr weiterer Prüfungsnachweise bedarf.

Inkrafttreten

38A Ziffer 38 von *ISA 505 External Confirmations* entfällt, da sie durch den Vorspann dieses PS ersetzt wird.

Schweizer Prüfungsstandard: Erstprüfungen – Eröffnungsbestände (PS 510)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen für die erstmalige Prüfung einer Jahresrechnung. Demnach muss der Prüfer hinreichende und angemessene Sicherheit darüber erlangen, ob die Eröffnungsbilanz der von ihm erstmals geprüften Periode keine Fehlaussagen enthält, der vorgängigen Schlussbilanz entspricht und nach identischen Rechnungslegungsgrundsätzen erstellt wurde wie die zu prüfende Jahresrechnung.	1-3
Der Umfang der Prüfungshandlungen hängt von den Rechnungslegungsgrundsätzen, vom Wortlaut des Prüfberichts des Vorjahres, der Art der Bilanzpositionen und von der definierten Wesentlichkeit ab.	4
Wurde die Vorjahresrechnung von einem anderen Prüfer geprüft, kann der neu gewählte Prüfer über die Eröffnungsbestände mittels Durchsicht der Arbeitspapiere genügende Sicherheit erhalten.	6
Sofern der Prüfer die Arbeitspapiere nicht einsehen kann, hat er eigene Prüfungshandlungen vorzunehmen.	8, 9
Schlussfolgerungen und Bericht	
Der Prüfer wird in seinem Bericht ein eingeschränktes Prüfungsurteil abgeben müssen, falls er nicht genügend Nachweise über die Eröffnungsbestände erhält.	11
Ist der Bericht des Vorjahres vom Standardwortlaut abgewichen, beurteilt der Prüfer, ob der damalige Sachverhalt noch immer massgebend sei und auch in diesem Jahr eine abweichende Berichtsformulierung verlange.	14

Schweizer Prüfungsstandard: Erstprüfungen – Eröffnungsbestände (PS 510)

Einleitung 214
Prüfungshandlungen 215
Schlussfolgerungen und Bericht 216

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISA 510 Initial Engagements – Opening Balances* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen betreffend Eröffnungsbestände, wenn zum ersten Mal eine Abschlussprüfung stattfindet oder wenn der Abschluss der Vorperiode von einem anderen Abschlussprüfer geprüft wurde. Dieser PS gilt auch, wenn der Abschlussprüfer Kenntnis von Eventualverpflichtungen oder von zukünftigen Verpflichtungen erhält, die zu Beginn der Berichtsperiode bestanden. Erläuterungen zu den Anforderungen an Prüfung und Berichterstattung im Zusammenhang mit Vergleichsinformationen gibt *PS 710 Vergleichsinformationen*.

2 **Bei Erstprüfungen muss der Abschlussprüfer hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise darüber erlangen, dass**
   (a) **die Eröffnungsbestände keine Fehlaussagen enthalten, welche den Abschluss der Berichtsperiode wesentlich beeinflussen;**
   (b) **die Schlussbestände der Vorperiode korrekt auf die Berichtsperiode vorgetragen oder – im Falle von Neubewertungen – korrekt angepasst sind und**
   (c) **die Rechnungslegungsgrundsätze mit den Rechnungslegungsnormen** (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*) **übereinstimmen und stetig angewandt bzw. Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze korrekt behandelt und angemessen offen gelegt sind.**

3 "Eröffnungsbestände" sind die Salden der Bilanzkonten bei Beginn der Berichtsperiode. Sie basieren auf den Schlussbeständen der Vorperiode und reflektieren die Auswirkungen von
   (a) Transaktionen in Vorperioden und
   (b) in Vorperioden angewandten Rechnungslegungsgrundsätzen.

Bei einer Erstprüfung hat der Abschlussprüfer gewöhnlich noch keine Prüfungsnachweise über die Eröffnungsbestände erlangt.

Prüfungshandlungen

4 Ob die zu erlangenden Prüfungsnachweise über die Eröffnungsbestände hinreichend und angemessen sind, hängt u.a. von Folgendem ab:
- Angewandte Rechnungslegungsgrundsätze.
- Ob der vorangegangene Abschluss geprüft worden ist und, wenn ja, ob der Bericht vom Standardwortlaut abweicht (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).
- Art der Bilanzpositionen und Risiko von Fehlaussagen im Abschluss der Berichtsperiode.
- Wesentlichkeit der Eröffnungsbestände für den Abschluss der Berichtsperiode.

5 Der Abschlussprüfer muss beurteilen, ob die Eröffnungsbestände angemessene Rechnungslegungsgrundsätze reflektieren und diese im Abschluss der Berichtsperiode stetig angewandt sind. Allfällige Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze oder ihrer Anwendung muss der Prüfer daraufhin beurteilen, ob sie zulässig, korrekt behandelt und angemessen offen gelegt sind.

6 Wurde der Abschluss der Vorperiode von einem anderen Abschlussprüfer geprüft, kann der (gegenwärtige) Abschlussprüfer unter Umständen mittels Durchsicht der Arbeitspapiere des anderen Abschlussprüfers hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise über die Eröffnungsbestände erlangen. Unter solchen Umständen beurteilt der (gegenwärtige) Prüfer auch die professionelle Kompetenz und die Unabhängigkeit des anderen Prüfers (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*). Weicht dessen Bericht vom Standardwortlaut ab, widmet der Prüfer dem Sachverhalt, welcher Anlass zu der Abweichung war, in der Berichtsperiode besondere Aufmerksamkeit.

7 Bevor der Abschlussprüfer die Kommunikation mit dem anderen Abschlussprüfer aufnimmt, zieht er die allgemeinen Berufsgrundsätze in Betracht.

7A Die allgemeinen Berufsgrundsätze für Wirtschaftsprüfer (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*) enthalten gegenwärtig keine Bestimmungen über die Kommunikation des Abschlussprüfers mit einem Vorgänger. Insoweit ist auf den *IFAC Code of Ethics for Professional Accountants* zu verweisen.

8 Wurde der Abschluss der Vorperiode nicht geprüft oder liefern die Prüfungshandlungen in Ziffer 6 keine schlüssigen Prüfungsnachweise, muss der Abschlussprüfer andere Prüfungshandlungen vornehmen (Ziffer 9 f.).

9 Beim Umlaufvermögen und bei den kurzfristigen Verbindlichkeiten können gewisse Prüfungsnachweise gewöhnlich im Rahmen der Prüfungshandlungen für die Berichtsperiode erlangt werden. Z.B. dürfte die Begleichung von Forderungssalden des Eröffnungsbestands im Laufe der Berichtsperiode gewisse Nachweise über "Vorhandensein", "Rechte/Verpflichtungen", "Vollständigkeit" und "Bewer-

tung" dieser Eröffnungsbestände liefern. Bei Vorräten dagegen ist ein schlüssiger Nachweis der Eröffnungsbestände für den Abschlussprüfer schwieriger. Hier bedarf es gewöhnlich zusätzlicher Prüfungshandlungen wie etwa der Anwesenheit bei einer aktuellen Bestandsaufnahme (s. *PS 501 Prüfungsnachweise – Zusätzliche Überlegungen zu bestimmten Posten*) und Rückrechnung der Ergebnisse zu den Eröffnungsbeständen, der Prüfung von Bilanzierung und Bewertung der Eröffnungsbestände sowie der Prüfung des Bruttoergebnisses und der Periodenabgrenzung. Eine Kombination dieser Prüfungshandlungen kann hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise liefern.

10 Beim Anlagevermögen und bei den langfristigen Verbindlichkeiten wird der Abschlussprüfer üblicherweise die den Eröffnungsbeständen zugrunde liegenden Aufzeichnungen prüfen. In bestimmten Fällen kann der Abschlussprüfer über Eröffnungsbestände Bestätigungen Dritter erlangen (s. *PS 505 Bestätigungen Dritter*). In anderen Fällen muss er möglicherweise zusätzliche Prüfungshandlungen vornehmen.

Schlussfolgerungen und Bericht

11 **Erlangt der Abschlussprüfer trotz der Prüfungshandlungen (einschliesslich der in Ziffer 4 ff. dargelegten) keine hinreichenden und angemessenen Prüfungsnachweise über die Eröffnungsbestände, muss sein Bericht Folgendes enthalten:**

(a) **Eingeschränktes Prüfungsurteil:**
Verwiesen wird auf das Beispiel in *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers* (Ziffer 44).

(b) **Erklärung der Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils:**
Verwiesen wird auf das Beispiel in *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers* (Ziffer 44).

(c) Ziffer 11 (c) von *ISA 510 Initial Engagements – Opening Balances* entfällt, da in der Schweiz nicht anwendbar.

12 Enthalten die Eröffnungsbestände Fehlaussagen, welche den Abschluss der Berichtsperiode wesentlich beeinflussen können, informiert der Abschlussprüfer darüber die Unternehmensleitung und – Einverständnis der Unternehmensleitung vorausgesetzt – den Abschlussprüfer, welcher den Abschluss der Vorperiode geprüft hat. **Wird die Auswirkung der Fehlaussage im Abschluss nicht korrekt behandelt und angemessen offen gelegt, muss entweder ein eingeschränktes oder ein verneinendes Prüfungsurteil abgegeben werden** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

13 **Wurden die Rechnungslegungsgrundsätze in der Berichtsperiode, verglichen mit den Eröffnungsbeständen, nicht stetig angewandt und wurde die Änderung nicht korrekt behandelt und angemessen offen gelegt, muss entweder ein eingeschränktes oder ein verneinendes Prüfungsurteil abgegeben werden** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

14 Ist der Bericht des Abschlussprüfers der Vorperiode vom Standardwortlaut abgewichen, beurteilt der Abschlussprüfer die Auswirkung auf den Abschluss der Berichtsperiode. Hat z.B. eine Beschränkung des Prüfungsumfangs vorgelegen (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*), etwa weil eine Prüfung der Eröffnungsbestände der Vorräte nicht möglich gewesen ist, kann unter Umständen gleichwohl ein Prüfungsurteil abgegeben werden, das vielleicht nicht einmal eingeschränkt werden muss. **Bleibt die Abweichung vom Standardwortlaut jedoch auch für den Abschluss der Berichtsperiode relevant und wesentlich, muss der Prüfer auch für die Berichtsperiode vom Standardwortlaut abweichen.**

Schweizer Prüfungsstandard: Analytische Prüfungshandlungen (PS 520)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen zu analytischen Prüfungshandlungen im Rahmen der Abschlussprüfung. Analytische Prüfungen bestehen in der Analyse wesentlicher Kennzahlen und Trends und umfassen die Untersuchung von Veränderungen und Relationen.	1-3
Analytische Prüfungen basieren auf Vergleichen (z. B. Vergleiche mit Budgetgrössen oder mit Branchenkennzahlen). Dabei kann es sich um einfache Vergleiche oder aber um Analysen mittels statistischer Verfahren handeln.	4-6
Analytische Prüfungen werden für Prüfungsplanung, ergebnisorientierte Prüfungshandlungen und in der Phase der Beendigung der Prüfung eingesetzt.	7
Analytische Prüfungen im Rahmen der Prüfungsplanung Analytische Prüfungen in der Planungsphase beziehen sich sowohl auf finanzielle wie auf nicht-finanzielle Informationen. Sie lassen den Prüfer die Unternehmenstätigkeit besser verstehen und die Risiken besser abschätzen.	8-9
Analytische Prüfungen als ergebnisorientierte Prüfungshandlungen Bei ergebnisorientierten Prüfungshandlungen unterstützen analytische Prüfungen die Einzelfallprüfungen.	10, 11
Werden analytische Prüfungen als ergebnisorientierte Prüfungshandlungen eingesetzt, ist eine Anzahl von Faktoren zu berücksichtigen.	12

Schweizer Prüfungsstandard: Analytische Prüfungshandlungen (PS 520)

Einleitung 219
Wesen und Zweck analytischer Prüfungshandlungen 219
Analytische Prüfungshandlungen im Rahmen der Prüfungsplanung 220
Analytische Prüfungshandlungen als ergebnisorientierte Prüfungshandlungen 221
Analytische Prüfungshandlungen im Rahmen der gesamthaften Durchsicht bei Prüfungsbeendigung 222
Grad der Verlässlichkeit analytischer Prüfungshandlungen 222
Untersuchung ungewöhnlicher Posten 223

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISA 520 Analytical Procedures* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zu analytischen Prüfungshandlungen im Rahmen der Abschlussprüfung.

2 **Der Abschlussprüfer muss analytische Prüfungshandlungen in den Phasen der Planung sowie der gesamthaften Durchsicht bei Prüfungsbeendigung anwenden.** In anderen Phasen der Prüfung können sie ebenfalls Anwendung finden.

3 "Analytische Prüfungshandlungen" bestehen in der Analyse wesentlicher Kennzahlen und Trends, einschliesslich der Untersuchung von Veränderungen und Relationen, die von anderen relevanten Informationen oder von prognostizierten Beträgen abweichen.

Wesen und Zweck analytischer Prüfungshandlungen

4 Analytische Prüfungshandlungen beinhalten Schlussfolgerungen aus Vergleichen der Finanzinformationen des Unternehmens z.B. mit:
- Vergleichbaren Informationen über Vorperioden.
- Voraussichtlichen Ergebnissen des Unternehmens wie etwa Budgets oder Prognosen, oder diesbezüglichen Erwartungen des Abschlussprüfers (z.B. Schätzung von Abschreibungen).

- Informationen aus der Branche (z.B. Vergleich des Verhältnisses von Umsatzerlösen zu Forderungen mit einem Branchendurchschnitt oder mit anderen Unternehmen der selben Branche von vergleichbarer Grösse).

5 Analytische Prüfungshandlungen beinhalten auch Schlussfolgerungen aus Relationen:
- Zwischen einzelnen Finanzinformationen, von denen erwartet wird, dass sie Erfahrungsgrössen entsprechen (z.B. Bruttomarge in Prozenten).
- Zwischen Finanzinformationen und relevanten nicht-finanziellen Informationen (z.B. Saläraufwand im Verhältnis zur Anzahl Mitarbeiter).

6 Die vorstehenden Prüfungshandlungen lassen sich nach unterschiedlichen Methoden vornehmen. Diese reichen von einfachen Vergleichen bis zu komplexen Analysen mittels statistischer Verfahren. Analytische Prüfungshandlungen finden auch auf konsolidierte Abschlüsse, Abschlüsse von Unternehmensteilen (Untergesellschaften, Zweigniederlassungen oder Sparten) und einzelne Bestandteile von Finanzinformationen Anwendung. Die Auswahl von Prüfungshandlungen, Methoden und Anwendungsebenen ist eine Frage des professionellen Ermessens des Abschlussprüfers.

7 Analytische Prüfungshandlungen haben folgende Zwecke:
(a) Instrument zur Planung von Art, Zeitpunkt und Umfang anderer Prüfungshandlungen;
(b) ergebnisorientierte Prüfungshandlungen anstelle von Einzelfallprüfungen (wo diese mit Blick auf die Verringerung des Aufdeckungsrisikos weniger wirkungsvoll oder effizient sind) und
(c) Instrument zur gesamthaften Durchsicht des Abschlusses in der Phase der Beendigung der Prüfung.

Analytische Prüfungshandlungen im Rahmen der Prüfungsplanung

8 **Der Abschlussprüfer muss in der Planungsphase der Prüfung analytische Prüfungshandlungen durchführen, die ihm dabei helfen, die Unternehmenstätigkeit zu verstehen und mögliche Risikobereiche festzustellen.** Analytische Prüfungshandlungen können Hinweise auf Aspekte der Unternehmenstätigkeit geben, die dem Abschlussprüfer noch nicht bekannt waren und dienen zum Entscheid über Art, Zeitpunkt und Umfang anderer Prüfungshandlungen.

9 Analytische Prüfungshandlungen im Rahmen der Planung beziehen sich sowohl auf finanzielle als auch auf nicht-finanzielle Informationen (z.B. das Verhältnis zwischen Umsatzerlösen und Verkaufsfläche oder verkauften Mengen).

Analytische Prüfungshandlungen als ergebnisorientierte Prüfungshandlungen

10 Stützt sich der Abschlussprüfer bei bestimmten Aussagen des Abschlusses auf ergebnisorientierte Prüfungshandlungen ab, um das Aufdeckungsrisiko zu verringern, so kommen entweder Einzelfallprüfungen oder analytische Prüfungshandlungen oder eine Kombination von beidem in Frage. Der Entscheid über die anzuwendenden Prüfungshandlungen mit Blick auf ein bestimmtes Prüfungsziel beruht darauf, welche Wirksamkeit und Effizienz der Prüfer den möglichen Prüfungshandlungen beimisst, um bei bestimmten Aussagen des Abschlusses das Aufdeckungsrisiko zu verringern.

11 Der Abschlussprüfer wird gewöhnlich das Management über die Verfügbarkeit und Verlässlichkeit von Informationen befragen, die er für analytische Prüfungshandlungen und für Schlussfolgerungen aus deren Ergebnissen benötigt. Vom Unternehmen erstellte analytische Daten zu verwenden, kann effizient sein, sofern der Prüfer davon ausgehen kann, dass sie korrekt erstellt worden sind.

12 Plant der Abschlussprüfer ergebnisorientierte Prüfungshandlungen in Form analytischer Prüfungshandlungen, muss er eine Anzahl Faktoren berücksichtigen wie etwa:

- Zielsetzung der analytischen Prüfungshandlungen und inwieweit er sich auf deren Ergebnisse abstützen kann (Ziffer 14-16).
- Art des Unternehmens und Ausmass, in dem Informationen aufgegliedert werden können. Z.B. können analytische Prüfungshandlungen wirkungsvoller sein, wenn sie auf Finanzinformationen über einzelne Teile eines Betriebs oder auf Abschlüsse von Teilen eines diversifizierten Unternehmens bezogen werden als auf den Abschluss des Unternehmens als Ganzes.
- Verfügbarkeit sowohl von finanziellen (z.B. Budgets oder Prognosen) als auch von nicht-finanziellen Informationen (z.B. Anzahl produzierte oder verkaufte Einheiten).
- Verlässlichkeit der verfügbaren Informationen (werden z.B. Budgets hinreichend sorgfältig erstellt).
- Relevanz der verfügbaren Informationen (wurden z.B. Budgets in Form erwarteter Ergebnisse und nicht zu erreichender Zielvorgaben erstellt).
- Herkunft der verfügbaren Informationen (z.B. sind vom Unternehmen unabhängige Quellen gewöhnlich verlässlicher als interne).
- Vergleichbarkeit der verfügbaren Informationen (z.B. können allgemeine Branchendaten der Ergänzung bedürfen, damit sie vergleichbar sind mit Daten eines Unternehmens, das Spezialprodukte herstellt und verkauft).
- Kenntnisse aus früheren Prüfungen – in Verbindung mit dem vom Prüfer erlangten Verständnis der Wirksamkeit von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*) sowie der Probleme, die in Vorperioden zu Abschlusskorrekturen geführt haben.

Analytische Prüfungshandlungen im Rahmen der gesamthaften Durchsicht bei Prüfungsbeendigung

13 **Der Abschlussprüfer muss analytische Prüfungshandlungen durchführen, um sich gegen Ende der Prüfung ein Gesamturteil darüber zu bilden, ob der Abschluss als Ganzes seinen Kenntnissen über Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens entspricht.** Die Schlussfolgerungen aus diesen Prüfungshandlungen sollen jene Schlussfolgerungen erhärten, die zuvor aus der Prüfung einzelner Teile des Abschlusses gezogen wurden, und zu einem Gesamturteil über die Angemessenheit des Abschlusses verhelfen. Allerdings können sie auch aufzeigen, ob und in welchen Bereichen es weiterer Prüfungshandlungen bedarf.

Grad der Verlässlichkeit analytischer Prüfungshandlungen

14 Analytische Prüfungshandlungen basieren auf der Erwartung, dass zwischen Daten Relationen bestehen und bis zum Bekanntwerden des Gegenteils weiterhin bestehen werden. Das Vorhandensein dieser Relationen liefert Prüfungsnachweise über Vollständigkeit, Genauigkeit und Richtigkeit der vom Rechnungswesen-System generierten Daten. Inwieweit sich der Abschlussprüfer auf die analytischen Prüfungshandlungen abstützt, hängt jedoch davon ab, wie er das Risiko einschätzt, dass diese Prüfungshandlungen erwartete Relationen bestätigen, obwohl in Wahrheit eine wesentliche Fehlaussage vorliegt.

15 Der Umfang, in dem sich der Abschlussprüfer auf analytische Prüfungshandlungen abstützt, hängt von folgenden Faktoren ab:

- Wesentlichkeit der betreffenden Posten. Sind z.B. die Vorratsbestände wesentlich, verlässt sich der Prüfer bei seinen Schlussfolgerungen nicht ausschliesslich auf analytische Prüfungshandlungen. Hingegen kann er dies bei bestimmten Ertrags- und Aufwandsposten tun, die je für sich nicht wesentlich sind;
- andere Prüfungshandlungen mit derselben Zielsetzung. Wurden z.B. zur Einbringlichkeit der Forderungen andere Prüfungshandlungen durchgeführt wie etwa die Durchsicht späterer Zahlungseingänge, können diese Zweifel, welche die analytische Prüfung einer Altersliste von Kundenforderungen aufgeworfen hat, erhärten oder beseitigen;
- Genauigkeit, mit der sich die erwarteten Ergebnisse analytischer Prüfungshandlungen vorhersagen lassen. Z.B. erwartet der Prüfer gewöhnlich eine grössere Kontinuität von Periode zu Periode beim Vergleich der Bruttogewinnmargen als beim Vergleich beeinflussbarer Aufwendungen wie für Forschung oder für Werbung; sowie
- Einschätzung von inhärenten Risiken und Kontrollrisiken. Ist z.B. die interne Kontrolle der Bearbeitung von Kundenaufträgen schwach und daher das Kontrollrisiko hoch, kann für Schlussfolgerungen über die Forderungen eine grössere Abstützung auf Einzelfallprüfungen als auf analytische Prüfungshandlungen angebracht sein.

16 Ist die Erstellung von Informationen, die der Abschlussprüfer für analytische Prüfungshandlungen heranzieht, Gegenstand interner Kontrollen, muss der Abschlussprüfer in Betracht ziehen, diese zu prüfen. Funktionieren die Kontrollen, kann der Prüfer eher auf die Verlässlichkeit der Informationen vertrauen und somit auch auf die Ergebnisse der analytischen Prüfungshandlungen. Die internen Kontrollen nicht-finanzieller Informationen können oft in Verbindung mit internen Kontrollen im Rechnungswesen geprüft werden. Z.B. kann es sein, dass ein Unternehmen im Zusammenhang mit Kontrollen der Verarbeitung von Ausgangsrechnungen auch Kontrollen der Aufzeichnung verkaufter Stückzahlen vorsieht. Unter diesen Umständen kann der Prüfer beide internen Kontrollen zugleich prüfen.

Untersuchung ungewöhnlicher Posten

17 **Werden bei analytischen Prüfungshandlungen Schwankungen oder Relationen festgestellt, die wesentlich sind und entweder anderen relevanten Informationen widersprechen oder von prognostizierten Beträgen abweichen, so muss der Abschlussprüfer dies untersuchen und zu angemessenen Erklärungen gelangen sowie zu Prüfungsnachweisen, welche diese erhärten.**

18 Die Untersuchung ungewöhnlicher Schwankungen und Relationen beginnt üblicherweise mit Befragungen der Unternehmensleitung. Daran schliesst sich Folgendes an:

(a) Erhärtung der Antworten der Unternehmensleitung (z.B. durch Vergleich mit den Kenntnissen des Abschlussprüfers über Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens) und mit erlangten Prüfungsnachweisen sowie

(b) Beurteilung der Notwendigkeit anderer Prüfungshandlungen, falls die Unternehmensleitung keine Erklärung liefern kann oder der Prüfer die Erklärung nicht für angemessen hält.

Schweizer Prüfungsstandard: Stichproben- und andere Auswahlverfahren bei der Abschlussprüfung (PS 530)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen zum Einsatz von Stichprobenverfahren sowie anderen Auswahlverfahren. Bei der Planung von Prüfungshandlungen muss der Abschlussprüfer bestimmen, welche Auswahlverfahren geeignet sind, um die Ziele der Prüfungshandlungen zu erreichen.	1, 2
Der PS enthält die folgenden, überwiegend aus der Statistik stammenden Definitionen:	
• Stichprobenverfahren	3
• Fehler	4
• Anomaler Fehler	5
• Grundgesamtheit	6
• Stichprobenrisiko, Sicherheitsgrad	7
• Beispiel zu Stichprobenrisiko und Sicherheitsgrad	7A
• Nicht stichprobenbasiertes Risiko	8
• Stichprobenelement	9
• Statistisches Stichprobenverfahren	10
• Schichtung	11
• Tolerierbarer Fehler.	12, 12A
Prüfungsnachweise Prüfungsnachweise werden durch eine angemessene Kombination verfahrensorientierter und ergebnisorientierter Prüfungshandlungen erlangt.	13
Verfahrensorientierte Prüfungshandlungen Verfahrensorientierte Prüfungshandlungen werden vorgenommen, wenn der Abschlussprüfer gedenkt, das Kontrollrisiko mit Bezug auf eine bestimmte Aussage anders als „hoch“ einzuschätzen. Stichprobenverfahren sind bei verfahrensorientierten Prüfungshandlungen dann geeignet, wenn die Ausübung einer Kontrolle Nachweise hinterlässt (z. B. Initialen des Verantwortlichen auf einer Ausgangsrechnung, welche die Bewilligung eines Zahlungsaufschubs anzeigen).	14, 16 PS 400
Ergebnisorientierte Prüfungshandlungen Ergebnisorientierte Prüfungshandlungen sind entweder Einzelfallprüfungen oder analytische Prüfungshandlungen. Bei Einzelfallprüfungen können Stichprobenverfahren sowie andere Auswahlverfahren eingesetzt werden, um für einen Betrag Aussagen zu verifizieren (z. B. Vorhandensein von Forderungen) oder eine unabhängige Schätzung vorzunehmen (z. B. Wert unkuranter Vorräte).	17

Risikogesichtspunkte bei Erlangung von Prüfungsnachweisen Im Rahmen der Erlangung von Prüfungsnachweisen muss der Abschlussprüfer das Prüfungsrisiko (Definition und Bestandteile in Ziffer 19) einschätzen und Prüfungshandlungen planen, welche dieses Risiko auf ein akzeptables Mass verringern.	18, 19
Stichprobenrisiko und nicht stichprobenbasiertes Risiko können die Bestandteile des Prüfungsrisikos beeinflussen (Beispiel dazu in Ziffer 20). Bei verfahrensorientierten Prüfungshandlungen sind die zur Verringerung des Aufdeckungsrisikos angewandten Methoden, je nach Art, einem Stichprobenrisiko und/oder nicht stichprobenbasierten Risiko ausgesetzt (Beispiel dazu in Ziffer 20). Sowohl bei verfahrensorientierten als auch bei ergebnisorientierten Prüfungshandlungen lässt sich das Stichprobenrisiko durch einen grösseren Stichprobenumfang verringern. Das nicht stichprobenbasierte Risiko kann durch eine ordnungsgemässe Planung, Überwachung und Durchsicht verringert werden.	20
Verfahren zur Erlangung von Prüfungsnachweisen Die Auswahl angemessener Verfahren zur Erlangung von Prüfungsnachweisen ist Sache des professionellen Ermessens. Beispiele für solche Verfahren in Ziffer 21.	21
Auswahl zu prüfender Elemente zwecks Erlangung von Prüfungsnachweisen Bei der Planung von Prüfungshandlungen muss der Abschlussprüfer angemessene Verfahren der Auswahl zu prüfender Elemente festlegen. Folgende Verfahren – allenfalls auch als Kombination – kommen in Frage: Auswahl sämtlicher Elemente (Vollprüfung), Auswahl bestimmter Elemente und Stichprobenauswahl. Über das anzuwendende Verfahren entscheidet der Abschlussprüfer auf Basis des Prüfungsrisikos und der Effizienz der Prüfung.	22, 23
Darstellung der drei Verfahren im Einzelnen:	
• Auswahl sämtlicher Elemente	24
• Auswahl bestimmter Elemente	25, 26
• Stichprobenauswahl.	27

Stichprobenverfahren Der zweite Teil des PS tritt näher auf die Thematik der Stichprobenverfahren ein, im Einzelnen auf folgende Merkmale:	
• Statistische oder nicht-statistische Ansätze	28-30
• Konzeption der Stichprobe:	31-34
– Grundgesamtheit	35
– Schichtung	36-38
– Wert-proportionale Auswahl	39, 39A
• Stichprobenumfang	40, 41
• Stichprobenauswahl	42, 43
• Durchführung der Prüfungshandlung	44-46
• Art und Ursache von Fehlern	47-50
• Hochrechnung von Fehlern	51-53A
• Auswertung der Stichprobenresultate.	54-56
→ Beispiele von Einflussfaktoren auf den Stichprobenumfang bei verfahrensorientierten Prüfungshandlungen	Anhang 1
→ Beispiele von Einflussfaktoren auf den Stichprobenumfang bei ergebnisorientierten Prüfungshandlungen	Anhang 2
→ Methoden der Stichprobenauswahl	Anhang 3

Schweizer Prüfungsstandard: Stichproben- und andere Auswahlverfahren bei der Abschlussprüfung (PS 530)

Einleitung 227
Definitionen 228
Prüfungsnachweise 230
Risikogesichtspunkte bei Erlangung von Prüfungsnachweisen 231
Verfahren zur Erlangung von Prüfungsnachweisen 232
Auswahl zu prüfender Elemente zwecks Prüfungsnachweisen 232
Statistische oder nicht-statistische Ansätze bei Stichprobenverfahren 233
Konzeption der Stichprobe 234
Stichprobenumfang 237
Stichprobenauswahl 237
Durchführung der Prüfungshandlung 238
Art und Ursache von Fehlern 238
Hochrechnung von Fehlern 239
Auswertung der Stichprobenresultate 240
Anhang 1: Beispiele von Einflussfaktoren auf den Stichprobenumfang bei verfahrensorientierten Prüfungshandlungen 241
Anhang 2: Beispiele von Einflussfaktoren auf den Stichprobenumfang bei ergebnisorientierten Prüfungshandlungen 243
Anhang 3: Methoden der Stichprobenauswahl 245

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISA 530 Audit Sampling and other Selective Testing Procedures* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zum Einsatz von Stichprobenverfahren sowie anderen Auswahlverfahren zu prüfender Elemente zwecks Erlangung von Prüfungsnachweisen.

2 **Bei der Planung von Prüfungshandlungen muss der Abschlussprüfer bestimmen, welche Auswahlverfahren geeignet sind, um die Ziele der Prüfungshandlungen zu erreichen.**

Definitionen

3A Nachstehende Begriffe sind überwiegend der Statistik entlehnt.

3 "Stichprobenverfahren" ("[audit] sampling") sind dadurch charakterisiert, dass als Gegenstand von Prüfungshandlungen weniger als 100% der Posten innerhalb eines Abschlusssaldos oder einer Art von Transaktionen so ausgewählt werden, dass alle Elemente der Grundgesamtheit eine Wahrscheinlichkeit haben, ausgewählt zu werden. Dies ermöglicht dem Abschlussprüfer, zu gewissen Merkmalen der ausgewählten Elemente Prüfungsnachweise zu erlangen und auszuwerten, die ihm eine Schlussfolgerung über die Grundgesamtheit erlauben, aus welcher die Elemente ausgewählt worden sind, oder die eine solche Schlussfolgerung unterstützen. Stichprobenverfahren können einen statistischen oder nicht-statistischen Ansatz haben.

4 "Fehler" ("error") bedeutet in diesem PS – im Zusammenhang mit verfahrensorientierten Prüfungshandlungen – eine mangelhafte interne Kontrolle (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*) oder – im Zusammenhang mit ergebnisorientierten Prüfungshandlungen – eine Fehlaussage. Entsprechend bedeutet "Gesamtfehler" ("total error") den Grad des Mangels bzw. der Fehlaussage insgesamt.

5 "Anomaler Fehler" ("anomalous error") ist ein Fehler infolge eines isolierten Ereignisses, welches sich – ausser bei speziell identifizierbaren Gelegenheiten – nicht wiederholt hat, sodass der Fehler nicht repräsentativ für in der Grundgesamtheit enthaltene Fehler ist.

6 "Grundgesamtheit" ("population") ist die Gesamtmenge an Daten, aus der eine Stichprobe ausgewählt wird, über die der Abschlussprüfer Schlussfolgerungen ziehen will. Z.B. verkörpern sämtliche in einem Abschlusssaldo oder einer Art von Transaktionen enthaltenen Posten eine Grundgesamtheit. Eine solche kann in "Schichten" ("strata" oder "sub-populations") unterteilt werden, wobei jede Schicht getrennt untersucht wird. Der Begriff "Grundgesamtheit" schliesst hier den Begriff "Schicht" mit ein.

7 "Stichprobenrisiko" ("sampling risk") bezeichnet die Möglichkeit, dass die stichprobenbasierte Schlussfolgerung des Abschlussprüfers von jener Schlussfolgerung abweicht, zu der er käme, wenn Gegenstand der betreffenden Prüfungshandlung die Grundgesamtheit wäre. Es gibt zwei Arten von Stichprobenrisiko:

(a) das Risiko, dass der Prüfer
- bei einer verfahrensorientierten Prüfungshandlung zum Schluss kommt, das Kontrollrisiko (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*) sei tiefer, als es tatsächlich ist bzw.
- bei einer ergebnisorientierten Prüfungshandlung zum Schluss kommt, es liege kein wesentlicher Fehler vor, obwohl ein solcher in Wirklichkeit vorliegt.

Diese Art Risiko beeinflusst die Wirksamkeit der Abschlussprüfung und führt mit grösserer Wahrscheinlichkeit zu einem unangemessenen Prüfungsurteil; sowie

(b) das Risiko, dass der Prüfer
- bei einer verfahrensorientierten Prüfungshandlung zum Schluss kommt, das Kontrollrisiko sei höher, als es tatsächlich ist bzw.
- bei einer ergebnisorientierten Prüfungshandlung zum Schluss kommt, es liege ein wesentlicher Fehler vor, obwohl in Wirklichkeit kein solcher vorliegt.

Diese Art Risiko beeinflusst die Effizienz der Abschlussprüfung, da sie üblicherweise zusätzliche Arbeiten nach sich zieht, um die anfänglichen Schlussfolgerungen zu widerlegen.

Das mathematisch-statistische Gegenstück dieser Risiken heisst "Sicherheitsgrad" ("confidence level").

7A Das Stichprobenrisiko besteht darin, dass die Schlussfolgerung über die Grundgesamtheit naturgemäss nicht mit 100%-iger Sicherheit zutreffen kann. Z.B. akzeptiert der Abschlussprüfer bei nachstehender Prüfungshandlung ein Risiko von 5% (indem er von einem Sicherheitsgrad von 95% ausgeht):

	Anzahl	CHF	%	
Grundgesamtheit	3'000	600'000	100	A
Tolerierbarer Fehler (Ziffer 12)		30'000	5	B
Funktionswert (vorgegeben; resultiert bei Annahme eines Sicherheitsgrades von 95%)		3		C
Intervall		10'000		D = B/C
Stichprobe	60		2	E = A/D

Hier ist – bei einem tolerierbaren Fehler von CHF 30'000 – mit 95%-iger Wahrscheinlichkeit davon auszugehen, dass der Fehler in der Grundgesamtheit, welche CHF 600'000 beträgt, CHF ..... nicht übersteigt. Das Stichprobenrisiko besteht hier darin, dass der Prüfer eine Stichprobe von weniger oder mehr als 60 Elementen auswählt oder/und den tolerierbaren Fehler zu hoch oder zu tief ansetzt.

8 "Nicht stichprobenbasiertes Risiko" ("non-sampling risk") bezeichnet Faktoren, die den Abschlussprüfer zu einer irrtümlichen Schlussfolgerung veranlassen, aber nicht mit dem Stichprobenumfang zusammenhängen. Z.B. erlauben die meisten Prüfungsnachweise Schlussfolgerungen, ohne indes einen zwingenden Beweis darzustellen; Prüfungshandlungen können unangemessen sein; der Prüfer kann Nachweise falsch interpretieren und einen Fehler nicht aufdecken usw.

9 "Stichprobenelement" ("sampling unit") ist das einzelne Element, welches mit allen anderen die Grundgesamtheit bildet (z.B. auf Inkassobelegen aufgelistete Checks; Gutschriften auf Bankauszügen; Ausgangsrechnungen oder Forderungssalden; ein bestimmter Geldbetrag).

10 "Statistisches Stichprobenverfahren" ("statistical sampling") ist ein Stichprobenansatz mit folgenden Merkmalen:
(a) Zufallsauswahl einer Stichprobe und
(b) Anwendung der Wahrscheinlichkeitstheorie auf die Auswertung der Stichprobenresultate (einschliesslich Messung des Stichprobenrisikos).

11 "Schichtung" ("stratification") ist der Prozess der Unterteilung einer Grundgesamtheit in Schichten, wovon jede eine Gruppe von Stichprobenelementen mit ähnlichen Eigenschaften (oft ähnlichem Geldwert) verkörpert.

12 "Tolerierbarer Fehler" ("tolerable error") ist der maximale Fehler in einer Grundgesamtheit, den der Abschlussprüfer zu akzeptieren bereit ist.

12A Der tolerierbare Fehler hängt ab von der Wesentlichkeit der Grundgesamtheit sowie von der Einschätzung des Kontrollrisikos (s. *PS 320 Wesentlichkeit bei der Abschlussprüfung; PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*).

Prüfungsnachweise

13 Prüfungsnachweise werden durch eine angemessene Kombination verfahrensorientierter und ergebnisorientierter Prüfungshandlungen erlangt (s. *PS 500 Prüfungsnachweise*). Die vorgesehene Kombination ist wichtig zum Verständnis dessen, wie die Prüfungsnachweise konkret erlangt werden.

Verfahrensorientierte Prüfungshandlungen

14 Verfahrensorientierte Prüfungshandlungen werden vorgenommen, wenn der Abschlussprüfer gedenkt, das Kontrollrisiko mit Bezug auf eine bestimmte Aussage im Abschluss anders als "hoch" einzuschätzen (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*).

15 Aufgrund seines Verständnisses von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle identifiziert der Abschlussprüfer sowohl die Merkmale der Ausübung einer internen Kontrolle als auch Gegebenheiten, die möglicherweise eine mangelhafte Ausübung anzeigen. Das Vorhandensein bzw. Fehlen dieser Merkmale und Gegebenheiten kann anschliessend geprüft werden.

16 Stichprobenverfahren sind bei verfahrensorientierten Prüfungshandlungen allgemein dann geeignet, wenn die Ausübung einer Kontrolle Nachweise hinterlässt (z.B. Initialen des Verantwortlichen auf einer Ausgangsrechnung, welche die Bewilligung eines Zahlungsaufschubs anzeigen; Nachweis, dass die Dateneingabe in ein Computersystem genehmigt wurde).

Ergebnisorientierte Prüfungshandlungen

17 Ergebnisorientierte Prüfungshandlungen beziehen sich auf Beträge und sind entweder Einzelfallprüfungen oder analytische Prüfungshandlungen. Ihr Zweck ist die Aufdeckung wesentlicher Fehlaussagen im Abschluss. Bei Einzelfallprüfungen können Stichprobenverfahren sowie andere Auswahlverfahren zu prüfender Elemente eingesetzt werden, um für einen Betrag im Abschluss Aussagen zu verifizieren (z.B. Vorhandensein von Forderungen) oder eine unabhängige Schätzung vorzunehmen (z.B. Wert unkuranter Vorräte).

Risikogesichtspunkte bei Erlangung von Prüfungsnachweisen

18 **Im Rahmen der Erlangung von Prüfungsnachweisen muss der Abschlussprüfer von seinem professionellen Ermessen Gebrauch machen, um das Prüfungsrisiko einzuschätzen und Prüfungshandlungen zu planen, welche dieses Risiko auf ein akzeptables Niveau verringern.**

19 "Prüfungsrisiko" ist das Risiko, dass der Abschluss wesentliche Fehlaussagen enthält und der Abschlussprüfer ein falsches Prüfungsurteil abgibt. Dieses umfasst: Inhärentes Risiko (Anfälligkeit eines Abschlusssaldos für wesentliche Fehlaussagen unter der Annahme fehlender einschlägiger Kontrollen); Kontrollrisiko (Risiko, dass eine wesentliche Fehlaussage durch das Rechnungswesen-System und die interne Kontrolle nicht verhindert bzw. nicht aufgedeckt und rechtzeitig korrigiert wird); Aufdeckungsrisiko (Risiko, dass wesentliche Fehlaussagen mittels ergebnisorientierter Prüfungshandlungen nicht aufgedeckt werden). Diese drei Bestandteile des Prüfungsrisikos werden bei der Planung von Prüfungshandlungen berücksichtigt, um das Prüfungsrisiko auf ein akzeptables Niveau zu verringern.

20 Stichprobenrisiko und nicht stichprobenbasiertes Risiko können die Bestandteile des Prüfungsrisikos beeinflussen. Z.B. kann es sein, dass der Abschlussprüfer bei verfahrensorientierten Prüfungshandlungen in einer Stichprobe keine Fehler feststellt und daraus auf ein tiefes Kontrollrisiko schliesst, obwohl der Fehler in der Grundgesamtheit inakzeptabel hoch ist (Stichprobenrisiko). Auch kann die Stichprobe Fehler enthalten, die der Prüfer nicht aufdeckt (nicht stichprobenbasiertes Risiko). Bei verfahrensorientierten Prüfungshandlungen kann sich der Prüfer vielfältiger Methoden bedienen, um das Aufdeckungsrisiko auf ein akzeptables Niveau zu verringern. Diese Methoden sind, je nach Art, einem Stichprobenrisiko und/oder nicht stichprobenbasierten Risiko ausgesetzt. Z.B. kann der Prüfer eine unangemessene analytische Prüfungshandlung auswählen (nicht stichprobenbasiertes Risiko) oder bei einer Einzelfallprüfung nur auf unwesentliche Fehlaussagen stossen, obwohl der Fehler in der Grundgesamtheit den tolerierbaren Betrag übersteigt (Stichprobenrisiko). Sowohl bei verfahrensorientierten als auch bei ergebnisorientierten Prüfungshandlungen lässt sich das Stichprobenrisiko durch einen grösseren Stichprobenumfang verringern. Das nicht stichprobenbasierte Risiko kann durch eine ordnungsgemässe Planung, Überwachung und Durchsicht verringert werden.

Verfahren zur Erlangung von Prüfungsnachweisen

21 Zu den Verfahren zur Erlangung von Prüfungsnachweisen gehören: Einsichtnahme; Beobachtung; Befragung und Bestätigung; Berechnung; analytische Prüfungshandlungen (s. *PS 500 Prüfungsnachweise*). Die Auswahl angemessener Verfahren ist eine Sache des professionellen Ermessens unter den jeweiligen Umständen. Zur Anwendung der Verfahren gehört oft die Auswahl zu prüfender Elemente einer Grundgesamtheit.

Auswahl zu prüfender Elemente zwecks Erlangung von Prüfungsnachweisen

22 **Bei der Planung von Prüfungshandlungen muss der Abschlussprüfer angemessene Verfahren der Auswahl zu prüfender Elemente festlegen.** Folgende Verfahren stehen zur Verfügung:
(a) Auswahl sämtlicher Elemente (Vollprüfung);
(b) Auswahl bestimmter Elemente und
(c) Stichprobenauswahl.

22A Verfahren der Stichprobenauswahl (Ziffer 3) – namentlich statistische (Ziffer 10) – stehen in diesem PS im Vordergrund (Ziffer 27 ff.).

23 Der Entscheid über das anzuwendende Verfahren hängt von den jeweiligen Umständen ab; je nachdem kann eines – oder auch eine Kombination – der obigen Verfahren in Frage kommen. Den Entscheid trifft der Abschlussprüfer zwar auf Basis des Prüfungsrisikos und der Effizienz der Prüfung; zugleich muss er aber überzeugt sein, dass ihm die Methoden hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise verschaffen, um die Ziele der Prüfungshandlung zu erreichen.

Auswahl sämtlicher Elemente

24 Der Abschlussprüfer kann entscheiden, dass es am geeignetsten ist, die Grundgesamtheit von Posten, welche einen Abschlusssaldo oder eine Art von Transaktionen ausmachen – oder auch eine bestimmte Schicht dieser Grundgesamtheit – vollumfänglich zu prüfen. Eine Vollprüfung ist im Falle verfahrensorientierter Prüfungshandlungen unwahrscheinlich; sie kommt eher bei ergebnisorientierten Prüfungshandlungen vor. Z.B. kann sie angemessen sein, wenn die Grundgesamtheit aus einer kleinen Zahl Elementen von hohem Wert besteht, wenn sowohl das inhärente Risiko als auch das Kontrollrisiko hoch ist und andere Verfahren keine hinreichenden und angemessenen Prüfungsnachweise liefern oder wenn relevante Berechnungen oder andere repetitive Vorgänge computerisiert stattfinden und eine Vollprüfung somit kostengünstig ist.

Auswahl bestimmter Elemente

25 Der Abschlussprüfer kann sich dafür entscheiden, bestimmte Elemente einer Grundgesamtheit auszuwählen – unter Berücksichtigung von Faktoren wie Kenntnisse des Unternehmens, vorläufige Einschätzung von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko sowie Merkmale der zu prüfenden Grundgesamtheit. Die Auswahl bestimmter Elemente nach eigenem Ermessen unterliegt einem nicht stichprobenbasierten Risiko (Ziffer 8). Zu den ausgewählten Elementen können gehören:

- *Hochwertige Elemente oder Schlüsselelemente.* Der Prüfer kann sich dafür entscheiden, bestimmte Elemente auszuwählen, weil sie von hohem Wert sind oder gewisse andere Merkmale aufweisen (z.B. Verdachtsmomente aufweisen, ungewöhnlich, besonders risikoanfällig oder mit Fehlern der Vergangenheit verbunden sind).
- *Alle Elemente über einem bestimmten Betrag.* Der Prüfer kann sich dafür entscheiden, Elemente zu untersuchen, die einen bestimmten Betrag übersteigen, um so einen möglichst grossen Teil des Gesamtbetrags eines Abschlusssaldos oder einer Art von Transaktionen zu prüfen.
- *Elemente, die Informationen liefern.* Der Prüfer kann Elemente untersuchen, um so Informationen über Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens, Arten von Transaktionen, Rechnungswesen-System und interne Kontrolle zu erlangen.
- *Elemente zur Planung von Prüfungshandlungen.* Der Prüfer kann bestimmte Elemente nach eigenem Ermessen auswählen und untersuchen, um festzulegen, ob eine bestimmte Kontrolle funktioniert oder nicht.

26 Die Auswahl bestimmter Elemente eines Abschlusssaldos oder einer Art von Transaktionen ist oft ein effizientes Verfahren zwecks Prüfungsnachweisen; allerdings stellt sie kein Stichprobenverfahren dar. Die Ergebnisse von Prüfungshandlungen, deren Gegenstand derart ausgewählte Elemente sind, lassen sich nicht auf die Grundgesamtheit hochrechnen. Der Abschlussprüfer erwägt, ob er für den Rest der Grundgesamtheit angemessene Prüfungsnachweise erlangen muss, sofern dieser Rest wesentlich ist.

Stichprobenauswahl

27 Der Abschlussprüfer kann sich dafür entscheiden, auf einen Abschlusssaldo oder eine Art von Transaktionen ein Stichprobenverfahren anzuwenden. Dabei können statistische oder nicht-statistische Methoden Anwendung finden. Stichprobenverfahren werden in Ziffer 31-56 behandelt.

Statistische oder nicht-statistische Ansätze bei Stichprobenverfahren

28 Der Entscheid über den – statistischen oder nicht-statistischen – Ansatz beim Stichprobenverfahren hängt davon ab, welches nach Ermessen des Prüfers der effizienteste Weg ist, um unter den jeweiligen Umständen hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu erlangen. Z.B. ist bei verfahrensorientierten Prüfungshandlungen die Analyse von Art und Ursache der Fehler oftmals wich-

tiger als die statistische Analyse des blossen Vorliegens oder Nicht-Vorliegens von Fehlern. In solchen Fällen kann ein nicht-statistisches Stichprobenverfahren am ehesten angemessen sein.

29 Bei der Anwendung statistischer Verfahren kann der Stichprobenumfang entweder in Anwendung der Wahrscheinlichkeitstheorie oder nach professionellem Ermessen festgelegt werden. Der Stichprobenumfang ist zudem kein gültiges Kriterium zur Unterscheidung statistischer und nicht-statistischer Ansätze. Er hängt von Faktoren ab, wie sie in *Anhang 1* und *2* dargelegt sind. Diese beeinflussen den Stichprobenumfang unter vergleichbaren Umständen gleichermassen, ob nun ein statistischer oder ein nicht-statistischer Ansatz gewählt wird.

30 Der gewählte Ansatz weist oft gewisse Merkmale eines statistischen Ansatzes auf, ohne dass er der Definition eines statistischen Ansatzes (Ziffer 10) entspricht (z.B. Zufallsauswahl mittels computergenerierter Zufallszahlen). Die gültige Messung des Stichprobenrisikos ist allerdings nur möglich, wenn der Ansatz alle Merkmale eines statistischen Ansatzes aufweist.

Konzeption der Stichprobe

31 **Bei der Konzeption einer Stichprobe muss der Abschlussprüfer sowohl die Ziele der Prüfungshandlung in Betracht ziehen als auch die Eigenschaften der Grundgesamtheit, aus welcher die Stichprobe ausgewählt werden soll.**

32 Der Abschlussprüfer zieht zunächst die spezifischen Ziele und die Kombination von Prüfungshandlungen in Betracht, mit der diese wahrscheinlich am besten erreicht werden. Überlegungen zur Art der gesuchten Prüfungsnachweise sowie zu möglichen Fehlerbedingungen und weiteren speziellen Gegebenheiten helfen dem Prüfer bei der Festlegung, wann ein Fehler (Ziffer 4) vorliegt und welches die Grundgesamtheit der Stichprobe ist.

33 Bei der Überlegung, welche Bedingungen einen Fehler ausmachen, stellt der Abschlussprüfer auf die Ziele der Prüfungshandlung ab. Ein klares Verständnis dessen, was einen Fehler ausmacht, ist wichtig, weil sonst keine Gewähr besteht, dass alle für die Ziele der Prüfungshandlung relevanten Bedingungen bei der Fehlerhochrechnung Berücksichtigung finden. Bei einer ergebnisorientierten Prüfungshandlung betreffend das Vorhandensein von Forderungen, etwa der Bestätigung Dritter, gelten z.B. Zahlungen, die ein Kunde vor dem Stichtag der Bestätigung ausgelöst hat und die kurz danach eingegangen sind, nicht als Fehler. Auch beeinflusst z.B. eine falsche Zuordnung zu Einzelkonten den Gesamtsaldo der Forderungen nicht. Deshalb ist es nicht angebracht, diese bei der Auswertung der Stichprobenresultate der betreffenden Prüfungshandlung als Fehler aufzufassen, selbst wenn sie sich in anderen Bereichen der Prüfung (z.B. Einschätzung der Wahrscheinlichkeit deliktischer Handlungen oder der Angemessenheit einer Pauschalwertberichtigung) wesentlich auswirkt.

34 Bei verfahrensorientierten Prüfungshandlungen schätzt der Abschlussprüfer im Allgemeinen vorläufig ein, welchen Grad an Fehlern er in der zu prüfenden Grundgesamtheit erwartet und wie hoch das Kontrollrisiko (Ziffer 19) ist. Diese Einschätzung basiert auf den Vorkenntnissen des Prüfers oder der Untersuchung einer kleinen Anzahl Elemente aus der Grundgesamtheit. Sinngemäss schätzt der Abschlussprüfer bei ergebnisorientierten Prüfungshandlungen im Allgemeinen den Betrag des Fehlers in der Grundgesamtheit vorläufig ein. Die Einschätzungen helfen ihm bei der Konzeption einer Stichprobe und der Festlegung des Stichprobenumfangs (Ziffer 40 f.). Ist der erwartete Grad an Fehlern z.B. inakzeptabel hoch, wird normalerweise nicht verfahrensorientiert geprüft. Ist demgegenüber bei ergebnisorientierten Prüfungshandlungen der erwartete Fehlerbetrag hoch, kann eine Vollprüfung oder ein grosser Stichprobenumfang in Frage kommen.

Grundgesamtheit

35 In Bezug auf die Grundgesamtheit muss der Abschlussprüfer Folgendes sicherstellen:

(a) *Eignung* (hinsichtlich des Ziels der Prüfungshandlung). Dazu gehört die Berücksichtigung der Zielrichtung (z.B. Über- oder Unterbewertung). Will der Prüfer z.B. eine allfällige Überbewertung von Verbindlichkeiten feststellen, kann die Kreditorenliste als Grundgesamtheit gelten. Geht es dagegen um die Unterbewertung, besteht die Grundgesamtheit eher in Zahlungen nach dem Bilanzstichtag, noch unbezahlten Rechnungen, Auszügen von Lieferanten, Lagereingangsmeldungen oder anderen Datenmengen, die hierzu Prüfungsnachweise liefern können; und

(b) *Vollständigkeit.* Will der Prüfer z.B. Zahlungsbelege aus einer Datei auswählen, kann er nur dann Schlussfolgerungen für die Gesamtheit der Zahlungsbelege einer Periode ziehen, wenn er sich auch vergewissert hat, dass die Datei sämtliche Zahlungsbelege enthält. Will der Prüfer aus der Stichprobe Schlussfolgerungen über das Funktionieren von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle während der Periode ziehen, muss die Grundgesamtheit alle einschlägigen Elemente der gesamten Periode enthalten. Ein anderer Ansatz kann sein, die Grundgesamtheit zu schichten sowie das Stichprobenverfahren nur für Schlussfolgerungen z.B. über Kontrollen in den ersten 10 Monaten eines Jahres einzusetzen und für die restlichen zwei Monate alternative Prüfungshandlungen oder eine gesonderte Stichprobe zu planen.

Schichtung

36 Die Effizienz der Abschlussprüfung lässt sich verbessern, indem eine Grundgesamtheit in abgegrenzte Teilgesamtheiten mit je einem Unterscheidungsmerkmal unterteilt (geschichtet) wird. Ziel der Schichtung ist, die Verschiedenheit von Elementen innerhalb einer Schicht zu verringern und so den Stichprobenumfang zu reduzieren, ohne einen entsprechenden Anstieg des Stichprobenrisikos in Kauf zu nehmen. Die Definition der Teilgesamtheiten bedarf der Sorgfalt, damit die einzelnen Stichprobenelemente jeweils nur einer einzigen Schicht angehören.

37 Bei ergebnisorientierten Prüfungshandlungen wird ein Abschlusssaldo oder eine Art von Transaktionen oft nach dem Geldwert geschichtet. Dies gestattet es, die Prüfung mehr auf die höherwertigen Elemente auszurichten, welche am ehesten Potential für geldwerte Fehler im Sinne von Überbewertungen aufweisen. Gleichermassen kann eine Grundgesamtheit nach einer bestimmten Eigenschaft geschichtet werden, die auf ein höheres Fehlerrisiko hindeutet (z.B. können bei der Prüfung der Bewertung von Forderungen Salden nach dem Alter geschichtet werden).

38 Die Ergebnisse von Prüfungshandlungen, deren Gegenstand eine Stichprobe innerhalb einer Schicht ist, können nur auf die Elemente innerhalb dieser Schicht hochgerechnet werden. Um eine Schlussfolgerung über die Grundgesamtheit zu ziehen, muss der Abschlussprüfer das Risiko und die Wesentlichkeit aller anderen Schichten berücksichtigen, welche die Grundgesamtheit ausmachen. Z.B. können 20% der Elemente einer Grundgesamtheit 90% des Wertes eines Abschlusssaldos ausmachen. Der Abschlussprüfer kann sich dafür entscheiden, eine Stichprobe aus diesen Elementen zu untersuchen. Er wird die Resultate dieser Stichprobe auswerten und eine separate Schlussfolgerung für die 90% des Wertes ziehen (während er aus den restlichen 10% eine weitere Stichprobe zieht, zwecks Prüfungsnachweisen zu diesen 10% ein anderes Verfahren wählt oder sie als unwesentlich betrachtet).

Wert-proportionale Auswahl

39 Bei ergebnisorientierten Prüfungshandlungen ist es oft effizient, als auszuwählende Elemente die einzelnen Geldeinheiten (z.B. in CHF) zu definieren, aus denen sich ein Abschlusssaldo oder eine Art von Transaktionen zusammensetzt (besonders wenn es um Überbewertungen geht). Nachdem der Abschlussprüfer bestimmte Geldeinheiten aus der Grundgesamtheit ausgewählt hat (z.B. den Gesamtsaldo der Forderungen), untersucht er diejenigen Elemente (z.B. Einzelsalden), welche diese Geldeinheiten enthalten. Dieser Ansatz der Definition auszuwählender Elemente gewährleistet, dass die Prüfung auf die höherwertigen Elemente ausgerichtet wird, weil deren Wahrscheinlichkeit, ausgewählt zu werden, grösser ist, und kann zu einem geringeren Stichprobenumfang führen. Er wird üblicherweise in Verbindung mit der systematischen Methode der Stichprobenauswahl verwendet (s. *Anhang 3*) und ist am effizientesten, wenn aus einer Computerdatenbank ausgewählt wird.

39A Die in Ziffer 39 umschriebene Auswahl wird auch als monetäres Stichprobenverfahren ("cumulative monetary amount sampling" oder ähnlich) bezeichnet. Handelt es sich z.B. bei der Grundgesamtheit um die Gesamtheit der Forderungen und beträgt deren Gesamtsaldo CHF x Mio., so sollen daraus nicht y Elemente, sondern z Geldeinheiten ausgewählt werden, wobei jeweils der die betreffende Geldeinheit umfassende Einzelsaldo ausgewählt wird:

Artikel-Nr.	Wert CHF	Wert CHF kumuliert	Grenze	Auswahl
24	49	49		
38	44	93		
64	4'800	4'893	4'830	✓ (*)
91	4'500	9'393		
110	730	10'123		
168	1'820	11'943		
234	1'542	13'485		
251	389	13'874		
319	901	14'775		
408	10'500	25'275	14'830	✓
630	1'800	27'075	24'830	✓
675	4'200	31'275		
746	8	31'283		
usw.				

Intervall: 10'000 Geldeinheiten (CHF)

(*) Nicht bei Null beginnen!

Stichprobenumfang

40 **Der Abschlussprüfer muss den Stichprobenumfang so festlegen, dass das Stichprobenrisiko auf ein akzeptables Niveau verringert wird.** Der Stichprobenumfang hängt von dem Stichprobenrisiko ab, das der Prüfer zu akzeptieren gewillt ist. Je tiefer dieses Risiko, desto grösser der notwendige Stichprobenumfang.

41 Der Stichprobenumfang kann mittels einer statistischen Formel oder der Ausübung professionellen Ermessens – objektiv und den Umständen entsprechend – festgelegt werden. *Anhang 1* und *2* legen die typischen Einflussfaktoren auf die Festlegung des Stichprobenumfangs – und somit das Niveau des Stichprobenrisikos – dar.

Stichprobenauswahl

42 **Der Abschlussprüfer muss die Elemente der Stichprobe mit der Erwartung auswählen, dass alle Elemente der Grundgesamtheit eine Wahrscheinlichkeit haben, ausgewählt zu werden.** Der statistische Ansatz setzt voraus, dass die Auswahl zufällig geschieht, damit jedes Element eine bekannte Auswahlwahrscheinlichkeit hat. Die Elemente können physische Elemente (z.B. Rechnungen) oder Geldeinheiten sein. Der nicht-statistische Ansatz verlangt vom Prüfer die Ausübung professionellen Ermessens bei der Auswahl von Elementen. Weil der Zweck darin liegt, Schlussfolgerungen über die Grundgesamtheit zu ziehen, muss sich der Prüfer um eine repräsentative Stichprobe bemühen, d.h. Elemente aus-

wählen, die typische Merkmale der Grundgesamtheit aufweisen, und zwar so, dass systematische Verzerrungen vermieden werden.

43 Die hauptsächlichen Methoden der Stichprobenauswahl sind: Verwendung von Zufallszahlen-Tabellen oder Computerprogrammen; systematische Auswahl; willkürliche Auswahl (s. *Anhang 3*).

Durchführung der Prüfungshandlung

44 **Der Abschlussprüfer muss die – der spezifischen Zielsetzung gemässen – Prüfungshandlungen für jedes einzelne Element der Stichprobe vornehmen.**

45 Ist ein ausgewähltes Element für die jeweilige Prüfungshandlung nicht geeignet, wird diese üblicherweise für ein ersatzweise auszuwählendes Element vorgenommen. Z.B. kann bei Prüfung der Bewilligung von Auszahlungen ein ungültiger Scheck ausgewählt worden sein. Hat sich der Abschlussprüfer vergewissert, dass die Ungültigerklärung korrekt ist und somit kein Fehler vorliegt, kann er dafür einen passenden Ersatz auswählen.

46 Manchmal ist der Abschlussprüfer jedoch nicht in der Lage, die geplanten Prüfungshandlungen für ein ausgewähltes Element vorzunehmen, z.B. weil die zugehörige Dokumentation verloren gegangen ist. Kommen keine geeigneten alternativen Prüfungshandlungen in Frage, betrachtet der Prüfer das Element in der Regel als fehlerhaft. Eine geeignete alternative Prüfungshandlung kann z.B. die Untersuchung nachfolgender Zahlungseingänge sein, falls auf eine positive Bestätigungsanfrage keine Antwort vorhanden ist.

Art und Ursache von Fehlern

47 **Der Abschlussprüfer muss die Stichprobenresultate, die Art und Ursache festgestellter Fehler sowie deren mögliche Auswirkung auf das spezifische Ziel der Prüfungshandlung sowie auf andere Bereiche der Prüfung beurteilen.**

48 Bei verfahrensorientierten Prüfungshandlungen befasst sich der Abschlussprüfer vorwiegend mit Konzeption und Funktion der internen Kontrollen sowie mit der Einschätzung des Kontrollrisikos. Hat er Fehler festgestellt, muss er allerdings auch Gesichtspunkte wie die folgenden berücksichtigen:

(a) Direkte Auswirkung festgestellter Fehler auf den Abschluss und
(b) Wirksamkeit von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle und deren Auswirkung auf den Prüfungsansatz (z.B. wenn die Fehler daher rühren, dass die Unternehmensleitung eine interne Kontrolle umgangen hat).

49 Bei der Analyse festgestellter Fehler kann der Abschlussprüfer die Beobachtung machen, dass viele ein gemeinsames Merkmal haben (z.B. Art der Transaktion, Ort, Produktgruppe, Zeitraum). In solchen Fällen kann er sich dafür entscheiden, alle Elemente der Grundgesamtheit zu ermitteln, die ebenfalls dieses Merkmal aufweisen, und die Prüfungshandlungen in der betreffenden Schicht auszudehnen. Solche Fehler können zudem absichtlich sein und auf mögliche deliktische

Handlungen hindeuten (s. *PS 240 Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers*).

50 Manchmal kann der Abschlussprüfer zum Schluss kommen, dass ein Fehler Folge eines isolierten Ereignisses ist, das sich – ausser bei speziell identifizierbaren Gelegenheiten – nicht wiederholt hat, sodass der Fehler nicht repräsentativ für ähnliche Fehler in der Grundgesamtheit ist (anomaler Fehler). Um auf einen anomalen Fehler zu schliessen, bedarf es hochgradiger Sicherheit darüber, dass der Fehler für die Grundgesamtheit nicht repräsentativ ist. Diese Sicherheit erlangt der Prüfer über zusätzliche Prüfungshandlungen. Deren Ausmass hängt von der Situation ab, muss aber hinreichende und angemessene Nachweise dafür liefern, dass der Fehler den Rest der Grundgesamtheit nicht beeinflusst. Z.B. kann dies ein Fehler infolge eines Computerausfalls sein, von dem bekannt ist, dass er in der Berichtsperiode nur einmal vorgekommen ist. Für diesen Fall schätzt der Prüfer die Auswirkung des Ausfalls (z.B. durch Untersuchung bestimmter, an jenem Tag verarbeiteter Transaktionen) sowie die Konsequenzen seiner Ursache für Prüfungshandlungen und Schlussfolgerungen ein. Ein anderes Beispiel ist ein Fehler, der durch eine falsche Formel bei der Berechnung aller Inventarwerte einer bestimmten Zweigniederlassung entstanden ist. Um auf einen anomalen Fehler zu schliessen, muss sich der Prüfer vergewissern, dass an anderen Standorten die richtige Formel verwendet wurde.

Hochrechnung von Fehlern

51 **Bei ergebnisorientierten Prüfungshandlungen muss der Abschlussprüfer die in der Stichprobe festgestellten betragsmässigen Fehler auf die Grundgesamtheit hochrechnen. Er muss die Auswirkung des hochgerechneten Fehlers auf das spezifische Ziel der Prüfungshandlung sowie auf andere Bereiche der Prüfung beurteilen.** Die Fehlerhochrechnung auf die Grundgesamtheit dient dazu, einen Überblick über die Grössenordnung von Fehlern zu erlangen und diese dem tolerierbaren Fehler gegenüberzustellen.

52 Ist der Abschlussprüfer zum Schluss gekommen, dass es sich um einen anomalen Fehler handelt, kann dieser bei der Hochrechnung auf die Grundgesamtheit ausgeklammert werden. Die Auswirkung eines jeden solchen – unkorrigierten – Fehlers muss gleichwohl zusätzlich zu der Hochrechnung nicht-anomaler Fehler berücksichtigt werden. Wurde ein Abschlusssaldo oder eine Art von Transaktionen geschichtet (Ziffer 36 ff.), ist für jede Schicht separat hochzurechnen. Hochgerechnete Fehler zuzüglich anomaler Fehler werden anschliessend über alle Schichten hinweg kombiniert, um so die mögliche Auswirkung von Fehlern auf den Abschlusssaldo oder die Art von Transaktionen insgesamt zu beurteilen.

53 Bei verfahrensorientierten Prüfungshandlungen bedarf es keiner expliziten Hochrechnung von Fehlern, weil der Grad des Mangels in der Stichprobe mit dem Grad des Mangels in der Grundgesamtheit identisch ist.

53A Bei verfahrensorientierten Prüfungshandlungen bedarf es keiner wertmässigen Hochrechnung (z.B. Wert in CHF) auf die Grundgesamtheit: Hat eine Kontrolle in der Stichprobe überwiegend versagt, wird gefolgert, dass sie an sich nicht funktioniert.

Auswertung der Stichprobenresultate

54 **Der Abschlussprüfer muss die Stichprobenresultate auswerten, um festzustellen, ob sie die vorläufige Einschätzung der relevanten Eigenschaften der Grundgesamtheit** (Ziffer 34) **bestätigen oder ob diese zu revidieren ist.** Bei einer verfahrensorientierten Prüfung kann ein unerwartet hoher Grad an Fehlern in der Stichprobe eine erhöhte Einschätzung des Kontrollrisikos nahe legen – sofern nicht weitere Nachweise erlangt werden, welche die anfängliche Einschätzung erhärten. Bei einer ergebnisorientierten Prüfung kann ein unerwartet hoher Betrag an Fehlern in der Stichprobe die Vermutung nahe legen, dass der Abschlusssaldo oder die Art von Transaktionen eine wesentliche Fehlaussage enthält – sofern keine Nachweise des Gegenteils vorliegen.

55 Ist der Gesamtbetrag hochgerechneter Fehler zuzüglich anomaler Fehler nur wenig tiefer als der für tolerierbar gehaltene Betrag, beurteilt der Abschlussprüfer die Schlüssigkeit der Stichprobenresultate im Lichte anderer Prüfungshandlungen. Er kann es für angemessen halten, zusätzliche Prüfungsnachweise zu erlangen. Der Gesamtbetrag hochgerechneter Fehler zuzüglich anomaler Fehler ist zwar die bestmögliche Fehlerschätzung in der Grundgesamtheit; die Resultate sind jedoch dem Stichprobenrisiko ausgesetzt. Liegt der geschätzte Fehler nahe beim tolerierbaren Fehler, würdigt der Prüfer das Risiko, dass eine andere Schätzung den tolerierbaren Fehler übersteigt. Die Berücksichtigung der Ergebnisse anderer Prüfungshandlungen hilft ihm bei der Einschätzung dieses Risikos. Erlangt er zusätzliche Prüfungsnachweise, verringert sich dieses Risiko.

56 Deutet die Auswertung der Stichprobenresultate darauf hin, dass die vorläufige Einschätzung der relevanten Eigenschaften der Grundgesamtheit revidiert werden muss, kann der Abschlussprüfer:

(a) die Unternehmensleitung ersuchen, festgestellte Fehler sowie das Potential für weitere Fehler zu untersuchen sowie die erforderlichen Korrekturen vorzunehmen, und/oder

(b) die geplanten Prüfungshandlungen modifizieren. Z.B. kann der Prüfer bei einer verfahrensorientierten Prüfungshandlung den Stichprobenumfang ausdehnen, eine alternative interne Kontrolle prüfen oder zugehörige ergebnisorientierte Prüfungshandlungen modifizieren, und/oder

(c) die Auswirkung auf den Bericht in Betracht ziehen (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

57A Ziffer 57 von *ISA 530 Audit Sampling and other Selective Testing Procedures* entfällt, da sie durch den Vorspann dieses PS ersetzt wird.

Anhang 1: Beispiele von Einflussfaktoren auf den Stichprobenumfang bei verfahrensorientierten Prüfungshandlungen

Nachstehende Faktoren zieht der Abschlussprüfer in Betracht, wenn er den Stichprobenumfang einer verfahrensorientierten Prüfungshandlung festlegt. Die Faktoren müssen zusammen genommen betrachtet werden.

	Faktor	Auswirkung auf Stichprobenumfang
1	Erhöhtes Abstellen auf Rechnungswesen-System und interne Kontrolle durch den Prüfer	Erhöhung
2	Erhöhter Grad der Abweichung von festgelegten Kontrollen, den der Prüfer zu akzeptieren bereit ist	Verringerung
3	Erhöhter Grad der Abweichung von festgelegten Kontrollen, den der Prüfer in der Grundgesamtheit zu finden erwartet	Erhöhung
4	Erhöhung des vom Prüfer verlangten Sicherheitsgrads (oder – umgekehrt – Verringerung des Risikos, dass der Prüfer zum Fehlschluss kommt, das Kontrollrisiko sei tiefer als jenes der Grundgesamtheit tatsächlich ist)	Erhöhung
5	Erhöhte Anzahl Elemente der Grundgesamtheit	Vernachlässigbar

1 *Beabsichtigtes Abstellen auf Rechnungswesen-System und interne Kontrolle durch den Abschlussprüfer:* Je mehr Sicherheit der Prüfer durch diese Systeme zu erlangen beabsichtigt, desto tiefer ist seine Einschätzung des Kontrollrisikos und desto grösser muss der Stichprobenumfang sein. Z.B. deutet eine vorläufige Einschätzung des Kontrollrisikos als "tief" darauf hin, dass der Prüfer plant, in beträchtlichem Masse auf das effektive Funktionieren bestimmter interner Kontrollen abzustellen. Der Prüfer muss deshalb mehr Prüfungsnachweise zur Stützung der Einschätzung sammeln, als wenn er das Kontrollrisiko höher eingeschätzt (d.h. ein geringeres Abstellen geplant) hätte.

2 *Grad der Abweichung von festgelegten Kontrollen, den der Abschlussprüfer zu akzeptieren bereit ist (tolerierbarer Fehler)*: Je niedriger der Abweichungsgrad, den der Prüfer akzeptieren will, desto grösser muss der Stichprobenumfang sein.

3 *Grad der Abweichung von festgelegten Kontrollen, den der Abschlussprüfer in der Grundgesamtheit zu finden erwartet (erwarteter Fehler):* Je höher der Abweichungsgrad, den der Prüfer erwartet, desto grösser muss der Stichprobenumfang sein, damit der Prüfer in der Lage ist, den tatsächlichen Abweichungsgrad vernünftig abzuschätzen. Zu den relevanten Faktoren für die Beurteilung des Grades erwarteter Fehler gehören die Kenntnisse des Prüfers über das Unternehmen (s. *PS 310 Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens*; insbesondere Vorgehen zur Erlangung eines Verständnisses von Rechnungswesen-System und interner Kontrolle; s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kon-*

trolle), personelle Änderungen oder Änderungen in Rechnungswesen-System und interner Kontrolle, die Ergebnisse von Prüfungshandlungen in Vorperioden sowie die Ergebnisse anderer Prüfungshandlungen. Üblicherweise gestattet ein hoher Grad erwarteter Fehler nur eine kleine Verringerung des Kontrollrisikos (wenn überhaupt), weshalb hier verfahrensorientierte Prüfungshandlungen entfallen.

4 *Vom Abschlussprüfer verlangter Sicherheitsgrad* (Ziffer 7): Je höher der vom Prüfer verlangte Grad an Konfidenz, dass die Stichprobenresultate das Vorkommen von Fehlern in der Grundgesamtheit anzeigen, desto grösser muss der Stichprobenumfang sein.

5 *Anzahl Elemente der Grundgesamtheit:* Bei grossen Grundgesamtheiten hat deren tatsächliche Grösse eine geringe Auswirkung auf den Stichprobenumfang (wenn überhaupt). Bei kleinen Grundgesamtheiten hingegen sind Stichprobenverfahren im Vergleich mit alternativen Verfahren zur Erlangung hinreichender und angemessener Prüfungsnachweise oft weniger effizient.

Anhang 2: Beispiele von Einflussfaktoren auf den Stichprobenumfang bei ergebnisorientierten Prüfungshandlungen

Nachstehende Faktoren zieht der Abschlussprüfer in Betracht, wenn er den Stichprobenumfang einer ergebnisorientierten Prüfungshandlung festlegt. Die Faktoren müssen zusammen genommen betrachtet werden.

	Faktor	Auswirkung auf Stichprobenumfang
1	Erhöhte Einschätzung des inhärenten Risikos durch den Prüfer	Erhöhung
2	Erhöhte Einschätzung des Kontrollrisikos durch den Prüfer	Erhöhung
3	Erhöhte Planung anderer – auf dieselbe Aussage im Abschluss gerichteter – ergebnisorientierter Prüfungshandlungen	Verringerung
4	Erhöhung des vom Prüfer verlangten Sicherheitsgrads (oder – umgekehrt – Verringerung des Risikos, dass der Prüfer zum Fehlschluss kommt, es liege kein wesentlicher Fehler vor, obwohl in Wirklichkeit ein solcher vorliegt)	Erhöhung
5	Erhöhung des Gesamtfehlers, den der Prüfer maximal zu akzeptieren bereit ist (tolerierbarer Fehler)	Verringerung
6	Erhöhung des Fehlerbetrags, den der Prüfer in der Grundgesamtheit zu finden erwartet	Erhöhung
7	Schichtung der Grundgesamtheit – soweit angemessen	Verringerung
8	Anzahl Elemente der Grundgesamtheit	Vernachlässigbar

1 *Einschätzung des inhärenten Risikos durch den Abschlussprüfer*: Je höher die Einschätzung des inhärenten Risikos, desto grösser muss der Stichprobenumfang sein. Ein höheres inhärentes Risiko bedeutet, dass das Aufdeckungsrisiko tiefer sein muss, um das Prüfungsrisiko auf ein akzeptables Niveau zu verringern, und dies ist durch einen grösseren Stichprobenumfang erreichbar (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*).

2 *Einschätzung des Kontrollrisikos durch den Abschlussprüfer*: Je höher die Einschätzung des Kontrollrisikos, desto grösser muss der Stichprobenumfang sein. Z.B. deutet eine Einschätzung des Kontrollrisikos als "hoch" darauf hin, dass der Prüfer – mit Bezug auf die fragliche Aussage im Abschluss – nicht stark auf das effektive Funktionieren interner Kontrollen abstellen kann. Um das Prüfungsrisiko auf ein akzeptables Niveau zu verringern, muss daher das Aufdeckungsrisiko tief sein und der Prüfer mehr auf ergebnisorientierte Prüfungshandlungen abstellen. Je mehr er dies tut, desto grösser muss der Stichprobenumfang sein (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*).

3 *Planung anderer – auf dieselbe Aussage im Abschluss gerichteter – ergebnisorientierter Prüfungshandlungen*: Je mehr der Prüfer auf andere ergebnisorientierte Prüfungshandlungen (Einzelfallprüfungen oder analytische Prüfungshandlungen) abstellt, um das Aufdeckungsrisiko mit Bezug auf einen bestimmten Abschlusssaldo oder eine bestimmte Art von Transaktionen auf ein akzeptables Niveau zu verringern, desto weniger Sicherheit benötigt der Prüfer durch das Stichprobenverfahren und desto kleiner kann demzufolge der Stichprobenumfang sein.

4 *Vom Abschlussprüfer verlangter Sicherheitsgrad* (Ziffer 7): Je höher der vom Prüfer verlangte Grad an Konfidenz, dass die Stichprobenresultate das Vorkommen von Fehlern in der Grundgesamtheit anzeigen, desto grösser muss der Stichprobenumfang sein.

5 *Gesamtfehler, den der Abschlussprüfer maximal zu akzeptieren bereit ist (tolerierbarer Fehler):* Je niedriger der tolerierbare Fehler, desto grösser muss der Stichprobenumfang sein.

6 *Fehlerbetrag, den der Abschlussprüfer in der Grundgesamtheit zu finden erwartet (erwarteter Fehler)*: Je grösser der Fehlerbetrag, den der Prüfer in der Grundgesamtheit erwartet, desto grösser muss der Stichprobenumfang sein, damit der Prüfer in der Lage ist, den tatsächlichen Fehlerbetrag vernünftig abzuschätzen. Zu den relevanten Faktoren für die Beurteilung des erwarteten Fehlerbetrags gehören die Subjektivität bei der Bewertung von Elementen, die Ergebnisse verfahrensorientierter Prüfungen, die Ergebnisse von Prüfungshandlungen in Vorperioden sowie die Ergebnisse anderer ergebnisorientierter Prüfungshandlungen.

7 *Schichtung*: Bei grosser Bandbreite der Geldwerte von Elementen der Grundgesamtheit kann es nützlich sein, Elemente ähnlicher Grösse in separate Teilgesamtheiten oder Schichten zu unterteilen (Ziffer 36 ff.). Bei angemessener Schichtung einer Grundgesamtheit ist die Summe der Stichprobenumfänge der einzelnen Schichten geringer als der – bei gegebenem Stichprobenrisiko – erforderliche Stichprobenumfang, wenn nur eine Stichprobe aus der Grundgesamtheit ausgewählt würde.

8 *Anzahl Elemente der Grundgesamtheit*: Bei grossen Grundgesamtheiten hat deren tatsächliche Grösse eine geringe Auswirkung auf den Stichprobenumfang (wenn überhaupt). Bei kleinen Grundgesamtheiten hingegen sind Stichprobenverfahren im Vergleich mit alternativen Verfahren zur Erlangung hinreichender und angemessener Prüfungsnachweise oft weniger effizient. (Bei wertproportionaler Stichprobenauswahl [Ziffer 39] erhöht sich allerdings mit dem Geldwert der Grundgesamtheit auch der Stichprobenumfang, sofern nicht zugleich die Wesentlichkeitsschwelle entsprechend heraufgesetzt wird).

Anhang 3: Methoden der Stichprobenauswahl

Die hauptsächlichen Methoden der Stichprobenauswahl (Ziffer 42 f.) sind folgende:

(a) Verwendung von Zufallsgeneratoren oder Zufallszahlen-Tabellen.

(b) Systematische Auswahl: Die Anzahl Elemente der Grundgesamtheit wird geteilt durch den Stichprobenumfang, woraus ein Stichprobenintervall resultiert, z.B. von 50. Es wird innerhalb der ersten 50 Elemente ein Ausgangspunkt festgelegt und darauf folgend jedes 50. Element ausgewählt. Der Ausgangspunkt lässt sich zwar aufs Geratewohl festlegen; eine echte Zufallsstichprobe liegt aber erst vor, wenn er mittels Zufallsgenerator oder Zufallszahlen-Tabelle festgelegt wird. Der Abschlussprüfer muss sich zudem vergewissern, dass die Struktur der Stichprobe nicht derart ist, dass das Stichprobenintervall ein bestimmtes Muster in der Grundgesamtheit abbildet.

(c) Willkürliche Auswahl: Der Abschlussprüfer wählt die Stichprobe aus, ohne dabei ein strukturiertes Verfahren zu befolgen. Gleichwohl vermeidet er jegliche bewusste Verzerrung oder Vorhersagbarkeit (z.B. dergestalt, dass schwer zu identifizierende Elemente beiseite gelassen werden oder dass stets der erste oder der letzte Eintrag auf einer Seite ausgewählt oder beiseite gelassen wird). So sucht er zu gewährleisten, dass alle Elemente der Grundgesamtheit eine Wahrscheinlichkeit haben, ausgewählt zu werden. Im Rahmen eines statistischen Stichprobenverfahrens ist die Auswahl aufs Geratewohl nicht angebracht.

So genannte Blockauswahl: Diese beinhaltet die Auswahl eines Blocks (oder von Blöcken) aufeinander folgender Elemente innerhalb einer Grundgesamtheit. Sie lässt sich bei Stichprobenverfahren normalerweise nicht anwenden, weil die meisten Grundgesamtheiten so strukturiert sind, dass erwartungsgemäss aufeinander folgende Elemente ähnliche Eigenschaften aufweisen, während sie sich von Elementen anderswo in der Grundgesamtheit unterscheiden. Die Untersuchung eines Blocks von Elementen kann zwar mitunter eine angemessene Prüfungshandlung darstellen; sie ist allerdings kaum eine angemessene Methode der Stichprobenauswahl, wenn der Prüfer gestützt darauf gültige Schlussfolgerungen über die Grundgesamtheit als Ganzes ziehen will.

Schweizer Prüfungsstandard: Prüfung von Schätzungen im Abschluss (PS 540)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen zur Prüfung von Schätzungen im Abschluss. Für die Prüfung zukunftsorientierter Finanzinformationen ist dieser PS nicht anwendbar.	1
"Schätzung im Abschluss“ ist die approximative Ermittlung eines Betrags (Beispiele in Ziffer 3). Für Schätzungen ist die Unternehmensleitung verantwortlich; der Prüfer muss hiefür hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise erlangen. Aufgrund verschiedener Unsicherheiten ist das Risiko wesentlicher Fehlaussagen bei Schätzungen im Abschluss grösser.	2-4
Arten von Schätzungen im Abschluss Komplexe Schätzungen im Abschluss können Spezialkenntnisse voraussetzen und die Ermessensspielräume erhöhen.	5
Falls Unsicherheit oder fehlende objektive Daten die angemessene Schätzung eines Postens verunmöglichen, zieht der Prüfer eine Abweichung vom Standardwortlaut des Berichtes in Betracht.	7 PS 700
Prüfungshandlungen Der Prüfer muss hinreichende Prüfungsnachweise erlangen, ob eine Schätzung angemessen ist bzw. angemessen offen gelegt ist. Das Verständnis der Verfahren bei Schätzungen erleichtert die Prüfungsplanung.	8, 9
Der Prüfer muss sich bei der Prüfung von Schätzungen für mindestens einen der nachfolgend mit (a), (b) und (c) bezeichneten Ansätze entscheiden.	10
Prüfung des von der Unternehmensleitung vorgesehenen Prozesses (a) → Prüfungsschritte, die üblicherweise zur Prüfung des von der Unternehmensleitung vorgesehenen Prozesses gehören	11
Der Prüfer muss die der Schätzung zugrunde liegenden Annahmen und Daten (Analyse, Art der Aufbereitung, Vollständigkeit, Genauigkeit, Relevanz) beurteilen. Zudem kann es dienlich sein, Prüfungsnachweise von ausserhalb des Unternehmens zu erlangen oder einen Experten beizuziehen.	12-18 PS 620
Der Prüfer prüft die angewandten Berechnungsverfahren und Formeln. Nach Möglichkeit vergleicht er Schätzungen von Vorperioden mit den tatsächlichen Resultaten dieser Periode, um die Verlässlichkeit der Schätzverfahren zu beurteilen.	18-20

Wesentliche Schätzungen im Abschluss werden üblicherweise von der Unternehmensleitung überprüft und genehmigt; in diesen Fällen beurteilt der Prüfer die Dokumentation und beurteilt, ob die Überprüfung und Genehmigung auf angemessener Stufe der Unternehmungsleitung vorgenommen wird.	21
Verwendung einer unabhängigen Schätzung (b) Der Prüfer kann – zwecks Überprüfung der Schätzung der Unternehmensleitung – eine Schätzung selber vornehmen oder einen unabhängigen Dritten beiziehen. Wird die Schätzung eines Dritten verwendet, überprüft der Prüfer die Daten, Annahmen und angewandten Berechnungsverfahren.	22
Durchsicht von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag (c) Vielfach sind Ereignisse und Entwicklungen nach dem Bilanzstichtag in Bezug auf den zu prüfenden Sachverhalt geeignet, Prüfungsnachweise für Schätzungen im Abschluss zu liefern.	23
Beurteilung der Ergebnisse von Prüfungshandlungen Der Prüfer muss abschliessend beurteilen, ob die Schätzung angemessen ist, ob sie mit anderweitigen Prüfungsnachweisen in Einklang steht und ob Ereignisse nach dem Bilanzstichtag bestehen, welche die bei der Schätzung verwendeten Daten und Annahmen beeinflussen.	24, 25
Besteht zwischen der Schätzung des Prüfers und der Schätzung im Abschluss ein Unterschied, muss der Prüfer beurteilen, ob der Abschluss korrigiert werden muss oder nicht. Wird eine erforderliche Korrektur von der Unternehmensleitung verweigert, hat der Prüfer zu befinden, ob die Auswirkung auf den Abschluss wesentlich ist. Liegen verschiedene Unterschiede vor, wird der Prüfer die Schätzungen im Abschluss als Ganzes beurteilen.	26, 27

Schweizer Prüfungsstandard: Prüfung von Schätzungen im Abschluss (PS 540)

Einleitung 248
Arten von Schätzungen im Abschluss 249
Prüfungshandlungen 249
Prüfung des von der Unternehmensleitung vorgesehenen Prozesses 250
Verwendung einer unabhängigen Schätzung 252
Durchsicht von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag 252
Beurteilung der Ergebnisse von Prüfungshandlungen 252

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISA 540 Audit of Accounting Estimates* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck des vorliegenden PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zur Prüfung von Schätzungen, die im Abschluss enthalten sind. Dieser PS gilt nicht für die Prüfung zukunftsorientierter Finanzinformationen (s. *PS 810 Prüfung zukunftsorientierter Finanzinformationen*); viele hier dargelegte Verfahren können sich aber dafür eignen.

2 **Der Abschlussprüfer muss hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu Schätzungen im Abschluss erlangen** (s. *PS 500 Prüfungsnachweise*).

3 "Schätzung im Abschluss" ist die approximative Ermittlung des Betrags eines Postens, für den es kein exaktes Ermittlungsverfahren gibt. Solche Schätzungen sind z.B.

- Wertberichtigungen von Vorräten und von Forderungen auf deren geschätzten realisierbaren Wert.
- Abschreibungen zwecks Verteilung der Kosten von Anlagen auf deren geschätzte Nutzungsdauer.
- Abgegrenzte Erlöse.
- Erfasste latente Steuern.
- Rückstellungen für Folgen eines Rechtsstreits.
- Verluste auf Fertigungsaufträgen in Arbeit.
- Rückstellungen für Garantieansprüche.

4 Für Schätzungen im Abschluss ist die Unternehmensleitung verantwortlich. Solche Schätzungen erfolgen oft unter Unsicherheit, was den Ausgang von Ereignissen angeht, die bereits stattgefunden haben oder wahrscheinlich stattfinden werden, und schliessen den Gebrauch von Ermessen ein. Demzufolge ist das Risiko wesentlicher Fehlaussagen im Abschluss grösser, sobald Schätzungen ins Spiel kommen.

Arten von Schätzungen im Abschluss

5 Eine Schätzung im Abschluss kann je nach Art des Postens einfach oder komplex sein. Z.B. kann die Abgrenzung eines Aufwands für Miete eine einfache Berechnung sein, wogegen zur Schätzung einer Wertberichtigung für Vorräte mit geringem Umschlag oder Überbestände umfängliche Analysen aktueller Daten und eine Prognose künftiger Umsatzerlöse gehören können. Komplexe Schätzungen können in starkem Masse Spezialkenntnisse sowie den Gebrauch von Ermessen voraussetzen.

6 Schätzungen können im Rahmen des normalen Rechnungswesen-Systems (fortlaufend) oder ausserhalb desselben (am Ende einer Rechnungsperiode) vorgenommen werden. Vielfach werden sie unter Verwendung einer Formel vorgenommen, die auf Erfahrung basiert, wie etwa die Verwendung von Standardsätzen je Anlagenkategorie für Abschreibungen oder eines standardmässigen Prozentsatzes der Umsatzerlöse zur Berechnung einer Garantierückstellung. In solchen Fällen muss die Unternehmensleitung die Formel regelmässig überprüfen (z.B. durch erneute Schätzung der Restnutzungsdauer von Anlagen oder Vergleich tatsächlicher Resultate mit einer Schätzung und Anpassung der Formel, wo notwendig).

7 Unsicherheit oder fehlende objektive Daten können die angemessene Schätzung eines Postens verunmöglichen. Hier zieht der Abschlussprüfer eine Abweichung vom Standardwortlaut des Berichts in Betracht (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

Prüfungshandlungen

8 **Der Abschlussprüfer muss hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise darüber erlangen, ob eine Schätzung im Abschluss unter den jeweiligen Umständen angemessen ist und, wo verlangt, angemessen offen gelegt wird.** Die Prüfungsnachweise zur Stützung einer Schätzung sind oft schwerer zu erlangen und weniger schlüssig als Prüfungsnachweise zur Stützung anderer Angaben des Abschlusses.

9 Ein Verständnis der Verfahren und Methoden, welche die Unternehmensleitung bei Schätzungen anwendet, einschliesslich des Rechnungswesen-Systems und der internen Kontrolle (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*), ist oft wichtig, damit der Abschlussprüfer Art, Zeitpunkt und Umfang der Prüfungshandlungen planen kann (s. *PS 300 Planung*).

10 **Der Abschlussprüfer muss sich bei der Prüfung von Schätzungen für mindestens einen der folgenden Ansätze entscheiden:**
   (a) **Prüfung des von der Unternehmensleitung vorgesehenen Prozesses;**
   (b) **Verwendung einer unabhängigen Schätzung zwecks Vergleich mit jener der Unternehmensleitung oder**
   (c) **Durchsicht von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag zwecks Bestätigung der Schätzung.**

Prüfung des von der Unternehmensleitung vorgesehenen Prozesses

11 Zur Prüfung des von der Unternehmensleitung vorgesehenen Prozesses gehören üblicherweise folgende Schritte:
   (a) Beurteilung der Daten und der Annahmen, welche der Schätzung zugrunde liegen;
   (b) Prüfung der für die Schätzung vorgenommenen Berechnungen;
   (c) nach Möglichkeit Vergleich von Schätzungen in Vorperioden mit tatsächlichen Resultaten dieser Perioden und
   (d) Beurteilung der Genehmigungsverfahren der Unternehmensleitung.

Beurteilung der Daten und Annahmen

12 Der Abschlussprüfer muss beurteilen, ob die der Schätzung zugrunde liegenden Daten genau, vollständig und relevant sind. Soweit buchhalterische Daten verwendet werden, müssen sie mit den vom Rechnungswesen-System verarbeiteten Daten in Einklang sein. Z.B. wird der Prüfer im Zusammenhang mit einer Garantierückstellung Prüfungsnachweise dafür erlangen, dass die Daten betreffend Produkte, deren Garantiefrist am Bilanzstichtag noch nicht abgelaufen ist, mit den Umsatzinformationen des Rechnungswesen-Systems übereinstimmen.

13 Der Abschlussprüfer kann auch versuchen, Prüfungsnachweise von ausserhalb des Unternehmens zu erlangen. Z.B. kann er bei einer Wertberichtigung für unkurante Vorräte, die aufgrund von Umsatzprognosen berechnet wurde, nebst der Prüfung interner Daten wie Umsätze der Vergangenheit, Auftragsbestand oder Absatztrends, Prüfungsnachweise anhand von Umsatzprognosen und Marktanalysen der Branche erlangen. Entsprechend wird er im Zusammenhang mit Schätzungen der finanziellen Auswirkungen von Rechtstreitigkeiten und -ansprüchen versuchen, direkt mit den Rechtsberatern des Unternehmens zu kommunizieren.

14 Der Abschlussprüfer beurteilt, ob die beschafften Daten so analysiert und aufbereitet worden sind, dass sie eine angemessene Grundlage für die Schätzung im Abschluss abgeben (z.B. Analyse des Alters von Forderungen; Prognose der Lagerdauer von Vorräten gemäss früherem und prognostiziertem Verbrauch).

15 Der Abschlussprüfer beurteilt, ob für die hauptsächlichen Annahmen, welche in die Schätzung eingegangen sind, eine angemessene Grundlage vorgewiesen werden kann. In manchen Fällen basieren die Annahmen auf Branchen- oder amtlichen Statistiken (z.B. künftige Inflationsraten, Zinssätze, Beschäftigungquoten, Marktwachstumsraten); in anderen Fällen sind sie unternehmensspezifisch und basieren auf internen Daten.

16 Bei Beurteilung der Annahmen, welche in die Schätzung eingegangen sind, zieht der Abschlussprüfer in Betracht, ob diese
- im Lichte tatsächlicher Resultate der Vorperioden angemessen sind;
- mit jenen in Einklang sind, die in andere Schätzungen im Abschluss eingegangen sind;
- mit Plänen der Unternehmensleitung in Einklang sind und diese Pläne angemessen erscheinen.

Der Abschlussprüfer richtet besondere Aufmerksamkeit auf Annahmen, die änderungssensitiv, subjektiv oder fehleranfällig sind.

17 Bei komplexen Schätzprozessen mit speziellen Techniken kann es notwendig sein, dass der Abschlussprüfer Arbeiten eines Experten heranzieht (z.B. eines Ingenieurs, der Vorräte an Mineralerzen schätzt). Erläuterungen hierzu gibt *PS 620 Verwendung der Arbeiten eines Experten*.

18 Der Abschlussprüfer untersucht, ob Formeln, welche die Unternehmensleitung für Schätzungen im Abschluss verwendet, nach wie vor angemessen sind. Er stellt dabei auf seine Kenntnisse der finanziellen Resultate des Unternehmens in Vorperioden, der Gepflogenheiten anderer Unternehmen der Branche und – soweit ihm mitgeteilt – der zukünftigen Pläne der Unternehmensleitung ab.

Prüfung der Berechnungen

19 Der Abschlussprüfer prüft die von der Unternehmensleitung angewandten Berechnungsverfahren. Art, Zeitpunkt und Umfang dieser Prüfung hängen u.a. von der Komplexität der Schätzung, von der Beurteilung der Verfahren und Methoden des Unternehmens zur Vornahme der Schätzung sowie der Wesentlichkeit der Schätzung für den Abschluss ab.

Vergleich früherer Schätzungen mit tatsächlichen Resultaten

20 Nach Möglichkeit vergleicht der Abschlussprüfer Schätzungen, die in Vorperioden vorgenommenen worden sind, mit tatsächlichen Resultaten dieser Perioden. Das dient ihm zur
(a) Erlangung von Prüfungsnachweisen für die generelle Verlässlichkeit der Schätzverfahren des Unternehmens;
(b) Beurteilung, ob verwendete Formeln anzupassen sind und
(c) Beurteilung, ob Unterschiede zwischen tatsächlichen Resultaten und früheren Schätzungen quantifiziert worden sind und, wo notwendig, eine angemessene Anpassung bzw. Offenlegung erfolgt ist.

Beurteilung der Genehmigungsverfahren der Unternehmensleitung

21 Wesentliche Schätzungen im Abschluss werden üblicherweise von der Unternehmensleitung überprüft und genehmigt. Der Abschlussprüfer beurteilt, ob die Überprüfung und Genehmigung auf angemessener Stufe der Unternehmensleitung vorgenommen wird sowie aus der Dokumentation der betreffenden Schätzung ersichtlich ist.

Verwendung einer unabhängigen Schätzung

22 Der Abschlussprüfer kann eine Schätzung selber vornehmen oder von einem unabhängigen Dritten erlangen und mit der Schätzung der Unternehmensleitung im Abschluss vergleichen. Verwendet der Prüfer die Schätzung eines unabhängigen Dritten, so ist es üblich, dass er die Daten und die Annahmen beurteilt sowie die angewandten Berechnungsverfahren prüft. Es kann auch angemessen sein, in Vorperioden vorgenommene Schätzungen mit tatsächlichen Resultaten dieser Perioden zu vergleichen.

Durchsicht von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag

23 Transaktionen und andere Ereignisse nach Ende der Rechnungsperiode, aber vor Beendigung der Prüfung können zu einer Schätzung der Unternehmensleitung im Abschluss Prüfungsnachweise liefern (s. *PS 560 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag*). Hat der Abschlussprüfer solche Transaktionen und Ereignisse durchgesehen, kann es weniger notwendig oder sogar entbehrlich sein, dass er den von der Unternehmensleitung vorgesehenen Prozess für Schätzungen prüft (Ziffer 11) oder die Schätzung eines unabhängigen Dritten erlangt (Ziffer 22), um die Angemessenheit der Schätzung im Abschluss zu beurteilen.

Beurteilung der Ergebnisse von Prüfungshandlungen

24 **Der Abschlussprüfer muss abschliessend beurteilen, ob die Schätzung – angesichts seiner Kenntnisse des Unternehmens – angemessen ist und ob sie mit anderweitigen Prüfungsnachweisen in Einklang steht** (s. *PS 310 Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens; PS 500 Prüfungsnachweise*).

25 Der Abschlussprüfer beurteilt, ob nach dem Bilanzstichtag wesentliche Transaktionen oder andere Ereignisse eingetreten sind, welche die bei der Schätzung verwendeten Daten und Annahmen beeinflussen.

26 Wegen der inhärenten Unsicherheiten von Schätzungen im Abschluss kann die Beurteilung von Unterschieden hier schwieriger sein als in anderen Prüfungsbereichen. Besteht zwischen der bestmöglich durch Prüfungsnachweise gestützten Schätzung des Abschlussprüfers und der Schätzung im Abschluss ein Unterschied, muss der Prüfer zum Schluss kommen, ob der Abschluss korrigiert werden muss oder nicht. Ist der Unterschied begründbar (z.B. weil der Betrag im Abschluss innerhalb einer Bandbreite angemessener Schätzresultate liegt), bedarf es möglicherweise keiner Korrektur. Hält hingegen der Prüfer den Unterschied für

nicht begründbar, wird er die Unternehmensleitung ersuchen, ihre Schätzung zu revidieren. Verweigert sie dies, so wird er den Unterschied als Fehlaussage betrachten und zusammen mit allen anderen Fehlaussagen daraufhin beurteilen, ob die Auswirkung auf den Abschluss wesentlich ist.

27 Der Abschlussprüfer wird auch beurteilen, ob als begründbar erachtete Unterschiede in die selbe Richtung gehen, sodass sie möglicherweise kumulativ eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss haben. In solchen Fällen wird der Prüfer die Schätzungen im Abschluss als Ganzes beurteilen.

Schweizer Prüfungsstandard: Prüfung von Fair Values (Bewertungen und Angaben) (PS 545)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen zur Prüfung von Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Abschluss. Fair Value-Bewertungen können bei Ersterfassung von Transaktionen oder als spätere Wertänderungen vorkommen; sie werden je nach anzuwendender Rechnungslegungsnorm unterschiedlich behandelt.	1
Der Abschlussprüfer muss Prüfungsnachweise erlangen zur Beurteilung, ob die Fair Value-Bewertungen und -Angaben den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entsprechen.	3, 17
Für die Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Abschluss ist die Unternehmensleitung verantwortlich.	4
Die auf Schätzungen und zukunftsbezogenen Annahmen beruhenden Fair Value-Bewertungen sind inhärent ungenau. Der Abschlussprüfer ist nicht verpflichtet, diesbezügliche, zukünftige Sachverhalte vorherzusagen. Für die Prüfung von Schätzungen und zukunftsbezogenen Annahmen wird auf PS 540 verwiesen.	5, PS 540
Die verschiedenen Rechnungslegungsnormen machen unterschiedliche Vorschriften zu den Fair Value-Bewertungen und -Angaben. Darüber hinaus ergeben sich auch aus Branchenusanzen gewisse Vorgaben. Dieser PS tritt weder auf bestimmte Rechnungslegungsnormen noch auf Branchenvorgaben ein, lediglich im Anhang werden Besonderheiten verschiedener Rechnungslegungsnormen dargestellt.	6, Anhang
Das Konzept der Fair Value-Bewertungen basiert normalerweise auf der Annahme der Fortführung des Unternehmens. Daher ist der Fair Value nicht ein Wert, der sich aus einer unfreiwilligen Liquidation oder einer Notveräusserung ergäbe. Die Fair Value-Bewertung kann einfach, aber auch sehr komplex sein; das hängt ab von der Handelbarkeit des zu bewertenden Gutes und von der Abhängigkeit von Schätzungen. Ist eine vernünftige Bewertung nicht möglich, entscheidet der Abschlussprüfer, ob vom Standardwortlaut des Berichts abgewichen werden muss.	7-9
Verständnis des Prozesses für Fair Value-Bewertungen und -Angaben; Verständnis relevanter Kontrollen; Risikobeurteilung	
Der Abschlussprüfer muss ein Verständnis des Prozesses für Fair Value-Bewertungen und -Angaben sowie der relevanten Kontrollen im Unternehmen erlangen. Dies ermöglicht ihm, Art, Zeitpunkt und Umfang der Prüfungshandlungen festzulegen.	10, 11, 13
→ Beurteilungspunkte zur Erlangung des Verständnisses	12

Zur Festlegung der Prüfungshandlungen muss der Abschlussprüfer überdies das inhärente Risiko und das Kontrollrisiko einschätzen. Das inhärente Risiko hängt unmittelbar davon ab, ob der Prozess für Fair Value-Bewertungen einfach oder komplex ist.	14-16 PS 400
Beurteilung der Angemessenheit von Fair Value-Bewertungen und -Angaben	
Zur Beurteilung, ob die Fair Value-Bewertungen und -Angaben den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entsprechen, stützt sich der Abschlussprüfer auf seine Kenntnisse dieser Rechnungslegungsnormen, der Tätigkeit des Unternehmens und der Branche sowie die Ergebnisse anderer Prüfungshandlungen.	17-20
Knüpft die Rechnungslegungsnorm ihre Bestimmungen an gewisse Voraussetzungen (z. B. Befreiung von der Schätzung, wenn eine solche unpraktikabel ist oder bei Abhängigkeit der Bewertung von den Handlungsabsichten der Unternehmensleitung), hat der Abschlussprüfer Nachweise zu erlangen, dass diese Voraussetzungen gegeben sind (Beispiele dazu in Ziffer 23).	21-23
Lässt die anzuwendende Rechnungslegungsnorm verschiedene Methoden der Fair Value-Bewertung zu, erlangt der Abschlussprüfer Verständnis der Beweggründe des Unternehmens für die Methodenwahl und er muss beurteilen, ob das Unternehmen die Methode konsistent angewendet hat. Ändert die Unternehmensleitung die Bewertungsmethode, beurteilt der Prüfer, ob die Änderung unter den gegebenen Umständen angemessen ist.	24-28
Verwendung der Arbeiten eines Experten	
Der Abschlussprüfer muss entscheiden, ob der Beizug eines Experten erforderlich sei. Zutreffendenfalls muss er den PS 620 befolgen. Insbesondere hat er zu beurteilen, ob die vom Experten verwendete Definition von „Fair Value“ und die Bewertungsmethode denen der Unternehmensleitung und der anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entsprechen. Der Abschlussprüfer hat zu beurteilen, ob die Arbeiten des Experten einen hinreichenden und angemessenen Prüfungsnachweis darstellen.	29-32 PS 620
Prüfung der Fair Value-Bewertungen und -Angaben des Unternehmens	
Der Abschlussprüfer muss die Fair Value-Bewertungen und -Angaben des Unternehmens prüfen und zwar auf Basis seiner Einschätzung des inhärenten Risikos und des Kontrollrisikos. Die geplanten Prüfungshandlungen können wegen grosser Unterschiede in der Komplexität der Fair Value-Bewertungen sehr verschiedenartig sein.	33-36
→ Merkmale grösserer Unsicherheiten bei komplexen Fair Value-Bewertungen → Überlegungen in Bezug auf mögliche Prüfungshandlungen	35 36

Prüfung der wesentlichen Annahmen der Unternehmensleitung, des Bewertungsmodells und der zugrunde liegenden Daten	
→ Beurteilungspunkte bei der Prüfung von Fair Value-Bewertungen und -Angaben	37
Der Vergleich von Fair Value-Bewertungen vorangegangener Perioden mit den Resultaten der Berichtsperiode können Prüfungsnachweise liefern.	38
Der Abschlussprüfer muss beurteilen, ob die wesentlichen Annahmen der Unternehmensleitung eine vernünftige Basis für die Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Abschluss als Ganzes liefern. Dazu müssen die Angaben – beispielsweise nach IASB-Rahmenkonzept Ziffer 24 ff. – relevant, verlässlich, neutral, verständlich und vollständig sein.	39, 40
Die Beurteilung der Annahmen erfolgt mittels Nachweisen aus internen und externen Quellen und geschieht auch im Lichte historischer Informationen und unter Berücksichtigung der Möglichkeiten des Unternehmens. Die Annahmen müssen auch unter sich konsistent sein: So kann eine Annahme für sich allein vernünftig sein, aber in Verbindung mit anderen Annahmen möglicherweise nicht. Der Abschlussprüfer beurteilt die Anfälligkeit der Bewertung für Änderungen wesentlicher Annahmen oder fordert die Unternehmensleitung auf, Annahmen mit besonderem Einfluss auf die Bewertung zu identifizieren (z. B. mit einer Sensitivitätsanalyse).	41-46
→ Kriterien und Beispiele zur Beurteilung, ob die den Fair Value-Bewertungen zugrunde liegenden Annahmen realistisch und vernünftig sind	47-49
Der Abschlussprüfer muss die Daten prüfen, welche für die Fair Value-Bewertungen und -Angaben verwendet wurden. Er muss beurteilen, ob die Fair Value-Bewertungen aufgrund dieser Daten sowie der Annahmen der Unternehmensleitung korrekt zustande gekommen sind. Beispiele für diesbezügliche Prüfungshandlungen in Ziffer 51.	50, 51
Unabhängige Fair Value-Schätzungen, um Bewertungen zu untermauern	
Der Abschlussprüfer kann eine unabhängige Fair Value-Schätzung vornehmen, um die Bewertung des Unternehmens zu untermauern. Dabei kann er von den gleichen Annahmen ausgehen wie die Unternehmensleitung (die er im Sinne von Ziffer 37 ff. beurteilt hat) oder zu Vergleichszwecken andere Annahmen treffen.	52
Ereignisse nach dem Bilanzstichtag	
Der Abschlussprüfer muss in Betracht ziehen, welche Auswirkungen Ereignisse nach dem Bilanzstichtag auf die Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Abschluss haben. Transaktionen nach dem Bilanzstichtag können Prüfungsnachweise liefern (z. B. Kaufpreis einer nach dem Bilanzstichtag veräusserten Rendite-Immobilie).	53-55 PS 560

Angaben über Fair Values Der Abschlussprüfer muss prüfen, ob die Angaben über Fair Values im Abschluss des Unternehmens den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entsprechen. Rechnungslegungsnormen verlangen vielfach solche Angaben, weil sie zur Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage relevant sind. Bei der Prüfung von Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Anhang nimmt der Abschlussprüfer üblicherweise gleichartige Prüfungshandlungen vor wie bei den entsprechenden Posten der Bilanz und Erfolgsrechnung (S. diverse vorangehende Ziffern). Er beurteilt, ob die Angaben im Kontext des gesamten Abschlusses angemessen und ob sie – vor allem bei Bewertungsunsicherheiten oder wenn kein verlässlicher Fair Value ermittelt werden konnte – zur Information der Adressaten ausreichend sind. Entsprechen die Fair Value-Informationen den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen nicht, beurteilt der Prüfer, ob dadurch eine wesentliche Fehlaussage des Abschlusses vorliegt.	56-60
Erklärungen der Unternehmensleitung Der Abschlussprüfer muss von der Unternehmensleitung schriftliche Erklärungen darüber erlangen, ob die wesentlichen Annahmen vernünftig sind und ob sie die Absicht sowie die Fähigkeit der Unternehmensleitung zu bestimmten Vorgehensweisen (Ziffern 22 und 23) angemessen widerspiegeln.	63 PS 580
→ Weitere Inhaltspunkte für Erklärungen der Unternehmensleitung	64
Kommunikation mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung PS 260 verlangt, dass der Abschlussprüfer Sachverhalte aus der Abschlussprüfung mit den zuständigen Verantwortlichen kommuniziert. Fair Value-Bewertungen sind typischerweise solche Besprechungspunkte, da sie oft mit erheblicher Unsicherheit und Risiken verbunden sind.	65
→ Ausführungen zu Fair Value-Bewertungen und -Angaben nach verschiedenen Rechnungslegungsnormen	Anhang

Schweizer Prüfungsstandard: Prüfung von Fair Values (Bewertungen und Angaben) (PS 545)

Einleitung 258
Verständnis des Prozesses für Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Unternehmen; Verständnis relevanter Kontrollen; Risikobeurteilung 260
Beurteilung der Angemessenheit von Fair Value-Bewertungen und -Angaben 262
Verwendung der Arbeiten eines Experten 265
Prüfung der Fair Value-Bewertungen und -Angaben des Unternehmens 266
Angaben über Fair Values 272
Beurteilung der Ergebnisse von Prüfungshandlungen 273
Erklärungen der Unternehmensleitung 273
Kommunikation mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung 274
Anhang 275

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISA 545 Auditing Fair Value Measurements and Disclosures* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für die Prüfung von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck des vorliegenden PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zur Prüfung von Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Abschluss. Gegenstand dieses PS sind inbesondere Prüfungsfragen im Zusammenhang mit der Bewertung, Darstellung und Offenlegung wesentlicher Vermögenswerte und Verbindlichkeiten sowie spezifischer Eigenkapitalkomponenten, die auf Basis des Fair Value im Abschluss enthalten oder offen gelegt sind. Fair Value-Bewertungen können sowohl bei der Ersterfassung von Transaktionen als auch bei späteren Wertänderungen vorkommen. Änderungen von Fair Value-Bewertungen im Zeitverlauf können – je nach anzuwendenden Rechnungslegungsnormen (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*) – unterschiedlich behandelt werden. Z.B. sehen manche Regelwerke vor, dass sich solche Änderungen unmittelbar im Eigenkapital, andere, dass sie sich im Ergebnis niederschlagen.

2 Die Prüfung von Fair Value-Bewertungen und -Angaben ist zwar Gegenstand dieses PS, doch können auch andere Prüfungshandlungen diesbezüglich relevante Prüfungsnachweise liefern (s. *PS 500 Prüfungsnachweise*). Z.B. kann das Verfahren der Einsichtnahme – als Nachweis des Vorhandenseins eines zum Fair Value

bewerteten Vermögenswertes – auch relevante Prüfungsnachweise für dessen Bewertung liefern (z.B. Feststellung des Zustandes einer Rendite-Immobilie).

3 **Der Abschlussprüfer muss hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise dafür erlangen, dass Fair Value-Bewertungen und -Angaben den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen** (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*) **entsprechen.**

4 Für die Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Abschluss ist die Unternehmensleitung verantwortlich. Mit Blick auf ihre Verantwortung muss die Unternehmensleitung im Rechnungswesen einen entsprechenden Prozess einrichten, angemessene Bewertungsmethoden auswählen, verwendete wesentliche Schätzungen identifizieren und angemessen abstützen, die Bewertung vornehmen sowie sicherstellen, dass Darstellung und Offenlegung der Bewertungen den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entsprechen.

5 Viele Bewertungen, die auf Schätzungen basieren, darunter Fair Value-Bewertungen, sind inhärent ungenau. Fair Value-Schätzungen sind oft mit Unsicherheit hinsichtlich des Betrags sowie des Zeitpunkts zukünftiger Cash Flows verbunden – insbesondere dort, wo keine Cash Flows vereinbart sind oder wo Marktinformationen fehlen. Fair Value-Bewertungen können auch auf Annahmen über zukünftige Bedingungen, Transaktionen oder Ereignisse basieren, deren Ausgang unsicher ist und die sich daher im Zeitverlauf ändern. Die Beurteilung solcher Annahmen durch den Abschlussprüfer basiert auf Informationen, die diesem im Prüfungszeitpunkt zur Verfügung stehen. Der Prüfer ist nicht verpflichtet, zukünftige Bedingungen, Transaktionen oder Ereignisse vorherzusagen, die möglicherweise eine wesentliche Auswirkung auf Handlungen oder (den Fair Value-Bewertungen und -Angaben zugrunde liegende) Annahmen der Unternehmensleitung gehabt hätten, wenn sie im Prüfungszeitpunkt schon bekannt gewesen wären. Bei Fair Value-Bewertungen verwendete Annahmen ähneln naturgemäss jenen bei Ermittlung anderer Schätzungen im Abschluss. Deren Prüfung erläutert *PS 540 Prüfung von Schätzungen im Abschluss*. Gegenstand des vorliegenden PS sind solche und andere Überlegungen im speziellen Kontext von Fair Value-Bewertungen und -Angaben entsprechend den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen.

6 Die verschiedenen Rechnungslegungsnormen verlangen (oder erlauben) eine Vielzahl von Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Abschluss. Auch unterscheiden sie sich voneinander im Detaillierungsgrad hinsichtlich der Bewertungsgrundlage von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten oder zugehöriger Angaben. Manche Rechnungslegungsnormen machen verbindliche Vorgaben, andere geben allgemeine, wieder andere gar keine Erläuterungen. Darüber hinaus existieren für Fair Value-Bewertungen und -Angaben zum Teil branchenspezifische Usanzen. Dieser PS erläutert die Prüfung von Fair Value-Bewertungen und -Angaben, ohne dabei auf spezifische Arten von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten, Transaktionen oder Branchenusanzen einzutreten. Der *Anhang* enthält Darlegungen zu Fair Value-Bewertungen und -Angaben nach unterschiedlichen Rechnungslegungsnormen, zur Dominanz von Fair Value-Bewertungen sowie zu

dem Umstand, dass "Fair Value" in den Rechnungslegungsnormen unterschiedlich definiert sein kann. Z.B. definiert *IAS 39 Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* den Fair Value ("beizulegender Zeitwert") als den "Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Verbindlichkeit beglichen werden könnte".

7 Nach den meisten Rechnungslegungsnormen basiert das Konzept der Fair Value-Bewertungen auf der Annahme der Fortführung des Unternehmens ("going concern"), wonach weder die Absicht noch die Notwendigkeit besteht, zu liquidieren, den Umfang der Geschäftstätigkeit wesentlich zu beschränken oder eine Transaktion zu nachteiligen Bedingungen zu tätigen. In einem solchen Fall ist der Fair Value nicht jener Betrag, den ein Unternehmen in einer erzwungenen Transaktion, unfreiwilligen Liquidation oder Notveräusserung erhalten bzw. bezahlen würde. Allerdings kann ein Unternehmen bei der Fair Value-Bewertung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten seiner gegenwärtigen Situation Rechnung tragen, sofern dies die anzuwendenden Rechnungslegungsnormen vorschreiben oder erlauben (ob sie nun das diesbezügliche Vorgehen spezifizieren oder nicht). Z.B. kann der Plan der Unternehmensleitung, einen Vermögenswert vorzeitig zu verkaufen, um bestimmte Geschäftsziele zu erreichen, für die Fair Value-Bewertung dieses Vermögenswertes relevant sein.

8 Die Fair Value-Bewertung kann bei bestimmten Vermögenswerten oder Verpflichtungen relativ einfach sein, z.B. wenn Vermögenswerte auf aktiven, offenen Märkten gekauft und verkauft werden, die leicht erhältliche und verlässliche Informationen über die Preise tatsächlich stattgefundener Geschäfte liefern. Bei anderen Vermögenswerten oder Verpflichtungen kann die Fair Value-Bewertung komplexer sein. Für diesen oder jenen Vermögenswert existiert möglicherweise kein aktiver Markt oder er hat Eigenschaften, derentwegen die Unternehmensleitung den Fair Value selber schätzen muss (z.B. Rendite-Immobilie oder komplexes derivatives Finanzinstrument). Die Schätzung kann anhand eines Bewertungsmodells (z.B. auf Basis einer Discounted Cash Flow-Prognose) oder mit Unterstützung eines Experten (z.B. unabhängiger Bewertungsgutachter) zustande kommen.

9 Die Unsicherheit im Zusammenhang mit einem Posten oder der Mangel an objektiven Daten können so weit gehen, dass eine vernünftige Bewertung nicht möglich ist. In einem solchen Fall entscheidet der Abschlussprüfer, ob nach *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers* vom Standardwortlaut des Berichts abgewichen werden muss.

Verständnis des Prozesses für Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Unternehmen; Verständnis relevanter Kontrollen; Risikobeurteilung

10 **Der Abschlussprüfer muss ein Verständnis des Prozesses für Fair Value-Bewertungen und -Angaben sowie der relevanten Kontrollen im Unternehmen erlangen. Dieses Verständnis muss ausreichen, um einen zielgerichteten Prüfungsansatz zu entwickeln.**

11 Die Unternehmensleitung ist für die Einrichtung eines Prozesses im Rechnungswesen für Fair Value-Bewertungen verantwortlich (Ziffer 4). In manchen Fällen ist die Fair Value-Bewertung und folglich der von der Unternehmensleitung eingerichtete Prozess einfach und verlässlich. Z.B. kann die Unternehmensleitung vielleicht auf öffentliche Preisnotierungen abstellen, um den Fair Value dem Unternehmen gehörender marktgängiger Wertschriften zu ermitteln. Andere Fair Value-Bewertungen sind indessen komplexer und mit Unsicherheit über zukünftige Ereignisse oder deren Ausgang verbunden. Im Rahmen des Prozesses sind hier Annahmen zu treffen, die den Gebrauch von Ermessen beinhalten. Das Verständnis des Bewertungsprozesses, namentlich seiner Komplexität, hilft dem Abschlussprüfer, Art, Zeitpunkt und Umfang der Prüfungshandlungen festzulegen.

12 Um ein Verständnis des Prozesses für Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Unternehmen zu erlangen, zieht der Abschlussprüfer z.B. in Betracht:

- Die relevanten Kontrollen (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*) mit Bezug auf den Prozess (darunter z.B. Kontrollen von Daten sowie Funktionentrennung zwischen denen, welche für das Unternehmen Transaktionen eingehen und denen, welche die Bewertungen vornehmen).
- Die Fachkompetenz und Erfahrung derer, welche die Fair Value-Bewertungen vornehmen.
- Der Stellenwert der Informations- und Kommunikationstechnologie in dem Prozess (s. *PS 401 Prüfung im Umfeld der Informations- und Kommunikationstechnologie*).
- Die Arten von Abschlusspositionen oder Transaktionen mit Fair Value-Bewertungen oder -Angaben (z.B. ob sie aus Routine- bzw. wiederkehrenden Transaktionen herrühren oder nicht).
- Das Ausmass, in dem der Prozess von einer Dienstleistungsorganisation abhängt, welche die Fair Value-Bewertungen oder die ihnen zugrunde liegenden Daten liefert. Nimmt ein Unternehmen eine Dienstleistungsorganisation in Anspruch, befolgt der Abschlussprüfer *PS 402 Dienstleistungsorganisationen – Auswirkung auf die Abschlussprüfung*.
- Das Ausmass, in dem das Unternehmen bei Fair Value-Bewertungen und -Angaben Arbeiten von Experten verwendet (Ziffer 29-32).
- Die wesentlichen Annahmen der Unternehmensleitung bei den Fair Value-Bewertungen.
- Die Dokumentation zur Stützung von Annahmen der Unternehmensleitung.
- Die eingesetzten Methoden zur Entwicklung und Anwendung von Annahmen der Unternehmensleitung und zur Überwachung von Änderungen in diesen Annahmen.
- Die Integrität von Kontrollen und Sicherheitsmassnahmen in Bezug auf Bewertungsmodelle und relevante Informationssysteme (einschliesslich Genehmigungsprozedere).
- Die Kontrollen von Konsistenz, Aktualität und Verlässlichkeit der Inputdaten von Bewertungsmodellen.

13 *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle* verlangt, dass der Abschlussprüfer ein Verständnis der Kontrollen erlangt, welches genügt, um die Prüfungsstrategie zu entwickeln. Im Kontext des vorliegenden PS erlangt der Prüfer ein solches Verständnis mit Bezug auf die Fair Value-Bewertungen und -Angaben des Unternehmens, damit er Art, Zeitpunkt und Umfang der Prüfungshandlungen planen kann.

14 **Hat der Abschlussprüfer ein Verständnis des Prozesses für Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Unternehmen erlangt, muss er das inhärente Risiko und das Kontrollrisiko mit Bezug auf die Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Abschluss einschätzen, um Art, Zeitpunkt und Umfang der Prüfungshandlungen festzulegen.**

15 Der Grad der Anfälligkeit einer Fair Value-Bewertung für Fehlaussagen stellt ein inhärentes Risiko dar. Deshalb hängen Art, Zeitpunkt und Umfang der Prüfungshandlungen von dieser Anfälligkeit für Fehlaussagen sowie davon ab, ob der Prozess für Fair Value-Bewertungen relativ einfach oder relativ komplex ist.

16 *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle* legt die inhärenten Grenzen interner Kontrollen dar. Fair Value-Bewertungen umfassen oft subjektive Einschätzungen der Unternehmensleitung. Das beeinflusst die Art von Kontrollen, welche sich überhaupt einrichten lassen. Die Anfälligkeit von Fair Value-Bewertungen für Fehlaussagen kann auch in dem Masse steigen, wie die einschlägigen Anforderungen an das Rechnungswesen komplexer werden. Unter solchen Umständen zieht der Abschlussprüfer bei der Einschätzung des Kontrollrisikos die inhärenten Grenzen von Kontrollen in Betracht.

Beurteilung der Angemessenheit von Fair Value-Bewertungen und -Angaben

17 **Der Abschlussprüfer muss beurteilen, ob die Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Abschluss den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen** (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*) **entsprechen.**

18 Um zu beurteilen, ob die Fair Value-Bewertungen von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten im Abschluss sowie die Angaben über diese Bewertungen und damit zusammenhängende Unsicherheiten den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entsprechen, bedient sich der Abschlussprüfer seines Verständnisses der Anforderungen dieser Rechnungslegungsnormen, seiner Kenntnisse der Tätigkeit und Branche (s. *PS 310 Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens*) sowie der Ergebnisse anderer Prüfungshandlungen.

19 Die Beurteilung, ob die Fair Value-Bewertungen den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entsprechen und ob die Prüfungsnachweise hinreichend und angemessen sind, hängt teilweise von den Kenntnissen des Abschlussprüfers über die Art der Unternehmenstätigkeit ab. Dies trifft insbesondere bei sehr komplexen Vermögenswerten, Verbindlichkeiten oder Bewertungsmethoden zu. Z.B. können derivative Finanzinstrumente sehr komplex sein, mit dem Risiko, dass unterschiedliche Interpretationen dessen, wie der Fair Value zu ermitteln ist, zu unterschiedlichen Schlussfolgerungen führen. Die Fair Value-Bewertung mancher Positionen, z.B. laufender Entwicklungen oder akquirierter immaterieller

Werte, kann spezielle Überlegungen beinhalten, die von der Art des Unternehmens und seiner Tätigkeit abhängen (soweit solche Überlegungen den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entsprechen). Die Kenntnisse der Unternehmenstätigkeit können dem Abschlussprüfer in Verbindung mit den Ergebnissen anderer Prüfungshandlungen auch dabei helfen, Vermögenswerte zu identifizieren, bei denen – unter Verwendung einer Fair Value-Bewertung – eine Wertbeeinträchtigung erfasst werden muss.

20 Geben die anzuwendenden Rechnungslegungsnormen die Methode zur Fair Value-Bewertung vor (z.B. Vorgabe, den Fair Value eines marktgängigen Wertpapiers unter Verwendung von Marktpreisnotierungen und nicht eines Bewertungsmodells zu ermitteln), so beurteilt der Abschlussprüfer, ob die Fair Value-Bewertung dieser Methode entspricht.

21 Rechnungslegungsnormen knüpfen die Pflicht (oder Erlaubnis) zu Fair-Value-Bewertungen oder -Angaben mitunter an die Voraussetzung, dass der Fair Value von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten verlässlich ermittelt werden kann. Von dieser Voraussetzung wird manchmal dann befreit, wenn es für einen Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit Marktpreisnotierungen auf einem aktiven Markt nicht gibt und andere Methoden zur vernünftigen Schätzung des Fair Value offensichtlich unangemessen oder unpraktikabel sind. Ist die Unternehmensleitung der Meinung, sie sei von der Voraussetzung verlässlicher Bewertbarkeit befreit, erlangt der Abschlussprüfer hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise dafür, dass diese Meinung zutrifft und die betreffende Position entsprechend den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen behandelt ist.

22 **Der Abschlussprüfer muss Nachweise erlangen für die Absicht sowie die Fähigkeit der Unternehmensleitung zu bestimmten Vorgehensweisen, wo diese nach den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen für die Fair-Value-Bewertungen und -Angaben relevant sind.**

23 Nach manchen Rechnungslegungsnormen sind Absichten der Unternehmensleitung bezüglich eines Vermögenswerts oder einer Verbindlichkeit ein Kriterium zur Herleitung der Anforderungen an Bewertung, Darstellung und Offenlegung und sowie der Behandlung von Fair Value-Änderungen im Abschluss. Nach diesen Normen spielen Absichten der Unternehmensleitung eine wichtige Rolle für die Frage der Angemessenheit der Fair Value-Bewertungen durch das Unternehmen. Oft dokumentiert die Unternehmensleitung Pläne und Absichten mit Relevanz für bestimmte Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten (die Rechnungslegungsnormen können dies verlangen). Der Umfang der Nachweise für Absichten der Unternehmensleitung ist eine Sache des professionellen Ermessens. Gleichwohl umfassen die Prüfungshandlungen üblicherweise Befragungen der Unternehmensleitung, wobei der Abschlussprüfer deren Antworten angemessen – z.B. folgendermassen – untermauert:

- Beurteilung, wie das Management in der Vergangenheit seine erklärten Absichten bezüglich Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten umgesetzt hat.

- Durchsicht schriftlicher Pläne und anderer Dokumente (darunter je nachdem Budgets, Protokolle usw.).
- Beurteilung der Begründung der Unternehmensleitung für die Wahl einer bestimmten Vorgehensweise.
- Beurteilung der Fähigkeit der Unternehmensleitung zu einer bestimmten Vorgehensweise unter den jeweiligen wirtschaftlichen Gegebenheiten des Unternehmens (darunter die Konsequenzen vertraglicher Verpflichtungen).

Der Prüfer beurteilt die Fähigkeit der Unternehmensleitung zu einer bestimmten Vorgehensweise auch, wenn diese relevant ist für die Frage, ob nach den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen eine Ausnahme von der Fair Value-Bewertung geboten ist oder nicht (Ziffer 21).

24 **Stehen nach den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen verschiedene Methoden der Fair Value-Bewertung zur Wahl oder sehen diese Normen keine bestimmte Methode vor, muss der Abschlussprüfer beurteilen, ob die angewandte Methode unter den jeweiligen Umständen diesen Normen entspricht.**

25 Die Beurteilung, ob die Methode der Fair Value-Bewertung unter den jeweiligen Umständen angemessen ist, verlangt den Gebrauch professionellen Ermessens. Wählt die Unternehmensleitung eine von verschiedenen zur Wahl stehenden Bewertungsmethoden, erlangt der Abschlussprüfer ein Verständnis der Beweggründe der Unternehmensleitung für die Wahl, indem er sie mit der Unternehmensleitung bespricht. Er zieht dabei in Betracht, ob

(a) die Unternehmensleitung die in den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen enthaltenen Kriterien, welche für die gewählte Bewertungsmethode sprechen, angemessen untersucht und angewendet hat;

(b) die Bewertungsmethode unter den jeweiligen Umständen angemessen ist, wenn man die Art des zu bewertenden Vermögenswerts bzw. der zu bewertenden Verbindlichkeit und die anzuwendenden Rechnungslegungsnormen in Betracht zieht; und

(c) die Bewertungsmethode angemessen ist, wenn man die Tätigkeit, die Branche und das Umfeld des Unternehmens in Betracht zieht.

26 Möglicherweise ist die Unternehmensleitung zum Schluss gekommen, dass verschiedene Bewertungsmethoden zu einer Bandbreite wesentlich verschiedener Fair Value-Bewertungen führen. In solchen Fällen beurteilt der Abschlussprüfer, inwieweit das Unternehmen im Rahmen seiner Fair Value-Bewertungen untersucht hat, welches die Gründe für diese Unterschiede sind.

27 **Der Abschlussprüfer muss beurteilen, ob das Unternehmen die Methode seiner Fair Value-Bewertungen konsistent angewendet hat.**

28 Hat die Unternehmensleitung eine bestimmte Bewertungsmethode gewählt, beurteilt der Abschlussprüfer, ob diese bei der Fair Value-Bewertung konsistent angewendet worden ist. Wenn ja, beurteilt er, ob diese Konsistenz mit Blick auf mögliche Änderungen im Umfeld des Unternehmens oder in den Gegebenheiten mit Einfluss auf das Unternehmen oder mit Blick auf geänderte Anforderungen

der anzuwendenden Rechnungslegungsnormen angemessen ist. Hat die Unternehmensleitung die Bewertungsmethode geändert, beurteilt der Prüfer, ob sie in geeigneter Weise demonstrieren kann, dass die geänderte Bewertungsmethode eine zweckmässigere Grundlage abgibt oder durch geänderte Anforderungen der anzuwendenden Rechnungslegungsnormen oder geänderte Gegebenheiten gestützt wird. Z.B. kann die Einführung eines aktiven Marktes für eine bestimmte Kategorie von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten darauf hindeuten, dass hier die Schätzung des Fair Value aufgrund von Discounted Cash Flows nicht länger angemessen ist.

Verwendung der Arbeiten eines Experten

29 **Der Abschlussprüfer muss entscheiden, ob es erforderlich ist, einen Experten beizuziehen.** Der Prüfer kann die notwendige Befähigung und Kompetenz haben, um Prüfungshandlungen bezüglich Fair Values zu planen und durchzuführen; statt dessen kann er sich dafür entscheiden, die Arbeiten eines Experten zu verwenden. Bei einem solchen Entscheid zieht er die in *PS 620 Verwendung der Arbeiten eines Experten*, Ziffer 7, angeführten Gesichtspunkte in Betracht.

30 Plant der Abschlussprüfer den Beizug eines Experten, erlangt er hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise darüber, dass dessen Arbeiten den Zwecken der Abschlussprüfung genügen. Im Übrigen befolgt er *PS 620 Verwendung der Arbeiten eines Experten*.

31 Plant der Abschlussprüfer die Verwendung der Arbeiten eines Experten, beurteilt er, ob die Definition von "Fair Value" und die Methode der Fair Value-Bewertung, welche der Experte verwendet, der Definition und Methode der Unternehmensleitung sowie den Anforderungen der anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entsprechen. Z.B. kann es sein, dass die Methode des Experten zur Schätzung des Fair Value einer Immobilie oder eines komplexen Derivats oder die versicherungsmathematische Methodik zur Schätzung des Fair Value von Verpflichtungen aus Versicherungsverträgen, Forderungen aus Rückversicherung und ähnlichen Posten den Bewertungsprinzipien der anzuwendenden Normen widerspricht. Solche Sachverhalte zieht der Prüfer in Betracht – sei es im Wege der Besprechung mit dem Experten, der Abgabe von Instruktionen an diesen, der Durchsicht von dessen Arbeiten oder des Studiums von dessen Bericht.

32 Gemäss *PS 620 Verwendung der Arbeiten eines Experten* schätzt der Abschlussprüfer ein, ob die Arbeiten des Experten ein hinreichender und angemessener Prüfungsnachweis sind. Verantwortlich für die Angemessenheit und Plausibilität der Annahmen und Methoden sowie ihrer Umsetzung ist der Experte. Der Prüfer erlangt ein Verständnis der wesentlichen Annahmen und Methoden und zieht in Betracht, ob sie angemessen, vollständig und plausibel sind, und zwar auf Basis seiner Kenntnisse über Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens und der Ergebnisse anderer Prüfungshandlungen. Er tut dies häufig im Wege der Besprechung mit dem Experten. Ziffer 39 bis 49 behandeln die Beurteilung wesentlicher Annahmen der Unternehmensleitung, einschliesslich solcher, bei denen sich diese auf die Arbeiten eines Experten stützt.

Prüfung der Fair Value-Bewertungen und -Angaben des Unternehmens

33 **Der Abschlussprüfer muss die Fair Value-Bewertungen und -Angaben des Unternehmens prüfen, und zwar auf Basis seiner Einschätzung des inhärenten Risikos und des Kontrollrisikos** (Ziffer 14 ff.).

34 Wegen der Vielfalt möglicher Fair Value-Bewertungen von relativ einfach bis komplex können die geplanten Prüfungshandlungen nach Art, Zeitpunkt und Umfang sehr unterschiedlich sein. Ergebnisorientierte Prüfungshandlungen mit Bezug auf Fair Value-Bewertungen können etwa umfassen: (a) die Prüfung der wesentlichen Annahmen der Unternehmensleitung, des Bewertungsmodells und der zugrunde liegenden Daten (Ziffer 39-49); (b) unabhängige Fair Value-Schätzungen, um die Angemessenheit der Bewertung zu untermauern (Ziffer 52); (c) Beurteilung der Auswirkung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag auf die Fair Value-Bewertung und -Angaben (Ziffer 53-55).

35 Vorhandene öffentliche Preisnotierungen auf einem aktiven Markt sind normalerweise der beste Nachweis eines Fair Value. Allerdings sind manche Fair Value-Bewertungen inhärent komplexer als andere. Grund für die Komplexität ist entweder die Art des zu bewertenden Postens oder die – nach den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen verlangte oder von der Unternehmensleitung gewählte – Bewertungsmethode. Z.B. erlauben manche Normen bei Fehlen von Preisnotierungen auf einem aktiven Markt eine Fair Value-Schätzung auf alternativer Basis (etwa einer Discounted Cash Flow-Analyse oder dem Abstellen auf eine vergleichbare Transaktion). Merkmal komplexer Fair Value-Bewertungen ist normalerweise eine grössere Unsicherheit hinsichtlich der Verlässlichkeit des Bewertungsprozesses. Die grössere Unsicherheit kann folgende Gründe haben:

- Länge der Prognoseperiode.
- Anzahl wesentlicher und komplexer Annahmen in Verbindung mit dem Prozess.
- Höherer Grad an Subjektivität in Verbindung mit den Annahmen und Faktoren, welche in dem Prozess Verwendung finden.
- Höherer Grad an Unsicherheit in Verbindung mit dem zukünftigen Eintritt oder Ausgang von Ereignissen, welche den Annahmen zugrunde liegen.
- Mangel an objektiven Daten bei Verwendung hochgradig subjektiver Faktoren.

36 Sein Verständnis des Bewertungsprozesses, namentlich seiner Komplexität, dient dem Abschlussprüfer bei der Festlegung des Aufdeckungsrisikos und dementsprechend von Art, Zeitpunkt und Umfang vorzunehmender Prüfungshandlungen (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*). Es folgen Beispiele für Überlegungen in Bezug auf mögliche Prüfungshandlungen:

- Die Verwendung einer Preisnotierung für die Prüfung einer Bewertung setzt voraus, dass der Prüfer versteht, unter welchen Umständen die Notierung zustande gekommen ist. Werden z.B. Wertschriften mit notierten Marktpreisen (Kurswerten) zu Anlagezwecken gehalten, kann es sein, dass die Bewertung zum Kurswert – je nach anzuwendenden Rechnungslegungsnormen – korri-

giert werden muss, wenn das Paket einen wesentlichen Umfang hat oder Verkaufsbeschränkungen unterliegt.

- Bei Verwendung von Nachweisen Dritter zieht der Prüfer deren Verlässlichkeit in Betracht. Erlangt er z.B. Informationen mittels Bestätigungen Dritter, zieht er, um sich über die Verlässlichkeit dieser Nachweise zu vergewissern, die Sachkunde, Unabhängigkeit, Auskunftsbefugnis, Kenntnis des zu bestätigenden Sachverhalts und Objektivität der Adressaten in Betracht. Der Umfang dieser Prüfungshandlungen hängt vom Prüfungsrisiko in Verbindung mit den Fair Value-Bewertungen ab. Der Prüfer befolgt insoweit *PS 505 Bestätigungen Dritter*.
- Prüfungsnachweise zu Fair Value-Bewertungen (z.B. Bewertung eines unabhängigen Gutachters) können sich auf einen Zeitpunkt beziehen, der von dem Zeitpunkt abweicht, auf welchen das Unternehmen die betreffenden Bewertungen und -Angaben in seinen Abschluss aufnehmen muss. In solchen Fällen erlangt der Prüfer Nachweise dafür, dass die Unternehmensleitung die Auswirkung von Ereignissen, Transaktionen und geänderten Umständen zwischen Zeitpunkt der Fair Value-Bewertung und Bilanzstichtag berücksichtigt hat.
- Bei bestimmten Arten von Schuldtiteln, die zum Fair Value bewertet sind bzw. auf mögliche Anzeichen einer Wertbeeinträchtigung geprüft werden, bestehen oftmals Sicherheiten. Ist die Sicherheit ein wichtiger Faktor der Fair Value-Bewertung bzw. der Ermittlung des Bilanzwerts, erlangt der Prüfer hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise für das Vorhandensein der Sicherheit, deren Wert, Rechte daran und Zugang dazu oder deren Übertragbarkeit (einschliesslich der Beurteilung, ob alle Pfandrechte dokumentiert sind). Auch beurteilt er, ob die einschlägigen Angaben im Abschluss den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entsprechen.
- In manchen Fällen können zusätzliche Prüfungshandlungen (z.B. Einsichtnahme eines Vermögenswerts) notwendig sein, um hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise über die Angemessenheit einer Fair Value-Bewertung zu erlangen. Z.B. kann die Einsichtnahme einer Rendite-Immobilie notwendig sein, um Informationen über deren physischen Zustand zu erlangen, die für deren Fair Value relevant sind. Die Einsichtnahme eines Wertpapiers kann eine Verkaufsbeschränkung aufdecken, die dessen Wert beeinflusst.

Prüfung der wesentlichen Annahmen der Unternehmensleitung, des Bewertungsmodells und der zugrunde liegenden Daten

37 Das Verständnis des Prozesses der Unternehmensleitung für die Fair Value-Bewertung – seiner Verlässlichkeit – ist ein wichtiges Element zur Stützung der resultierenden Beträge und beeinflusst daher Art, Zeitpunkt und Umfang von Prüfungshandlungen. Ein verlässlicher Prozess der Fair Value-Bewertung führt dazu, dass die Bewertung (und gegebenenfalls die Darstellung und Offenlegung) unter ähnlichen Umständen angemessen konsistent ausfällt. Bei der Prüfung der Fair Value-Bewertungen und -Angaben des Unternehmens beurteilt der Abschlussprüfer, ob

(a) die verwendeten Annahmen der Unternehmensleitung vernünftig sind;
(b) die Fair Value-Bewertung – gegebenenfalls – auf Basis eines Modells vorgenommen wurde, welches angemessen ist;
(c) die Unternehmensleitung jene relevanten Informationen verwendet hat, die im Bewertungszeitpunkt verfügbar waren.

38 Schätztechniken, Annahmen sowie die Beurteilung von Fair Value-Bewertungen vorangegangener Perioden und deren Vergleich mit Resultaten der Berichtsperiode können Nachweise für die Verlässlichkeit der Prozesse der Unternehmensleitung liefern. Dabei zieht der Abschlussprüfer auch in Betracht, ob Abweichungen auf Änderungen in den wirtschaftlichen Gegebenheiten beruhen.

39 **Der Abschlussprüfer muss beurteilen, ob die wesentlichen Annahmen der Unternehmensleitung bei der Fair Value-Bewertung – einzeln und zusammengenommen – eine vernünftige Basis für die Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Abschluss des Unternehmens liefern.**

40 Um Fair Value-Bewertungen vorzunehmen, muss die Unternehmensleitung Annahmen treffen, darunter solche, bei denen sie sich auf die Arbeiten eines Experten stützt. Annahmen der Geschäftsleitung zum Zwecke der Bewertung beinhalten auch Annahmen, die von den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung veranlasst sind (Ziffer 40A). Annahmen sind ein integraler Bestandteil komplexerer Bewertungsmethoden (z.B. solche, die sich einer Kombination von Schätzungen zukünftiger Cash Flows mit Schätzungen zukünftiger Werte von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten bedienen, jeweils auf den Bewertungszeitpunkt abgezinst). Der Abschlussprüfer widmet den wesentlichen Annahmen, die einer bestimmten Bewertungsmethode zugrunde liegen, besondere Aufmerksamkeit und beurteilt, ob sie vernünftig sind. Als eine verlässliche Basis der Fair Value-Bewertungen und -Angaben müssen die Annahmen relevant, verlässlich, neutral, verständlich und vollständig sein.

40A Die ISA verwenden sowohl für die "Unternehmensleitung" als auch für die "Geschäftsleitung" den Begriff "management". Im vorliegenden PS wird der Begriff "management" konsequent der "Unternehmensleitung" gleichgesetzt, obwohl punktuell (z.B. in Ziffer 40) auch die "Geschäftsleitung" gemeint sein kann. Für die Bestimmung der "Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung" (z.B. bei einer AG der Verwaltungsrat oder gegebenenfalls dessen Prüfungsausschuss [Audit Committee]) gilt *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung*.

41 Gewisse Annahmen ändern sich in Abhängigkeit von den Merkmalen der zu bewertenden Bilanzposition und der verwendeten Bewertungsmethode (z.B. Wiederbeschaffungskosten, Marktwert oder Ertragswert). Werden z.B. als Bewertungsmethode Discounted Cash Flows verwendet, sind Annahmen über die Höhe der Cash Flows, die relevante Periode und den Abzinsungssatz zu treffen.

42 Die Annahmen werden üblicherweise mittels verschiedener Arten von Nachweisen aus internen und externen Quellen objektiv gestützt. Der Abschlussprüfer schätzt die Quelle und die Verlässlichkeit von Nachweisen ein, welche zur Stützung von Annahmen der Unternehmensleitung dienen. Dazu gehört eine Beurteilung der Annahmen im Lichte historischer Informationen und eine Beurteilung, ob sie auf Plänen basieren, die innerhalb der Möglichkeiten des Unternehmens liegen.

43 Die Prüfungshandlungen in Bezug auf Annahmen der Unternehmensleitung werden im Rahmen der Abschlussprüfung des Unternehmens vorgenommen. Ihr Ziel ist deshalb nicht, hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise im Hinblick auf eine Beurteilung der Annahmen als solche zu erlangen. Vielmehr werden sie vorgenommen, damit beurteilt werden kann, ob die Annahmen eine vernünftige Basis der Fair Value-Bewertungen im Rahmen des geprüften Abschlusses als Ganzes sind.

44 Die Identifizierung der für die Fair Value-Bewertung offenkundig wesentlichen Annahmen verlangt von der Unternehmensleitung den Gebrauch von Ermessen. Der Abschlussprüfer richtet seine Aufmerksamkeit auf wesentliche Annahmen. Solche betreffen im allgemeinen Aspekte mit wesentlichem Einfluss auf die Fair Value-Bewertung – darunter möglicherweise solche, die

(a) empfindlich auf eine Änderung des Betrags oder der Art oder eine entsprechende Unsicherheit reagieren. Z.B. können Annahmen über kurzfristige Zinssätze für wesentliche Schwankungen weniger anfällig sein als solche über langfristige Zinssätze;

(b) anfällig für Anwendungsfehler oder Verzerrungen sind.

45 Der Abschlussprüfer beurteilt die Anfälligkeit der Bewertung für Änderungen wesentlicher Annahmen, einschliesslich Marktbedingungen, die den Wert möglicherweise beeinflussen. Soweit anwendbar, fordert er die Unternehmensleitung auf, eine Sensitivitätsanalyse oder ähnliche Technik zu verwenden, um besonders empfindliche Annahmen zu identifizieren. Mangels einer solchen Analyse der Unternehmensleitung zieht er deren Verwendung in Betracht. Ferner beurteilt er, ob die Unsicherheit oder das Fehlen objektiver Daten bei einer Fair Value-Bewertung möglicherweise eine vernünftige Schätzung im Sinne der anzuwendenden Rechnungslegungsnormen verunmöglichen (Ziffer 9).

46 Die Beurteilung, ob die Annahmen eine vernünftige Basis für die Fair Value-Bewertungen liefern, bezieht sich sowohl auf sämtliche Annahmen als Ganzes wie auch auf jede Annahme für sich. Die Annahmen hängen häufig voneinander ab und müssen deshalb miteinander konsistent sein. Eine bestimmte Annahme kann für sich genommen vernünftig, jedoch in Verbindung mit anderen Annahmen unvernünftig sein. Der Abschlussprüfer beurteilt, ob die Unternehmensleitung die wesentlichen Annahmen mit Einfluss auf den Fair Value identifiziert hat.

47 Die den Fair Value-Bewertungen zugrunde liegenden Annahmen (z.B. Abzinsungssatz zur Berechnung des Barwerts zukünftiger Cash Flows) spiegeln üblicherweise wider, was die Unternehmensleitung als Ergebnis bestimmter Ziele und Strategien erwartet. Vernünftig sind solche Annahmen nur dann, wenn sie – einzeln und zusammengenommen – auch realistisch sind sowie übereinstimmen mit:

(a) dem allgemeinen wirtschaftlichen Umfeld und den besonderen wirtschaftlichen Gegebenheiten des Unternehmens;
(b) den Plänen des Unternehmens;
(c) Annahmen vorangegangener Perioden (gegebenenfalls);
(d) bisherige Erfahrung des Unternehmens oder frühere Gegebenheiten, soweit nach wie vor relevant;
(e) andere Aspekte im Zusammenhang mit dem Abschluss (z.B. Annahmen der Unternehmensleitung bei anderen Schätzungen im Abschluss als solchen im Zusammenhang mit Fair Value-Bewertungen und -Angaben); und
(f) dem Risiko in Verbindung mit Cash Flows (einschliesslich deren möglicher Schwankungsbreite und der entsprechenden Auswirkung auf den Abzinsungssatz).

Spiegeln die Annahmen die Absicht und Fähigkeit der Unternehmensleitung zu bestimmten Vorgehensweisen wider, beurteilt der Abschlussprüfer, ob diese mit den Plänen und der bisherigen Erfahrung des Unternehmens übereinstimmen (Ziffer 22 f.).

48 Stützt sich die Unternehmensleitung beim Zustandekommen ihrer Annahmen auf historische Finanzinformationen, beurteilt der Abschlussprüfer, inwieweit dies gerechtfertigt ist. Historische Informationen sind unter Umständen nicht repräsentativ für zukünftige Bedingungen oder Ereignisse (z.B. wenn die Unternehmensleitung in neue Tätigkeitsfelder vorstossen will oder sich die Umstände geändert haben).

49 Im Falle von Positionen, die das Unternehmen auf Basis eines Modells bewertet hat, wird nicht erwartet, dass der Abschlussprüfer das Ermessen der Unternehmensleitung durch eigenes Ermessen ersetzt. Vielmehr überprüft er das Bewertungsmodell und beurteilt, ob es angemessen ist und ob die verwendeten Annahmen vernünftig sind. Z.B. kann es unangemessen sein, die Beteiligung an einem Start Up-Unternehmen aufgrund von Discounted Cash Flows zu bewerten, wenn gegenwärtig Erlöse fehlen, auf deren Basis künftige Erträge oder Cash Flows zu prognostizieren wären.

50 **Der Abschlussprüfer muss die Daten prüfen, welche für die Fair Value-Bewertungen und -Angaben verwendet wurden. Er muss beurteilen, ob die Fair Value-Bewertungen aufgrund dieser Daten sowie von Annahmen der Unternehmensleitung korrekt zustande gekommen sind.**

51 Der Abschlussprüfer beurteilt, ob die Daten, auf welchen die Fair Value-Bewertungen basieren (darunter die für die Arbeiten eines Experten verwendeten Daten), genau, vollständig und relevant sind sowie, ob die Fair Value-Bewertungen unter Verwendung dieser Daten sowie von Annahmen der Unternehmensleitung korrekt zustande gekommen sind. Die Prüfungshandlungen beinhalten z.B. auch die Überprüfung der Quelle der Daten, das Nachrechnen von Berechnungen sowie die Durchsicht von Informationen mit Blick auf deren Konsistenz (einschliesslich der Konsistenz mit der Absicht der Unternehmensleitung zu bestimmten Vorgehensweisen gemäss Ziffer 22 f.).

Unabhängige Fair Value-Schätzungen, um Bewertungen zu untermauern

52 Der Abschlussprüfer kann eine unabhängige Fair Value-Schätzung vornehmen (z.B. unter Verwendung eines selber entwickelten Modells), um die Fair Value-Bewertung des Unternehmens zu untermauern. Verwendet er im Rahmen einer solchen Schätzung Annahmen der Unternehmensleitung, beurteilt er diese im Sinne von Ziffer 39-49. Stattdessen kann er zum Zwecke eines Vergleichs mit den Fair Value-Bewertungen der Unternehmensleitung gesonderte Annahmen treffen. In diesem Fall hat er gleichwohl ein Verständnis der Annahmen der Unternehmensleitung erlangt. Dieses verwendet er, um festzustellen, dass sein Modell die wesentlichen Variablen berücksichtigt und um eine allfällige wesentliche Abweichung von der Schätzung der Unternehmensleitung zu beurteilen. Der Prüfer prüft auch die verwendeten Daten im Sinne von Ziffer 50 f. Geschieht dies im Verlaufe einer Abschlussprüfung, beachtet er sodann *PS 520 Analytische Prüfungshandlungen*.

Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

53 **Der Abschlussprüfer muss in Betracht ziehen, welche Auswirkung Ereignisse nach dem Bilanzstichtag auf die Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Abschluss haben.**

54 Transaktionen und Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, aber vor Beendigung der Abschlussprüfung können angemessene Prüfungsnachweise für die Fair Value-Bewertungen der Unternehmensleitung liefern. Z.B. kann der Verkauf einer Rendite-Immobilie kurz nach dem Bilanzstichtag solche Prüfungsnachweise liefern.

55 Nach dem Bilanzstichtag können sich die Verhältnisse gegenüber jenen am Bilanzstichtag indessen ändern. In Fair Value-Informationen nach dem Bilanzstichtag können Ereignisse nach dem Bilanzstichtag – und nicht die Verhältnisse am Bilanzstichtag – zum Ausdruck kommen. Z.B. stellen Preisänderungen auf einem aktiven Markt gehandelter Wertschriften nach dem Bilanzstichtag keine angemessenen Prüfungsnachweise für die Werte dieser Wertschriften am Bilanzstichtag dar. Der Abschlussprüfer befolgt *PS 560 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag*, wenn er derartige Prüfungsnachweise beurteilt.

Angaben über Fair Values

56 **Der Abschlussprüfer muss beurteilen, ob die Angaben über Fair Values im Abschluss des Unternehmens den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen** (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*) **entsprechen.**

57 Fair Value-Informationen sind nach vielen Rechnungslegungsnormen ein wichtiger Inhalt des Abschlusses. Solche Angaben werden oft verlangt, weil sie für Adressaten bei deren Beurteilung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens relevant sind. Über die Fair Value-Informationen gemäss anzuwendenden Rechnungslegungsnormen hinaus machen manche Unternehmen im Anhang des Abschlusses freiwillig zusätzliche Angaben.

58 Bei der Prüfung von Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Anhang des Abschlusses – verlangt oder freiwillig – nimmt der Abschlussprüfer üblicherweise gleichartige Prüfungshandlungen vor wie bei der Prüfung von Fair Value-Bewertungen in der Bilanz und Erfolgsrechnung. Er erlangt hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise dafür, dass die Bewertungsprinzipien den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entsprechen, dass sie konsistent angewandt werden und dass die Methode der Schätzungen und die zugrunde liegenden wesentlichen Annahmen entsprechend den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen offen gelegt sind. Der Prüfer beurteilt gegebenenfalls auch, ob freiwillige Informationen im Kontext des Abschlusses angemessen sind oder nicht. Z.B. kann es sein, dass die Unternehmensleitung zu einem Vermögenswert dessen derzeitigen Wiederverkaufspreis offen legt, nicht aber, dass vertragliche Vereinbarungen den Verkauf in unmittelbarer Zukunft ausschliessen.

59 Der Abschlussprüfer beurteilt, ob die Fair Value-Informationen des Unternehmens im Sinne der anzuwendenden Rechnungslegungsnormen angemessen sind. Weist eine Position einen hohen Grad an Bewertungsunsicherheit auf, schätzt der Prüfer ein, ob die entsprechenden Angaben zur Information der Adressaten ausreichen. Hält die Unternehmensleitung z.B. die Darstellung eines einzigen Betrags nicht für angemessen, kann der Prüfer beurteilen, ob Angaben über eine Bandbreite – und die Annahmen bei Festlegung der Bandbreite, innerhalb welcher der Fair Value liegen dürfte – im Sinne der anzuwendenden Rechnungslegungsnormen angemessen sind. Gegebenenfalls zieht der Abschlussprüfer auch in Betracht, ob das Unternehmen den Vorgaben zur Bilanzierung, Bewertung und Offenlegung bei Änderungen der für Fair Value-Bewertungen verwendeten Methode entsprochen hat.

60 Sind im Abschluss Fair Value-Informationen entsprechend den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen unterblieben, weil es nicht praktikabel ist, den Fair Value ausreichend verlässlich zu ermitteln, beurteilt der Abschlussprüfer, ob die vorhandenen Angaben den Umständen angemessen sind. Entsprechen die Fair Value-Informationen den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen nicht, beurteilt er, ob dadurch eine wesentliche Fehlaussage des Abschlusses vorliegt.

Beurteilung der Ergebnisse von Prüfungshandlungen

61 **Der Abschlussprüfer muss abschliessend einschätzen, ob die Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Abschluss den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entsprechen. Hierzu muss er beurteilen, ob die erlangten Prüfungsnachweise hinreichend und angemessen sind sowie mit anderen, im Verlaufe der Prüfung erlangten und beurteilten Prüfungsnachweisen übereinstimmen.**

62 Bei der Einschätzung, ob die Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Abschluss den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entsprechen, beurteilt der Abschlussprüfer, ob die Informationen und Prüfungsnachweise, welche bei der Prüfung der Fair Value-Bewertungen erlangt wurden, mit anderen, im Verlaufe der Prüfung erlangten Prüfungsnachweisen übereinstimmen, und zwar vor dem Hintergrund des Abschlusses als Ganzes. Z.B. zieht er in Betracht, ob eine Beziehung besteht zwischen den Abzinsungssätzen zukünftiger Cash Flows bei der Ermittlung des Fair Value einer Rendite-Immobilie und den Zinssätzen auf Verbindlichkeiten, die das Unternehmen zwecks Erwerb von Rendite-Immobilien eingegangen ist.

Erklärungen der Unternehmensleitung

63 **Der Abschlussprüfer muss von der Unternehmensleitung schriftliche Erklärungen darüber erlangen, ob die wesentlichen Annahmen vernünftig sind** (Ziffer 37 ff.), **namentlich, ob sie die Absicht sowie die Fähigkeit der Unternehmensleitung zu bestimmten Vorgehensweisen – wo für die Fair-Value-Bewertungen und -Angaben relevant** (Ziffer 22 f.) **– angemessen widerspiegeln.**

64 *PS 580 Erklärungen der Unternehmensleitung* behandelt die Verwendung solcher Erklärungen als Prüfungsnachweise. Je nach Art, Wesentlichkeit und Komplexität von Fair Values können Erklärungen der Unternehmensleitung über Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Abschluss auch Folgendes zum Gegenstand haben:

- Die Angemessenheit der Bewertungsmethoden, einschliesslich zugrunde liegender Annahmen, welche das Unternehmen bei Fair Value-Bewertungen entsprechend den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen verwendet hat, sowie die konsistente Anwendung dieser Methoden.
- Die Gründe (gegebenenfalls), mit welchen die Unternehmensleitung die Vermutung in den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen widerlegt hat, dass der Fair Value verlässlich ermittelt werden kann.
- Die Vollständigkeit und Angemessenheit der Fair Value-Angaben im Sinne der anzuwendenden Rechnungslegungsnormen.
- Ob Ereignisse nach dem Bilanzstichtag Korrekturen der Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Abschluss erfordern.

Kommunikation mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung

65 *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung* verlangt, dass der Abschlussprüfer mit diesen Verantwortlichen über Sachverhalte kommuniziert, die sich aus der Abschlussprüfung ergeben und für die Leitung und Überwachung von Interesse sind. Mit gewissen Fair Value-Bewertungen ist oft Unsicherheit verbunden, weshalb die mögliche Auswirkung wesentlicher Risiken auf den Abschluss für die Leitung und Überwachung von Interesse ist. Z.B. zieht der Prüfer in Betracht, über die Art wesentlicher, bei Fair Value-Bewertungen verwendeter Annahmen, den Grad an Subjektivität beim Zustandekommen der Annahmen und die relative Wesentlichkeit der zum Fair Value bewerteten Positionen für den Abschluss als Ganzes zu kommunizieren. Hinsichtlich Art und Form der Kommunikation zieht er die Erläuterungen in PS 260 in Betracht.

Anhang

Fair Value-Bewertungen und -Angaben nach verschiedenen Rechnungslegungsnormen

1 Die verschiedenen Rechnungslegungsnormen verlangen (oder erlauben) eine Vielzahl von Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Abschluss. Auch unterscheiden sie sich im Detaillierungsgrad hinsichtlich der Bewertungsgrundlage von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten oder zugehöriger Angaben. Manche Rechnungslegungsnormen machen verbindliche Vorgaben, andere geben allgemeine, wieder andere gar keine Erläuterungen. Darüber hinaus existieren für Fair Value-Bewertungen und -Angaben zum Teil branchenspezifische Usanzen.

2 "Fair Value" kann in den Rechnungslegungsnormen unterschiedlich definiert sein. Bestimmte Rechnungslegungsnormen können je nach Vermögenswerten, Verbindlichkeiten oder Angaben verschiedene Definitionen enthalten. Z.B. definiert *IAS 39 Finanzinstrumente: Ansatz und Bewertung* den Fair Value ("beizulegender Zeitwert") als den "Betrag, zu dem zwischen sachverständigen, vertragswilligen und voneinander unabhängigen Geschäftspartnern ein Vermögenswert getauscht oder eine Verbindlichkeit beglichen werden könnte". Das Konzept des Fair Value geht normalerweise von einer Transaktion zum gegenwärtigen Zeitpunkt aus, nicht von der Erfüllung zu einem bestimmten Zeitpunkt der Vergangenheit oder der Zukunft. Der Prozess der Fair Value-Bewertung besteht daher in einer Suche nach dem geschätzten Preis, zu welchem die genannte Transaktion stattfinden würde. Ferner verwenden die verschiedenen Rechnungslegungsnormen möglicherweise Begriffe wie "Wert für das Unternehmen" ("entity-specific value"), "Nutzungswert" ("value in use") usw., die gleichwohl dem Konzept des Fair Value im Sinne des vorliegenden PS zuzuordnen sind.

3 Die verschiedenen Rechnungslegungsnormen behandeln Änderungen von Fair Value-Bewertungen im Zeitverlauf unterschiedlich. Z.B. können die einen verlangen, dass sich Fair Value-Änderungen bestimmter Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten direkt im Eigenkapital niederschlagen, während sie nach anderen in der Erfolgsrechnung abgebildet werden. Nach manchen Rechnungslegungsnormen wird die Festlegung, ob mit Fair Values zu bewerten oder wie dabei vorzugehen ist, beeinflusst von der Absicht der Unternehmensleitung, mit Bezug auf die spezifische Bilanzposition in bestimmter Weise vorzugehen.

4 Die verschiedenen Rechnungslegungsnormen verlangen (oder erlauben) möglicherweise bestimmte Fair Value-Bewertungen und -Angaben im Abschluss, und zwar möglicherweise in unterschiedlichem Detaillierungsgrad. Die Rechnungslegungsnormen können

- zur Bewertung, Darstellung und Offenlegung bezüglich bestimmter, in Bilanz und Erfolgsrechnung erfasster, im Anhang des Abschlusses angegebener oder ergänzend zum Abschluss bekannt gegebener Informationen verbindliche Vorgaben machen;
- bestimmte Bewertungen unter Verwendung von Fair Values wahlweise erlauben oder dann erlauben, wenn bestimmte Voraussetzungen erfüllt sind;

- eine spezifische Methode zur Fair Value-Bewertung vorschreiben (z.B. unter Verwendung eines unabhängigen Bewertungsgutachtens oder spezifische Verwendung von Discounted Cash Flows);
- erlauben, dass eine Methode zur Fair Value-Bewertung unter verschiedenen Alternativen ausgewählt wird (wobei die Auswahlkriterien vorgegeben werden oder nicht);
- gar keine Erläuterungen zu den Fair Value-Bewertungen und -Angaben geben (abgesehen davon, dass deren Verwendung üblich oder verbreitet ist, z.B. in einer bestimmten Branche).

5 Manche Rechnungslegungsnormen gehen bei der Vorgabe (oder Erlaubnis) von Fair Value-Bewertungen und -Angaben davon aus, dass der Fair Value von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten verlässlich ermittelt werden kann. Manchmal kann diese Annahme dadurch widerlegt werden, dass für einen Vermögenswert oder eine Verbindlichkeit keine Preisnotierung auf einem aktiven Markt existiert und andere Methoden einer vernünftigen Fair Value-Schätzung offensichtlich nicht angemessen oder nicht praktikabel sind.

6 Manche Rechnungslegungsnormen verlangen, dass die Informationen über die Bewertung in bestimmter Weise korrigiert bzw. modifiziert werden oder in Bezug auf eine(n) bestimmte(n) Vermögenswert oder Verbindlichkeit besondere Überlegungen angestellt werden. Z.B. kann die Bewertung von Rendite-Immobilien Korrekturen eines geschätzten Marktwertes erfordern, etwa für geschätzte Verkaufskosten, in Bezug auf Zustand und Lage usw.. Ähnlich verhält es sich, wenn der Markt für einen bestimmten Vermögenswert nicht aktiv ist und deshalb öffentliche Preisnotierungen zu korrigieren bzw. zu modifizieren sind, um zu einer geeigneteren Massgrösse zu gelangen. Z.B. sind öffentliche Preisnotierungen unter Umständen dann kein Indiz für den Fair Value, wenn Marktaktivitäten selten sind, der Markt nicht gut verankert ist oder eine geringe Zahl von Einheiten – verglichen mit der Gesamtzahl handelbarer Einheiten – gehandelt wird. Für die erforderlichen Korrekturen bzw. Modifikationen bedarf es möglicherweise anderer Quellen von Marktinformationen.

Verbreitung von Fair Value-Bewertungen

7 Bewertungen und Angaben auf der Basis von Fair Values sind in den Rechnungslegungsnormen zunehmend verbreitet. Fair Values können in Abschlüssen verschiedentlich vorkommen bzw. die Abschlusserstellung verschiedentlich beeinflussen. Dazu gehört die Fair Value-Bewertung

- bestimmter Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten wie etwa marktgängige Wertschriften oder Erfüllungsverpflichtungen im Rahmen von Finanzinstrumenten, die fortlaufend oder periodisch an den Marktwert angepasst werden ("mark to market");
- bestimmter Eigenkapital-Komponenten (z.B. im Rahmen der Erfassung, Bewertung und Darstellung bestimmter Finanzinstrumente, die Merkmale von Eigenkapital aufweisen, wie etwa Obligationen, welche der Eigner in Aktien des Emittenten wandeln kann);

- bestimmter Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten, die im Rahmen einer Akquisition erworben wurden. Z.B. basiert üblicherweise die Ersterfassung des Goodwill, welcher aus der Akquisition einer Gesellschaft resultiert, auf einer Fair Value-Bewertung der identifizierbaren erworbenen Vermögenswerte und Verbindlichkeiten einerseits und des geleisteten Entgelts andererseits;
- bestimmter Vermögenswerte oder Verbindlichkeiten, deren Wert aperiodisch an den Fair Value angepasst wird. Manche Rechnungslegungsnormen verlangen eine Fair Value-Bewertung zwecks Quantifizierung der Wertberichtigung eines Vermögenswertes oder einer Gruppe von Vermögenswerten im Rahmen der Ermittlung einer Wertbeeinträchtigung ("impairment"). Z.B. basiert der Impairment-Test von erworbenem Goodwill auf dem Fair Value einer bestimmten operativen Einheit (oder Berichtseinheit, z.B. Tochtergesellschaft), welcher anschliessend deren Vermögenswerten und Verbindlichkeiten zugeordnet wird, woraus sich implizit ein Goodwill-Betrag ergibt, welcher dem Bilanzwert des Goodwill gegenübergestellt wird;
- einer Zusammenfassung von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten. In manchen Fällen verlangt die Bewertung einer Gruppe von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten eine gesamthafte Fair Value-Bewertung mehrerer Einzelpositionen innerhalb der betreffenden Gruppe. Z.B. kann – je nach anzuwendenden Rechnungslegungsnormen – die Bewertung eines diversifizierten Darlehensportfolios auf Basis des Fair Value ganzer Kategorien gleichartiger Darlehen zustande kommen, die zusammen das Portfolio bilden;
- von Transaktionen, bei denen voneinander unabhängige Parteien ohne Verwendung von Zahlungsmitteln Vermögenswerte tauschen (z.B. bargeldloser Abtausch von Produktionseinrichtungen, die verschiedene Geschäftszweige betreffen);
- von Informationen, die im Anhang des Abschlusses angegeben oder ergänzend zum Abschluss bekannt gegeben, aber nicht in Bilanz und Erfolgsrechung erfasst werden.

Schweizer Prüfungsstandard: Nahe stehende Parteien (PS 550)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Die Identifikation und Angemessenheit der Offenlegung von Geschäften mit nahe stehenden Parteien und deren Einfluss auf den Abschluss soll im Rahmen der Prüfungshandlungen sichergestellt werden. Es wird dabei nicht erwartet, dass alle solchen Geschäfte während der Prüfung festgestellt werden können.	2, 13
Die Definition "nahe stehende Parteien" findet sich in Ziffer 4.	4
Für die Identifikation und Offenlegung nahe stehender Parteien sowie Transaktionen mit nahe stehenden Parteien ist die Unternehmensleitung verantwortlich. Sie ist verpflichtet, ein angemessenes Rechnungswesen- sowie internes Kontrollsystem einzurichten.	5
Existenz und Offenlegung nahe stehender Parteien Die Vollständigkeit der Offenlegung im Abschluss ist für den Prüfer mit einem gewissen Unsicherheitsgrad verknüpft. Ferner können die Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen einen wesentlichen Einfluss auf den Abschluss haben. Der Prüfer muss deshalb einen Kenntnisstand von Tätigkeit, Umfeld und Branche des Mandanten haben, der ihm ermöglicht, solche Transaktionen zu identifizieren.	3, 6-8
Dies ist auch deshalb wichtig, da sich die Offenlegung nach dem angewandten Regelwerk der Rechnungslegung richtet und solche Transaktionen steuerliche Konsequenzen nach sich ziehen können.	
Prüfungshandlungen im Hinblick auf die Vollständigkeit der erhaltenen Informationen werden in Ziffer 7 angeführt; sie müssen aber je nach Umständen angepasst werden.	
Transaktionen mit nahe stehenden Parteien Um die Namen aller nahe stehenden Parteien feststellen zu können, hat der Prüfer die ihm von der Unternehmensleitung zur Verfügung gestellten Unterlagen durchzusehen. Er beurteilt auch die Massnahmen der Unternehmung zur Erkennung verbundener Parteien auf ihre Angemessenheit.	9, 10
Es ist während der Prüfungsdurchführung besonders auf Geschäftsvorfälle zu achten, die unter den gegebenen Umständen ungewöhnlich erscheinen oder Hinweise auf die Existenz bisher unbekannter verbundener Parteien liefern könnten. Die Prüfungshandlungen sind entsprechend auszurichten (Beispiele dazu in Ziffer 12).	11, 12

Prüfung identifizierter Transaktionen Der Nachweis für ein Geschäft zwischen verbundenen Parteien kann auf Grund der engen Beziehung der beiden Unternehmen unzureichend sein. Um trotzdem einen angemessenen Prüfungsnachweis zu erhalten, kann der Prüfer die Einholung von Bestätigungen von verbundenen Parteien oder von involvierten Drittpersonen (Banken, Rechtsanwälte, Bürgen) erwägen.	14
Erklärungen der Unternehmensleitung Der Prüfer muss eine schriftliche Erklärung einholen, worin die Unternehmensleitung die Vollständigkeit der zur Verfügung gestellten Informationen zur Feststellung von verbundenen Parteien, sowie die Angemessenheit der Offenlegung bezeugt.	15
Schlussfolgerungen und Bericht Ist es dem Prüfer nicht möglich, ausreichende und angemessene Nachweise über verbundene Parteien und deren Geschäfte zu erlangen, muss er den Bestätigungsbericht entsprechend anpassen.	16

Schweizer Prüfungsstandard: Nahe stehende Parteien (PS 550)

Einleitung 280
Existenz und Offenlegung nahe stehender Parteien 282
Transaktionen mit nahe stehenden Parteien 283
Prüfung identifizierter Transaktionen mit nahe stehenden Parteien 284
Erklärungen der Unternehmensleitung 284
Schlussfolgerungen und Bericht 284

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISA 550 Related Parties* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zu den Pflichten des Abschlussprüfers und den Prüfungshandlungen betreffend nahe stehende Parteien sowie Transaktionen mit nahe stehenden Parteien.

2 **Der Abschlussprüfer muss Prüfungshandlungen durchführen mit dem Zweck, hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise darüber zu erlangen, dass die Unternehmensleitung nahe stehende Parteien sowie die Auswirkung von Transaktionen mit nahe stehenden Parteien – sofern für den Abschluss wesentlich – identifiziert und offen gelegt hat. Jedoch kann nicht erwartet werden, dass bei einer Abschlussprüfung alle Transaktionen mit nahe stehenden Parteien aufgedeckt werden.**

3 *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung* legt dar, dass der Schlüssigkeit von Prüfungsnachweisen unter Umständen Grenzen gesetzt sind, was Schlussfolgerungen zu bestimmten Aussagen im Abschluss angeht. Mit den Aussagen betreffend vollständige Erfassung nahe stehender Parteien ist eine gewisse Unsicherheit verbunden. Die in diesem PS angeführten Prüfungshandlungen liefern deshalb dann hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise über jene Aussagen, wenn nach Auffassung des Abschlussprüfers keine Umstände vorliegen,

(a) die das Risiko von Fehlaussagen unüblich vergrössern oder
(b) die auf eine wesentliche Fehlaussage betreffend nahe stehende Parteien hindeuten.

Gibt es Anzeichen für solche Umstände, muss der Abschlussprüfer seine Prüfungshandlungen den Umständen entsprechend anpassen, ausdehnen oder zusätzliche Prüfungshandlungen vornehmen.

4 Betreffend "nahe stehende Parteien" gelten für Zwecke dieses PS folgende Definitionen (entnommen *IAS 24 Angaben über Beziehungen zu nahe stehenden Unternehmen und Personen*):

- "Nahe stehende Parteien" [die deutsche Fassung von IAS 24 spricht von "nahe stehenden Unternehmen und Personen"] – "Unternehmen und Personen werden als nahe stehend betrachtet, wenn eine der Parteien über die Möglichkeit verfügt, die andere Partei zu beherrschen oder einen massgeblichen Einfluss auf deren Finanz- und Geschäftspolitik auszuüben".
- "Transaktionen mit nahe stehenden Parteien" [die deutsche Fassung von IAS 24 spricht von "Geschäftsvorfällen mit nahe stehenden Unternehmen und Personen"] – "die Übertragung von Ressourcen oder Verpflichtungen zwischen wirtschaftlich nahe stehenden Unternehmen und Personen, unabhängig davon, ob ein Preis berechnet wird".

4A In der Schweiz gelten bezüglich bestimmter nahe stehender Parteien besondere Offenlegungsvorschriften (z.B. in Art. 663a Abs. 4, 663b Ziffer 7, 663c OR; Swiss GAAP FER 15). Insoweit wird vorliegender PS sinngemäss befolgt.

5 Für die Identifizierung und Offenlegung von nahe stehenden Parteien sowie Transaktionen mit nahe stehenden Parteien ist die Unternehmensleitung verantwortlich. Diese Verantwortung verlangt von der Unternehmensleitung die Einrichtung eines Rechnungswesen-Systems und einer internen Kontrolle, die gewährleisten, dass "Transaktionen mit nahe stehenden Parteien" in angemessener Weise in den Aufzeichnungen identifiziert und im Abschluss offen gelegt werden.

6 Der Abschlussprüfer muss einen Kenntnisstand von Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens und seiner Branche haben, der ihm die Identifizierung jener Ereignisse, Transaktionen und Gepflogenheiten ermöglicht, die möglicherweise eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss haben. Obwohl nahe stehende Parteien sowie Transaktionen mit nahe stehenden Parteien für ein Unternehmen nichts Ungewöhnliches sind, muss sich der Prüfer ihrer bewusst sein, denn:

(a) Das angewandte Regelwerk der Rechnungslegung verlangt möglicherweise die Offenlegung bestimmter Beziehungen zu nahe stehenden Parteien und Transaktionen mit diesen (wie z.B. von IAS 24 verlangt);

(b) die Existenz nahe stehender Parteien oder von Transaktionen mit nahe stehenden Parteien kann sich auf den Abschluss auswirken. Z.B. können Steuerverbindlichkeiten und Steueraufwand davon abhängen, dass bestimmte Steuerrechtsordnungen bei Existenz nahe stehender Parteien Besonderheiten vorsehen;

(c) die Herkunft von Prüfungsnachweisen beeinflusst die Einschätzung von deren Verlässlichkeit durch den Abschlussprüfer. Unter Umständen wird Prüfungsnachweisen ein höherer Grad an Verlässlichkeit beigemessen, wenn sie von nicht nahe stehenden Dritten stammen; und

(d) Transaktionen mit einer nahe stehenden Partei können andere Motive haben als unternehmensüblich (z.B. Gewinnabführung oder gar deliktische Handlung).

Existenz und Offenlegung nahe stehender Parteien

7 **Der Abschlussprüfer muss Informationen durchsehen, welche von den Organen für Leitung und Überwachung (z.B. Verwaltungsrat und Geschäftsleitung) bereit gestellt werden und alle bekannten nahe stehenden Parteien namentlich aufführen. Mit Blick auf die Vollständigkeit dieser Informationen muss er folgende Prüfungshandlungen durchführen:**

(a) **Durchsicht der Arbeitspapiere des Vorjahres nach namentlich bekannten nahe stehenden Parteien;**

(b) **Beurteilung der Verfahren des Unternehmens zur Identifizierung nahe stehender Parteien;**

(c) **Befragung von Verantwortlichen für Leitung und Überwachung sowie leitenden Mitarbeitern über deren Verbindungen zu anderen Unternehmen;**

(d) **Durchsicht des Aktienbuchs nach Namen gewichtiger Anteilseigner (oder Beschaffung einer entsprechenden Aufstellung beim Aktienregister);**

(e) **Durchsicht der Protokolle von Versammlungen der Anteilseigner (z.B. Generalversammlung) und von Leitungs- und Überwachungsorganen (z.B. Verwaltungsrat) sowie gegebenenfalls anderer gesetzlich vorgeschriebener Dokumente;**

(f) **Befragung anderer, gegenwärtig oder früher involvierter Wirtschaftsprüfer** (s. *PS 600 Verwendung der Arbeiten eines anderen Wirtschaftsprüfers; PS 510 Erstprüfungen – Eröffnungsbestände*), **ob diese Kenntnis von weiteren nahe stehenden Parteien haben;**

(g) **Durchsicht der Steuererklärungen und anderer Informationen des Unternehmens zu Handen von Behörden.**

Ist das Risiko, dass wesentliche nahe stehende Parteien unaufgedeckt bleiben, nach Auffassung des Abschlussprüfers gering, können vorstehende Prüfungshandlungen angemessen modifiziert werden.

8 **Verlangt das angewandte Regelwerk der Rechnungslegung die Offenlegung der Beziehungen zu nahe stehenden Parteien, muss sich der Abschlussprüfer vergewissern, dass diese Offenlegung angemessen ist.**

Transaktionen mit nahe stehenden Parteien

9 **Der Abschlussprüfer muss Informationen durchsehen, die von den Organen für Leitung und Überwachung (z.B. Verwaltungsrat und Geschäftsleitung) bereit gestellt werden und Transaktionen mit nahe stehenden Parteien aufführen. Er muss dabei auf wesentliche nicht aufgeführte Transaktionen mit nahe stehenden Parteien achten.**

10 **Wenn der Abschlussprüfer ein Verständnis des Rechnungswesen-Systems und der internen Kontrolle erlangt sowie eine vorläufige Einschätzung des Kontrollrisikos vornimmt** (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*), **muss er die Angemessenheit der internen Kontrollen betreffend Genehmigung und Aufzeichnung von Transaktionen mit nahe stehenden Parteien beurteilen.**

11 Im Verlaufe der Prüfung muss der Abschlussprüfer auf Transaktionen achten, die unter den jeweiligen Umständen ungewöhnlich erscheinen und möglicherweise auf die Existenz noch nicht identifizierter nahe stehender Parteien hindeuten – z.B. Transaktionen,

- die unübliche Konditionen aufweisen (unübliche Preise, Zinssätze, Garantien, Rückzahlungsbedingungen usw.);
- für die kein einleuchtender geschäftlicher Grund ersichtlich ist;
- deren wirtschaftlicher Gehalt von der formalen Ausgestaltung abweicht;
- die auf ungewöhnliche Weise abgewickelt werden;
- bei denen ein vergleichsweise grosses Volumen auf bestimmte Kunden oder Lieferanten entfällt oder die im Wesentlichen mit bestimmten Kunden oder Lieferanten getätigt werden;
- die unerfasst bleiben (z.B. die unentgeltliche Entgegennahme oder Erbringung von Management-Leistungen).

12 Der Abschlussprüfer führt Prüfungshandlungen durch, bei denen möglicherweise Transaktionen mit nahe stehenden Parteien identifiziert werden, z.B.:

- Einzelfallprüfungen von Transaktionen und Beständen.
- Durchsicht der Protokolle von Versammlungen der Anteilseigner (z.B. Generalversammlung) sowie von Leitungs- und Überwachungsorganen (z.B. Verwaltungsrat).
- Durchsicht der buchhalterischen Aufzeichnungen über grosse oder ungewöhnliche Transaktionen oder Bestände (mit besonderem Augenmerk auf Transaktionen, die am Bilanzstichtag oder kurz davor oder danach erfasst worden sind).
- Durchsicht der Bestätigungen von Banken sowie der Bestätigungen zu Darlehensforderungen und -verbindlichkeiten (dabei können sich auch Hinweise auf Garantien oder Bürgschaften oder auf andere Transaktionen mit nahe stehenden Parteien ergeben).
- Durchsicht der Unterlagen zu Investitionen (z.B. Kauf oder Verkauf von Beteiligungen).

Prüfung identifizierter Transaktionen mit nahe stehenden Parteien

13 **Bei der Prüfung identifizierter Transaktionen erlangt der Abschlussprüfer hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise darüber, ob diese Transaktionen korrekt aufgezeichnet und offen gelegt worden sind.**

14 Die Art der Beziehungen zu nahe stehenden Parteien bringt es mit sich, dass entsprechende Prüfungsnachweise unter Umständen nur in beschränktem Masse zur Verfügung stehen (z.B. betreffend Vorhandensein von Vorräten, die in Konsignation bei einer nahe stehenden Partei lagern, oder eine Weisung der Obergesellschaft an die Untergesellschaft, einen bestimmten Lizenzaufwand zu buchen). Wegen der beschränkten Verfügbarkeit angemessener Nachweise über solche Transaktionen zieht der Abschlussprüfer z.B. folgende Prüfungshandlungen in Betracht:

- Bestätigung der Konditionen und des Betrags der Transaktion.
- Einsichtnahme von Nachweisen im Besitz der nahe stehenden Partei.
- Einholung von Bestätigungen bei (oder Diskussion mit) Personen, die an der Transaktion beteiligt waren (Banken, Rechtsberater, Garanten, Agenten usw.).

Erklärungen der Unternehmensleitung

15 **Der Abschlussprüfer muss von der Unternehmensleitung eine schriftliche Erklärung erlangen** (s. *PS 580 Erklärungen der Unternehmensleitung*), **wonach**

(a) **die bereit gestellten Informationen betreffend die Existenz nahe stehender Parteien vollständig und**

(b) **die Offenlegung betreffend nahe stehende Parteien im Abschluss angemessen ist.**

Schlussfolgerungen und Bericht

16 Kann der Abschlussprüfer keine hinreichenden und angemessenen Prüfungsnachweise über nahe stehende Parteien und Transaktionen mit nahe stehenden Parteien erlangen oder kommt er zum Schluss, dass diese im Abschluss nicht angemessen offen gelegt sind, muss er vom Standardwortlaut des Berichts entsprechend abweichen (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

Schweizer Prüfungsstandard: Ereignisse nach dem Bilanzstichtag (PS 560)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS stellt Grundsätze zur Verantwortung des Prüfers hinsichtlich Ereignissen nach dem Bilanzstichtag auf. Der Prüfer muss in Betracht ziehen, wie sich diese Ereignisse auf den zu prüfenden Abschluss und die Berichterstattung auswirken. Der PS unterscheidet folgende Fälle: • Ereignisse bis zum Datum des Berichts des Prüfers; • nach dem Berichtsdatum, aber vor Bekanntgabe des Abschlusses festgestellte Tatsachen; • nach Bekanntgabe des Abschlusses festgestellte Tatsachen.	1-3
Ereignisse bis zum Datum des Berichts des Abschlussprüfers Der Prüfer muss Prüfungshandlungen vornehmen um festzustellen, ob zwischen dem Abschlussdatum und der Datierung seines Berichts Ereignisse eingetreten sind, die entweder eine Änderung des Abschlusses oder eine Offenlegung verlangen (Beispiele solcher Prüfungshandlungen in Ziffer 5). Vom Prüfer wird indessen nicht erwartet, dass er fortlaufend alle Sachverhalte überprüft, für die bereits zufrieden stellende Ergebnisse erlangt worden sind.	4-7
Nach dem Berichtsdatum, aber vor Bekanntgabe des Abschlusses festgestellte Tatsachen Der Prüfer ist nicht verpflichtet, für den Zeitraum nach dem Datum seines Berichts Prüfungshandlungen vorzunehmen. Stösst er nach dem Berichtsdatum, aber vor Bekanntgabe des Abschlusses auf Tatsachen, die den Abschluss möglicherweise wesentlich beeinflussen, bespricht er dies mit der Unternehmensleitung.	8, 9
Ändert die Unternehmensleitung die Jahresrechnung, führt der Prüfer entsprechende Prüfungshandlungen durch und erstellt einen neuen Bericht.	10
Ist der Prüfer überzeugt, dass die Jahresrechnung geändert werden muss und unterlässt dies die Unternehmensleitung, ändert der Prüfer seinen Bericht (sofern dem Unternehmen noch nicht zugestellt) und bringt eine Einschränkung oder ein verneinendes Prüfungsurteil an. Sofern der Bericht bereits übergeben ist, teilt der Prüfer dem obersten Leitungsorgan mit, dass der Bericht nicht Dritten bekannt gegeben werden darf.	11, 12

Nach Bekanntgabe des Abschlusses festgestellte Tatsachen Der Prüfer ist nicht verpflichtet, weitere Abklärungen zu treffen, wenn der Abschluss bekannt gegeben ist. Stösst der Prüfer nach Bekanntgabe des Abschlusses auf Tatsachen, die den Abschluss möglicherweise wesentlich beeinflussen, bespricht er dies mit der Unternehmensleitung.	13, 14
Ändert die Unternehmensleitung die Jahresrechnung, führt der Prüfer entsprechende Prüfungshandlungen durch und überprüft die Schritte, mit welchen die Unternehmensleitung sicherstellt, dass jeder, der im Besitze des Abschlusses ist, über die Änderung informiert wird. Der Prüfer erstellt einen neuen Bericht und zwar mit einem Zusatz, der auf eine Anmerkung im Abschluss verweist, welche den Grund für die Änderung des Abschlusses und des Berichts erläutert.	15, 16
Unternimmt die Unternehmensleitung nicht die erforderlichen Schritte zur Benachrichtigung derjenigen, die im Besitze des Abschlusses sind, bzw. ändert sie die Jahresrechnung nicht, teilt der Prüfer dem obersten Leitungsgremium mit, dass es in geigneter Weise verhindern muss, dass Dritte sich auf den Bericht des Prüfers verlassen.	17, 17A
Öffentliches Wertpapierangebot Der PS weist auf Sonderfälle im Zusammenhang mit öffentlichen Wertpapierangeboten im Ausland hin.	19

Schweizer Prüfungsstandard: Ereignisse nach dem Bilanzstichtag (PS 560)

Einleitung 287
Ereignisse bis zum Datum des Berichts des Abschlussprüfers 288
Nach dem Berichtsdatum, aber vor Bekanntgabe des Abschlusses festgestellte Tatsachen .. 289
Nach Bekanntgabe des Abschlusses festgestellte Tatsachen 290
Öffentliches Wertpapierangebot 291

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 4. Dezember 2009 verabschiedet. Er setzt *ISA 560 Subsequent Events* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2010 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck des vorliegenden PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zur Verantwortung des Abschlussprüfers hinsichtlich Ereignissen nach dem Bilanzstichtag. In diesem PS steht der Begriff "Ereignisse nach dem Bilanzstichtag" sowohl für Ereignisse zwischen Bilanzstichtag und Datum des Berichts des Abschlussprüfers (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*) als auch für Tatsachen, die erst nach dem Berichtsdatum festgestellt werden.

2 **Der Abschlussprüfer muss in Betracht ziehen, wie sich Ereignisse nach dem Bilanzstichtag auf den zu prüfenden Abschluss sowie auf den Bericht des Abschlussprüfers auswirken.**

3 *IAS 10 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag* regelt, wie im Abschluss Ereignisse – sowohl vorteilhafte als auch nachteilige – zu behandeln sind, die nach dem Bilanzstichtag eintreten, und unterscheidet zwei Arten:

(a) "Ereignisse, die weitere substanzielle Hinweise zu Gegebenheiten liefern, die bereits am Bilanzstichtag vorgelegen haben (berücksichtigungspflichtige Ereignisse nach dem Bilanzstichtag), und

(b) Ereignisse, die Gegebenheiten anzeigen, die nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind (nicht zu berücksichtigende Ereignisse)".

3A "Nicht zu berücksichtigende Ereignisse" führen zu keiner Korrektur der Beträge des Abschlusses. Je nach anzuwendenden Rechnungslegungsnormen kann es aber sein, dass sie im Abschluss offen gelegt werden müssen.

Ereignisse bis zum Datum des Berichts des Abschlussprüfers

4 **Der Abschlussprüfer muss Prüfungshandlungen vornehmen mit dem Ziel, hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise darüber zu erlangen, dass alle Ereignisse bis zum Datum seines Berichts identifiziert worden sind, die möglicherweise eine Korrektur des Abschlusses erfordern oder im Abschluss offen zu legen sind.** Diese Prüfungshandlungen treten neben jene, die sich routinemässig auf bestimmte Transaktionen nach dem Bilanzstichtag beziehen können, um über Kontensalden per Bilanzstichtag Prüfungsnachweise zu erlangen (z.B. Prüfung der Abgrenzung bei der Inventur oder bei Kreditorenzahlungen). Vom Prüfer wird indes nicht erwartet, dass er fortlaufend alle Sachverhalte überprüft, für die frühere Prüfungshandlungen zu zufrieden stellenden Ergebnissen geführt haben.

5 Die Prüfungshandlungen mit dem Ziel, Ereignisse zu identifizieren, die möglicherweise eine Korrektur des Abschlusses erfordern oder im Abschluss offen zu legen sind, werden so kurz vor dem Berichtsdatum wie möglich durchgeführt. Üblicherweise beinhalten sie Folgendes:

- Durchsicht der Verfahren, mit denen die Unternehmensleitung sicher stellen will, dass Ereignisse nach dem Bilanzstichtag identifiziert werden.
- Studium der Protokolle von Versammlungen der Anteilseigner (z.B. Generalversammlung) sowie Sitzungen der Leitungs- und Überwachungsorgane (z.B. Verwaltungsrat; Prüfungsausschuss; Geschäftsleitung), die nach dem Bilanzstichtag stattgefunden haben, und Befragung über Themen, zu denen noch kein Protokoll vorliegt.
- Studium des letzten verfügbaren Zwischenabschlusses des Unternehmens und – soweit für notwendig oder zweckmässig erachtet – von Budgets, Cash-Flow-Prognosen oder damit zusammen hängenden Berichten der Unternehmensleitung.
- Befragung (oder Fortsetzung früherer Befragungen) der Rechtsberater des Unternehmens über Rechtsstreitigkeiten und -ansprüche.
- Befragung der Unternehmensleitung darüber, ob nach dem Bilanzstichtag Ereignisse eingetreten sind, die sich möglicherweise auf den Abschluss auswirken. Spezifische Befragungspunkte sind z.B.:
  - Aktueller Stand von Abschlussposten, die auf Basis vorläufiger oder unvollständiger Daten erfasst wurden.
  - Ob neue Verpflichtungen, Garantien, Bürgschaften usw. eingegangen oder neue Fremdmittel aufgenommen wurden.
  - Ob Vermögenswerte verkauft wurden oder verkauft werden sollen.
  - Ob neue Aktien oder Schuldtitel usw. ausgegeben wurden oder ausgegeben werden sollen oder ein Zusammenschluss oder eine Liquidation stattgefunden hat oder bevorsteht.
  - Ob Vermögenswerte enteignet oder vernichtet wurden (z.B. durch Brand oder Überschwemmung).
  - Ob in Risikobereichen sowie betreffend Eventualverbindlichkeiten neue Entwicklungen eingetreten sind.

- Ob im Rechnungswesen ungewöhnliche Korrekturen vorgenommen wurden oder erwogen werden.
- Ob Ereignisse eingetreten sind oder bevorstehen, welche die Angemessenheit der Rechnungslegungsgrundsätze in Frage stellen (z.B. weil Zweifel an der – dem Abschluss zugrunde liegenden – Annahme der Unternehmensfortführung aufkommen; s. *PS 570 Unternehmensfortführung (Going Concern)*).

6 Soweit ein anderer Wirtschaftsprüfer den Abschluss eines Unternehmensteils (Untergesellschaft; Zweigniederlassung; Sparte) prüft, berücksichtigt der Abschlussprüfer dessen Prüfungshandlungen hinsichtlich Ereignissen nach dem Bilanzstichtag (s. *PS 600 Verwendung der Arbeiten eines anderen Wirtschaftsprüfers*). Ferner teilt er diesem das vorgesehene Berichtsdatum mit.

7 **Stösst der Abschlussprüfer auf Ereignisse, die eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss haben, muss er beurteilen, ob sie im Abschluss korrekt erfasst und offen gelegt sind.**

Nach dem Berichtsdatum, aber vor Bekanntgabe des Abschlusses festgestellte Tatsachen

8 Der Abschlussprüfer ist nicht verpflichtet, nach dem Berichtsdatum Prüfungshandlungen oder anderweitige Abklärungen vorzunehmen. Während des Zeitraums zwischen Berichtsdatum und Bekanntgabe des Abschlusses ist die Unternehmensleitung verpflichtet, den Abschlussprüfer über Tatsachen zu informieren, die möglicherweise den Abschluss beeinflussen.

9 **Stösst der Abschlussprüfer nach dem Berichtsdatum, aber vor Bekanntgabe des Abschlusses auf eine Tatsache, die den Abschluss möglicherweise wesentlich beeinflusst, muss er beurteilen, ob der Abschluss geändert werden muss. Er muss dies mit der Unternehmensleitung besprechen und das nach den Umständen Erforderliche tun.**

10 Ändert die Unternehmensleitung den Abschluss, führt der Abschlussprüfer die nach den Umständen erforderlichen Prüfungshandlungen durch und stellt der Unternehmensleitung einen neuen Bericht über den geänderten Abschluss zu. Der neue Bericht wird frühestens auf den Zeitpunkt datiert, in dem der geänderte Abschluss unterzeichnet oder formell gutgeheissen wurde. Die Prüfungshandlungen gemäss Ziffer 4 und 5 werden deshalb auf das Datum des neuen Berichts ausgedehnt.

11 **Ändert die Unternehmensleitung den Abschluss nicht, obwohl der Abschlussprüfer der Auffassung ist, dass dieser geändert werden müsste, und wurde der Bericht des Abschlussprüfers dem Unternehmen noch nicht zugestellt, so muss dieser – je nach Umständen – entweder ein eingeschränktes oder ein verneinendes Prüfungsurteil abgeben** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

12 Wurde der Bericht dem Unternehmen bereits zugestellt, so teilt der Abschlussprüfer den obersten Leitungsverantwortlichen des Unternehmens mit, dass diese den Abschluss und den Bericht des Abschlussprüfers Dritten nicht bekannt geben dürfen. Wird der Abschluss anschliessend gleichwohl bekannt gegeben, muss der Abschlussprüfer in geeigneter Weise verhindern, dass Dritte sich auf seinen Bericht verlassen. Die erforderlichen Schritte hängen von Rechten und Pflichten des Prüfers nach Gesetz sowie vom Rat seines Rechtsberaters ab.

Nach Bekanntgabe des Abschlusses festgestellte Tatsachen

13 Nach Bekanntgabe des Abschlusses ist der Abschlussprüfer zu keinen weiteren Abklärungen betreffend den Abschluss verpflichtet.

14 **Der Abschlussprüfer kann nach Bekanntgabe des Abschlusses auf eine Tatsache stossen, die am Berichtsdatum bereits bestand und die – wäre sie ihm zu diesem Zeitpunkt bekannt gewesen – Anlass gewesen wäre, vom Standardwortlaut des Berichts abzuweichen. In einem solchen Fall beurteilt er, ob der Abschluss geändert werden muss. Er muss dies mit der Unternehmensleitung besprechen und das nach den Umständen Erforderliche tun.**

15 Ändert die Unternehmensleitung den Abschluss, führt der Abschlussprüfer die nach den Umständen erforderlichen Prüfungshandlungen durch und überprüft die Schritte, mit denen die Unternehmensleitung sicherstellen will, dass jeder, der im Besitz des zuvor bekannt gegebenen Abschlusses samt Bericht des Abschlussprüfers ist, über den Sachverhalt informiert wird. Der Abschlussprüfer gibt alsdann einen neuen Bericht über den geänderten Abschluss ab.

16 **In den neuen Bericht des Abschlussprüfers ist ein Zusatz einzufügen** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*), **der auf eine Anmerkung im Abschluss verweist, welche den Grund für die Änderung des Abschlusses und des Berichts des Abschlussprüfers eingehender erläutert.** Der neue Bericht wird frühestens auf den Zeitpunkt datiert, zu welchem der geänderte Abschluss unterzeichnet oder formell gutgeheissen wurde. Die Prüfungshandlungen gemäss Ziffer 4 und 5 werden deshalb auf das Datum des neuen Berichts ausgedehnt. Im Zusatz hält der Abschlussprüfer gegebenenfalls fest, dass sich die Prüfungshandlungen gemäss Ziffer 15 auf die Auswirkungen der Tatsache beschränkt haben, die Anlass für die Änderung des Abschlusses war.

17 Nimmt die Unternehmensleitung nicht die erforderlichen Schritte vor, um sicherzustellen, dass jeder, der im Besitz des zuvor bekannt gegebenen Abschlusses samt Bericht des Abschlussprüfers ist, über den Sachverhalt informiert wird, oder ändert sie den Abschluss nicht, obwohl der Abschlussprüfer der Auffassung ist, dass dieser geändert werden müsste, so teilt der Abschlussprüfer den obersten Leitungsverantwortlichen des Unternehmens mit, dass er in geeigneter Weise verhindern wird, dass Dritte sich auf seinen Bericht verlassen. Die erforderlichen Schritte hängen von Rechten und Pflichten des Prüfers nach Gesetz sowie vom Rat seines Rechtsberaters ab.

17A Die Teilnahme der Revisionsstelle an der ordentlichen Generalversammlung ist für die Aktiengesellschaft im Art. 731 Abs. 2 OR geregelt. Danach muss die Revisionsstelle bei der ordentlichen Revision an der Generalversammlung anwesend sein, es sei denn, die Generalversammlung verzichtet mit einstimmigem Beschluss auf eine Teilnahme der Revisionsstelle.

Bei der GmbH (Art. 818 Abs. 1 OR) und der Genossenschaft (Art. 906 Abs. 1 OR) sind für die Revisionsstelle die Bestimmungen des Aktienrechts entsprechend anwendbar.

17B Die erforderlichen Schritte der Unternehmensleitung können Gegenstand von Vorschriften über die Bekanntgabe von Finanzinformationen sein (z.B. Publikation kursrelevanter Tatsachen gemäss Börsenrecht).

18 Steht die Bekanntgabe des Abschlusses der nachfolgenden Periode unmittelbar bevor, ist es möglicherweise nicht mehr notwendig, dass die Unternehmensleitung den Abschluss ändert und der Abschlussprüfer einen neuen Bericht abgibt. Voraussetzung ist in jedem Falle eine angemessene Offenlegung des Sachverhalts im Abschluss der Folgeperiode.

Öffentliches Wertpapierangebot

19 **Im Falle eines öffentlichen Angebots von Wertpapieren des Unternehmens muss der Abschlussprüfer in Betracht ziehen, dass in jenen Ländern, wo die Wertpapiere angeboten werden, möglicherweise Vorschriften gelten, die auf ihn anwendbar sind.** Z.B. können dem Abschlussprüfer zusätzliche Prüfungshandlungen bis zum Datum des definitiven Angebotsdokuments vorgeschrieben sein. Diese bestehen üblicherweise darin, die Prüfungshandlungen gemäss Ziffer 4 und 5 auf das Datum des definitiven Angebotsdokuments (oder einen Zeitpunkt nahe bei diesem Datum) auszudehnen sowie dieses Dokument daraufhin zu studieren, ob die darin enthaltenen Informationen mit den Finanzinformationen übereinstimmen, mit welchen man den Abschlussprüfer in Verbindung bringt.

Schweizer Prüfungsstandard: Unternehmensfortführung (Going Concern) (PS 570)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Verantwortung der Unternehmensleitung Die Unternehmensleitung ist zur Einschätzung der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens verpflichtet, denn die Annahme der Unternehmensfortführung ist ein bedeutsamer Grundsatz der Abschlusserstellung. Dies gilt unbesehen davon, ob die jeweils massgebliche Rechnungslegungsnorm diesen Grundsatz ausdrücklich vorschreibt oder nicht. Bei gegebener Fortführungsfähigkeit erfolgt die Bilanzierung, Bewertung und Darstellung der Vermögenswerte und Verbindlichkeiten unter der Annahme, dass das Unternehmen seine Tätigkeit fortführen kann und will.	3-5
Die Unternehmensleitung hat die Einschätzung der Fortführungsfähigkeit mit einer zukunftsgerichteten Betrachtungsweise vorzunehmen, wobei dies um so schwieriger ist, je mehr das Unternehmen komplexen und externen Faktoren ausgesetzt ist. Die Beurteilung der Fortführungsfähigkeit hat für den künftigen Zeitraum von mindestens 12 Monaten ab dem Bilanzstichtag zu erfolgen.	7 17-21
→ Liste von Ereignissen oder Bedingungen, die Zweifel an der Fortführung aufwerfen können.	8
Verantwortung des Abschlussprüfers Die Verantwortung des Prüfers liegt in der Beurteilung, ob die dem Abschluss zugrundegelegte Annahme der Fortführungsfähigkeit vertretbar sei. Gefährdungen der Fortführungsfähigkeit können unerwartet auftreten; deshalb bedeutet die Nichterwähnung von Unsicherheiten bezüglich Fortführung im Bericht des Prüfers keine Garantie für die Fortführungsfähigkeit.	9, 10
Der Prüfer muss bereits bei der Planung der Prüfung, aber auch in den späteren Phasen des Prüfungsprozesses die Fortführungsfähigkeit des Unternehmens beurteilen und gegebenenfalls seine Risikoeinschätzung anpassen. Bei Bedarf hat er zusätzliche Prüfungsschritte durchzuführen. Stellt der Prüfer fest, dass sich die Unternehmensleitung nicht oder nur in ungenügender Weise mit der Fortführungsthematik auseinandersetzt, muss er eine sachgerechte und ausreichende Einschätzung der Fortführungslage verlangen.	11-16

Auch der Prüfer muss – wie die Unternehmensleitung – bei der Beurteilung der Fortführungsfähigkeit eine in die Zukunft gerichtete Betrachtungsweise anwenden. Was Ereignisse und Bedingungen anbelangt, die erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen können und die weiter in der Zukunft liegen, als der Mindestzeitraum von 12 Monaten (vgl. vorangehender Abschnitt), ist der Prüfer zu keinen anderen Prüfungshandlungen als zur Befragung der Unternehmensleitung verpflichtet.	22-25
Stellt der Prüfer (gegenwärtige oder künftige) Sachverhalte fest, die erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit begründen, muss er seine Prüfungshandlungen so weit ausdehnen, bis er hinreichende Nachweise für die Fortführungsfähigkeit erlangt hat.	26, 27
→ Liste möglicher Prüfungshandlungen bei erheblichen Zweifeln an der Fortführungsfähigkeit	28, 29
Schlussfolgerungen und Bericht Bestehen zur Fortführungsfähigkeit erhebliche Zweifel, muss dies im Abschluss durch klare Offenlegung dargelegt werden. Dabei sind die Fakten, welche die erheblichen Zweifel begründen, hinreichend zu umschreiben. Der Adressat des Abschlusses ist auch ausdrücklich darauf aufmerksam zu machen, dass das Unternehmen möglicherweise nicht in der Lage ist, seine Tätigkeit fortzuführen.	30-32
Liegen zwar erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit vor, ist aber die Fortführungsannahme gleichwohl vertretbar und ist der Tatbestand der wesentlichen Unsicherheit im Abschluss hinreichend umschrieben, gibt der Prüfer ein uneingeschränktes Prüfungsurteil ab. Zugleich bringt er aber im Bericht einen Zusatz an, der hervorhebt, dass erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens bestehen. Der Zusatz verweist auf die entsprechenden Anmerkungen im Abschluss.	32, 33
→ Berichtsbeispiel	Anhang
Kommt der Prüfer aufgrund seiner Prüfungshandlungen (s. vorstehender Abschnitt) zur Auffassung, die dem Abschluss zugrunde liegende Fortführungsannahme sei nicht vertretbar, muss er wegen der falschen Wertbasis ein verneinendes Prüfungsurteil abgeben.	35-36A
Nimmt die Unternehmensleitung – trotz Aufforderung durch den Prüfer – keine oder eine ungenügende Einschätzung der Fortführungsfähigkeit vor, obschon zur Fortführungsfähigkeit Zweifel bestehen, muss der Prüfer ein eingeschränktes oder ein verneinendes Prüfungsurteil abgeben.	
Verzögerung des Abschlusses Entstehen nach den Prüfungshandlungen Verzögerungen in der Fertigstellung oder Vorlage des Abschlusses, klärt der Prüfer die Frage, ob und inwieweit die zur Verzögerung führenden Gründe die Einschätzung der Fortführungsfähigkeit verändern.	39

Schweizer Prüfungsstandard: Unternehmensfortführung (Going Concern) (PS 570)

Einleitung 294
Verantwortung der Unternehmensleitung 294
Verantwortung des Abschlussprüfers 297
Prüfungsplanung 297
Beurteilung der Einschätzung der Unternehmensleitung 298
Ereignisse oder Bedingungen nach dem Zeitraum, auf welchen sich die Einschätzung der Unternehmensleitung bezieht 299
Besondere Prüfungshandlungen bei Feststellung von Ereignissen oder Bedingungen 300
Schlussfolgerungen und Bericht 301
Wesentliche Verzögerung der Unterzeichnung oder Verabschiedung des Abschlusses 304
Anhang: Beispiel für Berichtswortlaut 305

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 4. Dezember 2009 verabschiedet. Er setzt *ISA 570 Going Concern* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2010 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zu den Pflichten des Abschlussprüfers in Bezug auf die Annahme der Unternehmensfortführung ("going concern"), welche dem Abschluss zugrunde liegt. Zu diesen Pflichten gehört, dass der Abschlussprüfer die Einschätzung der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens durch die Unternehmensleitung beurteilt.

2 **Im Rahmen der Planung und Durchführung der Prüfung sowie der Beurteilung der Ergebnisse muss der Abschlussprüfer beurteilen, ob es vertretbar ist, dass die Unternehmensleitung dem Abschluss die Annahme der Unternehmensfortführung ("going concern") zugrundelegt.**

Verantwortung der Unternehmensleitung

3 Die Annahme der Unternehmensfortführung ("going concern") ist ein fundamentaler Grundsatz der Abschlusserstellung (s. z.B. Art. 662a Abs. 2 Ziffer 4 OR; Rahmenkonzept des IASB; IAS 1; Swiss GAAP FER 3). Danach wird üblicherweise davon ausgegangen, dass ein Unternehmen in absehbarer Zukunft weder die Absicht hat noch gezwungen ist, zu liquidieren, die Geschäftstätigkeit einzustellen, ein Konkurs- oder Nachlassverfahren einzuleiten usw. Daher werden Vermögenswerte und Verbindlichkeiten unter der Annahme bilanziert, bewertet

und dargestellt, das Unternehmen werde in der Lage sein, im normalen Geschäftsverlauf seine Aktiven zu nutzen bzw. zu realisieren und seine Verbindlichkeiten zu begleichen (im Folgenden: "seine Tätigkeit fortzuführen").

4 Die Rechnungslegungsnormen (z.B. IAS 1) sehen ausdrücklich vor, dass die Unternehmensleitung die Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung der Tätigkeit ("going concern") einschätzt. Sie regeln, welche Sachverhalte dabei in Betracht zu ziehen sind und welche Angaben der Abschluss in diesem Zusammenhang enthalten muss.

5 Auch wenn die anzuwendenden Rechnungslegungsnormen (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*) eine spezielle Einschätzung der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens durch die Unternehmensleitung nicht ausdrücklich vorsehen, ist diese zu einer solchen Einschätzung verpflichtet, weil die Annahme der Unternehmensfortführung ("going concern") ein allgemein gültiger Grundsatz der Abschlusserstellung ist.

6 War ein Unternehmen in der Vergangenheit rentabel und kann es sich rasch Zugang zu finanziellen Mitteln verschaffen, so darf die Unternehmensleitung ihre Einschätzung ohne eine detaillierte Analyse vornehmen.

7 Die Einschätzung der Fortführungsfähigkeit durch die Unternehmensleitung besteht in einer zeitpunktbezogenen Beurteilung der – inhärent unsicheren – zukünftigen Folgen von Ereignissen oder Bedingungen. Nachstehende Faktoren sind hierbei zu beachten:

- Im Allgemeinen nimmt der Grad an Unsicherheit von Folgen bestimmter Ereignisse oder Bedingungen wesentlich zu, je weiter in die Zukunft sich die Beurteilung dieser Folgen richtet. Daher legen anerkannte Regelwerke der Rechnungslegung den Zeitraum fest, für welchen die Unternehmensleitung alle verfügbaren Informationen berücksichtigen muss (Ziffer 18).
- Jede zukunftsgerichtete Beurteilung basiert auf Informationen, die im Beurteilungszeitpunkt verfügbar sind. Nachfolgende Ereignisse können eine Beurteilung widerlegen, die zuvor vertretbar war.
- Die Beurteilung der Folgen von Ereignissen oder Bedingungen wird beeinflusst durch Grösse und Komplexität des Unternehmens, Art und Bedingungen seiner Geschäftstätigkeit oder das Ausmass, in dem es externen Faktoren ausgesetzt ist.

8 Nachstehend sind Beispiele von Ereignissen oder Bedingungen zusammengestellt, die – einzeln oder in ihrer Gesamtheit – erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit aufwerfen können. Die Zusammenstellung ist weder abschliessend noch bedeutet das Vorliegen eines oder mehrerer dieser Anzeichen zwangsläufig, dass eine wesentliche Unsicherheit in Bezug auf die Fortführungsfähigkeit vorliegt.

Finanziell:

- Überschuldung oder negatives Netto-Umlaufvermögen.
- Zeitpunkt der Fälligkeit von Verbindlichkeiten mit fester Laufzeit nähert sich, ohne dass realistische Aussicht auf Verlängerung oder Rückzahlung besteht (oder: kurzfristige Kredite werden im Übermass zur Finanzierung von Anlagevermögen herangezogen).
- Anzeichen für den Entzug finanzieller Unterstützung durch Lieferanten und andere Gläubiger.
- Betriebliche Cash Drains (gemäss vorangegangenen Abschlüssen oder Planungsrechnungen).
- Ungünstige finanzielle Schlüsselkennzahlen.
- Wesentliche Betriebsverluste oder wesentliche Wertbeeinträchtigung von Aktiven, die der Erzielung von Cash Flows dienen.
- Aussetzen der Dividendenausschüttung.
- Unfähigkeit, Lieferanten- und andere Verbindlichkeiten bei Fälligkeit zu bezahlen.
- Unfähigkeit, die Bedingungen von Kreditvereinbarungen zu erfüllen.
- Änderung der Zahlungsbedingungen von Lieferanten (Zahlung bei Lieferung anstatt Kreditgewährung).
- Unfähigkeit, Finanzmittel zu beschaffen, die für wichtige Produktentwicklungen oder für andere wichtige Investitionen benötigt werden.

Betrieblich:

- Abgang wichtiger Personen, für die kein Ersatz vorhanden ist.
- Verlust eines/einer bedeutenden Absatzmarktes, Franchise, Lizenz oder Lieferanten.
- Schwierigkeiten mit dem Personal oder Engpässe bei wichtigen Ressourcen.

Sonstiges:

- Verstösse gegen gesetzliche Eigenkapitalvorschriften (z.B. Art. 725 OR; s. *PS 290 Pflichten der gesetzlichen Revisionsstelle bei Kapitalverlust und Überschuldung*) oder gegen andere gesetzliche oder statutarische Vorschriften.
- Rechtsstreitigkeiten oder Verfahren gegen das Unternehmen, die je nach Ausgang zu Ansprüchen führen können, die das Unternehmen nicht erfüllen kann.
- Änderungen gesetzlicher Vorschriften oder politische Änderungen, die voraussichtlich nachteilige Folgen für das Unternehmen haben.
- Verlust von Vertrauen in die Unternehmensleitung.

Die Bedeutung solcher Ereignisse oder Bedingungen kann mitunter durch andere Umstände gemildert werden. Z.B. kann die Auswirkung der Unfähigkeit des Unternehmens zu normaler Rückzahlung seiner Verbindlichkeiten aufgewogen werden, indem die Unternehmensleitung auf anderem Wege ausreichende Geldquellen erschliesst (so durch Verkauf von Vermögensteilen; Neufestlegung der Rückzahlung von Verbindlichkeiten; Beschaffung von zusätzlichem Kapital). Z.B. können die Folgen des Verlusts eines bedeutenden Lieferanten durch die Verfügbarkeit einer anderen geeigneten Bezugsquelle gemildert werden.

Verantwortung des Abschlussprüfers

9 Die Verantwortung des Abschlussprüfers liegt in der Beurteilung, ob die dem Abschluss zugrunde liegende Fortführungsannahme vertretbar ist. Dazu gehört auch die Beurteilung, ob bezüglich der Unternehmensfortführung wesentliche Unsicherheiten vorliegen und ob diese gegebenenfalls im Abschluss angemessen offengelegt sind.

10 Nicht voraussehen kann der Abschlussprüfer zukünftige Ereignisse oder Bedingungen, die ein Unternehmen möglicherweise zur Einstellung der Geschäftstätigkeit veranlassen. Erwähnt der Prüfer im Bericht keine Unsicherheiten bezüglich der Unternehmensfortführung (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*), so ist dies keine Garantie für die Fortführungsfähigkeit des Unternehmens.

Prüfungsplanung

11 **Bei der Prüfungsplanung** (s. *PS 300 Planung*) **muss sich der Abschlussprüfer überlegen, ob Ereignisse oder Bedingungen vorliegen, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung seiner Tätigkeit ("going concern") aufwerfen können.**

12 **Während des ganzen Prüfungsprozesses muss der Abschlussprüfer auf Ereignisse oder Bedingungen achten, die erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen können. Stellt der Prüfer solche Ereignisse oder Bedingungen fest, muss er besondere Prüfungshandlungen durchführen** (Ziffer 26 ff.) **sowie überlegen, ob sich seine Einschätzung der verschiedenen Komponenten des Prüfungsrisikos dadurch ändert** (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*).

13 Berücksichtigt der Abschlussprüfer bei seiner Planung Ereignisse oder Bedingungen, welche die Fortführungsannahme tangieren, ermöglicht ihm dies eine frühzeitigere Besprechung mit der Unternehmensleitung, eine Beurteilung ihrer Pläne und eine Klärung von Zweifeln an der Fortführungsfähigkeit.

14 Mitunter ist im Anfangsstadium der Prüfung eine vorläufige Einschätzung der Fortführungsfähigkeit durch die Unternehmensleitung (Ziffer 4 ff.) bereits vorhanden. Der Abschlussprüfer beurteilt diese Einschätzung, um zu bestimmen, ob Ereignisse oder Bedingungen festgestellt worden sind, wie in Ziffer 8 beispielhaft aufgezählt, und welches diesbezüglich die Pläne der Unternehmensleitung sind.

14A Ziffer 14 bezieht sich auf Fälle, wo eine – dokumentierte – Einschätzung der Unternehmensleitung schon bei der Prüfungsplanung herangezogen werden kann. "Vorläufig" ist eine solche Einschätzung insofern, als sie sich während der Dauer der Prüfung ändern und der Abschlussprüfer sie nur unter Berücksichtigung der Ergebnisse seiner Arbeiten (Ziffer 17 ff.) beurteilen kann.

15 Liegt keine vorläufige Einschätzung der Fortführungsfähigkeit durch die Unternehmensleitung vor, bespricht der Abschlussprüfer mit der Unternehmensleitung die Gründe, welche aus ihrer Sicht die Fortführungsannahme rechtfertigen. Ferner erkundigt er sich, ob Ereignisse oder Bedingungen vorliegen wie in Ziffer 8 beispielhaft aufgezählt. Der Prüfer kann die Unternehmensleitung zur Einschätzung der Fortführungsfähigkeit auffordern – insbesondere, wenn er bereits Ereignisse oder Bedingungen festgestellt hat, welche die Fortführungsannahme tangieren.

16 Bei seiner vorläufigen Einschätzung der verschiedenen Komponenten des Prüfungsrisikos berücksichtigt der Abschlussprüfer die Auswirkung festgestellter Ereignisse oder Bedingungen. Diese Ereignisse oder Bedingungen beeinflussen Art, Abfolge und Umfang der Prüfungshandlungen.

Beurteilung der Einschätzung der Unternehmensleitung

17 **Der Abschlussprüfer muss die Einschätzung der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens durch die Unternehmensleitung** (Ziffer 4 ff.) **beurteilen.**

18 **Der Abschlussprüfer muss vom selben Zeitraum ausgehen wie die Unternehmensleitung bei ihrer Einschätzung der Fortführungsfähigkeit. Bezieht sich diese Einschätzung jedoch auf weniger als 12 Monate nach dem Bilanzstichtag, fordert der Abschlussprüfer die Unternehmensleitung auf, diesen Zeitraum auf 12 Monate nach dem Bilanzstichtag auszudehnen.**

19 Die Einschätzung der Fortführungsfähigkeit durch die Unternehmensleitung ist eine wichtige Grundlage zur Beurteilung der Vertretbarkeit der Fortführungsannahme durch den Abschlussprüfer. Anerkannte Regelwerke der Rechnungslegung legen mitunter den Zeitraum fest, für welchen die Unternehmensleitung alle verfügbaren Informationen berücksichtigen muss. Z.B. sind nach *International Financial Reporting Standards (IFRS)* alle verfügbaren Informationen für die vorhersehbare Zukunft in Betracht zu ziehen, welche mindestens 12 Monate nach dem Bilanzstichtag umfasst, aber nicht auf diesen Zeitraum beschränkt ist (IAS 1).

20 Um die Einschätzung der Unternehmensleitung zu beurteilen, zieht der Abschlussprüfer die gewählte Vorgehensweise, die zugrunde gelegten Annahmen und die Pläne der Unternehmensleitung für zukünftige Aktivitäten in Betracht. Auch stellt er fest, ob bei der Einschätzung alle relevanten Informationen in Betracht gezogen wurden, die ihm bei seinen Prüfungshandlungen bekannt geworden sind.

21 War ein Unternehmen in der Vergangenheit rentabel und kann es rasch auf finanzielle Mittel zugreifen (Ziffer 6), beurteilt der Abschlussprüfer die Vertretbarkeit der Einschätzung normalerweise ohne detaillierte Prüfungshandlungen. Wurden jedoch Ereignisse oder Bedingungen festgestellt, die erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen können, führt der Abschlussprüfer besondere Prüfungshandlungen durch (Ziffer 26 ff.).

Ereignisse oder Bedingungen nach dem Zeitraum, auf welchen sich die Einschätzung der Unternehmensleitung bezieht

22 **Der Abschlussprüfer muss die Unternehmensleitung zu Ereignissen oder Bedingungen befragen, die erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen können und nach dem Zeitraum eintreten, auf welchen sich die Einschätzung der Unternehmensleitung bezieht.**

22A Die Einschätzung der Unternehmensleitung bezieht sich auf einen Zeitraum von mindestens 12 Monaten nach dem Bilanzstichtag (Ziffer 18). Vorliegender Abschnitt behandelt Ereignisse oder Bedingungen, die später eintreten, d.h. in jener – dokumentierten – Einschätzung nicht berücksichtigt sind.

23 Der Abschlussprüfer ist sich bewusst, dass Ereignisse oder Bedingungen bekannt – oder sogar geplant – sein können, die nach dem Zeitraum eintreten, auf welchen sich die Einschätzung der Unternehmensleitung bezieht. Möglicherweise stellen sie die Vertretbarkeit der dem Abschluss zugrunde liegenden Fortführungsannahme in Frage. Dem Prüfer können derlei Ereignisse oder Bedingungen bei der Planung oder der Durchführung seiner Arbeiten bekannt werden, einschliesslich der Prüfung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag (s. *PS 560 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag*).

24 Der Grad an Unsicherheit der Folgen von Ereignissen oder Bedingungen nimmt zu, je weiter diese in der Zukunft liegen. Daher müssen wesentliche Anzeichen für Probleme der Unternehmensfortführung vorliegen, bevor der Abschlussprüfer weitergehende Schritte in Betracht zieht. Unter Umständen muss er die Unternehmensleitung auffordern, festzustellen, wie wesentlich bestimmte Ereignisse oder Bedingungen möglicherweise für ihre Einschätzung der Fortführungsfähigkeit sind.

25 Zwecks Feststellung von Anzeichen für Ereignisse oder Bedingungen, die erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen können und nach dem Zeitraum eintreten, auf welchen sich die Einschätzung der Unternehmensleitung bezieht (mindestens 12 Monate nach dem Bilanzstichtag; Ziffer 18), ist der Abschlussprüfer zu keinen anderen Prüfungshandlungen als zur Befragung der Unternehmensleitung verpflichtet.

Besondere Prüfungshandlungen bei Feststellung von Ereignissen oder Bedingungen

26 **Hat der Abschlussprüfer Ereignisse oder Bedingungen festgestellt, die erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen können, muss er:**

(a) **Die Pläne der Unternehmensleitung für zukünftige Aktivitäten – aufgrund ihrer Einschätzung der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens – kritisch durchsehen.**

(b) **Durch Prüfungshandlungen hinreichende und angemessene Nachweise erlangen** (s. *PS 500 Prüfungsnachweise*), **um zu beurteilen, ob eine wesentliche Unsicherheit bezüglich dieser Ereignisse oder Bedingungen vorliegt oder nicht. Zu berücksichtigen ist hierbei die Auswirkung allfälliger Pläne der Unternehmensleitung oder anderer Umstände, welche die Bedeutung dieser Ereignisse oder Bedingungen mildern** (Ziffer 8).

(c) **Schriftliche Erklärungen der Unternehmensleitung über ihre Pläne für zukünftige Aktivitäten anfordern** (s. *PS 580 Erklärungen der Unternehmensleitung*).

27 Bei der Abschlussprüfung können Ereignisse oder Bedingungen festgestellt werden, die erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen können. Solange die Abschlussprüfung andauert, ist auch die Beurteilung dieser Ereignisse oder Bedingungen nicht abgeschlossen. Ist der Abschlussprüfer der Auffassung, dass sie erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen können, erhalten gewisse Prüfungshandlungen eine zusätzliche Bedeutung (Ziffer 28). Der Prüfer befragt die Unternehmensleitung nach ihren Plänen für zukünftige Aktivitäten (z.B. Verkauf von Vermögensteilen; Kreditaufnahme; Umschuldung; Reduktion oder Aufschub von Ausgaben; Kapitalerhöhung). Er würdigt auch die seit dem Zeitpunkt der Einschätzung der Unternehmensleitung eingetretenen Veränderungen und erlangten Informationen. Er erlangt sodann hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise dafür, dass die Pläne der Unternehmensleitung verwirklicht werden können und ihre Verwirklichung die Lage verbessert.

28 Zu den einschlägigen Prüfungshandlungen gehören:

- Analyse und Besprechung der geplanten Cash Flows und Ergebnisse sowie anderer zukunftsbezogener Informationen mit der Unternehmensleitung.
- Analyse und Besprechung des letzten Zwischenabschlusses.
- Kritische Durchsicht der Bedingungen von Finanzverbindlichkeiten zwecks Feststellung allfälliger Verstösse gegen Vereinbarungen.
- Studium der Sitzungsprotokolle der Unternehmensorgane (Anteilseigner, z.B. Generalversammlung; Leitungs- und Überwachungsorgane, z.B. Verwaltungsrat; Ausschüsse) zwecks Hinweisen auf finanzielle Besonderheiten.
- Befragung der Rechtsberater des Unternehmens zu Rechtsstreitigkeiten oder Verfahren und zur Vertretbarkeit der Einschätzung von Ausgang und finanziellen Konsequenzen seitens der Unternehmensleitung.

- Bestätigung des Vorhandenseins, der Gültigkeit und der Durchsetzbarkeit von Vereinbarungen mit nahe stehenden Parteien sowie Dritten über eine finanzielle Unterstützung des Unternehmens; Beurteilung der Fähigkeit solcher Parteien, zusätzliche Mittel bereitzustellen.
- Beurteilung der Pläne des Unternehmens zur Abwicklung unerledigter Kundenaufträge.
- Beurteilung der Ereignisse nach dem Bilanzstichtag (s. *PS 560 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag*) zwecks Feststellung von Ereignissen, welche die Fortführungsfähigkeit des Unternehmens beeinträchtigen können.

29 Ist die Analyse der zukünftigen Cash Flows wesentlich für die Beurteilung der zukünftigen Folgen von Ereignissen oder Bedingungen (Ziffer 7), zieht der Abschlussprüfer Folgendes in Betracht:
(a) Die Verlässlichkeit des Systems, welches diese Informationen generiert und
(b) das Zustandekommen der Annahmen, welche diesen Informationen zugrunde liegen.

Ausserdem vergleicht er:
(c) Die zukunftsorientierten Finanzinformationen über die Berichtsperiode und die Vorperioden mit den Ist-Daten dieser Perioden und
(d) die zukunftsorientierten Finanzinformationen über die laufende Periode mit deren Ist-Daten im Beurteilungszeitpunkt.

Schlussfolgerungen und Bericht

30 **Aufgrund der erlangten Prüfungsnachweise muss der Abschlussprüfer zum Schluss kommen, ob eine wesentliche Unsicherheit bezüglich Ereignissen oder Bedingungen vorliegt, die – einzeln oder in ihrer Gesamtheit – erhebliche Zweifel an der Fähigkeit des Unternehmens zur Fortführung seiner Tätigkeit ("going concern") aufwerfen können.**

31 Eine wesentliche Unsicherheit im Sinne von Ziffer 30 besteht, wenn die mögliche Auswirkung so gross ist, dass die Darstellung des Abschlusses nach Auffassung des Abschlussprüfers ohne klare Offenlegung von Art und Auswirkung der Unsicherheit irreführend wäre.

Fortführungsannahme vertretbar trotz wesentlicher Unsicherheit

32 Liegt eine wesentliche Unsicherheit im Sinne von Ziffer 30 vor, beurteilt der Abschlussprüfer, ob der Abschluss:
(a) Die hauptsächlichen Ereignisse oder Bedingungen, welche erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen, sowie die diesbezüglichen Pläne der Unternehmensleitung hinreichend umschreibt und
(b) klarstellt, dass bezüglich dieser Ereignisse oder Bedingungen eine wesentliche Unsicherheit vorliegt und das Unternehmen daher möglicherweise nicht in der Lage ist, seine Tätigkeit fortzuführen.

33 **Sind die Angaben im Abschluss hinreichend, gibt der Abschlussprüfer ein uneingeschränktes Prüfungsurteil ab. Zugleich bringt er im Bericht einen Zusatz an** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*), **der hervorhebt, dass bezüglich Ereignissen oder Bedingungen, die erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen, eine wesentliche Unsicherheit vorliegt. Der Zusatz verweist auf die einschlägige Anmerkung im Abschluss.** Zu diesem Zweck beurteilt der Prüfer, ob die Angaben im Abschluss (Ziffer 32) den Adressaten ausdrücklich darauf aufmerksam machen, dass das Unternehmen möglicherweise nicht in der Lage ist, seine Tätigkeit fortzuführen. In aussergewöhnlichen Fällen (z.B. wenn mehrere wesentliche Unsicherheiten gleichzeitig bestehen) kann der Abschlussprüfer zum Schluss kommen, dass es unmöglich ist, ein Prüfungsurteil abzugeben (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

33A Wesentliche Unsicherheiten sind Tatsachen, über die sich die Adressaten im Klaren sein müssen. Anerkannte Regelwerke der Rechnungslegung sehen daher explizit vor, dass eine wesentliche Unsicherheit im Sinne von Ziffer 30 im Abschluss dargelegt wird. Nach den Vorschriften des *Obligationenrechts* bedarf es solcher Angaben implizit ebenfalls, weil der Abschluss so erstellt werden muss, "dass die Vermögens- und Ertragslage [...] möglichst zuverlässig beurteilt werden kann" (Art. 662a Abs. 1 OR) bzw. "die Beteiligten einen möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage des Geschäftes erhalten" (Art. 959 OR).

33B S. Beispiel im *Anhang*.

34 **Sind die Angaben im Abschluss nicht hinreichend, muss der Abschlussprüfer ein eingeschränktes Prüfungsurteil oder – wenn dies eher angebracht ist – ein verneinendes Prüfungsurteil abgeben** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*). **In Form eines zusätzlichen – dem Prüfungsurteil voranzustellenden – Absatzes muss er im Bericht speziell erwähnen, dass eine wesentliche Unsicherheit vorliegt, die erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen kann.**

34A Die Genehmigungs- oder Rückweisungsempfehlung des Prüfers – bei gesetzlich vorgeschriebener Abschlussprüfung – ist in *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers* behandelt.

Fortführungsannahme nicht vertretbar

35 **Aufgrund der besonderen Prüfungshandlungen** (Ziffer 26 ff.) **und erlangten Informationen – einschliesslich der Auswirkung allfälliger Pläne der Unternehmensleitung – kann der Abschlussprüfer zur Auffassung gelangen, dass die dem Abschluss zugrunde liegende Fortführungsannahme nicht vertretbar ist, weil das Unternehmen zur Fortführung seiner Tätigkeit nicht in der Lage ist. In diesem Falle muss der Abschlussprüfer ein verneinendes Prüfungsurteil abgeben** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*), **und zwar ungeachtet allfälliger Angaben im Abschluss.**

35A Die Fortführungsannahme ist aufzugeben, wenn rechtliche oder faktische Gegebenheiten einer Fortführung des Unternehmens entgegenstehen (so z.B. bei Überschuldung im Sinne von Art. 725 Abs. 2 OR, wenn keine sofort wirksamen Sanierungsschritte möglich sind; s. *PS 290 Pflichten der gesetzlichen Revisionsstelle bei Kapitalverlust und Überschuldung*). Die Aufgabe der Fortführungsannahme verändert in den meisten Fällen das Gesamtbild des Abschlusses so grundlegend, dass ein eingeschränktes Prüfungsurteil in dem von Ziffer 35 genannten Fall nicht angebracht wäre und deshalb ein verneinendes Prüfungsurteil abgegeben werden muss.

36 Ist die Unternehmensleitung der Auffassung, dass die Fortführungsannahme im Abschluss nicht vertretbar ist, muss dieser auf einer anderen Grundlage erstellt werden (Ziffer 36A). Kommt der Abschlussprüfer aufgrund der besonderen Prüfungshandlungen (Ziffer 26 ff.) und erlangten Informationen zum Schluss, dass diese andere Grundlage vertretbar ist und auch die Angaben im Abschluss hinreichend sind, so gibt er ein uneingeschränktes Prüfungsurteil ab. In diesem Fall bringt er zugleich im Bericht einen Zusatz an (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*), der den Adressaten auf die andere Grundlage des Abschlusses aufmerksam macht (unter Verweis auf Angaben im Abschluss).

36A Mit "anderer Grundlage" sind die Veräusserungswerte unter Annahme der Einstellung der Unternehmenstätigkeit gemeint. Bei einer AG sind unter dieser Annahme die besonderen Bewertungsvorschriften (Art. 664 ff. OR) nicht mehr anwendbar.

Verweigerung der Einschätzung durch die Unternehmensleitung

37 Unter Umständen fordert der Abschlussprüfer die Unternehmensleitung auf, eine Einschätzung vorzunehmen oder den Zeitraum zu verlängern, auf den sich diese Einschätzung bezieht (Ziffer 15, 18 und 24). **Kommt die Unternehmensleitung dieser Aufforderung nicht nach, muss der Abschlussprüfer in Betracht ziehen, das Prüfungsurteil einzuschränken, sofern überhaupt ein Prüfungsurteil abgegeben werden kann** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*). In diesem Fall liegt nämlich eine wesentliche Beschränkung des Prüfungsumfangs vor. Nimmt die Unternehmensleitung ihre Verantwortung für den Abschluss nicht wahr, erlangt der Abschlussprüfer möglicherweise keine hinreichenden und angemessenen Prüfungsnachweise, um die Vertretbarkeit der Fortführungsannahme im Abschluss zu beurteilen. Es liegt nicht in der Verantwortung des Abschlussprüfers, den Mangel einer Analyse der Unternehmensleitung zu beheben.

38 Häufig kann sich der Abschlussprüfer ohne eine Analyse der Unternehmensleitung von der Vertretbarkeit der Fortführungsannahme überzeugen. Z.B. können die sonstigen Prüfungshandlungen hinreichen, weil das Unternehmen in der Vergangenheit rentabel war und rasch auf finanzielle Mittel zugreifen kann (Ziffer 6). In anderen Fällen hingegen kann der Prüfer mangels einer Einschätzung durch die Unternehmensleitung nicht feststellen, ob Ereignisse oder Bedingungen, die erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens aufwerfen können, entsprechende Pläne der Unternehmensleitung oder Umstände, welche

die Bedeutung der genannten Ereignisse oder Bedingungen mildern können (Ziffer 8), vorliegen oder nicht. Hier gibt der Prüfer ein eingeschränktes Prüfungsurteil ab, sofern überhaupt ein Prüfungsurteil abgegeben werden kann (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

Wesentliche Verzögerung der Unterzeichnung oder Verabschiedung des Abschlusses

39 Hat die Unternehmensleitung den Abschluss mit wesentlicher Verzögerung verabschiedet oder unterzeichnet (bezogen auf den Bilanzstichtag), zieht der Abschlussprüfer mögliche Gründe in Betracht. Hängt die Verzögerung mit Ereignissen oder Bedingungen zusammen, welche die Einschätzung der Fortführungsfähigkeit betreffen, beurteilt der Abschlussprüfer, ob dies besondere Prüfungshandlungen notwendig macht (Ziffer 26 ff.) und/oder seine Schlussfolgerung zum Vorliegen einer wesentlichen Unsicherheit tangiert (Ziffer 30 ff.).

Inkrafttreten

40A Ziffer 40 von *ISA 570 Going Concern* entfällt, da sie durch den Vorspann dieses PS ersetzt wird.

Anhang: Beispiel für Berichtswortlaut

Nachstehender Text ist ein Beispiel, das nicht ohne weiteres auf konkrete Verhältnisse übertragbar ist. Die Formulierung des Berichts hängt vom Einzelfall ab.

Jahresrechnung einer AG – uneingeschränktes Prüfungsurteil – Genehmigungsempfehlung – Zusatz wegen wesentlicher Unsicherheit bezüglich der Unternehmensfortführung

Bericht der Revisionsstelle zur Jahresrechnung an die Generalversammlung der ABC AG, [Domizil]

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

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

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

Eine Prüfung beinhaltet die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen für die in der Jahresrechnung enthaltenen Wertansätze und sonstigen Angaben. Die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemässen Ermessen des Prüfers. Dies schliesst eine Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben in der Jahresrechnung als Folge von Verstössen oder Irrtümern ein. Bei der Beurteilung dieser Risiken berücksichtigt der Prüfer das interne Kontrollsystem, soweit es für die Aufstellung der Jahresrechnung von Bedeutung ist, um die den Umständen entsprechenden Prüfungshandlungen festzulegen, nicht aber um ein Prüfungsurteil über die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems abzugeben. Die Prüfung umfasst zudem die Beurteilung der Angemessenheit der angewandten Rechnungslegungsmethoden, der Plausibilität der vorgenommenen Schätzungen sowie eine Würdigung der Gesamtdarstellung der Jahresrechnung. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise eine ausreichende und angemessene Grundlage für unser Prüfungsurteil bilden.

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

Ohne unser Prüfungsurteil einzuschränken, machen wir auf Anmerkung ..... im Anhang der Jahresrechnung aufmerksam, wo dargelegt ist, dass eine wesentliche Unsicherheit besteht, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit der ..... AG zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwirft. [1] [2] [3]

Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften

Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen an die Zulassung gemäss Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) und die Unabhängigkeit (Art. 728 OR und Art. 11 RAG[1]) erfüllen und keine mit unserer Unabhängigkeit nicht vereinbare Sachverhalte vorliegen.

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

Ferner bestätigen wir, dass der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes dem schweizerischen Gesetz und den Statuten entspricht und empfehlen, die vorliegende Jahresrechnung zu genehmigen.[2]

[Unterschrift der Revisionsstelle]

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

[Datum]
[Adresse der Revisionsstelle]

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

[2] "Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes" weglassen, wenn kein Bilanzgewinn vorliegt. Formulierung sinngemäss anpassen, wenn die Verwendung von Reserven beantragt wird.

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Z.B. könnte diese Anmerkung im Anhang der Jahresrechnung Folgendes beinhalten: "Die ..... AG ist wegen des unbefriedigenden Geschäftsverlaufs im Berichtsjahr in Liquiditätsschwierigkeiten geraten. Ihre Fähigkeit zur Unternehmensfortführung hängt davon ab, ob sie die Budgetziele erreicht, die damit zusammenhängenden verschärften Kreditbedingungen einhält und die benötigten Mittel für die Refinanzierung der kurzfristigen Verbindlichkeiten zur Verfügung gestellt bekommt. Der Verwaltungsrat geht aufgrund der laufenden Verhandlungen davon aus; es besteht aber diesbezüglich eine wesentliche Unsicherheit. Es ist somit möglich, dass die ..... AG ihre Tätigkeit nicht länger fortführen kann."

Oder z.B.: "Die ..... AG ist im Berichtsjahr die unwiderrufliche Verpflichtung eingegangen, eine Produktionsanlage zum Preis von rund CHF 5 Mio. zu erwerben. Die Finanzierung dieser Investition ist gegenwärtig (einen Monat vor Fälligkeit) nicht gesichert. Die Fähigkeit der ..... AG zur Unternehmensfortführung hängt davon ab, ob ihr die entsprechende Mittelbeschaffung gelingt, weil sonst die Liquidität gefährdet ist. Der Verwaltungsrat geht aufgrund der laufenden Verhandlungen davon aus; es besteht aber diesbezüglich eine wesentliche Unsicherheit. Es ist somit möglich, dass die ..... AG ihre Tätigkeit nicht länger fortführen kann."

[2] Der erste Zusatz könnte um folgenden Satz ergänzt werden, sofern dieser zutrifft: "Würde die Fähigkeit der … AG zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit verunmöglicht, müsste die Jahresrechnung auf der Basis von Veräusserungswerten erstellt werden."

[3] Unter Umständen bedarf es eines zweiten Zusatzes wegen möglicher Rechtsfolgen gemäss Art. 725 OR (Zusatz wegen eines Sachverhalts, der den Abschluss nicht beeinflusst; s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*). Dieser könnte z.B. wie folgt lauten: "Damit entstünde zugleich begründete Besorgnis einer Überschuldung im Sinne von Art. 725 Abs. 2 OR und es wären die entsprechenden Vorschriften zu befolgen."

Schweizer Prüfungsstandard: Erklärungen der Unternehmensleitung (PS 580)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen im Zusammenhang mit Erklärungen der Unternehmensleitung.	1
→ Rechtliche Hinweise	2B, 3B
Anerkennung der Verantwortung für den Abschluss durch die Unternehmensleitung Der Abschlussprüfer muss Nachweise darüber erlangen, dass die Unternehmensleitung ihre Verantwortung für den Abschluss anerkennt und den Abschluss formell gutgeheissen hat.	3, 3A
Erklärungen der Unternehmensleitung als Prüfungsnachweise Der Abschlussprüfer muss von der Unternehmensleitung für wesentliche Sachverhalte Erklärungen erhalten (aus Gründen der Klarheit vorzugsweise schriftliche), wenn nicht auf andere Art hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise erlangt werden können.	4
Wesentliche und abschlussrelevante Erklärungen der Unternehmensleitung darf der Abschlussprüfer nicht unbesehen übernehmen (Vorgehensweise zur Überprüfung in Ziffer 6). Steht eine Erklärung der Unternehmensleitung im Widerspruch zu anderen Prüfungsnachweisen, muss der Abschlussprüfer unter Umständen die Verlässlichkeit anderer Erklärungen der Unternehmensleitung überdenken. Kann der Abschlussprüfer zu einem wesentlichen Sachverhalt über eine Erklärung der Unternehmensleitung hinaus keinen genügenden Prüfungsnachweis erlangen, obschon ein solcher erhältlich wäre, liegt eine Beschränkung des Prüfungsumfangs vor.	5-9
Dokumentation von Erklärungen der Unternehmensleitung Als Dokumentation nimmt der Abschlussprüfer eine Zusammenfassung von Besprechungen oder eine schriftliche Erklärung der Unternehmensleitung zu seinen Arbeitspapieren.	10
→ Formen schriftlicher Erklärungen	11
Grundlegende Bestandteile einer Vollständigkeitserklärung Eine schriftliche Vollständigkeitserklärung der Unternehmensleitung gegenüber dem Abschlussprüfer ist die übliche Form periodisch zu erlangender Erklärungen.	11(a)

Formvorschriften zur Vollständigkeitserklärung:	
→ Allgemein	12
→ Datierung	13
→ Unterzeichnung	14-14C
→ Vollständigkeitserklärung bei anderen gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen	14D PS 260
→ Beispiel einer Vollständigkeitserklärung	Anhang
Vorgehen, wenn sich die Unternehmensleitung weigert, Erklärungen abzugeben Weigert sich die Unternehmensleitung, eine für den Abschlussprüfer erforderliche Erklärung (auch Vollständigkeitserklärung nach Ziffer 11 (a)) abzugeben, liegt eine Beschränkung des Prüfungsumfangs vor. Dies führt zu einem eingeschränkten Prüfungsurteil oder zur Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils. Der Abschlussprüfer muss sich überlegen, ob und inwieweit dadurch die Verlässlichkeit anderer von der Unternehmensleitung abgegebener Erklärungen beeinträchtigt wird.	15

Schweizer Prüfungsstandard: Erklärungen der Unternehmensleitung (PS 580)

Einleitung 310
Anerkennung der Verantwortung für den Abschluss durch die Unternehmensleitung 311
Erklärungen der Unternehmensleitung als Prüfungsnachweise 311
Dokumentation von Erklärungen der Unternehmensleitung 312
Vorgehen, wenn sich die Unternehmensleitung weigert, Erklärungen abzugeben 314
Anhang: Beispiel einer Vollständigkeitserklärung der Unternehmensleitung gegenüber dem Abschlussprüfer 315

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 4. Dezember 2009 verabschiedet. Er setzt *ISA 580 Management Representations* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2010 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen für den Gebrauch von Erklärungen der Unternehmensleitung als Prüfungsnachweis, die Verfahren zur Beurteilung und zur Dokumentation solcher Erklärungen sowie das Vorgehen, wenn sich die Unternehmensleitung weigert, angemessene Erklärungen abzugeben.

2 **Der Abschlussprüfer muss von der Unternehmensleitung angemessene Erklärungen erlangen.**

2A Gemäss Art. 730b Abs. 1 OR übergibt der Verwaltungsrat der Revisionsstelle alle Unterlagen und erteilt ihr die Auskünfte, die sie für die Erfüllung ihrer Aufgaben benötigt, auf Verlangen auch schriftlich. Eine schriftliche Vollständigkeitserklärung der Unternehmensleitung gegenüber dem Abschlussprüfer (Ziffer 12 ff.), die übliche Form periodisch zu erlangender Erklärungen, ist eine Konsequenz dieser Auskunftspflicht.

Anerkennung der Verantwortung für den Abschluss durch die Unternehmensleitung

3 **Der Abschlussprüfer muss Nachweise darüber erlangen, dass die Unternehmensleitung ihre Verantwortung für den Abschluss – und das darin vermittelte Bild nach Massgabe der anzuwendenden Rechnungslegungsnormen** (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*) – **anerkennt sowie den Abschluss formell gutgeheissen hat.** Diese Nachweise kann der Abschlussprüfer anhand von Sitzungsprotokollen des verantwortlichen Organs (z.B. Verwaltungsrat), einer schriftlichen Erklärung der Unternehmensleitung oder eines unterzeichneten Exemplars des Abschlusses erlangen (Ziffer 10 ff.).

3A Art. 961 OR schreibt vor, dass – und von wem – der Abschluss unterzeichnet werden muss. Abschluss und Vollständigkeitserklärung (Ziffer 14 ff.) sollen von denselben Personen unterzeichnet werden.

Erklärungen der Unternehmensleitung als Prüfungsnachweise

4 **Der Abschlussprüfer muss von der Unternehmensleitung zu Sachverhalten, die für den Abschluss wesentlich sind, schriftliche Erklärungen erlangen, wenn vernünftigerweise nicht davon auszugehen ist, dass es andere hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise gibt** (s. *PS 500 Prüfungsnachweise*). Die Möglichkeit von Missverständnissen zwischen Abschlussprüfer und Unternehmensleitung wird verringert, indem von der Unternehmensleitung mündliche Erklärungen schriftlich bestätigt werden. Zu Sachverhalten, die Gegenstand entsprechender schriftlicher Erklärungen sein können, s. Beispiele im *Anhang*.

5 Bei der Unternehmensleitung eingeholte schriftliche Erklärungen können sich auf Sachverhalte beschränken, die – einzeln oder gesamthaft – als für den Abschluss wesentlich betrachtet werden. Bezüglich einzelner Positionen kann es notwendig sein, dass der Abschlussprüfer die Unternehmensleitung darüber informiert, was er unter "Wesentlichkeit" versteht (s. *PS 320 Wesentlichkeit bei der Abschlussprüfung*).

6 Im Verlauf der Abschlussprüfung gibt die Unternehmensleitung gegenüber dem Prüfer zahlreiche Erklärungen ab – sei es unaufgefordert oder als Antwort auf spezifische Anfragen. Beziehen sich solche Erklärungen auf für den Abschluss wesentliche Sachverhalte, muss der Abschlussprüfer

(a) Prüfungsnachweise aus anderen Quellen innerhalb oder ausserhalb des Unternehmens erlangen, welche die Erklärungen erhärten;

(b) beurteilen, ob die von der Unternehmensleitung abgegebenen Erklärungen vernünftig und mit anderen Prüfungsnachweisen konsistent erscheinen;

(c) beurteilen, ob davon ausgegangen werden kann, dass die Personen, welche die Erklärungen abgeben, gut über die betreffenden Sachverhalte informiert sind.

7 Erklärungen der Unternehmensleitung können kein Ersatz für andere Prüfungsnachweise sein, von deren Erhältlichkeit der Abschlussprüfer vernünftigerweise ausgehen kann. Z.B. ist eine Erklärung über die Anschaffungs- oder Herstellungskosten eines Vermögenswerts kein Ersatz für jene einschlägigen Prüfungsnachweise, die ein Prüfer gewöhnlich erlangt. Erlangt der Prüfer über einen Sachverhalt, der (möglicherweise) eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss hat, keine hinreichenden und angemessenen Prüfungsnachweise, obwohl von deren Erhältlichkeit auszugehen ist, liegt eine Beschränkung des Prüfungsumfangs vor (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*) – und zwar auch, wenn die Unternehmensleitung über den Sachverhalt eine Erklärung abgegeben hat.

8 Unter gewissen Umständen ist eine Erklärung der Unternehmensleitung der einzige Prüfungsnachweis, von dessen Erhältlichkeit der Abschlussprüfer vernünftigerweise ausgehen kann. Z.B. wird der Abschlussprüfer nicht unbedingt erwarten, dass andere Prüfungsnachweise erhältlich sind, um die Absicht der Unternehmensleitung zu erhärten, eine bestimmte Finanzanlage zwecks langfristiger Wertsteigerung zu halten.

9 **Steht eine Erklärung der Unternehmensleitung im Widerspruch zu anderen Prüfungsnachweisen, muss der Abschlussprüfer die Umstände untersuchen und nötigenfalls die Verlässlichkeit anderer Erklärungen der Unternehmensleitung überdenken.**

Dokumentation von Erklärungen der Unternehmensleitung

10 Als Nachweis über Erklärungen der Unternehmensleitung nimmt der Abschlussprüfer üblicherweise eine Zusammenfassung von Besprechungen mit der Unternehmensleitung oder schriftliche Erklärungen der Unternehmensleitung in die Arbeitspapiere auf.

11 Eine schriftliche Erklärung ist ein besserer Prüfungsnachweis als eine mündliche Erklärung und kann folgende Formen annehmen:
   (a) Schriftliche Vollständigkeitserklärung der Unternehmensleitung gegenüber dem Abschlussprüfer;
   (b) Schreiben des Abschlussprüfers, das dessen Verständnis von Erklärungen der Unternehmensleitung darlegt und von dieser zur Kenntnis genommen und bestätigt ist;
   (c) relevante Sitzungsprotokolle des verantwortlichen Organs (z.B. Verwaltungsrat).

Grundlegende Bestandteile einer Vollständigkeitserklärung

12 Der Abschlussprüfer ersucht die Unternehmensleitung, die Vollständigkeitserklärung ausdrücklich an ihn zu adressieren, die zu umschreibenden Informationen darin aufzunehmen sowie die Vollständigkeitserklärung zu datieren und zu unterzeichnen.

13 Eine Vollständigkeitserklärung der Unternehmensleitung wird üblicherweise auf denselben Zeitpunkt unterschrieben wie der Bericht des Abschlussprüfers (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*). Unter gewissen Umständen kann aber zu bestimmten Transaktionen oder anderen Ereignissen im Verlaufe der Prüfung oder zu einem Zeitpunkt nach dem Berichtsdatum (z.B. Datum eines öffentlichen Verkaufsangebots) eine gesonderte Erklärung erlangt werden.

14 Eine Vollständigkeitserklärung wird nach bestem Wissen von jenen Mitgliedern der Unternehmensleitung unterzeichnet, welche für das Unternehmen und seine finanziellen Angelegenheiten in erster Linie verantwortlich sind. Unter gewissen Umständen kann dem Abschlussprüfer an Vollständigkeitserklärungen weiterer Mitglieder der Unternehmensleitung gelegen sein (z.B. schriftliche Erklärung eines Protokoll Führenden über die Vollständigkeit aller Protokolle von Generalversammlungen, Verwaltungsrats-Sitzungen und Sitzungen wichtiger Ausschüsse).

14A Eine Vollständigkeitserklärung unterzeichnen die für den Abschluss in erster Linie verantwortlichen Personen; die formelle Befugnis zur Vertretung des Unternehmens genügt allein nicht.

14B Eine Vollständigkeitserklärung gegenüber der Revisionsstelle einer AG wird gemeinhin

- vom Präsidenten des Verwaltungsrates oder vom Vorsitzenden des Prüfungsausschusses (Audit Committee) des Verwaltungsrates,
- vom Vorsitzenden der Geschäftsleitung (oft bezeichnet als "CEO") und
- vom Finanzchef (oft bezeichnet als "CFO")

unterzeichnet. In einfachen Verhältnissen kann bei den genannten Funktionen Personalunion vorliegen, womit eine oder zwei Unterschriften entfallen können. Wo die Funktion eines Finanzchefs fehlt, unterzeichnet der Verantwortliche für das Rechnungswesen.

14C Anstatt den eigentlichen Text der Vollständigkeitserklärung zu unterzeichnen, kann der Präsident des Verwaltungsrates (oder der Vorsitzende des Prüfungsausschusses des Verwaltungsrates) anschliessend an die eigentliche Vollständigkeitserklärung eine Erklärung des Inhalts anbringen, dass

- er die Verantwortung des Verwaltungsrates für die betreffende Jahresrechnung bzw. konsolidierte Jahresrechnung anerkennt;
- der Verwaltungsrat die betreffende Jahresrechnung bzw. konsolidierte Jahresrechnung gutgeheissen hat;
- er gegenüber der eigentlichen Vollständigkeitserklärung keine Ergänzungen anzubringen hat.

Die Vollständigkeitserklärung wird dann mindestens vom Vorsitzenden der Geschäftsleitung (gegebenenfalls vom "Delegierten") und vom Finanzchef unterzeichnet.

14D Bei anderen gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen gilt das in Ziffer 14B und 14C Dargelegte sinngemäss (zur Bestimmung der dem AG-Verwaltungsrat äquivalenten Organe s. *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung*).

14E Prüft die Revisionsstelle sowohl den Einzelabschluss als auch den konsolidierten Abschluss einer Obergesellschaft, kann sie eine einzige, sachgerecht formulierte Vollständigkeitserklärung einholen.

14F S. das Beispiel einer Vollständigkeitserklärung im *Anhang.*

Vorgehen, wenn sich die Unternehmensleitung weigert, Erklärungen abzugeben

15 **Weigert sich die Unternehmensleitung, eine Erklärung abzugeben, die nach Auffassung des Abschlussprüfers erforderlich ist, liegt eine Beschränkung des Prüfungsumfangs vor: Der Abschlussprüfer muss das Prüfungsurteil einschränken, sofern ein Prüfungsurteil überhaupt abgegeben werden kann** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*). Unter solchen Umständen wird der Prüfer auch beurteilen, inwieweit er noch auf andere, von der Unternehmensleitung im Verlauf der Prüfung abgegebene Erklärungen abstellen kann und ob dies eine zusätzliche Auswirkung auf seinen Bericht hat.

Anhang: Beispiel einer Vollständigkeitserklärung der Unternehmensleitung gegenüber dem Abschlussprüfer

1 Das nachstehende Schreiben ist kein Standardtext. Erklärungen der Unternehmensleitung fallen von Unternehmen zu Unternehmen und von Periode zu Periode verschieden aus.

1A Der nachstehende Text ist ein Beispiel. Die darin enthaltenen Erklärungen lassen sich für keinen Prüfungsauftrag ohne Weiteres übernehmen. Welcher Erklärungen es bedarf und wie diese zu formulieren sind, hängt vom Einzelfall ab: Im Vergleich mit dem Beispiel kommt es in der Praxis zwangsläufig zu Ergänzungen, Weglassungen und/oder Anpassungen bei Formulierungen.

1B Hintergrund des nachstehenden Beispiels ist der Prüfungsauftrag einer Revisionsstelle im Sinne des Obligationenrechts (Art. 727 ff. OR). Bei anderen gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen sind die jeweiligen gesetzlichen Bezeichnungen zu verwenden, bei freiwilligen Abschlussprüfungen die jeweils zutreffenden Bezeichnungen (für den Abschlussprüfer, den geprüften Abschluss, die für den Abschluss Verantwortlichen, allfällige Prüfungsgegenstände über den Abschluss hinaus usw.; s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*).

1C Wurde die Abschlussprüfung nach den Standards und/oder gesetzlichen Vorschriften eines anderen Landes (z.B. den *US Generally Accepted Auditing Standards [US GAAS]*) vorgenommen, muss die Vollständigkeitserklärung mit diesen Standards und/oder Vorschriften übereinstimmen.

2 Die Einholung von Erklärungen der Unternehmensleitung zu allen möglichen Sachverhalten kann zwar die Unternehmensleitung dazu bringen, sich eingehender mit diesen Sachverhalten zu befassen, als es sonst der Fall wäre. Gleichwohl muss sich der Abschlussprüfer der Grenzen von Vollständigkeitserklärungen als Prüfungsnachweise (Ziffer 4 ff.) bewusst sein.

..... AG [1]

An .....[2]

Vorliegende Vollständigkeitserklärung geben wir Ihnen im Zusammenhang mit Ihrer Prüfung der Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang [3]) der ..... AG [1] für das am ..... [4] abgeschlossene Geschäftsjahr [5] ab.

Ziel Ihrer Prüfung ist es, ein Urteil darüber abzugeben, ob diese Jahresrechnung dem schweizerischen Gesetz und den Statuten [6] entspricht und zu bestätigen, dass ein nach den Vorgaben des Verwaltungsrates ausgestaltetes internes Kontrollsystem für die Aufstellung der Jahresrechnung existiert, nicht jedoch ein Prüfungsurteil über die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems abzugeben. [7]

Wir anerkennen die Verantwortung des Verwaltungsrates für diese Jahresrechnung. In diese Verantwortung fällt auch die Ausgestaltung, Implementierung und Aufrechterhaltung eines internen Kontrollsystems mit Bezug auf die Aufstellung der Jahresrechnung.

Der Verwaltungsrat hat diese Jahresrechnung zur Bekanntgabe an die Generalversammlung gutgeheissen.

Wir bestätigen Ihnen hiermit nach bestem Wissen Folgendes:

.....

[An dieser Stelle Erklärungen aufnehmen, welche für die ..... AG [1] relevant sind. Sie können Folgendes beinhalten:]

- Die Jahresrechnung entspricht dem schweizerischen Gesetz und den Statuten [6] [7] und ist in diesem Sinne frei von wesentlichen Fehlaussagen (wozu nebst fehlerhafter Erfassung, Bewertung, Darstellung oder Offenlegung auch unterlassene Angaben gehören können).
- Wir haben Ihnen alle Aufzeichnungen der Buchhaltung, Belege und Geschäftskorrespondenzen [8] sowie die Protokolle aller Generalversammlungen, Sitzungen des Verwaltungsrates und Sitzungen der Ausschüsse des Verwaltungsrates zur Verfügung gestellt. Über Beschlüsse, die eine wesentliche Auswirkung auf die Jahresrechnung haben könnten, zu denen aber noch kein Protokoll vorliegt, haben wir Sie informiert.
- Wir bestätigen, dass ein gemäss unseren Vorgaben ausgestaltetes internes Kontrollsystem für die Aufstellung der Jahresrechnung existiert. Im Zusammenhang mit Ihrer Prüfung der Existenz des internes Kontrollsystems in Übereinstimmung mit Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR haben wir Ihnen sämtliche Unterlagen zur Verfügung gestellt.
- Die ..... AG [1] hat alle vertraglichen Vereinbarungen eingehalten, deren Nicht-Einhaltung eine wesentliche Auswirkung auf die Jahresrechnung haben könnte. Es hat keine Verstösse (deliktische Handlungen) und Irrtümer (Fehler) hinsichtlich gesetzlicher oder anderer Vorschriften gegeben (z.B. betreffend direkte Steuern; Mehrwertsteuern; Sozialversicherungen; Umweltschutz), die eine wesentliche Auswirkung auf die Jahresrechnung haben könnten. [9]
- Es hat keine Verstösse (deliktische Handlungen) und Irrtümer (Fehler) gegeben, in die Mitglieder des Verwaltungsrates, Mitglieder der Geschäftsleitung oder Mitarbeiter mit einer wesentlichen Funktion innerhalb des Rechnungswesen-Systems oder der internen Kontrolle involviert waren oder die eine wesentliche Auswirkung auf den Abschluss haben könnten noch liegen uns Hinweise auf solche vor. [10] [11]
- Wir anerkennen die Verantwortung des Verwaltungsrates für die Einrichtung und das dauerhafte Funktionieren eines Rechnungswesen-Systems und eines internen Kontrollsystems, die daraufhin konzipiert sind, deliktische Handlungen und Fehler zu verhindern bzw. aufzudecken. [10]

- Wir haben Ihnen die Ergebnisse mitgeteilt, die aus unserer Einschätzung bezüglich wesentlicher Fehlaussagen im Abschluss aufgrund von Verstössen (deliktischer Handlungen) und Irrtümern resultieren. [10]
- Wir sind der Auffassung, dass die Auswirkung der von Ihnen während der Prüfung zusammengestellten nicht korrigierten Fehlaussagen [12] auf den Abschluss als Ganzes – einzeln und zusammen genommen – unwesentlich ist. [10]
- Die Ihnen gegebenen Informationen zur Identifizierung nahe stehender Parteien [13] sind vollständig. [14]
- Wir haben keine Pläne oder Absichten und es sind uns keine Ereignisse bekannt, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit der ..... AG [1] zur Fortführung ihrer Tätigkeit (Going Concern) aufwerfen könnten. [15]
- In der Jahresrechnung ordnungsgemäss erfasst bzw. angemessen offen gelegt ist Folgendes: [16]
  a) Identität nahe stehender Parteien, auf nahe stehende Parteien entfallende Bestände sowie Transaktionen mit nahe stehenden Parteien. [13]
  b) Drohende Verluste aus Verkaufs- oder Kaufverpflichtungen (Commitments) aller Art.
  c) Vereinbarungen zum Rückkauf früher verkaufter Vermögenswerte und entsprechende Optionen.
  d) Als Sicherheit für Verpflichtungen dienende Vermögenswerte.
- Die wesentlichen Annahmen, welche wir bei Fair Value-Bewertungen verwendet haben, sind vernünftig. Namentlich spiegeln sie unsere Absicht und Fähigkeit zu bestimmten Vorgehensweisen – wo relevant für die Fair Value-Bewertungen und -Angaben in der Jahresrechnung – angemessen wider. [17]
- Bildung, Auflösung und Bestand stiller Reserven haben wir Ihnen im Einzelnen mitgeteilt (Art. 669 Abs. 4 OR).
- Wir haben keine Pläne oder Absichten, durch die sich die Bilanzierung, Bewertung oder Darstellung von Vermögenswerten oder Verbindlichkeiten in der Jahresrechnung wesentlich ändern könnte.
- Wir planen nicht, Produktlinien oder Zweigniederlassungen aufzugeben und haben auch keine Pläne oder Absichten, die zu Überbeständen oder zur Entwertung von Vorräten oder von Anlagevermögen führen könnten. Keine Vorräte sind höher als mit dem netto realisierbaren Wert und keine Anlagen höher als mit dem erzielbaren Betrag (Nutzungswert oder Nettoveräusserungspreis) bewertet.
- Die ..... AG [1] ist nachweislich Verfügungsberechtigte aller aktivierten Vermögenswerte. Auf diesen liegen keine anderen Belastungen als jene, die in der Jahresrechnung (Anmerkung ..... im Anhang) offen gelegt sind.
- Wir haben alle Verpflichtungen – gegenwärtige Verbindlichkeiten sowie Eventualverbindlichkeiten – in der Jahresrechnung ordnungsgemäss erfasst bzw. offen gelegt (Anmerkung ..... im Anhang). Alle Garantien, Bürgschaften und vergleichbaren Erklärungen gegenüber Dritten sind in der Jahresrechnung (Anmerkung ..... im Anhang) offen gelegt. [18]
- Über die in der Jahresrechnung (Anmerkung ..... im Anhang) offen gelegten Ereignisse hinaus sind keine Ereignisse nach dem Bilanzstichtag eingetreten, die eine Korrektur der Jahresrechnung oder eine Offenlegung in der Jahresrechnung erfordern. Wir werden Ihnen alle bis zum Zeitpunkt der Generalversammlung bekannt werdenden Ereignisse, die sich auf die Jahresrechnung auswirken, unverzüglich mitteilen. [19]
- Unsere Beurteilung von strittigen Ansprüchen und deren Kosten entspricht unserer Einschätzung nach bestem Wissen und wir erachten die vorgenommenen Rückstellungen als ausreichend. Der Anspruch von ..... [20] ist auf insgesamt ..... [21] festgesetzt und in der Jahresrechnung ordnungsgemäss erfasst worden. Weitere Ansprüche sind gegenüber uns nicht erhoben worden und nicht zu erwarten. [22]

- Es gibt keine formellen oder informellen Abmachungen zur Verrechnung unserer Kontokorrent- und Anlagekonten. Es bestehen keine anderen Kreditvereinbarungen als jene, die in der Jahresrechnung (Anmerkung ..... im Anhang) offen gelegt sind. [18] Sie waren am Bilanzstichtag – und sind zum Zeitpunkt dieser Vollständigkeitserklärung – eingehalten.
- Vereinbarungen und Optionen zum Aktienrückkauf [18] sowie Betrag und Verwendungszweck nicht frei verwendbarer Bestandteile des Eigenkapitals (z.B. Reserven gemäss Art. 671 ff. OR) sind in der Jahresrechnung ordnungsgemäss erfasst bzw. offen gelegt.
- ..... [23]

[Datum / Domizil / Unterschriften gemäss Ziffer 14 ff.]

Beilage:
- Unterzeichnetes Exemplar der Jahresrechnung [24]
- Vorstehend erwähnte Unterlagen.

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Briefkopf bzw. Firmenbezeichnung.

[2] Firmenbezeichnung der Revisionsstelle.

[3] Sehen die geltenden (z.B. spezialgesetzlichen) Vorschriften oder sieht das im Anhang der Jahresrechnung angegebene Regelwerk [7] weitere Bestandteile der Jahresrechnung vor (z.B. Mittelflussrechnung oder Geldflussrechnung; Eigenkapital-Veränderung), sind auch diese anzuführen.

[4] Bilanzstichtag.

[5] Anzupassen, wenn das Geschäftsjahr nicht zwölf Monate umfasst: "für das den Zeitraum vom ..... bis ..... umfassende Geschäftsjahr".

[6] Zu ergänzen, wenn für die Jahresrechnung überdies vertragliche Vorschriften gelten.

[7] Zu ergänzen, wenn die Jahresrechnung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit einem anerkannten, umfassenden, im Anhang der Jahresrechnung anzugebenden Regelwerk der Rechnungslegung vermitteln soll (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der Schweizer Prüfungsstandards (PS)*). Zur Formulierung *s. PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*.

[8] Begriffe gleichbedeutend mit "Buchführung" im Sinne von Art. 957 ff. OR.

[9] Nach Bedarf anpassen. Evtl. bestimmte Tatbestände (z.B. verdeckte Gewinnausschüttung; Verbuchung von Privatauslagen als Geschäftsaufwand) eigens erwähnen. Indessen sind auch alle anderen Vorschriften des öffentlichen Rechts, des Strafrechts, des Privatrechts oder aufgrund vertraglicher Abmachungen gemeint. S. *PS 250 Gesetzliche und andere Vorschriften – Berücksichtigung bei der Abschlussprüfung*.

[10] S. *PS 240 Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers*; *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle.* Danach sind möglicherweise weiter gehende Erklärungen erforderlich.

[11] Sind der Unternehmensleitung Verstösse (deliktische Handlungen) und Irrtümer (Fehler) bekannt, die das Unternehmen betroffen haben (oder vermutet sie solche), muss sie erklären, dass sie dem Abschlussprüfer diesbezüglich alle wesentlichen, ihr bekannten Tatsachen mitgeteilt hat.

[12] Eine Zusammenfassung solcher Posten muss entweder dieser Erklärung hinzugefügt oder der Vollständigkeitserklärung beigelegt werden. Teilt die Unternehmensleitung die Meinung des Abschlussprüfers nicht, dass es sich bei gewissen – vom Abschlussprüfer zusammengestellten – nicht korrigierten Fehlaussagen überhaupt um Fehlaussagen handelt, wird sie dieser Erklärung möglicherweise etwa Folgendes hinzufügen: "Wir teilen die Meinung nicht, dass ..... und ..... Fehlaussagen darstellen, weil ....."

[13] S. *PS 550 Nahe stehende Parteien*. Für Gesellschaften, deren Aktien an einer Börse kotiert sind, wäre/ist zweckmässigerweise folgender Zusatz in Betracht zu ziehen: insbesondere Vergütungen, Leistungen, Darlehen und Kredite, Beteiligungen sowie Wandel- und Optionsrechte in Übereinstimmung mit den Offenlegungspflichten gemäss Art. 663b^{bis} OR und Art. 663c Abs. 3 OR (Transparenzbestimmungen).

[14] Es kann zweckmässiger sein, den Inhalt dieser Erklärung in die nachfolgende Erklärung ("In der Jahresrechnung ordnungsgemäss erfasst bzw. angemessen offen gelegt .....") zu integrieren.

[15] S. *PS 570 Unternehmensfortführung (Going Concern)*.

[16] Je nach anzuwendenden Rechnungslegungsnormen (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der Schweizer Prüfungsstandards (PS)*).

[17] S. *PS 545 Prüfung von Fair Values – Bewertungen und Angaben.* Danach sind möglicherweise weiter gehende Erklärungen erforderlich.

[18] Es kann zweckmässiger sein, diesen Inhalt in die vorangegangene Erklärung ("In der Jahresrechnung ordnungsgemäss erfasst bzw. angemessen offen gelegt .....") zu integrieren.

[19] S. *PS 560 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag*.

[20] Firmenbezeichnung der Gegenpartei eines Rechtsstreits.

[21] Währung und Betrag.

[22] Evtl. Erklärung zu laufenden oder drohenden Prozessen oder anderen Verfahren anbringen.

[23] In die Vollständigkeitserklärung aufzunehmen sind Erklärungen zu jedem Sachverhalt, der für den Abschluss wesentlich ist und für den es andere hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise nicht gibt (PS 580 Ziffer 4). Weitere Erklärungen können Folgendes beinhalten:

- "In der Jahresrechnung ordnungsgemäss erfasst bzw. angemessen offen gelegt ist Folgendes:

  ..... (Wie vorstehend.)

  e) Derivative Finanzinstrumente aller Art (Forwards, Futures, Swaps, Optionen usw.)."

  .....
- "Die Tätigkeit der ..... AG [1] fällt nicht unter die im Geldwäschereigesetz (GwG) aufgezählten Tätigkeiten von Finanzintermediären. Insbesondere betätigt sich die ..... AG [1] nicht als Person, die berufsmässig fremde Vermögenswerte annimmt oder aufbewahrt oder hilft, sie anzulegen oder zu übertragen (Art. 2 Abs. 3 GwG)."
- "Der Verwaltungsrat ist sich der Bestimmungen des Korruptionsstrafrechts bewusst und hat die notwendigen Vorkehrungen getroffen, damit die Mitarbeitenden diese einhalten."
- "Der Jahresbericht (Art. 663d OR) steht mit der Jahresrechnung im Einklang."
- .....

[24] Gemäss PS 580 Ziffer 3, 3A.

Schweizer Prüfungsstandard: Verwendung der Arbeiten eines anderen Wirtschaftsprüfers (PS 600)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen, wie ein Abschlussprüfer bezüglich Finanzinformationen von Unternehmensteilen die Arbeiten (einschliesslich verwandter Dienstleistungen; Ziffer 3A) eines anderen Wirtschaftsprüfers verwendet. Nicht Gegenstand dieses PS ist die gemeinsame Beauftragung zweier Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer und das Verhältnis eines Abschlussprüfers zu seinem Vorgänger.	1, 3-5 PS 910
→ Definition "erster Abschlussprüfer" → Definition "anderer Wirtschaftsprüfer" → Definition "Unternehmensteile"	3 4 5
Annahme des Auftrags als erster Abschlussprüfer Der erste Abschlussprüfer muss sich überlegen, ob sein Anteil an den Arbeiten ausreicht, um die Verantwortung als erster Prüfer zu übernehmen.	6
→ Beurteilungskriterien hierfür	6
Vorgehen des ersten Abschlussprüfers Plant der erste Abschlussprüfer, die Arbeiten eines anderen Wirtschaftsprüfers zu verwenden, muss er die Auswirkung auf seine Abschlussprüfung und die professionelle Kompetenz des anderen Wirtschaftsprüfers beurteilen. Er instruiert diesen über die Hauptbelange des Auftrags (Instruktionspunkte in Ziffer 9) und verlangt für wesentliche Aspekte schriftliche Bestätigungen.	2, 7, 9
Der erste Abschlussprüfer muss die wesentlichen Prüfungsfeststellungen des anderen Wirtschaftsprüfers in Betracht ziehen. Des Weiteren muss er Prüfungshandlungen vornehmen, um hinreichende Nachweise zu erlangen, dass die Arbeiten des anderen Wirtschaftsprüfers den Zielen entsprechen (Vorgehensbeispiele in Ziffer 10). Je nach den gegebenen Umständen können diese Prüfungen in abgekürzter Form erfolgen oder gänzlich unterbleiben (z.B. wenn schon hinreichende Nachweise für die Qualitätseinstufung des anderen Wirtschaftsprüfers bestehen). Der erste Abschlussprüfer kann zum Schluss kommen, dass zur Arbeit des anderen Wirtschaftsprüfers ergänzende Prüfungen erforderlich sind.	8, 10-13
In den Arbeitspapieren dokumentiert der erste Abschlussprüfer die Unternehmensteile, deren Finanzinformationen andere Wirtschaftsprüfer prüfen, die Namen dieser anderen Prüfer, die Wesentlichkeit für den Abschluss des Unternehmens als Ganzes und seine eigenen Prüfungshandlungen und Schlussfolgerungen im Zusammenhang mit der Beurteilung der Arbeit anderer Prüfer.	14

Kooperation Die Kooperation und Kommunikation zwischen dem ersten Abschlussprüfer und dem anderen Wirtschaftsprüfer hat im Interesse des Abschlusses des Unternehmens als Ganzes zu geschehen.	15
Überlegungen zum Bericht Kann der erste Abschlussprüfer die Arbeiten des anderen Wirtschaftsprüfers nicht verwenden und selbst nicht hinreichende, ergänzende Prüfungshandlungen vornehmen, liegt eine Beschränkung des Prüfungsumfangs vor. Dies führt zu einem eingeschränkten Prüfungsurteil oder zur Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils.	16 PS 700
Weicht der Bericht des anderen Wirtschaftsprüfers vom Standardwortlaut ab, muss der erste Abschlussprüfer überlegen, ob dadurch auch sein eigener Bericht vom Standardwortlaut abweichen muss.	17
Teilung der Verantwortung Die Verwendung der Arbeiten eines anderen Wirtschaftsprüfers im Sinne dieses PS befreit den ersten Abschlussprüfer nicht von seiner Verantwortung für den Abschluss des Unternehmens als Ganzes.	18A

Schweizer Prüfungsstandard: Verwendung der Arbeiten eines anderen Wirtschaftsprüfers (PS 600)

Einleitung 323
Annahme des Auftrags als erster Abschlussprüfer 324
Vorgehen des ersten Abschlussprüfers 324
Kooperation 326
Überlegungen zum Bericht 326
Teilung der Verantwortung 327

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISA 600 Using the Work of Another Auditor* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen darüber, wann und wie ein Abschlussprüfer bezüglich Finanzinformationen von Unternehmensteilen, die im Abschluss enthalten sind, die Arbeiten eines anderen Wirtschaftsprüfers (Ziffer 4) verwendet. Die gemeinsame Beauftragung zweier (oder mehrerer) Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer sowie das Verhältnis des Abschlussprüfers zu einem Vorgänger (s. *PS 510 Erstprüfungen – Eröffnungsbestände*) sind nicht Gegenstand dieses PS. Ferner finden die hier aufgestellten Grundsätze dann keine Anwendung, wenn der erste Abschlussprüfer (Ziffer 3) zum Schluss kommt, dass der Abschluss eines Unternehmensteils unwesentlich ist. Sind indes verschiedene, für sich allein unwesentliche Unternehmensteile zusammengenommen wesentlich, müssen die in diesem PS dargelegten Verfahren in Betracht gezogen werden.

2 **Verwendet der erste Abschlussprüfer** (Ziffer 3) **die Arbeiten eines anderen Wirtschaftsprüfers, muss er feststellen, wie sich diese Arbeiten auf seine Abschlussprüfung auswirken.**

3 "Erster Abschlussprüfer" ("erster Prüfer"; "principal auditor") ist jener Wirtschaftsprüfer, der verantwortlich ist für die Prüfung eines Abschlusses, der Finanzinformationen eines oder mehrerer Unternehmensteile enthält, die von einem anderen Wirtschaftsprüfer geprüft wurden.

3A In Ziffer 3 ebenfalls gemeint sind Finanzinformationen von Unternehmensteilen, die Gegenstand einer verwandten Dienstleistung eines anderen Wirtschaftsprüfers sind (s. *PS 910 Review (prüferische Durchsicht) von Abschlüssen*; *PS 920 Vereinbarte Prüfungshandlungen bezüglich Finanzinformationen*).

4 "Anderer Wirtschaftsprüfer" ("anderer Prüfer") ist ein Wirtschaftsprüfer, der mit dem ersten Abschlussprüfer nicht identisch ist und verantwortlich ist für den Bericht über die Finanzinformationen eines Unternehmensteils, welche in jenem Abschluss enthalten sind, den der erste Prüfer prüft. Zu anderen Wirtschaftsprüfern gehören mit dem ersten Prüfer verbundene Prüfungsunternehmen (mit derselben oder anderer Firmenbezeichnung) sowie Dritte.

5 "Unternehmensteil" ist ein(e) Sparte, Zweigniederlassung, Untergesellschaft, Gemeinschaftsunternehmen, assoziierte Gesellschaft oder andere Gesellschaft, deren (dessen) Finanzinformationen in jenem Abschluss enthalten sind, den der erste Abschlussprüfer prüft.

Annahme des Auftrags als erster Abschlussprüfer

6 **Der erste Abschlussprüfer muss sich überlegen, ob sein eigener Anteil an den Arbeiten ausreicht, um die Verantwortung als erster Prüfer zu übernehmen.** Zu diesem Zweck zieht er Folgendes in Betracht:

(a) Wesentlichkeit des von ihm geprüften Teils des Abschlusses;

(b) Grad seiner Kenntnisse über Tätigkeit und Umfeld der Unternehmensteile (s. *PS 310 Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens*);

(c) Risiko wesentlicher Fehlaussagen im Abschluss der vom anderen Wirtschaftsprüfer geprüften Unternehmensteile und

(d) Vornahme zusätzlicher Prüfungshandlungen im Sinne des vorliegenden PS bezüglich der vom anderen Prüfer geprüften Unternehmensteile, so dass er an diesen Arbeiten wesentlichen Anteil hat.

Vorgehen des ersten Abschlussprüfers

7 **Plant der erste Abschlussprüfer, die Arbeiten eines anderen Wirtschaftsprüfers zu verwenden, muss er dessen professionelle Kompetenz im Kontext seines jeweiligen Mandats beurteilen.** Zu den Informationsquellen hierfür gehören die Mitgliedschaft in einer relevanten Berufsorganisation, die gemeinsame Zugehörigkeit zu einem Unternehmen oder einem Verbund von Prüfungsunternehmen oder die Referenz einer Berufsorganisation, deren Mitglied der andere Prüfer ist. Diese Quellen können angemessen ergänzt werden durch Anfragen bei Wirtschaftsprüfern, Banken usw. und durch Besprechungen mit dem anderen Prüfer.

8 **Der erste Abschlussprüfer muss Prüfungshandlungen vornehmen, um hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise darüber zu erlangen, dass die Arbeiten des anderen Wirtschaftsprüfers im Kontext des jeweiligen Mandats den Zielen des ersten Prüfers entsprechen.**

9 Der erste Abschlussprüfer instruiert den anderen Wirtschaftsprüfer über Folgendes:

(a) Anforderungen an die Unabhängigkeit (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*) vom Unternehmen sowie vom Unternehmensteil. Der erste Prüfer verlangt eine schriftliche Bestätigung darüber, dass diese Anforderungen erfüllt sind;

(b) beabsichtigte Verwendung der Arbeiten und des Berichts des anderen Prüfers. Der erste Prüfer informiert den anderen Prüfer über Sachverhalte wie Prüfungsbereiche, die besondere Aufmerksamkeit erfordern; Prüfungshandlungen zur Feststellung offen zu legender Transaktionen mit nahe stehenden Parteien (s. *PS 550 Nahe stehende Parteien*); Zeitplan für die gesamte Abschlussprüfung; und

(c) Anforderungen an die Rechnungslegung, die Abschlussprüfung und die Berichterstattung. Der erste Prüfer verlangt eine schriftliche Bestätigung darüber, dass diese Anforderungen erfüllt sind.

10 Der erste Abschlussprüfer kann auch mit dem anderen Wirtschaftsprüfer die vorgenommenen Prüfungshandlungen besprechen, eine schriftliche Zusammenfassung der Prüfungshandlungen des anderen Prüfers (möglicherweise in Form eines Fragebogens oder einer Checkliste) kritisch durchsehen oder Arbeitspapiere des anderen Prüfers kritisch durchsehen. Diese Prüfungshandlungen kann der erste Prüfer im Rahmen eines Besuchs beim anderen Prüfer vornehmen. Art, Zeitpunkt und Umfang von Prüfungshandlungen hängen von den Umständen des Mandats und den Kenntnissen des ersten Prüfers über die professionelle Kompetenz des anderen Prüfers ab. Eine Vertiefung dieser Kenntnisse kann sich aus der kritischen Durchsicht von Arbeiten des anderen Prüfers bei vorangegangenen Prüfungen ergeben haben.

11 Der erste Abschlussprüfer kann zum Schluss kommen, dass Prüfungshandlungen im Sinne von Ziffer 10 nicht notwendig sind, weil er schon vorher hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise darüber erlangt hat, dass der andere Wirtschaftsprüfer bei seiner Berufsausübung angemessene Grundsätze und Vorgehensweisen der Qualitätssicherung befolgt (s. *PS 220 Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung*). Gehören z.B. der erste und der andere Prüfer demselben Verbund von Prüfungsunternehmen an, können sie in einer dauernden, formalen Beziehung stehen, die Verfahren aufweist, welche die genannten Prüfungsnachweise liefern (z.B. periodische gegenseitige Überprüfung; Prüfung von Geschäftsgrundsätzen und -abläufen; kritische Durchsicht von Arbeitspapieren ausgewählter Prüfungsaufträge).

12 **Der erste Abschlussprüfer muss die wesentlichen Prüfungsfeststellungen des anderen Wirtschaftsprüfers in Betracht ziehen.**

13 Der erste Abschlussprüfer kann es für angemessen erachten, mit dem anderen Wirtschaftsprüfer sowie der Leitung des Unternehmensteils die Prüfungsfeststellungen oder andere Sachverhalte mit Einfluss auf die Finanzinformationen des Unternehmensteils zu besprechen. Er kann auch zum Entscheid kommen, dass mit Bezug auf die buchhalterischen Aufzeichnungen oder die Finanzinformatio-

nen des Unternehmensteils ergänzende Prüfungshandlungen notwendig sind. Solche Prüfungshandlungen kann je nach Umständen der erste oder der andere Prüfer vornehmen.

14 In seinen Arbeitspapieren dokumentiert der erste Abschlussprüfer die Unternehmensteile, deren Finanzinformationen andere Wirtschaftsprüfer prüfen, die Wesentlichkeit dieser Finanzinformationen für den Abschluss des Unternehmens als Ganzes, die Namen (Firmenbezeichnungen) der anderen Prüfer und gegebenenfalls Schlüsse auf die Unwesentlichkeit einzelner Unternehmensteile. Der erste Prüfer dokumentiert auch seine Prüfungshandlungen und Schlussfolgerungen daraus. Z.B. hält er fest, welche Arbeitspapiere des anderen Prüfers er kritisch durchgesehen hat und was die Besprechungen mit dem anderen Prüfer ergeben haben. Indessen muss der erste Prüfer nicht dokumentieren, weshalb er in Fällen von Ziffer 11 die Prüfungshandlungen auf ein Minimum beschränkt hat, vorausgesetzt, die Gründe sind anderswo in der internen Dokumentation des ersten Prüfers zusammengefasst.

Kooperation

15 **Der andere Abschlussprüfer muss verstehen, in welchem Kontext der erste Prüfer seine Arbeiten verwendet, und mit dem ersten Prüfer kooperieren.** Z.B. muss er diesem jeden wesentlichen Aspekt seiner Arbeiten zur Kenntnis bringen, der nicht wie verlangt durchgeführt werden kann. Sinngemäss muss der andere Prüfer – gesetzliche Vorschriften und Berufsgrundsätze vorbehalten – über alles unterrichtet werden, was dem ersten Prüfer bekannt wird und eine wesentliche Auswirkung auf die Arbeiten des anderen Prüfers hat.

Überlegungen zum Bericht

16 **Kommt der erste Abschlussprüfer zum Schluss, dass er die Arbeiten des anderen Wirtschaftsprüfers nicht verwenden kann und war er zu hinreichenden und angemessenen Prüfungshandlungen bezüglich der Finanzinformationen des betreffenden Unternehmensteils nicht in der Lage, muss er ein eingeschränktes Prüfungsurteil abgeben, sofern er überhaupt ein Prüfungsurteil abgeben kann** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*). **Dann liegt eine Beschränkung des Prüfungsumfangs vor.**

17 Weicht der Bericht des anderen Wirtschaftsprüfers vom Standardwortlaut ab oder beabsichtigt dieser, einen vom Standardwortlaut abweichenden Bericht abzugeben, muss sich der erste Abschlussprüfer überlegen, ob es der Gegenstand der Abweichung erfordert, dass auch sein eigener Bericht vom Standardwortlaut abweicht (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*). Dabei kann sowohl die Natur als auch die Wesentlichkeit des Gegenstands – bezogen auf den vom ersten Prüfer geprüften Abschluss – eine Rolle spielen.

Teilung der Verantwortung

18 Ziffer 18 von *ISA 600 Using the Work of Another Auditor* hält fest: Obwohl eine Befolgung der vorhergehenden Ziffern anzustreben wäre, erlauben in manchen Ländern die gesetzlichen Vorschriften dem ersten Abschlussprüfer, sein Prüfungsurteil über den Abschluss als Ganzes – betreffend einen oder mehrere Unternehmensteile – ausschliesslich auf den Bericht eines anderen Wirtschaftsprüfers abzustützen. **Verfährt der erste Abschlussprüfer so, muss sein Bericht dies klar festhalten, wobei die relative Grösse des vom anderen Wirtschaftsprüfer geprüften Teils des Abschlusses bezeichnet werden muss**. In einem solchen Fall beschränken sich die Prüfungshandlungen üblicherweise auf jene gemäss Ziffer 7 und 9.

18A In der Schweiz erlauben es die gesetzlichen Vorschriften dem ersten Abschlussprüfer nicht, die Verantwortung für sein Prüfungsurteil über den Abschluss abzugeben. Er muss deshalb die vorhergehenden Ziffern des vorliegenden PS befolgen, wenn er die Arbeiten eines anderen Wirtschaftsprüfers verwendet. Indessen darf er in seinem Bericht erwähnen, dass – und in welchem Umfang – er die Arbeiten eines anderen Prüfers verwendet hat. Dies geschieht in Form eines Zusatzes (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

Schweizer Prüfungsstandard: Interne Revision – Auswirkung auf die Abschlussprüfung (PS 610)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen zur Berücksichtigung abschlussrelevanter Arbeiten einer Internen Revision (Definition in Ziffer 3) durch den Abschlussprüfer.	1, 3
Der Abschlussprüfer muss die Auswirkung der Tätigkeit der Internen Revision auf seine eigenen Prüfungshandlungen in Betracht ziehen.	2, 4
Umfang und Ziele der Internen Revision Umfang und Ziele der Internen Revision variieren sehr stark je nach Art des Unternehmens und Anforderungen der Unternehmensleitung.	5
→ Hauptaktivitäten der Internen Revision	5
Verhältnis zwischen Interner Revision und Abschlussprüfer Die Ziele der Internen Revision unterscheiden sich von denen des Abschlussprüfers. Gleichwohl gibt es in der Arbeitsweise Ähnlichkeiten, weshalb der Abschlussprüfer gewisse Aspekte der Internen Revision bei der Festlegung seiner Prüfungshandlungen verwenden kann.	6, 7
Da die Interne Revision Teil des Unternehmens ist, kann sie nie den Grad an Unabhängigkeit haben, die vom Abschlussprüfer verlangt wird. Verwendet dieser Teile der Arbeiten der Internen Revision, bleibt er gleichwohl für das abzugebende Prüfungsurteil allein verantwortlich.	8
Verständnis und vorläufige Einschätzung der Internen Revision Der Abschlussprüfer muss ein Verständnis für die Arbeitsweise der Internen Revision erlangen und abschätzen, ob und – zutreffendenfalls – wie die Aktivitäten der Internen Revision Auswirkungen auf seine Prüfungshandlungen haben. Solche Einschätzungen haben im Zeitpunkt der Prüfungsplanung vorläufigen Charakter.	9-13
→ Beurteilungskriterien für das Verständnis und die vorläufige Einschätzung der Internen Revision	13

Zeitpunkt der Kontaktnahme und Koordination Plant der Abschlussprüfer die Verwendung von Arbeiten der Internen Revision, muss er unter Berücksichtigung ihres Einsatzplanes die erforderlichen Absprachen (z. B. Zeitpunkt, Verfahren, Dokumentation) so früh wie möglich vornehmen. Der Kontakt mit der Internen Revision ist wirkungsvoller, wenn in angemessenen Zeitabständen Besprechungen stattfinden.	14, 15
Beurteilung und Überprüfung der Arbeiten der Internen Revision Beabsichtigt der Abschlussprüfer bestimmte Arbeiten der Internen Revision zu verwenden, muss er diese Arbeiten unter Berücksichtigung von Risiko- und Wesentlichkeitsüberlegungen beurteilen und überprüfen.	16-18 PS 400 PS 320
→ Beurteilungspunkte	17
Der Abschlussprüfer dokumentiert die Schlussfolgerungen aus seiner Beurteilung und Überprüfung von Arbeiten der Internen Revision.	19

Schweizer Prüfungsstandard: Interne Revision – Auswirkung auf die Abschlussprüfung (PS 610)

Einleitung 330
Umfang und Ziele der Internen Revision 331
Verhältnis zwischen Interner Revision und Abschlussprüfer 331
Verständnis und vorläufige Einschätzung der Internen Revision 332
Zeitpunkt der Kontaktnahme und Koordination 333
Beurteilung und Überprüfung der Arbeiten der Internen Revision 333

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISA 610 Considering the Work of Internal Auditing* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zur Berücksichtigung der Arbeiten einer Internen Revision durch den Abschlussprüfer. Mit Fällen, wo Mitarbeiter der Internen Revision den Abschlussprüfer bei der Durchführung seiner Prüfungshandlungen unterstützen, befasst sich dieser PS nicht. Die in diesem PS dargelegten Verfahren sind ferner nur auf Aktivitäten der Internen Revision anzuwenden, die relevant für die Abschlussprüfung sind.

2 **Der Abschlussprüfer muss die Aktivitäten der Internen Revision und – gegebenenfalls – ihre Auswirkung auf seine eigenen Prüfungshandlungen in Betracht ziehen.**

3 "Interne Revision" ist eine von Unternehmen als interne Dienstleistung etablierte Beurteilungstätigkeit. Die Funktion beinhaltet unter anderem die Untersuchung, Bewertung und Überwachung von Angemessenheit und Wirksamkeit des Rechnungswesen-Systems und der internen Kontrolle.

3A International und auch vom Schweizerischen Verband für Interne Revision (SVIR) anerkannt sind die Verlautbarungen des Institute of Internal Auditors, namentlich die *Standards for the Professional Practice of Internal Auditing (Standards für die berufliche Praxis der Internen Revision)*. Sie stehen mit diesem PS in Zusammenhang.

3B Das Institute of Internal Auditors definiert die Interne Revision folgendermassen: "Die Interne Revision erbringt unabhängige und objektive Prüfungs- ("assurance"-) und Beratungsdienstleistungen, welche darauf ausgerichtet sind, Mehrwerte zu schaffen und die Geschäftsprozesse zu verbessern. Sie unterstützt die Organi-

sation bei der Erreichung ihrer Ziele indem sie mit einem systematischen und zielgerichteten Ansatz die Effektivität des Risikomanagements, der Kontrollen und der Führungs- und Überwachungsprozesse bewertet und diese verbessern hilft."

4 Der Abschlussprüfer ist für das abzugebende Prüfungsurteil sowie für Art, Zeitpunkt und Umfang von Prüfungshandlungen allein verantwortlich, aber er kann unter Umständen gewisse Teile der Arbeiten der Internen Revision verwenden.

Umfang und Ziele der Internen Revision

5 Umfang und Ziele der Internen Revision variieren stark und hängen von der Grösse und Struktur des Unternehmens sowie den Anforderungen der Unternehmensleitung ab. Zu den Aktivitäten der Internen Revision zählt üblicherweise Folgendes:

- Überprüfung des Rechnungswesen-Systems und der internen Kontrolle. In der Verantwortung der Unternehmensleitung liegt die Einrichtung angemessener Systeme des Rechnungswesens und der internen Kontrolle. Dies verlangt fortlaufend angemessene Beachtung. Die Unternehmensleitung überträgt üblicherweise der Internen Revision eine spezielle Verantwortung für die Überprüfung der genannten Systeme (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*), die Überwachung ihrer Funktion und für Verbesserungsvorschläge.
- Untersuchung finanzieller und anderer betrieblicher Informationen. Dies kann die Überprüfung der Mittel zur Erfassung, Messung und Klassifizierung solcher Informationen und zur Berichterstattung darüber sowie die spezielle Untersuchung einzelner Sachverhalte, einschliesslich der Detailprüfung von Transaktionen, Beständen und Verfahren, umfassen.
- Überprüfung der Effizienz und Wirksamkeit betrieblicher Abläufe in einem Unternehmen, einschliesslich nicht-finanzieller Kontrollen.
- Überprüfung der Einhaltung gesetzlicher und anderer Vorschriften und weiterer externer Anforderungen (s. *PS 250 Gesetzliche und andere Vorschriften – Berücksichtigung bei der Abschlussprüfung*) sowie der Einhaltung von Grundsätzen und Weisungen der Unternehmensleitung und anderer interner Anforderungen.

Verhältnis zwischen Interner Revision und Abschlussprüfer

6 Die Rolle der Internen Revision wird von der Unternehmensleitung festgelegt. Ihre Ziele unterscheiden sich von denen des Abschlussprüfers, der damit beauftragt ist, unabhängig über den Abschluss zu berichten (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*). Die Ziele der Internen Revision variieren mit den Anforderungen von Unternehmensleitungen. Demgegenüber befasst sich der Abschlussprüfer primär damit, ob der Abschluss frei von wesentlichen Fehlaussagen ist.

7 Gleichwohl ähneln sich mitunter die Mittel zur Erreichung der Ziele von Interner Revision und Abschlussprüfer. Deshalb kann der Abschlussprüfer gewisse Aspekte der Internen Revision bei der Festlegung von Art, Zeitpunkt und Umfang von Prüfungshandlungen verwenden.

8 Die Interne Revision ist Teil des Unternehmens. Ungeachtet des Grades an Autonomie und Objektivität der Internen Revision im Einzelfall kann diese nicht den Grad an Unabhängigkeit erlangen, welcher vom Abschlussprüfer bei der Urteilsabgabe über den Abschluss verlangt wird. Dieser ist für sein Prüfungsurteil allein verantwortlich; durch Verwendung der Arbeiten der Internen Revision reduziert sich seine Verantwortung nicht.

Verständnis und vorläufige Einschätzung der Internen Revision

9 **Der Abschlussprüfer muss ein Verständnis der Aktivitäten der Internen Revision erlangen, das der Planung der Abschlussprüfung und der Entwicklung eines wirkungsvollen Prüfungsansatzes dienlich ist.**

10 Eine wirkungsvolle Interne Revision erlaubt dem Abschlussprüfer zwar oft, Art und Zeitpunkt von Prüfungshandlungen zu modifizieren und deren Umfang zu verringern, macht sie jedoch nicht gänzlich überflüssig. Allerdings kann der Prüfer nach Berücksichtigung der Aktivitäten der Internen Revision manchmal zum Schluss kommen, dass diese keine Auswirkung auf seine Prüfungshandlungen hat.

11 **Während der Prüfungsplanung** (s. *PS 300 Planung*) **schätzt der Abschlussprüfer die Interne Revision vorläufig ein, sofern es den Anschein hat, dass diese in bestimmten Bereichen relevant für die Abschlussprüfung ist.**

12 Die vorläufige Einschätzung der Internen Revision durch den Abschlussprüfer beeinflusst seinen Entscheid, inwieweit er die Arbeiten der Internen Revision verwenden will, um Art, Zeitpunkt und Umfang von Prüfungshandlungen zu modifizieren.

13 Für die Erlangung eines Verständnisses und vorläufige Einschätzung der Internen Revision sind folgende Kriterien wichtig:

(a) Organisatorischer Status: spezifischer Status der Internen Revision im Unternehmen und seine Auswirkungen auf ihre Fähigkeit, objektiv zu sein. Idealerweise berichtet die Interne Revision der obersten Unternehmensleitung (z.B. dem Verwaltungsrat einer AG oder dessen Prüfungsausschuss) und ist von jeglicher operativen Verantwortung frei. Der Internen Revision durch die Geschäfts- oder Unternehmensleitung auferlegte Einschränkungen sind sorgfältig zu würdigen. Insbesondere müssen die Vertreter der Internen Revision mit dem Abschlussprüfer ohne Einschränkung kommunizieren können.

(b) Umfang der Funktion: Art und Umfang der von der Internen Revision abgewickelten Aufträge. Der Abschlussprüfer muss auch in Betracht ziehen, ob die Unternehmensleitung auf Empfehlungen der Internen Revision reagiert und worin dies zum Ausdruck kommt.

(c) Fachliche Kompetenz: ob die Interne Revision von Personen ausgeübt wird, die nach Schulung und Erfahrung hierfür befähigt sind. Z.B. kann der Abschlussprüfer die Grundsätze für die Einstellung und Schulung der Mitarbeiter sowie deren Erfahrung und Qualifikationen überprüfen.

(d) Professionelle Sorgfalt: ob die Aktivitäten der Internen Revision korrekt geplant, überwacht, durchgesehen und dokumentiert werden. Hierbei ist das Vorhandensein angemessener Prüfungshandbücher, Arbeitsprogramme und Arbeitspapiere in Betracht zu ziehen.

Zeitpunkt der Kontaktnahme und Koordination

14 Plant der Abschlussprüfer die Verwendung von Arbeiten der Internen Revision, muss er deren Einsatzplan für die entsprechende Periode berücksichtigen und so früh wie möglich mit ihr besprechen. Sollen diese Arbeiten einen Einfluss auf Art, Zeitpunkt und Umfang von Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers haben, sollte nach Möglichkeit im Voraus ein Einverständnis erzielt werden über den Zeitpunkt der Arbeiten der Internen Revision, deren Prüfungsumfang, Stichprobenumfänge, vorgeschlagene Auswahlverfahren, Dokumentation durchgeführter Arbeiten sowie Verfahren der Durchsicht und der Berichterstattung.

15 Die Kontaktnahme mit der Internen Revision ist wirkungsvoller, wenn während der Periode in angemessenen Zeitabständen Besprechungen stattfinden. Der Abschlussprüfer wird über relevante Berichte der Internen Revision orientiert und bekommt zu ihnen Zugang; er wird über jeden wesentlichen Sachverhalt informiert, von dem die Interne Revision Kenntnis erlangt und der möglicherweise Einfluss auf die Arbeiten des Abschlussprüfers hat. Sinngemäss ist es üblich, dass der Abschlussprüfer die Vertreter der Internen Revision gegebenenfalls über Sachverhalte mit Einfluss auf deren Arbeiten informiert.

Beurteilung und Überprüfung der Arbeiten der Internen Revision

16 **Beabsichtigt der Abschlussprüfer, bestimmte Arbeiten der Internen Revision zu verwenden, muss er diese Arbeiten unter dem Gesichtspunkt ihrer Angemessenheit für seine Zwecke beurteilen und überprüfen.**

17 Zur Beurteilung bestimmter Arbeiten der Internen Revision gehört die Beurteilung, ob deren Prüfungsumfang und Prüfungsprogramme angemessen sind sowie vor diesem Hintergrund die vorläufige Einschätzung der Internen Revision (Ziffer 11 ff.) angemessen bleibt. Hierzu kann die Beurteilung gehören, ob:

(a) die Arbeiten von Personen vorgenommen wurden, die nach fachlicher Schulung und Erfahrung für die Interne Revision befähigt sind, und die Arbeiten von Mitarbeitern angemessen überwacht, durchgesehen und dokumentiert werden;

(b) hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise erlangt wurden, um eine Basis für die Schlussfolgerungen abzugeben;

(c) die Schlussfolgerungen den jeweiligen Umständen angemessen sind und allfällige Berichte den Ergebnissen der durchgeführten Arbeiten entsprechen sowie
(d) allfällige Ausnahmen oder von der Internen Revision aufgedeckte ungewöhnliche Sachverhalte korrekt abgewickelt wurden.

18 Art, Zeitpunkt und Umfang der Überprüfung bestimmter Arbeiten der Internen Revision hängen davon ab, wie der Abschlussprüfer das Risiko und die Wesentlichkeit des betreffenden Bereichs einschätzt (s. *PS 400 Risikobeurteilung und interne Kontrolle*; *PS 320 Wesentlichkeit bei der Abschlussprüfung*), welches seine vorläufige Einschätzung der Internen Revision ist (Ziffer 11 ff.) und was seine Beurteilung von deren Arbeiten ergeben hat. Die Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers können die Überprüfung von der Internen Revision geprüfter Sachverhalte, die Untersuchung anderer, vergleichbarer Sachverhalte sowie die Beobachtung von Prüfungshandlungen der Internen Revision umfassen.

19 Der Abschlussprüfer dokumentiert die Schlussfolgerungen aus seiner Beurteilung und Überprüfung bestimmter Arbeiten der Internen Revision.

Schweizer Prüfungsstandard: Verwendung der Arbeiten eines Experten (PS 620)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen zur Verwendung der Arbeiten eines Experten (Definition in Ziffer 3) durch den Abschlussprüfer.	1, 3
Der Experte kann vom geprüften Unternehmen oder vom Abschlussprüfer beauftragt sein und er kann Mitarbeiter des geprüften Unternehmens oder des Abschlussprüfers sein.	5
Ermittlung des Erfordernisses eines Experten Im Verlaufe der Prüfung muss der Abschlussprüfer möglicherweise Prüfungsnachweise in Form von Berichten, Gutachten u. ä. eines Experten erlangen.	6, 7A
→ Beispiele von Expertenbeiträgen → Beurteilungspunkte für das Erfordernis eines Experteneinsatzes	6 7
Kompetenz und Objektivität eines Experten Plant der Abschlussprüfer den Beizug eines Experten, muss er dessen professionelle Kompetenz und Objektivität einschätzen. Handelt es sich um einen ihm bekannten Experten, kann das die Einschätzung vereinfachen. Die Objektivität des Experten kann beeinträchtigt sein, wenn dieser Mitarbeiter des geprüften Unternehmens oder mit diesem auf andere Art verbunden ist. Hat der Abschlussprüfer Zweifel an der Kompetenz oder der Objektivität des Experten, muss er die Vorbehalte mit der Unternehmensleitung besprechen und sich überlegen, welche weiteren Schritte er vornehmen will (zusätzliche Nachweise zur Arbeit des Experten oder zusätzliche Prüfungshandlungen).	8-10
Umfang der Arbeiten des Experten Der Abschlussprüfer muss einen hinreichenden Nachweis erlangen, dass die Arbeiten des Experten den Zwecken der Abschlussprüfung genügen. Dies kann weitgehend bereits durch zweckmässige (schriftliche) Instruktionen erreicht werden.	11
→ Beispiele von Instruktionspunkten	11

Einschätzung der Arbeiten des Experten	
→ Beurteilungspunkte	12, 13
Der Abschlussprüfer kann zwar die Annahmen und Methoden des Experten mangels Fachwissen oftmals nicht in Frage stellen, aber er muss soweit ein Verständnis erlangen, dass er sich Überlegungen zu Angemessenheit und Plausibilität der Annahmen und Methoden machen kann.	14
Liefern die Ergebnisse des Experten ungenügende oder widersprüchliche Prüfungsnachweise, muss der Abschlussprüfer das Problem durch zusätzliche Massnahmen lösen (Besprechung mit dem Unternehmen und dem Experten, zusätzliche Prüfungshandlungen, Abweichungen vom Standardwortlaut im Bericht).	15
Bezugnahme auf einen Experten im Bericht des Abschlussprüfers Gibt der Abschlussprüfer einen Bericht im Standardwortlaut ab, darf er nicht auf die Arbeiten des Experten Bezug nehmen. Erwägt der Abschlussprüfer aufgrund der Arbeiten des Experten eine Abweichung vom Standardwortlaut, kann es angemessen sein, bei der Darstellung der Abweichung auch die Arbeit des Experten zu erwähnen oder zu umschreiben.	16, 17

Schweizer Prüfungsstandard: Verwendung der Arbeiten eines Experten (PS 620)

Einleitung 337
Ermittlung des Erfordernisses eines Experten 338
Kompetenz und Objektivität des Experten 339
Umfang der Arbeiten des Experten 339
Einschätzung der Arbeiten des Experten 340
Bezugnahme auf einen Experten im Bericht des Abschlussprüfers 340

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 4. Dezember 2009 verabschiedet. Er setzt *ISA 620 Using the Work of an Expert* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2010 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zur Verwendung der Arbeiten eines Experten als Prüfungsnachweise (s. *PS 500 Prüfungsnachweise*).

2 **Verwendet der Abschlussprüfer die Arbeiten eines Experten, muss er hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise darüber erlangen, dass diese Arbeiten den Zwecken der Abschlussprüfung entsprechen.**

3 "Experte" ist eine Person oder ein Unternehmen mit speziellen Fähigkeiten, Kenntnissen und Erfahrungen in einem bestimmten Gebiet ausserhalb der Rechnungslegung und der Dienstleistungen von Wirtschaftsprüfern.

4 Seine Ausbildung und Erfahrung befähigen den Abschlussprüfer zu generellem betriebswirtschaftlichem Sachverstand. Von ihm wird nicht die Fachkompetenz einer Person erwartet, die sich für die Ausübung eines anderen Berufs oder einer anderen Tätigkeit (z.B. Versicherungsmathematiker oder Ingenieur) qualifiziert hat.

5 Ein Experte kann
(a) vom geprüften Unternehmen beauftragt,
(b) vom Abschlussprüfer beauftragt,
(c) Mitarbeiter des geprüften Unternehmens oder
(d) Mitarbeiter des Abschlussprüfers

sein.

Verwendet der Abschlussprüfer die Arbeiten eines eigenen Experten, so steht dessen Eigenschaft, Experte zu sein, gegenüber der eines Mandatsmitarbeiters (im Sinne von *PS 220 Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung*) im Vordergrund. Hier wird der Prüfer deshalb die notwendigen Prüfungshandlungen mit Bezug auf die Arbeiten und Feststellungen des Mitarbeiters vornehmen (Ziffer 11 ff.), aber üblicherweise nicht für jeden Prüfungsauftrag dessen Befähigung und Kompetenz einschätzen, wie dies PS 220 für Mandatsmitarbeiter verlangt.

5A Gesetzliche Bestimmungen zur Auskunftserteilung des Verwaltungsrates gegenüber der Revisionsstelle und zur Geheimhaltung durch die Revisionsstelle sind für die Aktiengesellschaft in Art. 730b OR festgehalten. Für die GmbH (Art. 818 OR) und die Genossenschaft (Art. 906 Abs. 1 OR) gelten die Bestimmungen des Aktienrechts (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*). Ein Experte im Sinne von Ziffer 5 (a) oder (b) wird bei der Auftragserteilung auf diesen Umstand hingewiesen.

Ermittlung des Erfordernisses eines Experten

6 Im Verlaufe der Prüfung muss der Abschlussprüfer möglicherweise Prüfungsnachweise in Form von Berichten, Gutachten, Bewertungen, schriftlichen Feststellungen usw. eines Experten erlangen. Beispiele:

- Bewertungen bestimmter Arten von Vermögenswerten (z.B. Immobilien; Produktionsanlagen; Kunstwerke; Edelsteine).
- Ermittlung der Menge oder des physischen Zustands von Vermögenswerten (z.B. Mineralienlager; Bodenschätze und Erdölreserven; Restnutzungsdauer von Produktionsanlagen).
- Ermittlung von Beträgen mittels spezialisierter Techniken oder Methoden (z.B. versicherungsmathematische Bewertung).
- Ermittlung des Grades der Fertigstellung von Fertigungsaufträgen in Arbeit.
- Rechtsgutachten zum Verständnis von Verträgen und gesetzlichen Vorschriften.

7 Um zu ermitteln, ob es notwendig ist, die Arbeiten eines Experten zu verwenden, zieht der Abschlussprüfer Folgendes in Betracht:

(a) Die Wesentlichkeit der betreffenden Abschlussposition;
(b) das Risiko von Fehlaussagen aufgrund der Art und der Komplexität des betreffenden Sachverhalts sowie
(c) das Ausmass und die Qualität sonstwie erhältlicher Prüfungsnachweise.

7A Ob es notwendig ist, die Arbeiten eines Experten zu verwenden, entscheidet der Abschlussprüfer auch dann allein, wenn ein Experte vom geprüften Unternehmen beauftragt worden oder Mitarbeiter des geprüften Unternehmens ist.

Kompetenz und Objektivität des Experten

8 **Plant der Abschlussprüfer die Verwendung der Arbeiten eines Experten, muss er dessen professionelle Kompetenz einschätzen.** Hierzu gehört die Beurteilung:

(a) des Fähigkeitsausweises einer entsprechenden Berufsorganisation oder der Zulassung zur Berufsausübung seitens (oder Mitgliedschaft in) einer solchen Organisation und

(b) der Erfahrung und Reputation auf dem Gebiet, in welchem der Prüfer Prüfungsnachweise benötigt.

9 **Der Abschlussprüfer muss die Objektivität des Experten einschätzen.**

10 Das Risiko einer Beeinträchtigung der Objektivität eines Experten steigt, wenn dieser

(a) Mitarbeiter des geprüften Unternehmens oder

(b) mit diesem sonstwie verbunden ist, z.B. indem er von ihm finanziell abhängig ist oder Anteile hält.

Hat der Abschlussprüfer Zweifel an der Kompetenz oder der Objektivität des Experten, muss er die Vorbehalte mit der Unternehmensleitung besprechen und entscheiden, ob er über die Arbeiten des Experten hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise erlangen kann. Möglicherweise muss er zusätzliche Prüfungshandlungen vornehmen oder – nachdem er die in Ziffer 7 genannten Faktoren in Betracht gezogen hat – Prüfungsnachweise bei einem anderen Experten einholen.

Umfang der Arbeiten des Experten

11 **Der Abschlussprüfer muss hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise darüber erlangen, dass der Umfang der Arbeiten des Experten den Zwecken der Abschlussprüfung genügt.** Entsprechende Prüfungsnachweise kann er mittels Durchsicht der Auftragsbedingungen erlangen, die oft in schriftlichen Instruktionen des geprüften Unternehmens an den Experten zum Ausdruck kommen. Solche Instruktionen können Folgendes zum Gegenstand haben:

- Ziele und Umfang der Arbeiten des Experten.
- Allgemeine Darlegung der spezifischen Sachverhalte, die der Bericht des Experten abdecken soll.
- Vorgesehene Verwendung der Arbeiten des Experten durch den Prüfer (einschliesslich möglicher Kommunikation mit Dritten über die Identität des Experten und das Ausmass von dessen Mitwirkung).
- Zugang des Experten zu den benötigten Aufzeichnungen.
- Klarstellung der Beziehung zwischen Experte und geprüftem Unternehmen (gegebenenfalls).
- Vertraulichkeit von Informationen über das geprüfte Unternehmen.
- Informationen zu den Annahmen und Methoden, die der Experte verwenden soll, sowie zu deren Konsistenz mit jenen vorangegangener Perioden.

Kommen diese Themen nicht in schriftlichen Instruktionen klar zum Ausdruck, muss der Prüfer möglicherweise direkt mit dem Experten kommunizieren, damit er entsprechende Prüfungsnachweise erlangt.

Einschätzung der Arbeiten des Experten

12 **Der Abschlussprüfer muss einschätzen, ob die Arbeiten des Experten ein hinreichender und angemessener Prüfungsnachweis für die zu prüfende Aussage im Abschluss sind.** Hierzu gehört die Einschätzung, ob die wesentlichen Feststellungen des Experten im Abschluss korrekt abgebildet sind oder die Aussagen im Abschluss unterstützen. Weiter gehört hierzu die Beurteilung:

- der Datenbasis (Ziffer 13);
- der verwendeten Annahmen und Methoden sowie ihrer Konsistenz mit jenen vorangegangener Perioden;
- der Ergebnisse des Experten im Lichte der generellen Kenntnisse des Prüfers (s. *PS 310 Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens*) sowie der Ergebnisse anderer Prüfungshandlungen.

13 Für die Beurteilung, ob der Experte eine den Umständen angemessene Datenbasis verwendet hat, zieht der Abschlussprüfer folgende Prüfungshandlungen in Erwägung:

(a) Befragung darüber, ob und wie der Experte festgestellt hat, dass die Datenbasis genügend, relevant und verlässlich ist, sowie

(b) kritische Durchsicht oder Prüfung der vom Experten verwendeten Daten.

14 Für die Angemessenheit und Plausibilität der Annahmen und Methoden sowie ihrer Umsetzung ist der Experte verantwortlich. Da der Abschlussprüfer nicht über dieselbe Fachkompetenz verfügt wie dieser, kann er dessen Annahmen und Methoden oftmals nicht wirklich in Frage stellen. Der Prüfer muss jedoch ein Verständnis der Annahmen und Methoden erlangen und in Betracht ziehen, ob diese angemessen und plausibel sind, und zwar auf Basis seiner Kenntnisse über Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens und der Ergebnisse anderer Prüfungshandlungen.

15 **Liefern die Ergebnisse des Experten keine hinreichenden und angemessenen Prüfungsnachweise oder stimmen sie nicht mit anderen Prüfungsnachweisen überein, muss der Abschlussprüfer die erforderlichen Schritte unternehmen.** Das kann in Form von Besprechungen mit dem Unternehmen und dem Experten, von zusätzlichen Prüfungshandlungen oder einer Abweichung vom Standardwortlaut des Berichts (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*) geschehen.

Bezugnahme auf einen Experten im Bericht des Abschlussprüfers

16 **Der Bericht des Abschlussprüfers im Standardwortlaut enthält keine Bezugnahme auf die Arbeiten eines Experten.** Eine solche könnte unzutreffenderweise als Einschränkung des Prüfungsurteils (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*) oder als Teilung der Verantwortung verstanden werden.

17 Aufgrund der Arbeiten eines Experten kann der Abschlussprüfer zum Ergebnis kommen, dass ein vom Standardwortlaut abweichender Bericht abzugeben ist. Es kann dann in manchen Fällen angemessen sein, bei Darlegung der Art der Abweichung auch die Arbeiten des Experten zu erwähnen oder zu umschreiben (wozu dann auch die Identität des Experten und das Ausmass von dessen Mitwirkung gehört). Vor einer solchen Bezugnahme erlangt der Prüfer die entsprechende Einwilligung des Experten. Willigt der Experte nicht ein, obwohl der Prüfer eine Bezugnahme für notwendig hält, muss der Prüfer möglicherweise juristischen Rat einholen.

Schweizer Prüfungsstandard: Bericht des Abschlussprüfers (PS 700)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen für Form und Inhalt des Berichts, den der Prüfer als Ergebnis seiner Arbeiten abgibt. Wo die Abschlussprüfung gesetzlich vorgeschrieben ist, enthält das Gesetz besondere Vorschriften über die Berichterstattung des Prüfers (Aufzählung in Ziffer 1A).	1, 1A
Als Basis der Urteilsabgabe muss der Prüfer die Schlussfolgerungen durchsehen und werten, welche er aus den erlangten Prüfungsnachweisen gezogen hat. Die Durchsicht und Wertung schliesst die Frage ein, ob der Abschluss den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entspricht. Im Bericht muss ein klar formuliertes Urteil über den Abschluss als Ganzes abgegeben werden (Prüfungsurteil).	2-4A
Bestandteile des Berichts	
Der Bericht des Prüfers weist folgende grundlegenden Bestandteile auf:	5
• Überschrift	6, 6A
• Adressat	7, 7A
• Einleitung – Bezeichnung des Abschlusses und Umschreibung der Verantwortungen	8-11[a]
• Art und Umfang der Abschlussprüfung	12-16
• Prüfungsurteil über den Abschluss	17-21D
• Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften	22A-22C
• Genehmigungs- oder Rückweisungsempfehlung	22D-22O
• Datum	23-24A
• Name und Domizil des Prüfers	25
• Unterschrift des Prüfers	26A-26D
• Abschluss (als Beilage).	26E-26G
Bericht des Abschlussprüfers (Standardwortlaut)	
Ein <u>uneingeschränktes</u> Prüfungsurteil (Einzelheiten in Ziffer 17-21C) gibt der Prüfer ab, wenn er zum Schluss kommt, dass der Abschluss in allen wesentlichen Punkten mit den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen in Übereinstimmung ist.	
Bei Abschlüssen, deren Ziel die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes ist, muss der Prüfer überdies zum Schluss kommen, dass der Abschluss dieses Bild vermittelt, und zwar in Übereinstimmung mit dem Regelwerk, dessen Anwendung im Abschluss angegeben ist.	27, 27A

Abweichungen vom Standardwortlaut	
Der Bericht des Prüfers weicht in folgenden Fällen vom Standardwortlaut ab:	29-29B
• bei bestimmten Sachverhalten, die das Prüfungsurteil nicht beeinflussen (Zusätze; "emphasis of matter"):	
- Sachverhalte, die den Abschluss beeinflussen:	30-34
➢ wesentliche Sachverhalte betreffend die Unternehmensfortführung	
➢ andere wesentliche Unsicherheiten	
- Sachverhalte, die den Abschluss nicht beeinflussen	35-35A
- Hinweise auf Gesetzes- oder Statutenverstösse	35B-35E
• bei Sachverhalten, die das Prüfungsurteil beeinflussen:	36-46A
- eingeschränktes Prüfungsurteil ("qualified opinion")	37, 37A
- Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils ("disclaimer of opinion")	38-38A
- verneinendes Prüfungsurteil ("adverse opinion").	39
Sachverhalte, die das Prüfungsurteil nicht beeinflussen (Zusätze)	
Sachverhalte, die den Abschluss beeinflussen	
In bestimmten Fällen weicht der Bericht des Prüfers vom Standardwortlaut ab, indem ihm ein Absatz hinzugefügt wird, um einen Sachverhalt hervorzuheben, der den Abschluss beeinflusst und zu dem im Abschluss eingehendere Angaben enthalten sind. Ein solcher so genannter Zusatz beeinflusst das Prüfungsurteil sowie die Genehmigungs- oder Rückweisungsempfehlung nicht.	30
Typische Zusätze sind:	
• Hervorhebung eines wesentlichen Sachverhalts, der die Fortführung der Unternehmenstätigkeit ("going concern") betrifft.	31
• Hervorhebung einer wesentlichen Unsicherheit, deren Ausgang von zukünftigen Ereignissen abhängt und die möglicherweise den Abschluss beeinflusst.	32-34
Sachverhalte, die den Abschluss nicht beeinflussen	
Es kann sein, dass vom Standardwortlaut abgewichen werden muss, um über Sachverhalte zu berichten, die den Abschluss nicht beeinflussen. Sodann kann von einem Zusatz Gebrauch gemacht werden, um speziellen, über den Abschluss hinausgehenden Berichtspflichten des Prüfers nachzukommen.	35-35A
Hinweise auf Gesetzes- oder Statutenverstösse	
Wurden bei einer gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfung Verstösse gegen gesetzliche oder statutarische Vorschriften festgestellt, die weder den Abschluss noch die Buchführung zum Gegenstand haben, muss darauf im Bericht gesondert hingewiesen werden (so genannter Hinweis).	35B-35E

Sachverhalte, die das Prüfungsurteil beeinflussen	
Liegt einer der beiden folgenden Umstände vor und ist die Auswirkung (bzw. mögliche Auswirkung) auf den Abschluss nach Einschätzung des Prüfers wesentlich, kann dieser kein uneingeschränktes Prüfungsurteil abgeben.	36, 40
• Beschränkung(en) des Umfangs der Abschlussprüfung: Dieser Umstand führt entweder zu einem eingeschränkten Prüfungsurteil ("qualified opinion") oder zur Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils ("disclaimer of opinion").	41-44A
• Meinungsverschiedenheit(en) mit der Unternehmensleitung bezüglich Fehlaussagen zufolge der Rechnungslegungsgrundsätze, der Methode ihrer Anwendung oder der Angaben im Abschluss: Dieser Umstand führt entweder zu einem eingeschränkten ("qualified opinion") oder zu einem verneinenden Prüfungsurteil ("adverse opinion").	45-46A
Genehmigungs- oder Rückweisungsempfehlung	
Empfiehlt der Prüfer dem zuständigen Organ die Genehmigung einer Jahres- bzw. Konzernrechnung ohne Einschränkung bringt er zum Ausdruck, dass diese Rechnung nach seiner Auffassung in allen wesentlichen Punkten mit den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen (Gesetz; Regelwerk) übereinstimmt und keine wesentliche Beschränkung des Prüfungsumfangs vorgelegen hat. Die Empfehlung ist eine Entscheidungshilfe an das genehmigende Organ. Dieses ist nicht an sie gebunden.	22G
• Gibt der Prüfer ein eingeschränktes Prüfungsurteil ab, so kann er dem zuständigen Organ die Genehmigung der Jahres- bzw. Konzernrechnung trotzdem empfehlen.	22H, 22I
• Gibt der Prüfer ein verneinendes Prüfungsurteil ab, empfiehlt er dem zuständigen Organ aus diesem Grund in der Regel die Rückweisung der Jahres- bzw. Konzernrechnung.	22J, 22K
• Bei Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils kann der Prüfer in der Regel nur eine Rückweisungsempfehlung abgeben.	22L-22N

Schweizer Prüfungsstandard: Bericht des Abschlussprüfers (PS 700)

Einleitung 347
Bestandteile des Berichts 348
Berichtsüberschrift *349*
Berichtsadressat *349*
Erster bis dritter Absatz: Einleitung – Bezeichnung des Abschlusses und Umschreibung der Verantwortung *350*
Vierter Absatz: Art und Umfang der Abschlussprüfung *351*
Fünfter Absatz: Prüfungsurteil *352*
Sechster und siebter Absatz: Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften *355*
Achter Absatz: Weitere zu bestätigende Prüfungsgegenstände, sowie Genehmigungs- oder Rückweisungsempfehlung *358*
Bedingte Genehmigungsempfehlung *360*
Berichtsdatum *360*
Name und Domizil des Abschlussprüfers *360*
Rechtsgültige Unterzeichnung des zusammenfassenden Berichts *361*
Beifügung des Abschlusses *361*
Bericht des Abschlussprüfers 361
Abweichungen vom Standardwortlaut des Berichts 362
Sachverhalte, die das Prüfungsurteil nicht beeinflussen (Zusätze) 362
Sachverhalte, die den Abschluss beeinflussen *362*
Sachverhalte, die den Abschluss nicht beeinflussen *364*
Hinweise auf Gesetzes- oder Statutenverstösse *365*
Sachverhalte, die das Prüfungsurteil beeinflussen 366
Umstände, in denen kein uneingeschränktes Prüfungsurteil abgegeben wird 367
Beschränkung des Prüfungsumfangs 367
Meinungsverschiedenheit mit der Unternehmensleitung 369
Anhang 1: Bericht der Revisionsstelle zur Jahresrechnung einer AG – Normalwortlaut 374
Anhang 2: Bericht der Revisionsstelle zur Konzernrechnung einer AG – Normalwortlaut 376
Anhang 3: Bericht des Wirtschaftsprüfers (freiwillige Prüfung) 378

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 4. Dezember 2009 verabschiedet. Er setzt *ISA 700 The Auditor's Report on Financial Statements* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungsberichte, die ab 1. Januar 2010 datiert werden. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen für Form und Inhalt des Berichts, den der Abschlussprüfer als Ergebnis seiner Arbeiten abgibt. In weiten Teilen ist dieser PS sinngemäss auch auf Berichte über die Prüfung anderer Finanzinformationen anwendbar.

1A Die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfung (ordentliche Revision) verlangt eine Berichterstattung mit Vorschriften zum Inhalt und zu Adressaten:

- Die Revisionsstelle erstattet der Generalversammlung schriftlich einen zusammenfassenden Bericht über das Ergebnis der Revision (Art. 728b Abs. 2 OR). Der genannte Artikel verlangt folgende Angaben im Bericht:
  1. eine Stellungnahme zum Ergebnis der Prüfung;
  2. Angaben zur Unabhängigkeit;
  3. Angaben zu der Person, welche die Revision geleitet hat, und zu deren fachlicher Befähigung;
  4. eine Empfehlung, ob die Jahresrechnung und Konzernrechnung mit oder ohne Einschränkung zu genehmigen oder zurückzuweisen ist.

  Zudem informiert die Revisionsstelle gemäss Art. 728c Abs. 2 OR die Generalversammlung über Verstösse gegen das Gesetz oder die Statuten, wenn diese wesentlich sind oder der Verwaltungsrat auf Grund der schriftlichen Meldung der Revisionsstelle keine angemessenen Massnahmen ergreift.
- Dieselben Bestimmungen gelten sinngemäss bei der Prüfung einer Konzernrechnung (Art. 727 OR).
- Für die GmbH (Art. 818 OR) und die Genossenschaft (Art. 906 Abs. 1 OR) sind die Bestimmungen des Aktienrechts massgebend.
- Die Revisionsstelle einer AG muss der Generalversammlung schriftlich über das Ergebnis der Revision berichten (Art. 728b Abs. 1 OR). Dabei muss sie die Genehmigung (ohne oder mit Einschränkung) oder Rückweisung der Jahresrechnung empfehlen (Art. 728b Abs. 2 Ziff. 4 OR). Der Bericht muss diejenige Person nennen, welche die Prüfung geleitet hat, und bestätigen, dass die Revisionsstelle die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich fachlicher Befähigung und Unabhängigkeit erfüllt (Art. 728b Abs. 2 Ziff. 2 und 3 OR).
- Die Kontrollstelle einer Vorsorgeeinrichtung muss dem obersten Organ der Einrichtung schriftlich über das Ergebnis ihrer Prüfung berichten, wobei sie die Genehmigung (ohne oder mit Einschränkung) oder die Rückweisung der Jahresrechnung empfiehlt (Art. 35 Abs. 3 BVV 2). Festgestellte Verstösse gegen Gesetz, Verordnung, Weisungen oder Reglemente muss sie im Bericht festhalten (Art. 35 Abs. 3 BVV 2). Für die Prüfung von Jahresrechnungen von Vorsorgeeinrichtungen gelten ebenfalls die *Schweizer Prüfungsstandards (PS)*.

1B Der umfassende Bericht an den Verwaltungsrat einer AG gemäss Art. 728b Abs. 1 OR – sowie allgemein die Kommunikation mit den Verantwortlichen des Unternehmens – ist nicht Gegenstand dieses PS 700 (s. *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung*).

2 **Als Basis der Urteilsabgabe** (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*) **muss der Abschlussprüfer die Schlussfolgerungen durchsehen und werten, welche er aus den erlangten Prüfungsnachweisen gezogen hat.**

3 Die Durchsicht und Wertung schliesst die Frage ein, ob der Abschluss den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entspricht.

3A Anzuwendende Rechnungslegungsnormen sind:

- Die für das Unternehmen geltenden gesetzlichen, statutarischen und/oder vertraglichen Vorschriften über den Abschluss sowie die Buchführung;
- gegebenenfalls jenes Regelwerk, dessen Anwendung im Abschluss angegeben ist (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*).

4 **Im Bericht muss ein klar formuliertes Urteil über den Abschluss als Ganzes abgegeben werden** (so genanntes Prüfungsurteil).

4A Wo die Abschlussprüfung gesetzlich vorgeschrieben ist, sind, je nach wirtschaftlicher Bedeutung des Unternehmens, neben dem Abschluss weitere Prüfungsgegenstände vorgeschrieben (z.B. Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes, Existenz eines internen Kontrollsystems; s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*). Die Urteilsabgabe im Bericht erstreckt sich auch auf diese Gegenstände (Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften – siehe Ziffer 22A ff.).

4B Nicht revisionspflichtige Gesellschaften, wie Personengesellschaften oder andere Gesellschaften, können sich einer freiwilligen Revision unterstellen.

Diese Prüfungen gelten als auftragsrechtliche Prüfungen und werden im Auftrag des Managements oder des Verwaltungsrates durchgeführt. Eine solche freiwillige Revision ist somit nicht als Prüfung im Sinne des Gesetzes anzusehen.

Die Berichterstattung erfolgt gemäss dem PS 700 zuhanden des Auftraggebers. Hierbei entfallen die Genehmigungsempfehlung und die weiteren, vom Gesetz geforderten Punkte.

Bestandteile des Berichts

5 Im Weiteren weist der Bericht des Abschlussprüfers folgende grundlegenden Bestandteile auf (üblicherweise in dieser Reihenfolge):

Teil 1 – Berichterstattung zur finanziellen Jahresrechnung

(a) Berichtsüberschrift (Ziffer 6 f.);
(b) Berichtsadressat (Ziffer 7 f.);
(c) erster bis dritter Absatz: Einleitung (Ziffer 8 ff.):
  (i) Bezeichnung des Abschlusses (erster Absatz);
  (ii) Umschreibung der Verantwortungen von Unternehmensleitung und Abschlussprüfer (zweiter und dritter Absatz);

(d) vierter Absatz: Art und Umfang der Abschlussprüfung (Ziffer 12 ff.):
  (i) Bezugnahme auf die PS, gegebenenfalls auch auf besondere statutarische oder vertragliche Vorschriften, auf die ISA oder auf Standards und/oder gesetzliche Vorschriften eines anderen Landes;
  (ii) Umschreibung der Arbeiten des Abschlussprüfers;

(e) fünfter Absatz: Prüfungsurteil (Ziffer 17 ff.);
  (i) Bezeichnung der im Abschluss angewandten Rechnungslegungsnormen (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*) – einschliesslich des Herkunftslandes dieser Normen, falls es sich nicht um die *International Financial Reporting Standards (IFRS)* handelt;
  (ii) Urteilsabgabe über den Abschluss;

Teil 2 – Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften

(f) sechster und siebter Absatz**:** Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften (Ziffer 22A ff.);
  (i) Bestätigung der Zulassung und Unabhängigkeit;
  (ii) Prüfungsurteil über die Existenz des internen Kontrollsystems;

(g) achter Absatz: Weitere zu bestätigende Prüfungsgegenstände, sowie Genehmigungs- oder Rückweisungsempfehlung (Ziffer 22D ff.);

(h) Berichtsdatum (Ziffer 23 ff.);

(i) Name und Domizil des Abschlussprüfers (Ziffer 25) sowie

(j) Unterschrift des Abschlussprüfers (Ziffer 26A ff.).

Eine gewisse Einheitlichkeit von Form und Inhalt des Berichts ist wünschenswert, weil sie das Verständnis des Lesers und gegebenenfalls das Erkennen ungewöhnlicher Umstände fördert.

Berichtsüberschrift

6 **Der Bericht muss eine geeignete Überschrift tragen.** Es kann zweckmässig sein, in der Überschrift den Begriff "unabhängiger Abschlussprüfer" zu verwenden: Der Bericht kann so unterschieden werden von Berichten anderer Personen oder Organe (z.B. des Managements, der Unternehmensleitung oder des Überwachungsorgans) sowie von Berichten anderer Prüfer, die nicht dieselben Berufsgrundsätze beachten müssen wie der Abschlussprüfer (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*).

6A Wo die Abschlussprüfung gesetzlich vorgeschrieben ist, wird in der Überschrift die gesetzliche Bezeichnung des Abschlussprüfers verwendet (z.B. "Revisionsstelle").

Berichtsadressat

7 **Der Bericht muss an den (die) Adressaten gerichtet werden, welche(n) die gesetzlichen Vorschriften und die Auftragsbedingungen vorsehen.** Üblicherweise richtet er sich an die Versammlung der Anteilseigner oder an das Überwachungsorgan des Unternehmens.

7A Wo die Abschlussprüfung gesetzlich oder statutarisch vorgeschrieben ist, richtet sich der Bericht an das für die Genehmigung des Abschlusses zuständige Organ, z.B.

- die Generalversammlung einer AG (Art. 728b Abs. 2 OR);
- die Gesellschafterversammlung einer GmbH (Art. 818 OR);
- die Generalversammlung einer Genossenschaft (Art. 906 OR);
- das oberste Organ einer Vorsorgeeinrichtung (Art. 35 Abs. 3 BVV 2).

Erster bis dritter Absatz: Einleitung – Bezeichnung des Abschlusses und Umschreibung der Verantwortung

8 **Der Bericht muss den Abschluss des Unternehmens bezeichnen, welcher geprüft worden ist, und zwar unter Angabe des Bilanzstichtags und der Abschlussperiode.**

8A In der Bezeichnung des geprüften Abschlusses kommt zum Ausdruck:

- um welche Art von Abschluss es sich handelt:
  - Jahres- oder Zwischenabschluss (gegebenenfalls gesetzliche Bezeichnung, z.B. "Jahresrechnung");
  - gegebenenfalls konsolidierter Abschluss (Konzernabschluss) (gegebenenfalls gesetzliche Bezeichnung, z.B. "konsolidierte Jahresrechnung");
  - gegebenenfalls Abschluss für unternehmensinterne Zwecke;
- um welches Unternehmen es sich handelt (Firmenbezeichnung der Gesellschaft bzw. – gegebenenfalls – der Obergesellschaft des Konzerns).

9 **Der Bericht muss ausdrücklich festhalten, dass die Unternehmensleitung für den Abschluss verantwortlich ist und dass die Aufgabe des Abschlussprüfers darin besteht, ein Prüfungsurteil über den Abschluss abzugeben.**

9A Für die Bestimmung der Verantwortlichen (z.B. bei einer AG der Verwaltungsrat) gilt *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung*.

10 Für den Abschluss ist die Unternehmensleitung verantwortlich. Seine Erstellung verlangt von ihr in wesentlichem Umfang Schätzungen und Beurteilungen sowie eine angemessene Festlegung von Grundsätzen und Methoden der Rechnungslegung, welche im Abschluss zur Anwendung kommen, und zwar im Rahmen der anzuwendenden Rechnungslegungsnormen (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*). Demgegenüber besteht die Aufgabe des Abschlussprüfers darin, den Abschluss zu prüfen und ein Urteil über diesen abzugeben.

11 Wortlaut des ersten bis dritten Absatzes des Berichts (Einleitung):

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

Verantwortung des Verwaltungsrates
Der Verwaltungsrat ist für die Aufstellung der Jahresrechnung in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten verantwortlich. Diese Verantwortung beinhaltet die Ausgestaltung, Implementierung und Aufrechterhaltung eines internen

Kontrollsystems mit Bezug auf die Aufstellung einer Jahresrechnung, die frei von wesentlichen falschen Angaben als Folge von Verstössen oder Irrtümern ist. Darüber hinaus ist der Verwaltungsrat für die Auswahl und die Anwendung sachgemässer Rechnungslegungsmethoden sowie die Vornahme angemessener Schätzungen verantwortlich.

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

11A Zur Bezeichnung des geprüften Abschlusses kann auf Seitenzahlen verwiesen werden (insbesondere bei Publikation des geprüften Abschlusses als Bestandteil des Geschäftsberichts).

11B Insbesondere bei Übereinstimmung des Abschlusses mit den IFRS und internationalem Adressatenkreis kann es angebracht sein, dass der Bericht auf die ISA Bezug nimmt. In diesem Fall muss die Prüfung auch nach ISA durchgeführt werden. Bei Publikumsgesellschaften, die den Abschluss in Übereinstimmung mit IFRS erstellen, (gemäss Rundschreiben 01/2008 über die Anerkennung von Prüfungsstandards (RS 1/08) der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde RAB) muss der Bericht auch auf die ISA Bezug nehmen. Auf die PS wird dann ebenfalls Bezug genommen:

"Verantwortung der Revisionsstelle
Unsere Verantwortung ist es, aufgrund unserer Prüfung ein Prüfungsurteil über die Jahresrechnung abzugeben. Wir haben unsere Prüfung in Übereinstimmung mit dem schweizerischen Gesetz, den Schweizer Prüfungsstandards sowie den International Standards on Auditing (ISA) vorgenommen..... [weiter wie Ziffer 11]."

11C Die Bestimmungen gemäss Ziffer 11B sind für Prüfungen von Jahres- und Konzernrechnungen, die in Übereinstimmung mit den US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP) erstellt werden, sinngemäss anwendbar.

11D Die PS verkörpern eine Umsetzung der *International Standards on Auditing (ISA)* die am 30. Juni 2003 publiziert waren. Nimmt der Bericht auch auf die ISA Bezug, so muss die Abschlussprüfung zusätzlich in Übereinstimmung mit denjenigen – überarbeiteten oder neuen – ISA vorgenommen werden, welche in Kraft, aber noch nicht in PS umgesetzt sind.

Vierter Absatz: Art und Umfang der Abschlussprüfung

12 **Der Bericht muss Art und Umfang der Abschlussprüfung umschreiben, und zwar, indem er festhält, dass diese in Übereinstimmung mit den *Schweizer Prüfungsstandards (PS)* – gegebenenfalls auch besonderen statutarischen oder vertraglichen Vorschriften, den ISA oder den Standards und/oder gesetzlichen Vorschriften eines anderen Landes – vorgenommen wurde.** "Art und Umfang" bezieht sich auf die Zuständigkeit des Abschlussprüfers, jene Prüfungshandlungen vorzunehmen, die er unter den jeweiligen Umständen für

erforderlich hält. Der Absatz dient dem Berichtsleser als Zusicherung, dass die Prüfung in Übereinstimmung mit anerkannten Standards oder Praktiken geplant und durchgeführt worden ist.

13 **Der Bericht muss eine Feststellung enthalten, wonach die Abschlussprüfung mit dem Zweck geplant und durchgeführt wurde, angemessene Sicherheit darüber zu erlangen, ob der Abschluss frei von wesentlichen falschen Angaben ist.**

14 **Der Bericht muss die Abschlussprüfung folgendermassen umschreiben:**

(a) **Beurteilung von Nachweisen für die in der Jahresrechnung enthaltenen Wertansätze und sonstigen Angaben;**
(b) **Beurteilung der bei Erstellung des Abschlusses angewandten Rechnungslegungsgrundsätze;**
(c) **Beurteilung der wesentlichen bei Erstellung des Abschlusses von der Unternehmensleitung vorgenommenen Schätzungen und**
(d) **Beurteilung der Darstellung des Abschlusses als Ganzes.**

15 **Der Bericht muss eine Feststellung enthalten, wonach die Abschlussprüfung eine ausreichende Grundlage für das Prüfungsurteil bildet.**

16 Wortlaut des vierten Absatzes des Berichts (Art und Umfang der Prüfertätigkeit):

"Eine Prüfung beinhaltet die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen für die in der Jahresrechnung enthaltenen Wertansätze und sonstigen Angaben. Die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemässen Ermessen des Prüfers. Dies schliesst eine Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben in der Jahresrechnung als Folge von Verstössen oder Irrtümern ein. Bei der Beurteilung dieser Risiken berücksichtigt der Prüfer das interne Kontrollsystem, soweit es für die Aufstellung der Jahresrechnung von Bedeutung ist, um die den Umständen entsprechenden Prüfungshandlungen festzulegen, nicht aber um ein Prüfungsurteil über die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems abzugeben. Die Prüfung umfasst zudem die Beurteilung der Angemessenheit der angewandten Rechnungslegungsmethoden, der Plausibilität der vorgenommenen Schätzungen sowie eine Würdigung der Gesamtdarstellung der Jahresrechnung. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise eine ausreichende und angemessene Grundlage für unser Prüfungsurteil bilden."

Fünfter Absatz: Prüfungsurteil

17 **Im Absatz mit dem Prüfungsurteil muss der Bericht die Rechnungslegungsnormen klar bezeichnen, welche im Abschluss angewandt worden sind. Soweit es sich nicht um die IFRS handelt, ist auch das Herkunftsland der Normen anzugeben** (z.B. "Swiss GAAP FER"; "US Generally Accepted Accounting Principles (US GAAP)"). **Zugleich muss der Absatz das Urteil des Abschlussprüfers darüber enthalten, ob der Abschluss den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen** (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*) **entspricht.**

17A Bei Abschlüssen, deren Ziel die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes ("true and fair view" oder "fair presentation in all material respects") der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens in Übereinstimmung mit einem anerkannten, umfassenden, im Abschluss angegebenen Regelwerk der Rechnungslegung ist, muss zum Ausdruck gebracht werden, ob der Abschluss dieses Bild vermittelt (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*).

18 In englischsprachigen Fassungen von Berichten kann die Wendung "vermittelt ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild" entweder mit "give a true and fair view" oder mit "present fairly, in all material respects" übersetzt werden. Beide Wendungen sind gleichwertig und bedeuten unter anderem, dass der Abschlussprüfer nur Sachverhalte in Betracht zieht, die wesentlich für den Abschluss sind (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*). Berichte in Übereinstimmung mit ausländischen Standards und/oder Vorschriften verwenden den dort vorgegebenen Standardwortlaut.

19 Die anzuwendenden Rechnungslegungsnormen leiten sich aus IFRS, Regeln anerkannter Standard-Setter (z.B. Swiss GAAP FER) und der anerkannten Praxis eines Landes – unter Berücksichtigung der Tatsachenentsprechung des hiermit vermittelten Bildes – ab. Um dem Leser den Zusammenhang aufzuzeigen, in welchem das Prüfungsurteil abgegeben wird, nimmt dieses ausdrücklich Bezug auf die dem Abschluss zugrunde liegenden Rechnungslegungsnormen (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*). Verwendet wird eine Formulierung wie:

"..… in Übereinstimmung mit [IFRS, Swiss GAAP FER, Kern-FER, US GAAP oder anderem true and fair view Regelwerk] ....."

Bei diesem Sprachgebrauch erkennt der Adressat besser, nach welchen Rechnungslegungsnormen der Abschluss erstellt worden ist. Im Falle von Abschlüssen, die speziell für Zwecke ausländischer Adressaten erstellt werden, beurteilt der Abschlussprüfer, ob die angewandten Rechnungslegungsnormen im Abschluss angemessen umschrieben sind.

20 Ist die Abschlussprüfung gesetzlich vorgeschrieben, nimmt das Prüfungsurteil ausdrücklich auf die dem Abschluss zugrunde liegenden gesetzlichen und statutarischen Vorschriften Bezug.

20A Sind über den Abschluss hinaus weitere Prüfungsgegenstände vorgeschrieben (z.B. die Existenzprüfung eines internen Kontrollsystems nach Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR) so ist dies im zweiten Teil des zusammenfassenden Berichts an die Generalversammlung zu berücksichtigen (vgl. Ziff. 22A). Der *PS 890 Prüfung der Existenz eines internen Kontrollsystems* gibt weitere Angaben zur Prüfung der Existenz eines internen Kontrollsystems.

20B Liegen dem Abschluss oder den weiteren Prüfungsgegenständen sonstige (z.B. aufsichtsrechtliche; vertragliche) Vorgaben zugrunde, nimmt das Prüfungsurteil ausdrücklich auf diese Bezug.

21 Wortlaut des fünften Absatzes des Berichts (Prüfungsurteil):

"Nach unserer Beurteilung .....

• Bei der Jahresrechnung einer AG:	entspricht die Jahresrechnung für das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr dem schweizerischen Gesetz und den Statuten."
• Bei der konsolidierten Jahresrechnung (Konzernrechnung) einer AG:	entspricht die Konzernrechnung für das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr dem schweizerischen Gesetz sowie den im Anhang wiedergegebenen Konsolidierungs- und Bewertungsgrundsätzen."
• Bei der Jahresrechnung einer AG, deren Ziel die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes im Sinne von Ziffer 17A ist:	vermittelt die Jahresrechnung für das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit [IFRS, Swiss GAAP FER, Kern-FER, US GAAP oder anderem true and fair view Regelwerk]. Ferner entspricht die Jahresrechnung dem schweizerischen Gesetz und den Statuten."
• Bei der konsolidierten Jahresrechnung (Konzernrechnung) einer AG, deren Ziel die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes im Sinne von Ziffer 17A ist:	vermittelt die Konzernrechnung für das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit [IFRS, Swiss GAAP FER, Kern-FER, US GAAP oder anderem true and fair view Regelwerk] und entspricht dem schweizerischen Gesetz."
• Bei nicht gesetzlich vorgeschriebenen Abschlüssen, deren Ziel die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes im Sinne von Ziffer 17A ist:	vermittelt [Bezeichnung des Abschlusses; Ziffer 8A] ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit [IFRS [*], Swiss GAAP FER, Kern-FER, US GAAP oder anderem true and fair view Regelwerk]." [*im Falle von Zwischenabschlüssen: "in Übereinstimmung mit IAS 34"]
• Bei nicht gesetzlich vorgeschriebenen Abschlüssen ohne dieses Ziel:	entspricht [Bezeichnung des Abschlusses; Ziffer 8A] den angegebenen Regeln der Rechnungslegung [oder sinngemäss]."

21A Stimmt die konsolidierte Jahresrechnung (Konzernrechnung) einer AG mit den obligationenrechtlichen Vorschriften überein, ohne dass ihr Ziel ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Sinne von Ziffer 17A ist, muss die Revisionsstelle der AG im vorliegenden Absatz zum Ausdruck bringen, ob die Konzernrechnung mit den gesetzlichen (und gegebenenfalls statutarischen) Vorschriften sowie den – im Anhang der Konzernrechnung angegebenen – Konsolidierungs- und Bewertungsregeln übereinstimmt

21B Ist Ziel der Konzernrechnung die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes im Sinne von Ziffer 17A, ist eine Bezugnahme auf die Konsolidierungs- und Bewertungsregeln überflüssig, weil das angewandte Regelwerk deren Angabe ohnehin verlangt.

21C Ein Unternehmen, dessen Beteiligungsrechte am Standard für Investmentgesellschaften oder am Standard für Immobiliengesellschaften der SIX Swiss Exchange kotiert sind, muss im Anhang des Jahresabschlusses zusätzliche Angaben aufnehmen (Art. 71 bzw. Art. 81 des *Kotierungsreglements* der SIX Swiss Exchange); die Einhaltung dieser Bestimmungen ist durch das Revisionsorgan zu bestätigen.

21D Gemäss Kotierungsreglement über die Zulassung von Effekten an der BX Berne eXchange hat die Revisionsstelle in ihrem Bericht zu bestätigen, dass die Rechnungslegung des Emittenten ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit den angewandten Rechnungslegungsnormen vermittelt (Art. 17.4 Kotierungsreglement). Bei Investmentgesellschaften, die in erheblichem Ausmass in schwer bewertbare Anlagen investieren, hat sich der Revisionsbericht ergänzend auch zur Plausibilität der angewandten Bewertungsmethoden zu äussern (Art. 7.6 Ziff. 3 Kotierungsreglement).

Sechster und siebter Absatz: Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften

22A Ziffer 22 von *ISA 700 The Auditor's Report on Financial Statements* ist aufgehoben worden und wird ersetzt mit Angaben über die Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften. Nach den Vorschriften von Art. 728a Abs. 1 und Art. 728b Abs. 2 OR hat der zusammenfassende Bericht der Revisionsstelle an die Generalversammlung bei der ordentlichen Revision die folgenden weiteren Punkte zu umfassen:

- Angaben zur Unabhängigkeit und zu der Person, welche die Revision geleitet hat, und zu deren fachlicher Befähigung.
- Prüfungsurteil, ob ein internes Kontrollsystem existiert.
- Prüfungsurteil, dass der Antrag des Verwaltungsrates an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinnes den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht.
- Empfehlung, ob die Jahresrechnung und die Konzernrechnung ohne oder mit Einschränkungen zu genehmigen oder zurückzuweisen ist.

22B Hat das Revisionsunternehmen die gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen an die Unabhängigkeit im Berichtsjahr eingehalten und bestehen auch keine anderen wesentlichen und ausserordentlichen Sachverhalte für eine mögliche Gefährdung der inneren oder tatsächlichen Unabhängigkeit (*independence of mind*) und der äusseren Unabhängigkeit oder der Unabhängigkeit dem Anschein nach (*independence in appearance*), so erfolgt die Berichterstattung in der folgenden standardisierten Form:

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

Art. 11 RAG begründet zusätzliche Anforderungen an die Unabhängigkeit von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen für Prüfungsmandate von Publikumsgesellschaften. Bei ordentlichen Revisionen für Nicht-Publikumsgesellschaften entfällt deshalb der Hinweis auf Art. 11 RAG.

Das Revisionsunternehmen und das geprüfte Unternehmen tragen gleichermassen die Verantwortung dafür, dass die Unabhängigkeit der Revisionsstelle gegenüber dem geprüften Unternehmen gewahrt bleibt. Das Revisionsunternehmen ist verpflichtet, Umstände und Beziehungen zu identifizieren und zu bewerten, die eine Gefährdung der Unabhängigkeit darstellen könnten.

Hat das Revisionsunternehmen gesetzliche oder berufsständische Anforderungen an die Unabhängigkeit im Berichtsjahr verletzt, so sind diese Verletzungen, einschliesslich der getroffenen Massnahmen zur Wiederherstellung der Unabhängigkeit im zusammenfassenden Bericht an die Generalversammlung darzulegen.

Das Revisionsunternehmen ist zudem verpflichtet, weitere Umstände und Beziehungen zu identifizieren und zu bewerten, welche eine Gefährdung der äusseren Unabhängigkeit oder der Unabhängigkeit dem Anschein nach (*independence in appearance)* darstellen könnten, und, falls diese nicht offensichtlich unbedeutend sind, geeignete Schutzvorkehrungen zu treffen. Sofern diese Schutzvorkehrungen die Gefährdung beseitigen oder auf ein akzeptables Mass reduzieren, keine Verletzungen gesetzlicher oder berufsständischer Anforderungen vorliegen und es sich nicht um wesentliche oder ausserordentliche Umstände handelt, erfolgt die Berichterstattung an die Generalversammlung in der standardisierten Form. Im umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat sind solche Umstände und Beziehungen offenzulegen.

Beim Eintreten von Umständen, welche die Unabhängigkeit der Revisionsstelle so stark gefährden, dass keine Schutzvorkehrungen diese Gefährdung beseitigen oder reduzieren können, ist in letzter Konsequenz die Niederlegung des Mandats in Erwägung zu ziehen.

Die Angaben zur Person, welche die Revision geleitet hat und zu deren fachlicher Befähigung erfolgen durch Zusatzangaben bei der Unterschrift des Testates. Dies geschieht dadurch, dass der für den Prüfungsauftrag verantwortliche Mitarbeiter den Bericht unterzeichnet und ausdrücklich als leitender Revisor bezeichnet sowie die Angabe seiner Zulassung hinzugefügt wird.

22C Die Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems und die entsprechende Berichterstattung wird in einem separaten Standard (s. *PS 890 Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems*) beschrieben.

- Beispiel eines Wortlautes im Bericht wegen fehlender Dokumentation des internen Kontrollsystems – verneinendes Prüfungsurteil zur Existenz des internen Kontrollsystems:

  "Prüfungsurteil
  Nach unserer Beurteilung….. [wie Ziffer 21].

  Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften

  [Sechster Absatz:] Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen….. [wie Ziffer 22B].

  [Siebter Absatz:] Im Rahmen unserer Prüfung gemäss Art. 728a Abs. 1 Ziffer 3 OR und dem Schweizer Prüfungsstandard 890 haben wir festgestellt, dass ein gemäss den Vorgaben des Verwaltungsrates ausgestaltetes internes Kontrollsystem für die Aufstellung der Jahresrechnung (Konzernrechnung) in allen wesentlichen Bereichen nicht schriftlich dokumentiert ist.
  Nach unserer Beurteilung entspricht das interne Kontrollsystem nicht dem schweizerischen Gesetz, weshalb wir die Existenz des internen Kontrollsystems für die Aufstellung der Jahresrechnung (Konzernrechnung) nicht bestätigen können.

  [Achter Absatz:] Ferner bestätigen wir, dass der Antrag über die Verwendung…. [wie Ziffer 22G]."

- Beispiel eines Wortlautes im Bericht wegen fehlender Dokumentation des Sollkonzepts des internen Kontrollsystems für einen wesentlichen Prozess im Unternehmen – bejahendes Prüfungsurteil zur Existenz des internen Kontrollsystems mit Einschränkung:

  "Prüfungsurteil
  Nach unserer Beurteilung….. [wie Ziffer 21].

  Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften

  [Sechster Absatz:] Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen….. [wie Ziffer 22B].

  [Siebter Absatz:] Im Rahmen unserer Prüfung gemäss Art. 728a Abs. 1 Ziffer 3 OR und dem Schweizer Prüfungsstandard 890 haben wir festgestellt, dass ein gemäss den Vorgaben des Verwaltungsrates ausgestaltetes internes Kontrollsystem für die Aufstellung der Jahresrechnung (Konzernrechnung) für den bezogen auf das Unternehmen (den Konzern) wesentlichen Prozess (Tochtergesellschaft) YZ nicht schriftlich dokumentiert ist.

  Nach unserer Beurteilung existiert mit Ausnahme des im vorstehenden Absatz dargelegten Sachverhalts ein gemäss den Vorgaben des Verwaltungsrates ausgestaltetes internes Kontrollsystem für die Aufstellung der Jahresrechnung (Konzernrechnung).

  [Achter Absatz:] Ferner bestätigen wir, dass der Antrag über die Verwendung…. [wie Ziffer 22G]."

Achter Absatz: Weitere zu bestätigende Prüfungsgegenstände, sowie Genehmigungs- oder Rückweisungsempfehlung

22D Sind über den Abschluss hinaus weitere Prüfungsgegenstände vorgeschrieben (z.B. Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes) und entsprechen diese nicht den gesetzlichen, statutarischen oder/und vertraglichen Vorschriften, so berichtet der Abschlussprüfer darüber sinngemäss wie über eine wesentliche falsche Angabe des Abschlusses. Das heisst, er gibt entweder ein eingeschränktes oder ein verneinendes Prüfungsurteil ab.

22E Wo die Abschlussprüfung gesetzlich oder statutarisch vorgeschrieben ist, muss der Bericht eine Empfehlung des Abschlussprüfers an das für die Genehmigung der Jahres- bzw. Konzernrechnung zuständige Organ (Ziffer 7A) enthalten:

- Die Revisionsstelle einer AG muss der Generalversammlung entweder die Genehmigung (ohne oder mit Einschränkung) oder die Rückweisung der Jahresrechnung empfehlen (Art. 728b Abs. 2 Ziff. 4 OR).
- Dasselbe gilt sinngemäss für die Revisionsstelle einer GmbH (Art. 818 OR) und einer Genossenschaft (Art. 906 OR).
- Die Kontrollstelle einer Vorsorgeeinrichtung muss dem obersten Organ der Einrichtung entweder die Genehmigung (ohne oder mit Einschränkung) oder die Rückweisung der Jahresrechnung empfehlen (Art. 35 Abs. 3 BVV 2).

22F Die Bestätigung zur Verwendung des Bilanzgewinnes und die Genehmigungs- oder Rückweisungsempfehlung des Prüfers bilden den achten Absatz des Berichts, vorausgesetzt, dass die Abschlussprüfung gesetzlich vorgeschrieben ist.

22G Empfiehlt der Prüfer dem zuständigen Organ die Genehmigung einer Jahres- bzw. Konzernrechnung ohne Einschränkung –

- Beispiel für eine Genehmigungsempfehlung <u>mit</u> Gewinnverwendungsbestätigung:
  "Ferner bestätigen wir, dass der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes dem schweizerischen Gesetz und den Statuten entspricht und empfehlen, die vorliegende Jahresrechnung zu genehmigen."
- Beispiel für eine Genehmigungsempfehlung <u>ohne</u> Gewinnverwendungsbestätigung:
  "Wir empfehlen, die vorliegende Jahresrechnung zu genehmigen."

– bringt er zum Ausdruck, dass diese Rechnung nach seiner Auffassung in allen wesentlichen Punkten mit den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen (Gesetz; Regelwerk) übereinstimmt und keine wesentliche Beschränkung des Prüfungsumfangs vorgelegen hat. Die Empfehlung ist eine Entscheidungshilfe an das genehmigende Organ. Dieses ist nicht an sie gebunden.

22H Gibt der Prüfer ein eingeschränktes Prüfungsurteil ab (Ziffer 37), so kann er dem zuständigen Organ die Genehmigung der Jahres- bzw. Konzernrechnung trotzdem empfehlen.

22I Empfiehlt der Prüfer die Jahres- bzw. Konzernrechnung trotz Einschränkung zur Genehmigung, so ist es zweckmässig, wenn er dafür zugleich eine Begründung gibt:

"Ferner bestätigen wir, dass der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes dem schweizerischen Gesetz und den Statuten entspricht. Trotz der im Prüfungsurteil über die Jahresrechnung dargelegten Einschränkung empfehlen wir, die vorliegende Jahresrechnung zu genehmigen, da ….."

- ... die falsche(n) Angabe(n) das vermittelte Gesamtbild nicht grundlegend verändern (sonst müsste das Prüfungsurteil verneint werden: Ziffer 39, 46).
- ... der mögliche Einfluss auf das Gesamtbild aufgrund der Beschränkung(en) des Prüfungsumfangs nicht grundlegend ist (sonst wäre ein Prüfungsurteil unmöglich: Ziffer 38, 44).
- ... die Einschränkung durch Mängel der Ordnungsmässigkeit der Buchführung veranlasst ist, deren Auswirkung auf die Jahres- bzw. Konzernrechnung nicht beurteilt werden kann.
- ... die falsche(n) Angabe(n) (inkl. Mängel der Ordnungsmässigkeit der Buchführung) nachträglich nicht korrigiert werden können.
- ... die falsche(n) Angabe(n) (inkl. Mängel der Ordnungsmässigkeit der Buchführung) im Zeitraum zwischen Bilanzstichtag und Berichtsdatum korrigiert wurden.

Die Begründung ist kurz zu fassen. In den Arbeitspapieren muss sie hinreichend dokumentiert sein.

22J Gibt der Prüfer ein verneinendes Prüfungsurteil ab (Ziffer 39), empfiehlt er dem zuständigen Organ aus diesem Grund in der Regel die Rückweisung der Jahres- bzw. Konzernrechnung, sofern nicht deren Genehmigung ausnahmsweise angebracht ist.

"Ferner bestätigen wir, dass der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes (*nicht)* dem schweizerischen Gesetz und den Statuten entspricht. Wegen des im Prüfungsurteil über die Jahresrechnung dargelegten Sachverhalts empfehlen wir, die vorliegende Jahresrechnung an den Verwaltungsrat zurückzuweisen."

22K Die Rückweisung geschieht zum Zwecke nachträglicher Korrektur der Jahres- bzw. Konzernrechnung durch die Unternehmensleitung (z.B. Verwaltungsrat einer AG) – z.B. wenn

- dank der Korrektur die Rechnung ein zutreffenderes Gesamtbild vermittelt;
- die Korrektur falscher Wertansätze bewirkt, dass in der Jahresrechnung ein Kapitalverlust oder gar eine Überschuldung mit den entsprechenden Rechtsfolgen (Art. 725 OR; s. *PS 290 Pflichten der gesetzlichen Revisionsstelle bei Kapitalverlust und Überschuldung*) ausgewiesen oder dass eine Gewinnausschüttung verunmöglicht wird.

22L Bei Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils (Ziffer 38) kann der Prüfer in der Regel nur eine Rückweisungsempfehlung abgeben, da die Abgabe einer Empfehlung zwingende Pflicht ist und eine Genehmigungsempfehlung nicht in Frage kommt. In seltenen Fällen kann es gangbar sein, dass der Prüfer den Bericht aufschiebt, um jene Prüfungsnachweise zu erlangen, die ihm eine Urteilsabgabe ermöglichen.

22M Erscheint dies dem Prüfer gangbar, kommuniziert er darüber rechtzeitig vor dem ursprünglich vereinbarten Berichtsdatum (Ziffer 23 ff.) mit der Unternehmensleitung (z.B. Verwaltungsrat). Er schlägt ihr, wo nötig, eine angemessene Verschiebung der Versammlung des zuständigen Organs (z.B. Generalversammlung) im Rahmen der zulässigen Maximalfrist vor und räumt ihr zu diesem Zweck eine Frist ein, binnen derer die erforderlichen Prüfungsnachweise zu erlangen sind.

22N Verstreicht diese Frist, ohne dass der Prüfer die erforderlichen Prüfungsnachweise erlangt hat, oder weigert sich die Unternehmensleitung (z.B. Verwaltungsrat), die Versammlung zu verschieben, empfiehlt der Prüfer dem zuständigen Organ (z.B. Generalversammlung) die Rückweisung der Jahres- bzw. Konzernrechnung. Im Absatz mit der Empfehlung legt er die besonderen Gründe dar, welche zu dieser Empfehlung geführt haben (Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils; gegebenenfalls vergebliche Bemühungen, doch noch Prüfungsnachweise zu erlangen usw.).

Bedingte Genehmigungsempfehlung

22O In Ausnahmefällen kann der Prüfer die Genehmigung der Jahres- bzw. Konzernrechnung unter bestimmten (einfachen, klar umrissenen) Bedingungen empfehlen. Z.B. kommt es vor, dass eine Einschränkung in einem späteren Zeitpunkt hinfällig wird, weil sich der zugrunde liegende Sachverhalt geändert hat. Hier kann die Genehmigungsempfehlung mit einer entsprechenden Bedingung versehen werden (z.B. Vorliegen einer beantragten Konzessionsverlängerung bis zum Zeitpunkt der Generalversammlung). Tritt diese Bedingung nicht in Erfüllung, muss unter Umständen die Rückweisung empfohlen werden.

Berichtsdatum

23 **Der Bericht muss auf den Zeitpunkt datiert sein, zu welchem die Prüfungsarbeiten beendet worden sind.** Daraus ersieht der Adressat, bis zu welchem Zeitpunkt der Abschlussprüfer die Auswirkung von Ereignissen auf den Abschluss und den Bericht – soweit ihm diese bekanntgeworden sind – beurteilt hat (s. *PS 560 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag*).

24 **Da die Aufgabe des Abschlussprüfers darin besteht, über den von der Unternehmensleitung erstellten Abschluss zu berichten, darf der Abschlussprüfer den Bericht frühestens auf den Zeitpunkt datieren, zu dem die Unternehmensleitung** (z.B. Verwaltungsrat einer AG) **den Abschluss unterzeichnet oder formell gutgeheissen hat** (s. *PS 580 Erklärungen der Unternehmensleitung*).

24A Berichtsdatum im Sinne von Ziffer 23 f. ist das Datum der Unterzeichnung des Berichts. Wird dieser erst mehrere Wochen nach Beendigung der Prüfung unterzeichnet, ist es zweckmässig, am Ende des ersten Berichtsabsatzes folgenden Satz einzufügen: "Die Prüfungsarbeiten wurden am ….. beendet."

Name und Domizil des Abschlussprüfers

25 **Der Bericht muss eine Ortsangabe enthalten – üblicherweise der Ort jener Niederlassung des Abschlussprüfers, die für den Prüfungsauftrag verantwortlich ist.**

Rechtsgültige Unterzeichnung des zusammenfassenden Berichts

26A Ziffer 26 von *ISA 700 The Auditor's Report on Financial Statements* entfällt, da sie durch nachstehende Ziffer 26B ff. ersetzt wird.

26B Der zusammenfassende Bericht muss rechtsgültig unterzeichnet werden. Dabei muss diejenige Person unterzeichnen, welche die Revision geleitet hat (Art. 728b Abs. 3 OR). Die Unterschrift des leitenden Revisors genügt somit, wenn dieser über eine Einzelzeichnungsberechtigung verfügt. In der Praxis sind jedoch Kollektivunterschriften zu zweien üblich. Falls der leitende Revisor über eine Kollektivunterschrift zu zweien verfügt, muss daher eine zweite Person unterschreiben, die ebenfalls unterschriftsberechtigt ist.

26C Der zusammenfassende Bericht der Revisionsstelle an die Generalversammlung muss Angaben zu der Person, welche die Revision geleitet hat, und zu deren fachlichen Befähigung enthalten (Art. 728b Abs. 2 Ziff. 3 OR). Die Revisionsstelle einer GmbH (Art. 818 Abs. 1 OR) und einer Genossenschaft (Art. 906 Abs. 1 OR) hat sich an dieselben Vorschriften des Aktienrechts zu halten.

26D Bei grösserer Auflagenzahl des Berichts oder bei dessen Reproduktion durch das geprüfte Unternehmen (z.B. im Geschäftsbericht) muss lediglich das Originalexemplar des Berichts handschriftlich unterzeichnet sein. Die vervielfältigten Berichtsexemplare dürfen fotokopierte bzw. faksimilierte Unterschriften oder Namen in Druckschrift enthalten.

Beifügung des Abschlusses

26E Dem Bericht des Abschlussprüfers ist der geprüfte Abschluss – sowie gegebenenfalls der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes – beizufügen. Steht kein vom geprüften Unternehmen erstelltes Exemplar des Abschlusses zur Verfügung, muss eine Abschrift des Abschlusses auf neutralem Papier beigefügt werden. Würde der Abschluss mit Briefkopf des Prüfers wiedergegeben, entstünde der Anschein einer Mitwirkung des Abschlussprüfers bei der Abschlusserstellung.

26F Das Unternehmen darf den Bericht des Abschlussprüfers nur zusammen mit dem geprüften Abschluss bekanntgeben. Dabei muss der Bericht des Abschlussprüfers wortwörtlich wiedergegeben werden.

26G Reproduziert das auftraggebende Unternehmen den Bericht des Abschlussprüfers im Geschäftsbericht, so ist es zweckmässig, im ersten Absatz des Berichts (Ziffer 8 ff.) zwecks Identifikation des geprüften Abschlusses auf Seitenzahlen des Geschäftsberichts zu verweisen. Dafür entfällt der Vermerk "Beilage" im Bericht.

Bericht des Abschlussprüfers

27 **Ein uneingeschränktes Prüfungsurteil gibt der Abschlussprüfer ab, wenn er zum Schluss kommt, dass der Abschluss in allen wesentlichen Punkten mit den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen** (Ziffer 3A) **in Übereinstimmung ist.** Ein uneingeschränktes Prüfungsurteil bedeutet implizit auch, dass allfällige Änderungen von Rechnungslegungsgrundsätzen oder -methoden sowie deren Auswirkungen angemessen im Abschluss offengelegt worden sind.

27A Bei Abschlüssen, deren Ziel die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes im Sinne von Ziffer 17A ist, muss der Abschlussprüfer überdies zum Schluss kommen, dass der Abschluss dieses Bild vermittelt, und zwar in Übereinstimmung mit dem Regelwerk, dessen Anwendung im Abschluss angegeben ist (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*).

28A Ziffer 28 von *ISA 700 The Auditor's Report on Financial Statements* entfällt, da sie durch *Anhang 1* ersetzt wird.

Abweichungen vom Standardwortlaut des Berichts

29 Der Bericht des Abschlussprüfers weicht in folgenden Fällen vom Standardwortlaut ab:

- Bei bestimmten Sachverhalten, die das Prüfungsurteil nicht beeinflussen (Ziffer 30 ff.):
  (a) Zusatz (Hervorhebung eines Sachverhalts; "emphasis of matter");
- bei Sachverhalten, die das Prüfungsurteil beeinflussen (Ziffer 36 ff.):
  (a) eingeschränktes Prüfungsurteil ("qualified opinion");
  (b) Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils ("disclaimer of opinion") oder
  (c) verneinendes Prüfungsurteil ("adverse opinion").

Eine formale und inhaltliche Einheitlichkeit der verschiedenen Abweichungen vom Standardwortlaut vergrössert die Verständlichkeit für die Adressaten. Deshalb enthält dieser PS Standardwortlaute für Berichte mit uneingeschränktem Prüfungsurteil sowie Beispiele für Formulierungen, die von dem Standardwortlaut abweichen.

29A Bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen kann eine Abweichung vom Standardwortlaut Konsequenzen für die Genehmigungs- oder Rückweisungsempfehlung haben (Ziffer 22E ff.).

29B Bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen muss auf Gesetzes- oder Statutenverstösse in bestimmten Fällen gesondert hingewiesen werden (Ziffer 35A f.).

Sachverhalte, die das Prüfungsurteil nicht beeinflussen (Zusätze)

Sachverhalte, die den Abschluss beeinflussen

30 In bestimmten Fällen weicht der Bericht des Abschlussprüfers vom Standardwortlaut ab, indem ihm ein Absatz hinzugefügt wird, um einen Sachverhalt hervorzuheben, der den Abschluss beeinflusst und zu dem im Abschluss eingehendere Angaben enthalten sind. Ein solcher sogenannter Zusatz beeinflusst das Prüfungsurteil sowie die Genehmigungs- oder Rückweisungsempfehlung (Ziffer 22E ff.) nicht. Er wird deshalb nach dem fünften Absatz eingefügt, wobei üblicherweise festgehalten wird, dass es sich um keine Einschränkung des Prüfungsurteils handelt, z.B.:

"Ohne unser Prüfungsurteil einzuschränken, machen wir auf ..... aufmerksam ....."

30A Sachverhalte, die den Abschluss beeinflussen, sind:

- wesentliche Sachverhalte betreffend die Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit (Ziffer 31);
- andere wesentliche Unsicherheiten, deren Ausgang von zukünftigen Ereignissen abhängt (Ziffer 32 ff.).

31 **Der Abschlussprüfer muss vom Standardwortlaut des Berichts abweichen, indem er diesem einen Absatz hinzufügt, um einen wesentlichen Sachverhalt hervorzuheben, der die Fortführung der Unternehmenstätigkeit** ("going concern") **betrifft.** Er befolgt dabei *PS 570 Unternehmensfortführung (Going Concern) – Auswirkung auf die Abschlussprüfung*.

32 **Der Abschlussprüfer muss eine Abweichung vom Standardwortlaut des Berichts durch Hinzufügung eines Absatzes sodann in Betracht ziehen, wenn eine wesentliche Unsicherheit besteht** ("uncertainty"), **deren Ausgang von zukünftigen Ereignissen abhängt und die möglicherweise den Abschluss beeinflusst.** Eine Unsicherheit ist ein Sachverhalt, dessen Ausgang von zukünftigen Ereignissen abhängt, die das Unternehmen direkt weder herbeiführen noch verhindern kann und die den Abschluss beeinflussen können (z.B. Rechtsstreit – oder sich anbahnender Rechtsstreit – mit unsicherem Ausgang).

32A Wesentlich sind Unsicherheiten, wenn – einzeln oder zusammengenommen – ihr Ausgang den Abschluss so verändern kann, dass dies die wirtschaftlichen Entscheidungen von Adressaten beeinflussen kann.

32B Weil die Erlangung von Prüfungsnachweisen hier objektiv unmöglich ist, wird die Unsicherheit auch als "objektive Unüberprüfbarkeit" bezeichnet.

33 Beispiel für einen Zusatz im Bericht wegen einer wesentlichen Unsicherheit:

- "Nach unserer Beurteilung ..... [wie Ziffer 21].
  Ohne unser Prüfungsurteil einzuschränken, machen wir auf Anmerkung ..... im Anhang der Jahresrechnung aufmerksam, wo eine wesentliche Unsicherheit hinsichtlich eines Gerichtsverfahrens dargelegt ist. Der definitive Ausgang des Verfahrens ist derzeit völlig ungewiss, weshalb für möglicherweise resultierende Verpflichtungen keine Rückstellungen gebildet worden sind.

  [In diesem Beispiel ist der Rechtsstreit noch nicht so weit gediehen, dass bereits ein Rückstellungsbedarf besteht. Die Anmerkung im Anhang der Jahresrechnung könnte Folgendes beinhalten: "Die Gesellschaft ist Beklagte in einem Gerichtsverfahren, bei dem es um die behauptete Verletzung bestimmter Patentrechte sowie den Anspruch auf Lizenzgebühren und Schadenersatz geht. Die Gesellschaft hat eine fundierte Gegenklage eingereicht und es sind Anhörungen und Beweissicherungsmassnahmen im Gange. Der definitive Ausgang des Verfahrens ist derzeit völlig ungewiss."]

  Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften

  …….. ausgestaltetes internes Kontrollsystem für die Aufstellung der Jahresrechnung existiert.
  Ferner bestätigen wir, dass ….. [wie Ziffer 22 G]."

33A Beispiel für einen Zusatz im Bericht wegen wesentlicher Unsicherheit bezüglich der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit:

- "Nach unserer Beurteilung ..... [wie Ziffer 21].
  Ohne unser Prüfungsurteil einzuschränken, machen wir auf Anmerkung … im Anhang der Jahresrechnung aufmerksam, wo dargelegt ist, dass eine wesentliche Unsicherheit besteht, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit der ….AG zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwirft. Würde die Fähigkeit der … AG zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit verunmöglicht, müsste die Jahresrechnung auf der Basis von Veräusserungswerten erstellt werden. Damit entstünde zugleich begründete Besorgnis einer Überschuldung im Sinne von Art. 725 Abs. 2 OR, und es wären die entsprechenden Vorschriften zu befolgen.

  Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften

  …….. ausgestaltetes internes Kontrollsystem für die Aufstellung der Jahresrechnung existiert.

  Ferner bestätigen wir, dass ….. [wie Ziffer 22 G]."

- Weitere Beispiele für einen Zusatz betreffend die Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit ("going concern") s. *PS 570 Unternehmensfortführung (Going Concern).*

34 Die Hinzufügung eines Absatzes zur Hervorhebung einer wesentlichen Unsicherheit genügt gewöhnlich, um den einschlägigen Berichtspflichten des Abschlussprüfers nachzukommen. In Extremfällen, etwa einer Situation mit mehreren, je für sich wesentlichen Unsicherheiten, kann es der Abschlussprüfer für unmöglich halten, ein Prüfungsurteil abzugeben ("disclaimer of opinion"; Ziffer 38).

Sachverhalte, die den Abschluss nicht beeinflussen

35 Abgesehen von Zusätzen über Sachverhalte, die den Abschluss beeinflussen, kann es sein, dass vom Standardwortlaut abgewichen werden muss – wiederum durch Hinzufügung eines Absatzes nach dem fünften (gegebenenfalls achten; Ziffer 22E ff.) Absatz –, um über Sachverhalte zu berichten, die den Abschluss nicht beeinflussen:
"Wir machen darauf aufmerksam, dass ....."

Müssten z.B. andere Informationen in einem Dokument, das einen geprüften Abschluss enthält (z.B. Pro-Forma-Ausweise anderswo im Geschäftsbericht), geändert werden und verweigert das Unternehmen die Änderung, so zieht der Abschlussprüfer einen Zusatz im Bericht in Betracht, der diese – wesentliche – Inkonsistenz des Dokuments umschreibt (s. *PS 720 Andere Informationen in Dokumenten, die geprüfte Abschlüsse enthalten*). Sodann kann von einem Zusatz Gebrauch gemacht werden, um speziellen, über den Abschluss hinausgehenden Berichtspflichten des Abschlussprüfers nachzukommen.

35A Weitere denkbare Sachverhalte sind z.B.:

- nach dem Bilanzstichtag durchgeführte Sanierungsmassnahmen;
- Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, die im Abschluss nicht zu erfassen und auch nicht offen zu legen sind (s. *PS 560 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag*);
- Vorliegen eines Kapitalverlusts, einer Überschuldung oder einer Rangrücktrittsvereinbarung im Sinne von Art. 725 OR (s. *PS 290 Pflichten der gesetzlichen Revisionsstelle bei Kapitalverlust und Überschuldung*);
- mögliche Rechtsfolgen aufgrund von Art. 725 OR;
- Einschränkung des Prüfungsurteils im vorangegangenen Bericht;
- Beschränkung des Prüfungsumfangs (Ziffer 41 ff.), die zu keiner Einschränkung des Prüfungsurteils führt;
- andere Sachverhalte betreffend Planung und Durchführung der Prüfung (z.B. Arbeiten anderer Abschlussprüfer: s. *PS 600 Arbeiten eines anderen Wirtschaftsprüfers – Auswirkung auf die Abschlussprüfung; PS 510 Erstprüfungen – Eröffnungsbestände; PS 710 Vergleichsinformationen – Auswirkung auf die Abschlussprüfung*).

Hinweise auf Gesetzes- oder Statutenverstösse

35B Bei ordentlichen Revisionen nach Art. 727 OR hat die Revisionsstelle gemäss Art. 728c OR eine zweistufige Pflicht zur Meldung von festgestellten Verstössen gegen Normen ausserhalb der Rechnungslegung.

Stellt die Revisionsstelle Verstösse gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement fest, so meldet sie dies schriftlich dem Verwaltungsrat (Art. 728c Abs. 1 OR). Diese Meldung erfolgt in der Regel im umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat (Revisionsbericht nach Art. 728b Art. 1 OR).

Zudem informiert die Revisionsstelle die Generalversammlung über Verstösse gegen das Gesetz oder die Statuten, wenn diese wesentlich sind, oder wenn der Verwaltungsrat aufgrund der schriftlichen Meldung der Revisionsstelle keine angemessenen Massnahmen ergreift (Art. 728c Abs. 2 OR). Diesen Meldepflichten kommt die Revisionsstelle mittels eines Hinweises im zusammenfassenden Bericht an die Generalversammlung nach (Revisionsbericht nach Art. 728b Abs. 2 OR). Ein solcher Hinweis hat weder Einfluss auf das Prüfungsurteil noch auf die Empfehlung zur Genehmigung der Jahresrechnung (Ziffer 22E ff.) und wird anschliessend an den achten Absatz des Revisionsberichts angebracht.

Die Revisionsstelle einer GmbH (Art. 818 Abs. 1 OR) und einer Genossenschaft (Art. 906 Abs. 1 OR) hat sich an die Vorschriften des Aktienrechts zu halten.

Die Kontrollstelle einer Vorsorgeeinrichtung muss die bei der Durchführung der Prüfung festgestellten Verstösse gegen Gesetz, Verordnung, Weisungen oder Reglemente im Bericht festhalten (Art. 35 Abs. 3 BVV 2).

35C Während nach Art. 728a Abs. 1 Ziffer 1 OR zu prüfen ist, ob die Jahresrechnung und ggf. die Konzernrechnung den für die Rechnungslegung massgeblichen Normen (Gesetz, Statuten, Regelwerk) entsprechen, ist die Meldepflicht nach Art. 728c OR umfassenderer Natur. Sie kann beispielsweise Verstösse gegen gesetzliche Bestimmungen des Sozial-, Fiskalabgaberechts oder des Strafrechts umfassen. Die Revisionsstelle trifft jedoch ausserhalb des Rahmens ihrer

Prüfungspflichten nach Art. 728a Abs. 1 Ziffer 1 OR keinerlei Prüfungs- oder Nachforschungspflicht. Die Revisionsstelle ist sodann nicht angehalten, rechtlich unklare, kontroverse oder komplexe Fälle möglicher Verstösse gegen Normen ausserhalb der Rechnungslegung materiell zu beurteilen. Die Pflicht zur Meldung an die Generalversammlung muss sich daher auf wesentliche, eindeutige oder offensichtliche Verstösse beschränken. Auch zufällig aufgedeckte Rechtswidrigkeiten sind anzuzeigen.

35D Aus einem Revisionsbericht, der keinerlei Meldung über Verstösse gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement enthält, darf daher nicht auf die Gesetzeskonformität der Tätigkeit des Verwaltungsrats oder der Geschäftsleitung geschlossen werden.

35E Beispiele für Gesetzes- oder Statutenverstösse, die einen Hinweis im zusammenfassenden Bericht an die Generalversammlung erfordern:

- Fehlen einer konsolidierten Jahresrechnung (Art. 663e OR);
- Ausschüttung aus laufender Rechnung (Art. 675 Abs. 2 OR);
- verbotene Kapitalrückzahlung (Art. 680 Abs. 2 OR);
- fehlende Zwischenbilanz auf Basis von Fortführungs- und von Veräusserungswerten (Art. 725 OR);
- Generalversammlung nicht innerhalb von 6 Monaten nach Abschluss des Geschäftsjahres durchgeführt (Art. 699 Abs. 2 OR).

Sachverhalte, die das Prüfungsurteil beeinflussen

36 Liegt einer der beiden folgenden Umstände vor und ist die Auswirkung (bzw. mögliche Auswirkung) auf den Abschluss nach Einschätzung des Abschlussprüfers wesentlich, kann dieser kein uneingeschränktes Prüfungsurteil abgeben.

(a) Beschränkung(en) des Umfangs der Abschlussprüfung: Dieser Umstand führt entweder zu einem eingeschränkten Prüfungsurteil oder zur Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils.

(b) Meinungsverschiedenheit(en) mit der Unternehmensleitung bezüglich Fehlaussagen zufolge der Rechnungslegungsgrundsätze, der Methode ihrer Anwendung oder der Angaben im Abschluss: Dieser Umstand führt entweder zu einem eingeschränkten oder zu einem verneinenden Prüfungsurteil.

Diese beiden Umstände sind in Ziffer 41 bis 46 umfassender behandelt.

37 **Ein eingeschränktes Prüfungsurteil** ("qualified opinion") **muss der Abschlussprüfer abgeben, wenn eine Meinungsverschiedenheit mit der Unternehmensleitung bezüglich Fehlaussagen bzw. eine Beschränkung des Prüfungsumfangs vorliegt, jedoch deren Auswirkung bzw. mögliche Auswirkung das vom Abschluss vermittelte Gesamtbild nicht grundlegend verändert. Deshalb ist ein verneinendes Prüfungsurteil nicht angebracht bzw. ein Prüfungsurteil nicht unmöglich.**

37A Beispiel für ein eingeschränktes Prüfungsurteil mit Genehmigungsempfehlung:

"*Prüfungsurteil*
Zur Bewertung ist Folgendes zu bemerken: Die Vorräte enthalten unkurante Handelswaren, die nicht wertberichtigt worden sind. Hierdurch sind die Vorräte um rund CHF ..... überbewertet; entsprechend ist das Ergebnis zu günstig ausgewiesen.

Nach unserer Beurteilung entspricht die Jahresrechnung für das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr mit Ausnahme des im vorstehenden Absatz dargelegten Sachverhalts dem schweizerischen Gesetz und den Statuten.

Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften

…….. ausgestaltetes internes Kontrollsystem für die Aufstellung der Jahresrechnung existiert.
Ferner bestätigen wir, dass der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes dem schweizerischen Gesetz und den Statuten entspricht. Trotz der im Prüfungsurteil über die Jahresrechnung dargelegten Einschränkung empfehlen wir, die vorliegende Jahresrechnung zu genehmigen. Der Überbewertung stehen in mindestens gleicher Höhe stille Reserven im übrigen Umlaufvermögen gegenüber."

38 **Ein Prüfungsurteil ist für den Abschlussprüfer dann unmöglich** ("disclaimer of opinion"), **wenn eine Beschränkung des Prüfungsumfangs vorliegt und deren mögliche Auswirkung das vom Abschluss vermittelte Gesamtbild grundlegend verändert: Der Abschlussprüfer ist mangels hinreichender und angemessener Prüfungsnachweise nicht in der Lage, ein Prüfungsurteil über den Abschluss abzugeben.**

38A Wo die Abschlussprüfung gesetzlich vorgeschrieben ist, erfüllt der Abschlussprüfer die Vorgaben zum Bericht (Ziffer 1A), indem er an Stelle eines Prüfungsurteils die Unmöglichkeit einer Urteilsabgabe gemäss Ziffer 41 ff. erklärt und bei seiner Empfehlung an das zuständige Organ im Sinne von Ziffer 22E ff. verfährt.

39 **Ein verneinendes Prüfungsurteil** ("adverse opinion") **muss der Abschlussprüfer abgeben, wenn eine Meinungsverschiedenheit mit der Unternehmensleitung bezüglich Fehlaussagen vorliegt und deren Auswirkung das vom Abschluss vermittelte Gesamtbild grundlegend verändert: Der Abschlussprüfer kommt zum Schluss, eine Einschränkung des Prüfungsurteils bringe die irreführende oder unvollständige Natur des Abschlusses nicht angemessen zum Ausdruck.**

40 **Immer, wenn der Abschlussprüfer kein uneingeschränktes Prüfungsurteil abgibt, muss er die wesentlichen Gründe hierfür klar nennen. Sofern praktikabel, muss er zudem die (mögliche) Auswirkung auf den Abschluss quantifizieren.** Diese Informationen erscheinen üblicherweise in Form eines separaten Absatzes, der dem fünften Absatz (Prüfungsurteil bzw. Erklärung der Unmöglichkeit) vorangestellt wird (Ziffer 44, 46). Gegebenfalls kann dabei auf weitergehende Angaben im Anhang des Abschlusses verwiesen werden.

Umstände, in denen kein uneingeschränktes Prüfungsurteil abgegeben wird

Beschränkung des Prüfungsumfangs

41 Eine Beschränkung des Umfangs der Arbeiten wird dem Abschlussprüfer mitunter vom Unternehmen auferlegt (z.B. wenn er eine Prüfungshandlung nicht durchführen darf, die er für erforderlich hält). Geht eine Beschränkung schon in den Auftragsbedingungen (s. *PS 210 Auftragsbedingungen des Abschlussprüfers*) so weit, dass nach Auffassung des Abschlussprüfers ein Prüfungsurteil unmöglich sein wird, nimmt dieser den Auftrag gar nicht an (ausser, die Beschränkung ist ihm gesetzlich auferlegt).

41A Bei gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfungen ist eine derart weit reichende Beschränkung des Prüfungsauftrags unvereinbar mit dem gesetzlich umschriebenen Prüfungsziel. Eine Beschränkung des Prüfungsumfangs, die im Widerspruch zu den gesetzlichen Pflichten des Abschlussprüfers steht, ist unzulässig.

42 Eine Beschränkung des Prüfungsumfangs kann dem Abschlussprüfer sodann durch die Umstände auferlegt sein (z.B. wenn er so spät beauftragt wird, dass er bei der Inventur nicht anwesend sein kann). Sie kann sich auch ergeben, wenn die Buchführung nach Auffassung des Abschlussprüfers unzureichend ist oder er nicht in der Lage ist, eine Prüfungshandlung wie gewünscht durchzuführen. Unter diesen Umständen wird der Abschlussprüfer versuchen, alternative Prüfungshandlungen durchzuführen, um jene hinreichenden und angemessenen Prüfungsnachweise zu erlangen, die ein uneingeschränktes Prüfungsurteil rechtfertigen.

43 **Liegt eine Beschränkung des Prüfungsumfangs vor, welche eine Einschränkung des Prüfungsurteils oder die Erklärung der Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils erfordert, muss die Beschränkung im Bericht genannt werden. Zugleich müssen die möglichen Korrekturen des Abschlusses angegeben werden, welche der Abschlussprüfer für notwendig halten könnte, wenn die Beschränkung nicht vorläge.**

43A Ist die Abschlussprüfung gesetzlich vorgeschrieben und sieht sich der Abschlussprüfer zur Erklärung der Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils gezwungen, hat dies besondere Konsequenzen für seine Empfehlung an das zuständige Organ (Ziffer 22E ff.).

43B Die Beschränkung des Prüfungsumfangs wird auch als "subjektive Unüberprüfbarkeit" bezeichnet.

44 Beispiele für derartige Sachverhalte im Bericht:

- Beschränkung des Prüfungsumfangs — Eingeschränktes Urteil:
  "Als Revisionsstelle haben wir die beiliegende Jahresrechnung der ABC AG bestehend aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang, für das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr geprüft. Die Vorjahresangaben in der Jahresrechnung sind von einer anderen Revisionsstelle geprüft worden.

  [Vierter Absatz:] Mit Ausnahme des im nachstehenden Absatz dargelegten Sachverhalts erfolgte unsere Prüfung nach den Schweizer Prüfungsstandards ..... [weiter wie Ziffer 16].

Prüfungsurteil
[Absatz einfügen:] Wir waren bei der Inventur am 31. Dezember 20X1 nicht anwesend, weil wir das Mandat als Revisionsstelle zu jenem Zeitpunkt noch nicht innehatten. Wegen der Art der Buchführung lässt sich das mengenmässige Vorhandensein der aufgenommenen Bestände nicht mittels anderer Prüfungshandlungen nachvollziehen.
[Fünfter Absatz:] Nach unserer Beurteilung vermittelt die Jahresrechnung mit Ausnahme der möglichen Auswirkung des im vorstehenden Absatz dargelegten Sachverhalts ..... [weiter wie Ziffer 21]."

- Beschränkung des Prüfungsumfangs — Unmögliches Urteil:

"Als Revisionsstelle haben wir die beiliegende Jahresrechnung der ABC AG, bestehend aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang, für das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr zu prüfen. Die Vorjahresangaben in der Jahresrechnung sind von einer anderen Revisionsstelle geprüft worden.
[Vierten Absatz über Art und Umfang der Prüfertätigkeit weglassen oder den Umständen entsprechend ergänzen.]

Prüfungsurteil
[Absatz einfügen:] Wegen Beschränkungen des Umfangs unserer Arbeiten, welche uns die ABC AG auferlegt hat, waren wir nicht in der Lage, bei den Bestandesaufnahmen im Rahmen der Inventur anwesend zu sein sowie externe Bestätigungen zu den Forderungen einzuholen.
[Fünfter Absatz:] Wegen der möglichen Auswirkung des im vorstehenden Absatz dargelegten Sachverhalts sind wir nicht in der Lage, über die Jahresrechnung für das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr ein Prüfungsurteil abzugeben."

44A Liegt eine Beschränkung des Prüfungsumfangs vor und zugleich eine Meinungsverschiedenheit mit der Unternehmensleitung bezüglich falscher Angaben, deren Auswirkung das vom Abschluss vermittelte Gesamtbild grundlegend verändert (sodass ein eingeschränktes Prüfungsurteil auch ohne Beschränkung des Prüfungsumfangs nicht angemessen wäre), verfährt der Abschlussprüfer nach Ziffer 45 ff.

Meinungsverschiedenheit mit der Unternehmensleitung

45 Über die Rechnungslegungsgrundsätze, die Methode ihrer Anwendung oder die Angaben im Abschluss kann es zu Meinungsverschiedenheiten des Abschlussprüfers mit der Unternehmensleitung kommen. **Sind solche Meinungsverschiedenheiten für den Abschluss wesentlich, muss der Abschlussprüfer entweder ein eingeschränktes oder ein verneinendes Prüfungsurteil abgeben.**

45A Eine Meinungsverschiedenheit ist für den Abschluss wesentlich, wenn der Abschluss eine wesentliche falsche Angabe zufolge der Rechnungslegungsgrundsätze, der Methode ihrer Anwendung oder der Angaben im Abschluss enthält und die Unternehmensleitung diese Meinung des Abschlussprüfers nicht teilt.

45B Sind über den Abschluss hinaus weitere Prüfungsgegenstände vorgeschrieben (z.B. Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes) und entsprechen diese nicht den gesetzlichen, statutarischen oder/und vertraglichen Vorschriften, so berichtet der Abschlussprüfer darüber sinngemäss wie über eine wesentliche falsche Angabe des Abschlusses.

45C Muss der Abschlussprüfer ein verneinendes Prüfungsurteil abgeben, verwendet er eine Formulierung wie:
"Nach unserer Beurteilung .....

• Bei der Jahresrechnung einer AG:	entspricht die Jahresrechnung für das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr wegen der Auswirkung des im vorstehenden Absatz dargelegten Sachverhalts nicht dem schweizerischen Gesetz und den Statuten."
• Bei der Jahresrechnung einer AG, deren Ziel die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes im Sinne von Ziffer 17A ist:	vermittelt die Jahresrechnung für das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr wegen der Auswirkung des im vorstehenden Absatz dargelegten Sachverhalts kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit [IFRS, Swiss GAAP FER, Kern-FER, US GAAP oder anderem true and fair view Regelwerk]. "
• Bei der konsolidierten Jahresrechnung (Konzernrechnung) einer AG sowie bei Abschlüssen anderer Rechtsformen:	[Sinngemäss wie bei der Jahresrechnung einer AG]
• Bei nicht gesetzlich vorgeschriebenen Abschlüssen, deren Ziel die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes im Sinne von Ziffer 17A ist:	vermittelt [Bezeichnung des Abschlusses; Ziffer 8A] für das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr wegen der Auswirkung des im vorstehenden Absatz dargelegten Sachverhalts kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit [IFRS[*], Swiss GAAP FER, Kern-FER, US GAAP oder anderem true and fair view Regelwerk]." [*im Falle von Zwischenabschlüssen: "in Übereinstimmung mit IAS 34"]
• Bei nicht gesetzlich vorgeschriebenen Abschlüssen ohne dieses Ziel:	entspricht [Bezeichnung des Abschlusses; Ziffer 8A] für das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr nicht den angegebenen Regeln der Rechnungslegung [oder sinngemäss]."

Die Formulierung ist anzupassen, wenn sich das verneinende Prüfungsurteil lediglich auf einzelne Prüfungsgegenstände bezieht, wenn nicht den Statuten, wohl aber dem Gesetz entsprochen wird usw.

46 Beispiele für derartige Sachverhalte im Bericht:

- Meinungsverschiedenheit – falsch angewandte Bewertungsmethode – eingeschränktes Urteil:

  "Als Revisionsstelle haben wir die beiliegende Jahresrechnung ..... [wie Ziffer 11]. Eine Prüfung beinhaltet die Durchführung ..... [wie Ziffer 16].

  Prüfungsurteil
  [Absatz einfügen:] Wie im Anhang der Jahresrechnung (Anmerkung .....) dargelegt, werden die Sachanlagen nicht planmässig abgeschrieben. Dies widerspricht IAS 16. Für das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr müssten die Abschreibungen bei linearer Abschreibungsmethode sowie Abschreibungssätzen von 5% für das Gebäude und 20% für die Einrichtungen ..... betragen. Entsprechend wäre der Wert der Sachanlagen um kumulierte Abschreibungen von ..... herabzusetzen sowie der Jahresverlust um ..... und der Verlustvortrag um ..... zu erhöhen.

  [Fünfter Absatz:] Nach unserer Beurteilung vermittelt die Jahresrechnung mit Ausnahme des im vorstehenden Absatz dargelegten Sachverhalts ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit den International Financial Reporting Standards (IFRS). Mit dieser Ausnahme entspricht die Jahresrechnung für das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr dem schweizerischen Gesetz und den Statuten.

  Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften

  …. ausgestaltetes internes Kontrollsystem für die Aufstellung der Jahresrechnung existiert.
  Ferner bestätigen wir, dass der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes dem schweizerischen Gesetz und den Statuten entspricht. Trotz der im Prüfungsurteil über die Jahresrechnung dargelegten Einschränkung empfehlen wir, die vorliegende Jahresrechnung zu genehmigen."

- Meinungsverschiedenheit – fehlende Offenlegung – eingeschränktes Urteil:

  "Als Revisionsstelle haben wir die beiliegende Jahresrechnung ..... [wie Ziffer 11]. Unsere Prüfung beinhaltet die Durchführung ..... [wie Ziffer 16].

  Prüfungsurteil
  [Absatz einfügen:] Am 15. Januar 20X2 nahm die Gesellschaft Fremdmittel für die Finanzierung des Fabrikneubaus auf. Die Kreditbedingungen sind trotz weitreichender Anforderungen an die Performance der Gesellschaft nicht im Anhang der Jahresrechnung angegeben. Dies widerspricht .....

  [Fünfter Absatz:] Nach unserer Beurteilung vermittelt die Jahresrechnung mit Ausnahme des im vorstehenden Absatz dargelegten Sachverhalts ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage in Übereinstimmung mit den International Financial Reporting Standards (IFRS). Mit dieser Ausnahme entspricht die Jahresrechnung für das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr dem schweizerischen Gesetz und den Statuten.

Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften

…….. ausgestaltetes internes Kontrollsystem für die Aufstellung der Jahresrechnung existiert .
Ferner bestätigen wir, dass der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes dem schweizerischen Gesetz und den Statuten entspricht. Trotz des im Prüfungsurteil über die Jahresrechnung dargelegten Sachverhalts empfehlen wir, die vorliegende Jahresrechnung zu genehmigen."

- Meinungsverschiedenheit – fehlende Offenlegung (auch nach Gesetz) – verneinendes Urteil:

"Als Revisionsstelle haben wir die beiliegende Jahresrechnung ..... [wie Ziffer 11].
Eine Prüfung beinhaltet die Durchführung ..... [wie Ziffer 16].

Prüfungsurteil
[Absatz einfügen:] Infolge Belangung aus einer Bürgschaft zugunsten der im Berichtsjahr in Liquiditätsschwierigkeiten geratenen XY AG ist mit einer Zahlungsverpflichtung von rund … CHF zu rechnen. Hierfür wurde keine Rückstellung gebildet. Entsprechend ist die Vermögens- und Ertragslage zu günstig dargestellt. Bei Bildung der Rückstellung wäre die beantragte Gewinnausschüttung nicht möglich.

[Fünfter Absatz:] Nach unserer Beurteilung entspricht die Jahresrechnung für das am ..... [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr wegen der Auswirkung des im vorstehenden Absatz dargelegten Sachverhalts nicht dem schweizerischen Gesetz und den Statuten [gemäss Ziffer 21].

Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften

…….. ausgestaltetes internes Kontrollsystem für die Aufstellung der Jahresrechnung existiert.
Ferner halten wir fest, dass der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes wegen der Auswirkung des im Prüfungsurteil über die Jahresrechnung dargelegten Sachverhalts nicht dem schweizerischen Gesetz und den Statuten entspricht. Wegen des im Prüfungsurteil über die Jahresrechnung dargelegten Sachverhalts empfehlen wir, die vorliegende Jahresrechnung an den Verwaltungsrat zurückzuweisen."

46A Vermittelt ein gesetzlich vorgeschriebener Abschluss, dessen Ziel ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne von Ziffer 17A ist, nach Auffassung des Abschlussprüfers nicht dieses Bild, so muss der Abschlussprüfer beurteilen, ob er zugleich auch die Übereinstimmung des Abschlusses mit den gesetzlichen Vorschriften verneinen muss:

- Einerseits kann die Fehlaussage, wonach der Abschluss jenes Bild vermittelt, so irreführend sein, dass dies mit einem uneingeschränkten Prüfungsurteil bezüglich der gesetzlichen Vorschriften nicht angemessen zum Ausdruck käme. Z.B. ist das Fehlen einer Segmentberichterstattung nach IFRS 8 unter Umständen nicht derart irreführend.
- Andererseits kann die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes im Sinne von Ziffer 17A ein gesetzliches Erfordernis sein. Z.B. liegt, wenn kein solches Bild vermittelt wird, ein Verstoss gegen das *Kotierungsreglement* der SIX Swiss Exchange vor, welches Teil der Börsengesetzgebung ist.

Inkrafttreten

47A Ziffer 47 von *ISA 700 The Auditor's Report on Financial Statements* entfällt, da sie durch den Vorspann dieses PS ersetzt wird.

Anhang 1: Bericht der Revisionsstelle zur Jahresrechnung einer AG – Normalwortlaut

Bericht der Revisionsstelle zur Jahresrechnung an die Generalversammlung der ABC AG, [Domizil]

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

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

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

Eine Prüfung beinhaltet die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen für die in der Jahresrechnung enthaltenen Wertansätze und sonstigen Angaben. Die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemässen Ermessen des Prüfers. Dies schliesst eine Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben in der Jahresrechnung als Folge von Verstössen oder Irrtümern ein. Bei der Beurteilung dieser Risiken berücksichtigt der Prüfer das interne Kontrollsystem, soweit es für die Aufstellung der Jahresrechnung von Bedeutung ist, um die den Umständen entsprechenden Prüfungshandlungen festzulegen, nicht aber um ein Prüfungsurteil über die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems abzugeben. Die Prüfung umfasst zudem die Beurteilung der Angemessenheit der angewandten Rechnungslegungsmethoden, der Plausibilität der vorgenommenen Schätzungen sowie eine Würdigung der Gesamtdarstellung der Jahresrechnung. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise eine ausreichende und angemessene Grundlage für unser Prüfungsurteil bilden.

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

Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften

Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen an die Zulassung gemäss Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) und die Unabhängigkeit[1] (Art. 728 OR und Art. 11 RAG[2]) erfüllen und keine mit unserer Unabhängigkeit nicht vereinbare Sachverhalte vorliegen.

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

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

[Unterschrift der Revisionsstelle]

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

[Datum]
[Adresse der Revisionsstelle]

[1] Das Revisionsunternehmen und das geprüfte Unternehmen tragen gleichermassen die Verantwortung dafür, dass die Unabhängigkeit der Revisionsstelle gegenüber dem Prüfkunden gewahrt bleibt. Das Revisionsunternehmen ist verpflichtet, Umstände und Beziehungen zu identifizieren und zu bewerten, die Gefährdungen für die Unabhängigkeit darstellen könnten (independence in appearance), und, falls diese nicht offensichtlich unbedeutend sind, geeignete Schutzvorkehrungen zu treffen, die diese Gefährdung beseitigen oder sie auf ein akzeptables Mass reduzieren. Solche Umstände und Beziehungen sowie die getroffenen Schutzvorkehrungen sind im Revisionsbericht an die Generalversammlung offenzulegen.

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

Anhang 2: Bericht der Revisionsstelle zur Konzernrechnung einer AG – Normalwortlaut

Bericht der Revisionsstelle zur Konzernrechnung an die Generalversammlung der ABC AG, [Domizil]

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

Verantwortung des Verwaltungsrates
Der Verwaltungsrat ist für die Aufstellung der Konzernrechnung in Übereinstimmung mit [IFRS, Swiss GAAP FER, Kern-FER, US GAAP oder anderem true and fair view Regelwerk] und den gesetzlichen Vorschriften verantwortlich. Diese Verantwortung beinhaltet die Ausgestaltung, Implementierung und Aufrechterhaltung eines internen Kontrollsystems mit Bezug auf die Aufstellung einer Konzernrechnung, die frei von wesentlichen falschen Angaben als Folge von Verstössen oder Irrtümern ist. Darüber hinaus ist der Verwaltungsrat für die Auswahl und die Anwendung sachgemässer Rechnungslegungsmethoden sowie die Vornahme angemessener Schätzungen verantwortlich.

Verantwortung der Revisionsstelle
Unsere Verantwortung ist es, aufgrund unserer Prüfung ein Prüfungsurteil über die Konzernrechnung abzugeben. Wir haben unsere Prüfung in Übereinstimmung mit dem schweizerischen Gesetz und den Schweizer Prüfungsstandards [sowie den International Standards on Auditing oder US GAAS] vorgenommen. Nach diesen Standards haben wir die Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass wir hinreichende Sicherheit gewinnen, ob die Konzernrechnung frei von wesentlichen falschen Angaben ist.

Eine Prüfung beinhaltet die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen für die in der Konzernrechnung enthaltenen Wertansätze und sonstigen Angaben. Die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemässen Ermessen des Prüfers. Dies schliesst eine Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben in der Konzernrechnung als Folge von Verstössen oder Irrtümern ein. Bei der Beurteilung dieser Risiken berücksichtigt der Prüfer das interne Kontrollsystem, soweit es für die Aufstellung der Konzernrechnung von Bedeutung ist, um die den Umständen entsprechenden Prüfungshandlungen festzulegen, nicht aber um ein Prüfungsurteil über die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems abzugeben. Die Prüfung umfasst zudem die Beurteilung der Angemessenheit der angewandten Rechnungslegungsmethoden, der Plausibilität der vorgenommenen Schätzungen sowie eine Würdigung der Gesamtdarstellung der Konzernrechnung. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise eine ausreichende und angemessene Grundlage für unser Prüfungsurteil bilden.

Prüfungsurteil
Nach unserer Beurteilung vermittelt die Konzernrechnung für das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage in Übereinstimmung mit [IFRS, Swiss GAAP FER, Kern-FER, US GAAP oder anderem true and fair view Regelwerk] und entspricht dem schweizerischen Gesetz.

Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften

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

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

Wir empfehlen, die vorliegende Konzernrechnung zu genehmigen.

[Unterschrift der Revisionsstelle]

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

[Datum]
[Adresse der Revisionsstelle]

Anmerkung:
Die Bezeichnung der Bestandteile der Jahresrechnung ist den Umständen entsprechend anzupassen.

Anhang 3: Bericht des Wirtschaftsprüfers (freiwillige Prüfung)

Bericht des Wirtschaftsprüfers (alternativ Abschlussprüfer) an das Management (ev. Verwaltungsrat) zur Jahresrechnung der ABC AG in [Domizil]

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

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

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

Eine Prüfung beinhaltet die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen für die in der Jahresrechnung enthaltenen Wertansätze und sonstigen Angaben. Die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemässen Ermessen des Prüfers. Dies schliesst eine Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben in der Jahresrechnung als Folge von Verstössen oder Irrtümern ein. Bei der Beurteilung dieser Risiken berücksichtigt der Prüfer das interne Kontrollsystem, soweit es für die Aufstellung der Jahresrechnung von Bedeutung ist, um die den Umständen entsprechenden Prüfungshandlungen festzulegen, nicht aber um ein Prüfungsurteil über die Existenz und Wirksamkeit des internen Kontrollsystems abzugeben. Die Prüfung umfasst zudem die Beurteilung der Angemessenheit der angewandten Rechnungslegungsmethoden, der Plausibilität der vorgenommenen Schätzungen sowie eine Würdigung der Gesamtdarstellung der Jahresrechnung. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise eine ausreichende und angemessene Grundlage für unser Prüfungsurteil bilden.

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

[Unterschrift des Wirtschaftsprüfers]

[Datum]

[Adresse des Wirtschaftsprüfers]

Schweizer Prüfungsstandard: Vergleichsinformationen (PS 710)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen zu den Pflichten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit Vergleichsinformationen.	1
Der PS nennt zwei unterschiedliche Konzepte von Vergleichsinformationen (Vergleichszahlen und Vergleichsabschluss), behandelt aber nur das hierzulande gebräuchliche Konzept der Vergleichszahlen.	3-4A Anhang 1
→ Definitionen „Vergleichszahlen“ und „Vergleichsabschluss“	3
Vergleichszahlen	
Pflichten des Abschlussprüfers	
Der Abschlussprüfer muss Prüfungsnachweise darüber erlangen, dass die Vergleichszahlen der anzuwendenden Rechnungslegungsnorm entsprechen. Dabei ist der Umfang von Prüfungshandlungen für Vergleichszahlen wesentlich geringer als für die Zahlen der Berichtsperiode.	6
→ Vorgehen zur Sicherstellung, dass die Vergleichszahlen korrekt zustande gekommen und gegliedert sind	6
→ Vorgehen, falls der Abschluss der Vorperiode von einem anderen Prüfer oder nicht geprüft wurde	7, 8
Stösst der Abschlussprüfer auf eine mögliche Fehlaussage in den Vergleichszahlen, nimmt er zusätzliche Prüfungshandlungen vor.	9
Bericht	
Der Abschlussprüfer nimmt im Bericht normalerweise nicht Bezug auf die Vergleichszahlen; nur unter bestimmten Umständen ist ein Bezug angezeigt, namentlich bei	10, 11
→ Abweichungen vom Standardwortlaut im Bericht der Vorperiode Beispiele dazu	12, 13 Anhang 2
→ Fehlaussagen, die sich auf den Abschluss der Vorperiode auswirken → Vorgehen, wenn Vergleichszahlen in einem vom zuständigen Organ bereits genehmigten Abschluss angepasst werden	Bsp. A, B 14-16 16A

Neuer Abschlussprüfer - Zusätzliche Anforderungen	
Will der neue Abschlussprüfer in seinem Bericht Bezug nehmen auf den Bericht des Vorgängers über die Vergleichszahlen, sind bestimmte Angaben (Aufzählung in Ziffer 17) erforderlich	17, Anhang 2, Beispiel C
Abschluss der Vorperiode ungeprüft	
Ist der Abschluss der Vorperiode ungeprüft, muss der Abschlussprüfer dies zu den Vergleichszahlen vermerken. Zu den Eröffnungsbeständen der Berichtsperiode sind in diesem Fall angemessene Prüfungshandlungen vorzunehmen.	18 PS 510
Stellt der Abschlussprüfer in den Vergleichszahlen eine wesentliche Fehlaussage fest, verlangt er eine Korrektur. Wird diese verweigert, muss vom Standardwortlaut abgewichen werden.	19

Schweizer Prüfungsstandard: Vergleichsinformationen (PS 710)

Einleitung 381
Vergleichszahlen 382
Vergleichsabschlüsse 385
Anhang 1: Konzepte der Darstellung von Vergleichsinformationen 386
2: Beispiele von Berichten des Abschlussprüfers 387

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISA 710 Comparatives* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zu den Pflichten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit Vergleichsinformationen (namentlich den Vorjahreszahlen). Nicht Gegenstand dieses PS ist die Bekanntgabe zusammengefasster Abschlüsse oder anderer Informationen im selben Dokument wie der geprüfte Abschluss (s. *PS 720 Andere Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten*; *PS 800 Berichte über Spezialprüfungen*).

2 **Der Abschlussprüfer muss beurteilen, ob die Vergleichsinformationen in allen wesentlichen Punkten den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen des geprüften Abschlusses** (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*) **entsprechen.**

3 Zwischen den Rechnungslegungsnormen – insbesondere denen verschiedener Länder – bestehen hinsichtlich der Darstellung von Vergleichsinformationen Unterschiede. Z.B. können Rechnungslegungsnormen verlangen, dass die Vergleichsinformationen betragsmässige (Bilanz-, Erfolgs-, Geldflussposten) sowie andere Angaben jeweils für mehr als eine Periode beinhalten. Die Konzepte der Darstellung verstehen sich in diesem PS folgendermassen:

(a) Um "Vergleichszahlen" (Ziffer 6 ff.) handelt es sich, wenn die betragsmässigen und anderen Angaben für die Vorperiode einen Bestandteil des Abschlusses der Berichtsperiode bilden und in Verbindung mit den betragsmässigen und anderen Angaben für die Berichtsperiode (im Folgenden: "Zahlen der Berichtsperiode") gelesen werden sollen. Die Vergleichszahlen stellen für sich allein keinen integralen Abschluss dar, sondern sind integra-

ler Teil des Abschlusses der Berichtsperiode und nur in Verbindung mit den Zahlen der Berichtsperiode zu lesen.

(b) Um einen "Vergleichsabschluss" handelt es sich, wenn die betragsmässigen und anderen Angaben für die Vorperiode einen Vergleich mit dem Abschluss der Vorperiode bezwecken, indessen keinen Bestandteil des Abschlusses der Berichtsperiode bilden.

Zur Erläuterung dieser beiden Konzepte s. *Anhang 1*.

4 Vergleichsinformationen werden in Übereinstimmung mit den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*) dargestellt. Beim Bericht des Abschlussprüfers (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*) besteht der wesentliche Unterschied darin, dass:

(a) die Vergleichszahlen auch geprüft sind, wenn der Bericht nur auf den Abschluss der Berichtsperiode Bezug nimmt, wogegen

(b) Vergleichsabschlüsse nur geprüft sind, wenn der Bericht auf jede einzelne Periode Bezug nimmt, für die ein Abschluss vorliegt.

4A Den gesetzlichen Vorschriften und gebräuchlichen Regelwerken der Rechnungslegung hierzulande liegt das Konzept in Ziffer 3 (a) zugrunde. Ziffer 20 ff. von *ISA 710 Comparatives* entfallen aus diesem Grund. Sehen die anzuwendenden Rechnungslegungsnormen (z.B. Standards und/oder gesetzliche Vorschriften eines anderen Landes; s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*) gleichwohl das Konzept in Ziffer 3 (b) vor, ist auf ISA 710, Ziffer 20 ff., abzustellen.

5A Ziffer 5 von *ISA 710 Comparatives* entfällt aus dem in Ziffer 4A genannten Grund.

Vergleichszahlen

Pflichten des Abschlussprüfers

6 **Der Abschlussprüfer muss hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise darüber erlangen, dass die Vergleichszahlen den Anforderungen der anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entsprechen.** Der Umfang von Prüfungshandlungen ist bezüglich der Vergleichszahlen wesentlich geringer als bezüglich der Zahlen der Berichtsperiode. Gewöhnlich beschränkt er sich darauf, sicherzustellen, dass die Vergleichszahlen korrekt zustande gekommen und gegliedert sind. Hierzu gehört, dass der Prüfer beurteilt, ob:

(a) die Rechnungslegungsgrundsätze für die Vergleichszahlen mit denen der Berichtsperiode übereinstimmen oder – wenn nicht – die erforderlichen Anpassungen und/oder Angaben im Abschluss gemacht worden sind sowie

(a) die Vergleichszahlen mit den in der Vorperiode gemachten betragsmässigen und anderen Angaben übereinstimmen oder – wenn nicht – die erforderlichen Anpassungen und/oder Angaben im Abschluss gemacht worden sind.

7 Wurde der Abschluss der Vorperiode von einem anderen Abschlussprüfer geprüft, beurteilt der neue Abschlussprüfer, ob die Vergleichszahlen den Bedingungen von Ziffer 6 entsprechen. Zudem befolgt er *PS 510 Erstprüfungen – Eröffnungsbestände*.

8 Wurde der Abschluss der Vorperiode nicht geprüft, beurteilt der neue Abschlussprüfer dennoch, ob die Vergleichszahlen den Bedingungen von Ziffer 6 entsprechen. Zudem befolgt er *PS 510 Erstprüfungen – Eröffnungsbestände*.

9 Stösst der Abschlussprüfer anlässlich der Prüfung der Berichtsperiode auf eine mögliche wesentliche Fehlaussage in den Vergleichszahlen, nimmt er den Umständen entsprechende zusätzliche Prüfungshandlungen vor.

Bericht

10 **Der Abschlussprüfer darf auf die Vergleichszahlen im Bericht** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*) **nicht speziell Bezug nehmen: Sein Urteil bezieht sich auf den Abschluss der Berichtsperiode im Ganzen (einschliesslich der Vergleichszahlen).**

11 Der Bericht des Abschlussprüfers nimmt auf die Vergleichszahlen nur unter den Umständen gemäss Ziffer 12, 13, 15 (b) und 16-19 Bezug.

12 **Wurde im Bericht über den Abschluss der Vorperiode vom Standardwortlaut abgewichen (eingeschränktes, unmögliches oder verneinendes Prüfungsurteil), besteht der Grund für diese Abweichung:**

(a) **immer noch und veranlasst er zu einer Abweichung betreffend die Zahlen der Berichtsperiode, so muss auch betreffend die Vergleichszahlen vom Standardwortlaut abgewichen werden;**

(b) **immer noch, veranlasst er aber nicht zu einer Abweichung betreffend die Zahlen der Berichtsperiode, so muss (nur) betreffend die Vergleichszahlen vom Standardwortlaut abgewichen werden.**

12A S. *Anhang 2, Beispiele A* und *B*.

13 Wurde im Bericht über den Abschluss der Vorperiode vom Standardwortlaut abgewichen (eingeschränktes, unmögliches oder verneinendes Prüfungsurteil) und ist der Sachverhalt, der dafür Anlass gab, abgeklärt und im Abschluss ordnungsgemäss behandelt, so nimmt der Bericht üblicherweise nicht auf die Abweichung im vorangegangenen Bericht Bezug. Ist der Sachverhalt für die Berichtsperiode wesentlich, kann aber der Abschlussprüfer einen Zusatz einfügen, welcher den Sachverhalt behandelt.

14 Anlässlich der Prüfung der Berichtsperiode kann der Abschlussprüfer in Ausnahmefällen auf eine wesentliche Fehlaussage stossen, die sich auf den Abschluss der Vorperiode auswirkt, über welchen ein uneingeschränktes Prüfungsurteil abgegeben worden ist.

15 **In solchen Fällen muss der Abschlussprüfer *PS 560 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag* befolgen.**

(a) **Wurde der Abschluss der Vorperiode geändert und – mitsamt einem neuen Bericht des Abschlussprüfers – erneut bekannt gegeben, muss er sich vergewissern, dass die Vergleichszahlen mit dem geänderten Abschluss übereinstimmen; bzw.**

(b) **wurde der Abschluss der Vorperiode nicht geändert und erneut bekannt gegeben und wurden die erforderlichen Anpassungen der Vergleichszahlen und/oder Angaben im Abschluss ebenfalls nicht gemacht, muss der Abschlussprüfer im Bericht über den Abschluss der Berichtsperiode betreffend die darin enthaltenen Vergleichszahlen vom Standardwortlaut abweichen.**

16 Wurde in den genannten Fällen (Ziffer 14 f.) der Abschluss der Vorperiode nicht geändert und vom Abschlussprüfer kein neuer Bericht abgegeben, wurden aber die erforderlichen Anpassungen der Vergleichszahlen und/oder Angaben im Abschluss der Berichtsperiode gemacht, kann der Abschlussprüfer im Bericht einen Zusatz (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*) einfügen, welcher den Sachverhalt darlegt und auf die entsprechenden Angaben im Abschluss verweist. Dabei berücksichtigt der Abschlussprüfer *PS 560 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag*.

16A Wo die Abschlussprüfung gesetzlich oder statutarisch vorgeschrieben ist, richtet sich der Bericht an das für die Genehmigung des Abschlusses zuständige Organ (z.B. die Generalversammlung einer AG). Eine Änderung des Abschlusses der Vorperiode gemäss Ziffer 15 (a) wäre hier vom zuständigen Organ zu genehmigen und der neue Bericht des Abschlussprüfers müsste die entsprechende Empfehlung enthalten. Aus praktischen Gründen werden statt dessen – im Sinne von Ziffer 16 – üblicherweise die Vergleichszahlen angepasst und diese Anpassungen im Abschluss angegeben oder es wird auf Anpassung der Vergleichszahlen verzichtet und die Auswirkung dieses Verzichts (z.B. auf das Jahresergebnis) im Abschluss angegeben.

- Wurde so vorgegangen, fügt der Prüfer im Bericht einen Zusatz ein, z.B. im Bericht über die Jahresrechnung einer AG wie folgt:
  "Ohne unser Prüfungsurteil einzuschränken, machen wir auf Anmerkung ..... im Anhang der Jahresrechnung aufmerksam. Danach mussten die Vergleichszahlen angepasst werden, weil festgestellt wurde, dass unkurante Handelswaren im Vorjahr nicht wertberichtigt worden sind. Die Auswirkung ist in Anmerkung ..... dargelegt."
- Entspricht das Vorgehen den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen nicht (z.B. Verstoss gegen Art. 662a Abs. 3 OR), muss der Abschlussprüfer ein eingeschränktes oder ein verneinendes Prüfungsurteil abgeben.

16B Bei unwesentlichen Darstellungsfehlern im Abschluss der Vorperiode entfällt das Vorgehen nach Ziffer 15 ff.

Neuer Abschlussprüfer – Zusätzliche Anforderungen

Abschluss der Vorperiode von anderem Abschlussprüfer geprüft

17 **Will der (neue) Abschlussprüfer in seinem Bericht Bezug nehmen auf den Bericht des Vorgängers über die Vergleichszahlen, so muss er Folgendes angeben:**

(a) **Umstand, dass der Abschluss der Vorperiode von einem anderen Abschlussprüfer geprüft wurde;**

(b) **Art des Berichts des Vorgängers und – gegebenenfalls – die Gründe, weshalb dieser vom Standardwortlaut abgewichen ist; sowie**

(c) **Datum jenes Berichts.**

17A S. *Anhang 2, Beispiel C*.

Abschluss der Vorperiode ungeprüft

18 **Ist der Abschluss der Vorperiode ungeprüft, muss der (neue) Abschlussprüfer in seinem Bericht angeben, dass die Vergleichszahlen ungeprüft sind.** Das befreit ihn allerdings nicht davon, die Eröffnungsbestände der Berichtsperiode angemessenen Prüfungshandlungen zu unterziehen (s. *PS 510 Erstprüfungen – Eröffnungsbestände*). Im Abschluss ist eine klare Angabe, dass die Vergleichszahlen ungeprüft sind, empfehlenswert.

19 **Stellt der (neue) Abschlussprüfer fest, dass die Vergleichszahlen eine wesentliche Fehlaussage enthalten, ersucht er die Unternehmensleitung, diese zu korrigieren. Verweigert sie die Korrektur, muss vom Standardwortlaut entsprechend abgewichen werden.**

Vergleichsabschlüsse

20A Ziffer 20 ff. von *ISA 710 Comparatives* entfallen aus dem in Ziffer 4A genannten Grund.

Anhang 1: Konzepte der Darstellung von Vergleichsinformationen

1 Vergleichsinformationen über eine (oder mehr) Vorperiode(n) vermitteln den Adressaten des Abschlusses die notwendigen Informationen, um Trends und Veränderungen zu erkennen, die das Unternehmen über einen gewissen Zeitraum beeinflussen.

2 Vergleichbarkeit ("comparability") und Stetigkeit ("consistency") sind anzustrebende Qualitäten von Finanzinformationen (s. IASB-Rahmenkonzept Ziffer 39 ff.; IAS 1.27 f.; Art. 662a Abs. 2 Ziffer 5 OR). "Vergleichbarkeit" im weitesten Sinne ist die Qualität, bestimmte Merkmale gemeinsam zu haben; der "Vergleich" besteht normalerweise in einer (quantitativen) Schätzung dieser Merkmale. "Stetigkeit" ist eine Qualität des Verhältnisses zwischen zwei buchhalterischen Zahlen. Die Stetigkeit (z.B. hinsichtlich der Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen von Periode zu Periode, hinsichtlich der Dauer der Berichtsperiode usw.) ist eine Voraussetzung für echte Vergleichbarkeit.

3 Zur Darstellung von Vergleichsinformationen im Abschluss ("comparatives") bestehen zwei generelle Konzepte: Vergleichszahlen ("corresponding figures") und Vergleichsabschlüsse ("comparative financial statements").

4 Nach dem erstgenannten Konzept sind die "Vergleichszahlen" für die Vorperiode(n) ein integraler Teil des Abschlusses der Berichtsperiode und müssen in Verbindung mit den betragsmässigen und anderen Angaben für die Berichtsperiode gelesen werden. Der Detaillierungsgrad der (betragsmässigen und anderen) Vergleichsangaben wird in erster Linie durch deren Relevanz in Bezug auf die Zahlen der Berichtsperiode bestimmt.

5 Nach dem zweitgenannten Konzept gilt der "Vergleichsabschluss" einer (oder mehrerer) Vorperiode(n) als eigenständiger Abschluss. Sein Informationsgehalt – eingeschlossen alle Beträge und anderen Angaben im Abschluss, in Fussnoten, in erläuternden Anmerkungen – entspricht deshalb in etwa jenem des Abschlusses der Berichtsperiode.

5A Den gesetzlichen Vorschriften und gebräuchlichen Regelwerken der Rechnungslegung hierzulande liegt das erstgenannte Konzept zugrunde.

2: Beispiele von Berichten des Abschlussprüfers

A Vergleichszahlen (Fall gemäss Ziffer 12 (a))

Bericht der Revisionsstelle zur Jahresrechnung an die Generalversammlung der ABC AG, [Domizil]

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

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

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

Eine Prüfung beinhaltet die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen für die in der Jahresrechnung enthaltenen Wertansätze und sonstigen Angaben. Die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemässen Ermessen des Prüfers. Dies schliesst eine Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben in der Jahresrechnung als Folge von Verstössen oder Irrtümern ein. Bei der Beurteilung dieser Risiken berücksichtigt der Prüfer das interne Kontrollsystem, soweit es für die Aufstellung der Jahresrechnung von Bedeutung ist, um die den Umständen entsprechenden Prüfungshandlungen festzulegen, nicht aber um ein Prüfungsurteil über die Wirksamkeit des internen Kontrollsystems abzugeben. Die Prüfung umfasst zudem die Beurteilung der Angemessenheit der angewandten Rechnungslegungsmethoden, der Plausibilität der vorgenommenen Schätzungen sowie eine Würdigung der Gesamtdarstellung der Jahresrechnung. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise eine ausreichende und angemessene Grundlage für unser Prüfungsurteil bilden.

Prüfungsurteil
Wie im Anhang der Jahresrechnung (Anmerkung .....) dargelegt, werden die Sachanlagen seit Beginn des Vorjahres nicht mehr planmässig abgeschrieben. Dies widerspricht den Grundsätzen ordnungsmässiger Rechnungslegung und den gesetzlichen Bewertungsvorschriften. Unser Prüfungsurteil über die Vorjahresrechnung haben wir wegen dieses Sachverhalts mit einer Einschränkung versehen. Für das am ..... abgeschlossene Geschäftsjahr müssten die Abschreibungen bei linearer Abschreibungsmethode sowie Abschreibungssätzen von 5% für das Gebäude und 20% für die Einrichtungen CHF ..... betragen (Vorjahr: CHF .....). Entsprechend wäre der Wert der Sachanlagen um kumulierte Abschreibungen von CHF ..... (Vorjahr: CHF .....) herabzusetzen sowie der Jahresverlust um CHF ..... (Vorjahr: CHF .....) und der Verlustvortrag um CHF ..... (Vorjahr: CHF .....) zu erhöhen. [1]

Nach unserer Beurteilung entspricht die Jahresrechnung für das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr mit Ausnahme des im vorstehenden Absatz dargelegten Sachverhalts dem schweizerischen Gesetz und den Statuten.

Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften

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

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

Trotz der im Prüfungsurteil über die Jahresrechnung dargelegten Einschränkung empfehlen wir, die vorliegende Jahresrechnung zu genehmigen, da der Sachverhalt das Gesamtbild nicht grundlegend verändert.

[Unterschrift der Revisionsstelle]

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

[Datum]
[Adresse der Revisionsstelle]

Beilage

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Soweit die Auswirkung der Fehlaussage nicht quantifiziert werden kann, ist nach Möglichkeit eine Bandbreite anzugeben oder eine verbale Umschreibung zu geben.

Verwiesen wird sodann auf die redaktionellen Erläuterungen in *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers, Anhang 1, Beispiel 1.*

B Vergleichszahlen (Fall gemäss Ziffer 12 (b))

Bericht der Revisionsstelle zur Jahresrechnung an die Generalversammlung der ABC AG, [Domizil]

Als Revisionsstelle haben wir ..... [weiter wie Beispiel A].

Verantwortung des Verwaltungsrates
Der Verwaltungsrat ist ..... [weiter wie Beispiel A].

Verantwortung der Revisionsstelle
Unsere Verantwortung ist ..... [weiter wie Beispiel A].

Prüfungsurteil
Wir sind bei der Inventur am ..... [1] nicht präsent gewesen, weil wir das Mandat als Revisionsstelle zu jenem Zeitpunkt noch nicht innegehabt haben. Wegen der Art der Buchführung lässt sich das mengenmässige Vorhandensein der aufgenommenen Bestände nicht mittels anderer Prüfungshandlungen nachvollziehen. Unser Prüfungsurteil über die Vorjahresrechnung haben wir wegen dieses Sachverhalts mit einer Einschränkung versehen.

Nach unserer Beurteilung entspricht die Jahresrechnungfür das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr – mit Ausnahme der möglichen Auswirkung des im vorstehenden Absatz dargelegten Sachverhalts auf die Vorjahresangaben in der Jahresrechnung – dem schweizerischen Gesetz und den Statuten.

Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften

[weiter wie Beispiel A]

Trotz der im Prüfungsurteil dargelegten Einschränkung empfehlen wir, die vorliegende Jahresrechnung zu genehmigen. [2]

[Unterschrift der Revisionsstelle]

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

[Datum]
[Adresse der Revisionsstelle]
Beilage

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Bilanzstichtag der Vorjahresrechnung.

[2] Unter der Annahme, dass eine mögliche Wertkorrektur der Vorräte das vermittelte Gesamtbild nicht grundlegend verändern würde, entfällt eine Begründung der Genehmigungsempfehlung, denn sie geht aus der Begründung der Einschränkung hervor.

Verwiesen wird sodann auf die redaktionellen Erläuterungen in *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers, Anhang 1, Beispiel 1.*

C Vergleichszahlen (Fall gemäss Ziffer 17)

Bericht der Revisionsstelle zur Jahresrechnung an die Generalversammlung der ABC AG, [Domizil]

Als Revisionsstelle haben wir die beiliegende Jahresrechnung der ..... AG, bestehend aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang für das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr geprüft. Die Vorjahresrechnung ist von einer anderen Revisionsstelle geprüft worden. In ihrem Bericht vom ..... [1] hat diese ein uneingeschränktes Prüfungsurteil abgegeben. [2]

Verantwortung des Verwaltungsrates
Der Verwaltungsrat ist ..... [weiter wie Beispiel A].

Verantwortung der Revisionsstelle
Unsere Verantwortung ist ..... [weiter wie Beispiel A].

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

Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften

[weiter wie Beispiel A]

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

[Unterschrift der Revisionsstelle]

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

[Datum]
[Adresse der Revisionsstelle]

Beilage

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Berichtsdatum (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

[2] Anpassen, soweit die andere Revisionsstelle vom Standardwortlaut abgewichen ist (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

[3] Soweit die Auswirkung der Fehlaussage nicht quantifiziert werden kann, ist nach Möglichkeit eine Bandbreite anzugeben oder eine verbale Umschreibung zu geben.

Verwiesen wird sodann auf die redaktionellen Erläuterungen in *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers, Anhang 1, Beispiel 1.*

Schweizer Prüfungsstandard: Andere Informationen in Dokumenten, die geprüfte Abschlüsse enthalten (PS 720)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen, wie der Abschlussprüfer andere, nicht prüfungspflichtige Informationen in Dokumenten berücksichtigt, die geprüfte Abschlüsse enthalten.	1
Der Abschlussprüfer muss die anderen Informationen lesen, um festzustellen, ob sie wesentliche Inkonsistenzen mit dem geprüften Abschluss aufweisen.	2, 3, 6
Andere Informationen (das sind andere Finanzinformationen als jene des Abschlusses und nicht-finanzielle Informationen wie z. B. Angaben zu Tätigkeiten) finden sich hauptsächlich in Geschäftsberichten, aber auch in anderen Dokumenten wie etwa Emissionsprospekten.	4-5A
Ist der Abschlussprüfer verpflichtet, über andere Informationen gesondert zu berichten, hängen seine Aufgaben vom Auftrag und den einschlägigen Vorschriften ab.	8
Zugang zu und Berücksichtigung von anderen Informationen Damit ein Abschlussprüfer andere im Geschäftsbericht enthaltene Informationen berücksichtigen kann, muss er zu ihnen rechtzeitig (d. h. vor dem Datum seines Berichts) Zugang haben.	9
Da die Verantwortung des Abschlussprüfers nur Informationen betrifft, auf die sein Bericht Bezug nimmt, ist er nicht verpflichtet, das ordnungsmässige Zustandekommen anderer Informationen ebenfalls zu prüfen.	10
Wesentliche Inkonsistenzen und wesentliche Falschdarstellungen Stellt der Abschlussprüfer eine wesentliche Inkonsistenz fest, muss er beurteilen, ob der Abschluss oder die anderen Informationen der Korrektur bedürfen. Desgleichen wird er – allenfalls nach vorgängiger Besprechung des Sachverhalts mit der Unternehmensleitung – das Erfordernis einer Korrektur abzuwägen haben, wenn er in den anderen Informationen auf eine wesentliche Falschdarstellung stösst. Verweigert das Unternehmen die verlangte Korrektur, sind – der Sachlage entsprechend – geeignete Massnahmen erforderlich, namentlich	11-18
→ ein eingeschränktes oder verneinendes Prüfungsurteil	12
→ ein Zusatz im Bericht	13
→ die Orientierung der obersten Leitungsverantwortlichen	23
→ die Befolgung von PS 240 und PS 250, wenn die Falschdarstellung eine deliktische Handlung oder einen Rechtsverstoss darstellt.	18A

Stehen die anderen Informationen dem Abschlussprüfer nicht vor dem Datum seines Berichts zur Verfügung, muss er sie zum frühestmöglichen Zeitpunkt lesen, um allfällige Inkonsistenzen festzustellen.	19
Bedarf der geprüfte Abschluss einer Korrektur, befolgt der Abschlussprüfer PS 560.	21
Nimmt das Unternehmen nach bereits erfolgter Bekanntgabe von Abschluss, Bericht des Abschlussprüfers und anderer Informationen in diesen Dokumenten Korrekturen vor, kann es erforderlich sein, dass der Abschlussprüfer sich vergewissert, dass die Empfänger über die Korrekturen informiert werden.	22

Schweizer Prüfungsstandard: Andere Informationen in Dokumenten, die geprüfte Abschlüsse enthalten (PS 720)

Einleitung 393
Zugang zu anderen Informationen 394
Berücksichtigung anderer Informationen 394
Wesentliche Inkonsistenzen 395
Wesentliche Falschdarstellungen von Sachverhalten 395
Zugang zu anderen Informationen nach Berichtsdatum des Abschlussprüfers 396

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISA 720 Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen darüber, wie der Abschlussprüfer andere, nicht prüfungspflichtige Informationen in Dokumenten berücksichtigt, die geprüfte Abschlüsse enthalten. Der PS gilt mit Bezug auf Geschäftsberichte, aber auch andere Dokumente (z.B. im Zusammenhang mit Wertpapieremissionen).

2 **Der Abschlussprüfer muss die anderen Informationen lesen, um festzustellen, ob sie wesentliche Inkonsistenzen mit dem geprüften Abschluss aufweisen.**

3 Eine "wesentliche Inkonsistenz" liegt vor, wenn andere Informationen in Widerspruch zu Informationen im Abschluss stehen. Sie kann Zweifel an den Schlussfolgerungen, die der Abschlussprüfer aus den zuvor erlangten Prüfungsnachweisen gezogen hat – und möglicherweise an der Begründetheit des Prüfungsurteils über den Abschluss – aufwerfen.

4 Ein Unternehmen erstellt üblicherweise jährlich einen Geschäftsbericht, der den geprüften Abschluss mitsamt dem Bericht des Abschlussprüfers (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*) enthält. Aufgrund von Vorschriften oder Gepflogenheiten kann ein Unternehmen darin auch andere Finanzinformationen sowie nicht-finanzielle Informationen aufnehmen. Solche werden im vorliegenden PS als "andere Informationen" bezeichnet.

4A Das Aktienrecht schreibt einen Geschäftsbericht vor, der aus dem Jahresbericht, der Jahresrechnung und – falls eine solche zu erstellen ist – der konsolidierten Jahresrechnung (Konzernrechnung) besteht (Art. 662 Abs. 1 OR). Der Bericht des Abschlussprüfers (z.B. der Revisionsstelle oder des Konzernprüfers einer AG) ist rechtlich nicht Bestandteil des Geschäftsberichts (s. z.B. Art. 696 OR).

4B Gemäss Ziffer 1 wird vorliegender PS mit Bezug auf andere Dokumente als den Geschäftsbericht (z.B. Zwischenbericht; Kotierungs- oder Emissionsprospekt; Ad-hoc-Publikation) sinngemäss befolgt.

5 Andere Informationen sind z.B. ein Tätigkeitsbericht der Unternehmens- oder Geschäftsleitung; Zusammenfassungen von Finanzinformationen; Personalzahlen; geplante Kapitalinvestitionen; finanzielle Kennzahlen; Namen von Mitgliedern der Unternehmens- oder Geschäftsleitung; ausgewählte Quartalsinformationen.

5A Derartige Informationen können in einzelnen Branchen für den Geschäftsbericht vorgeschrieben sein.

6 Mitunter ist der Abschlussprüfer gesetzlich oder vertraglich verpflichtet, über andere Informationen gesondert zu berichten; in anderen Fällen ist er es nicht. Gleichwohl muss er die anderen Informationen bei seinem Prüfungsurteil über den Abschluss berücksichtigen, weil Inkonsistenzen mit dem geprüften Abschluss dessen Glaubwürdigkeit beeinträchtigen können.

7A Ziffer 7 von *ISA 720 Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements* entfällt, da sie in der Schweiz nicht anwendbar ist.

8 Wo der Abschlussprüfer verpflichtet ist, über andere Informationen gesondert zu berichten, hängen seine Aufgaben von der Art des Auftrags und einschlägigen Vorschriften ab. Gehört dazu eine Review (prüferische Durchsicht) anderer Informationen, muss der Prüfer die Erläuterungen in *PS 910 Review (prüferische Durchsicht) von Abschlüssen* sinngemäss befolgen.

Zugang zu anderen Informationen

9 Damit ein Abschlussprüfer andere im Geschäftsbericht enthaltene Informationen berücksichtigen kann, muss er zu ihnen rechtzeitig Zugang haben. Er muss deshalb in Absprache mit dem Unternehmen dafür sorgen, dass er diese Informationen vor dem Datum seines Berichts (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*) erhält. Manchmal stehen ihm nicht alle anderen Informationen vor diesem Datum zur Verfügung; dann folgt er den Erläuterungen in Ziffer 19 ff.

Berücksichtigung anderer Informationen

10 Ziel und Umfang einer Abschlussprüfung (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*) gelten unter der Prämisse, dass die Verantwortung des Abschlussprüfers nur Informationen betrifft, auf die sein Bericht Bezug nimmt. Der Abschlussprüfer ist deshalb nicht verpflichtet, das ordnungsmässige Zustandekommen anderer Informationen ebenfalls zu prüfen.

Wesentliche Inkonsistenzen

11 **Stellt der Abschlussprüfer bei der Lektüre der anderen Informationen eine wesentliche Inkonsistenz fest, muss er beurteilen, ob der geprüfte Abschluss oder die anderen Informationen der Korrektur bedürfen.**

12 **Bedarf der geprüfte Abschluss einer Korrektur und weigert sich das Unternehmen, diese vorzunehmen, muss der Abschlussprüfer das Prüfungsurteil einschränken oder verneinen** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

13 **Bedürfen die anderen Informationen einer Korrektur und weigert sich das Unternehmen, diese vorzunehmen, muss der Abschlussprüfer im Bericht einen Zusatz anbringen** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*), **worin er die wesentliche Inkonsistenz darlegt, oder andere Massnahmen ergreifen.** Die Massnahmen (z.B. Niederlegung des Mandats) hängen von den Gegebenheiten im Einzelfall sowie von Art und Bedeutung der Inkonsistenz ab. Der Abschlussprüfer zieht auch in Erwägung, juristischen Rat einzuholen.

Wesentliche Falschdarstellungen von Sachverhalten

14 Bei der Lektüre der anderen Informationen zwecks Feststellung wesentlicher Inkonsistenzen kann der Abschlussprüfer auf offenkundige wesentliche Falschdarstellungen von Sachverhalten stossen.

15 Um eine "wesentliche Falschdarstellung" im Sinne dieses PS handelt es sich, wenn andere Informationen, die nicht mit Sachverhalten des geprüften Abschlusses zusammenhängen, unkorrekt sind.

16 **Stösst der Abschlussprüfer in den anderen Informationen auf eine offenkundige Falschdarstellung, muss er dies mit der Unternehmensleitung besprechen.** Möglicherweise ist er auch so nicht in der Lage, die Korrektheit der anderen Informationen und die Antworten der Unternehmensleitung zu beurteilen. Er muss dann entscheiden, ob sich Meinungsverschiedenheiten allenfalls rechtfertigen lassen.

17 **Hält es der Abschlussprüfer weiterhin für möglich, dass eine offenkundige Falschdarstellung vorliegt, muss er die Unternehmensleitung auffordern, den Rat eines qualifizierten Dritten (z.B. des Rechtsberaters des Unternehmens) einzuholen. Diesen Rat muss er in Betracht ziehen.**

18 **Kommt der Abschlussprüfer zum Schluss, dass die anderen Informationen eine offenkundige Falschdarstellung enthalten, deren Korrektur die Unternehmensleitung verweigert, muss er weitere geeignete Massnahmen in Betracht ziehen.** Zu den Massnahmen kann etwa gehören, dass er die obersten Leitungsverantwortlichen des Unternehmens schriftlich über seine Vorbehalte bezüglich der anderen Informationen orientiert (s. *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung*) und dass er juristischen Rat einholt.

18A Ist die Falschdarstellung eines Sachverhalts eine deliktische Handlung (s. *PS 240 Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers*) oder ein (sonstiger) Rechtsverstoss (s. *PS 250 Gesetzliche und andere Vorschriften – Berücksichtigung bei der Abschlussprüfung*), befolgt der Abschlussprüfer PS 240 oder PS 250 bei seiner Kommunikation und allfälligen Berichterstattung (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

Zugang zu anderen Informationen nach Berichtsdatum des Abschlussprüfers

19 Stehen die anderen Informationen dem Abschlussprüfer allesamt nicht vor dem Datum seines Berichts (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*) zur Verfügung, muss er sie zum frühestmöglichen Zeitpunkt danach lesen, um wesentliche Inkonsistenzen festzustellen.

20 Stellt der Abschlussprüfer bei der Lektüre der anderen Informationen eine wesentliche Inkonsistenz fest oder stösst er auf eine offensichtliche Fehlaussage über Tatsachen, beurteilt er, ob der geprüfte Abschluss oder die anderen Informationen der Korrektur bedürfen.

21 Bedarf der geprüfte Abschluss einer Korrektur, befolgt der Abschlussprüfer *PS 560 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag*.

22 Bedürfen die anderen Informationen einer Korrektur und ist das Unternehmen damit einverstanden, nimmt der Abschlussprüfer die den Umständen entsprechenden Prüfungshandlungen vor. Dazu kann gehören, dass er die Schritte der Unternehmensleitung überprüft, welche sicherstellen sollen, dass Empfänger des zuvor bekannt gegebenen Abschlusses, des zugehörigen Berichts (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*) und der anderen Informationen über die Korrektur informiert sind.

23 **Bedürfen die anderen Informationen einer Korrektur und weigert sich die Unternehmensleitung, diese vorzunehmen, muss der Abschlussprüfer weitere geeignete Massnahmen in Betracht ziehen.** Zu den Massnahmen kann etwa gehören, dass er die obersten Leitungsverantwortlichen des Unternehmens schriftlich über seine Vorbehalte bezüglich der anderen Informationen orientiert (s. *PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung*) und dass er juristischen Rat einholt.

Schweizer Prüfungsstandard: Berichte über Spezialprüfungen (PS 800)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen für spezielle Prüfungsaufträge. Der Anwendungsbereich ist in den Ziffern 1-1B umschrieben.	1-1B
Bei Spezialprüfungen muss der Bericht des Wirtschaftsprüfers ein klar formuliertes Prüfungsurteil enthalten, dass auf den erlangten Prüfungsnachweisen und den daraus gezogenen Schlussfolgerungen beruht.	2
Allgemeine Überlegungen	
Bevor der Wirtschaftsprüfer einen speziellen Prüfungsauftrag annimmt, muss er sich mit dem Auftraggeber über die genaue Art des Auftrags einig sein.	3
Der Wirtschaftsprüfer kann im Bericht über eine Spezialprüfung den Berichtszweck und allfällige Auflagen hinsichtlich Verteiler und Verwendbarkeit angeben, um missbräuchlicher Verwendung vorzubeugen.	4
→ Bestandteile des Berichts (ausgenommen für die Prüfung zusammengefasster Abschlüsse)	5
Sind dem Wirtschaftsprüfer für die Berichterstattung gewisse Formvorschriften vorgegeben (z. B. von Aufsichtsbehörden), muss gleichwohl den Anforderungen dieses PS entsprochen werden. Nötigenfalls muss das vorgegebene Berichtsformat durch Umformulierung oder durch Beifügung eines gesonderten Berichts geändert werden.	6
Besondere Massnahmen sind geboten, wenn (Finanz)Informationen, über welche der Wirtschaftsprüfer berichten soll, oder die Grundlagen zu diesen Informationen wesentliche Interpretationsspielräume enthalten.	7, 8
Berichte über Abschlüsse, die in Übereinstimmung mit einer anderen umfassenden Grundlage der Rechnungslegung erstellt sind	
→ Umschreibung solcher Abschlüsse	9
Der Bericht des Wirtschaftsprüfers über solche Abschlüsse muss die jeweils angewandte Grundlage ausdrücklich bezeichnen oder auf die Anmerkung im Abschluss verweisen, die diese Information enthält. Kommt aus dem Abschluss nicht klar zum Ausdruck, dass er in Übereinstimmung mit einer anderen umfassenden Grundlage erstellt ist, muss der Prüfer vom Standardwortlaut des Berichts abweichen.	10, 11

Berichte über Bestandteile eines Abschlusses	
Der Wirtschaftsprüfer kann beauftragt sein, ein Prüfungsurteil über einen oder mehrere Bestandteile des Abschlusses abzugeben (z. B. über Forderungen oder über eine Bonusberechnung). Das Prüfungsurteil bezieht sich dann darauf, ob der geprüfte Bestandteil der angegebenen Grundlage der Rechnungslegung entspricht.	12
Bei der Festlegung des Prüfungsumfangs wird der Wirtschaftsprüfer beachten müssen, dass der zu prüfende Bestandteil nicht isoliert betrachtet werden kann. Überdies muss er die Wesentlichkeitsgrenzen anders setzen als bei der Prüfung des gleichen Bestandteils als Element des Abschlusses als Ganzes.	13, 14
Der Bericht des Wirtschaftsprüfers über einen Bestandteil eines Abschlusses muss die Grundlage der Rechnungslegung bezeichnen oder durch einen Verweis zum Ausdruck bringen. Das Prüfungsurteil muss zum Ausdruck bringen, ob der Bestandteil der angegebenen Grundlage der Rechnungslegung entspricht.	16
→ Beispiele	Anhang 2
Wurde das Prüfungsurteil über den Abschluss als Ganzes verneint oder konnte kein Prüfungsurteil abgegeben werden, darf der Wirtschaftsprüfer über Bestandteile des Abschlusses nur dann einen Bericht abgeben, wenn diese Bestandteile nicht einen hauptsächlichen Teil des Abschlusses darstellen.	17
Berichte über die Einhaltung vertraglicher Vereinbarungen	
Der Wirtschaftsprüfer kann beauftragt sein, über die Einhaltung vertraglicher Vereinbarungen zu berichten (z. B. im Zusammenhang mit Bedingungen von Darlehen). Er wird aus Gründen der professionellen Kompetenz solche Aufträge nur annehmen, wenn Finanz- und Rechnungslegungs-Aspekte im Vordergrund stehen. Ist das Prüfungsrisiko (Risiko, dass wesentliche Verstösse gegen Vereinbarungen nicht aufgedeckt werden) hoch, wird sich der Wirtschaftsprüfer überlegen müssen, ob statt dessen die Dienstleistungsform der Vereinbarten Prüfungshandlungen vorzuziehen sei.	18-19 PS 920
Im Bericht muss der Wirtschaftsprüfer zum Ausdruck bringen, ob nach seiner Beurteilung die betreffenden vertraglichen Vereinbarungen eingehalten sind.	20
Berichte über zusammengefasste Abschlüsse	
Über einen zusammengefassten Abschluss darf der Wirtschaftsprüfer nur berichten, wenn er auch über den der Zusammenfassung zugrunde liegenden Abschluss ein Prüfungsurteil abgegeben hat.	21
Zusammengefasste Abschlüsse müssen klar als solche bezeichnet sein. Wegen der durch die Zusammenfassung bedingten Kürzung des Zahlenwerks darf der Wirtschaftsprüfer im Prüfungsurteil nicht auf die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes Bezug nehmen.	22-24
→ Bestandteile des Berichts	25

Schweizer Prüfungsstandard: Berichte über Spezialprüfungen (PS 800)

Einleitung 399
Allgemeine Überlegungen 400
Berichte über Abschlüsse, die in Übereinstimmung mit einer anderen umfassenden Grundlage der Rechnungslegung erstellt sind 402
Berichte über Bestandteile eines Abschlusses 403
Berichte über die Einhaltung vertraglicher Vereinbarungen 404
Berichte über zusammengefasste Abschlüsse 405
Anhang 1: Beispiele für Berichte über Abschlüsse, die in Übereinstimmung mit einer anderen umfassenden Grundlage der Rechnungslegung erstellt sind 407
Anhang 2: Beispiele für Berichte über Bestandteile eines Abschlusses 409
Anhang 3: Beispiel für einen Bericht über die Einhaltung von Vereinbarungen 411
Anhang 4: Beispiele für Berichte über zusammengefasste Abschlüsse 412

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 4. Dezember 2009 verabschiedet. Er setzt *ISA 800 The Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen von Finanzinformationen für Perioden, die am 1. Januar 2010 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen für spezielle Prüfungsaufträge – insbesondere betreffend:

- Abschlüsse, die in Übereinstimmung mit einem anderen anerkannten, umfassenden Regelwerk erstellt sind als den IFRS, Swiss GAAP FER oder sonstigen, in *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*, Ziffer 3A, genannten Regelwerken (namentlich dort, wo gesetzliche Vorschriften über den Abschluss fehlen);
- spezielle Konten, Bestandteile von Konten oder Abschlusspositionen (im Folgenden als "Bestandteile" des Abschlusses bezeichnet);
- die Einhaltung vertraglicher Vereinbarungen sowie
- zusammengefasste Abschlüsse.

Dieser PS gilt nicht für Reviews, vereinbarte Prüfungshandlungen oder die Erstellung von Informationen (Compilation).

1A Eine Prüfung ist so angelegt, dass der Wirtschaftsprüfer eine Zusicherung hohen Grades ("high assurance") geben kann, eine Review (prüferische Durchsicht) so, dass er eine Zusicherung weniger hohen Grades ("moderate assurance") geben kann. Vereinbarte Prüfungshandlungen ("agreed-upon procedures") sowie die Erstellung von Informationen (Compilation) bezwecken keine Zusicherung des Wirtschaftsprüfers (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*). Gegenstand des vorliegenden PS sind Prüfungen. Kann der Wirtschaftsprüfer keine Zusicherung geben, muss er eine andere Form der Dienstleistung und des Berichts vereinbaren (s. *PS 920 Vereinbarte Prüfungshandlungen bezüglich Finanzinformationen*; *PS 930 Erstellung von Finanzinformationen (Compilation)*).

1B Spezielle Prüfungen sind vielfach gesetzlich vorgeschrieben, z.B.

- im Aktienrecht (Art. 620 ff. OR) im Zusammenhang mit Gründungen, Kapitalerhöhungen und Kapitalherabsetzungen sowie in Form der Sonderprüfung;
- im *Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG SR 221.301)*, im Zusammenhang mit Fusionen, Spaltungen und Umwandlungen;
- im *Bundesgesetz über das internationale Privatrecht (IPRG; SR 291)* im Zusammenhang mit Sitzverlegungen;
- im Börsenrecht im Zusammenhang mit öffentlichen Kaufangeboten: *Bundesgesetz über die Börsen und den Effektenhandel (Börsengesetz; BEHG; SR 954.1); Verordnung über die Börsen und den Effektenhandel (Börsenverordnung; BEHV; SR 954.11); Verordnung der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht vom 25. Oktober 2008 über die Börsen und den Effektenhandel (Börsenverordnung-FINMA; BEHV-FINMA; SR 954.193); Verordnung der Übernahmekommission vom 21. August 2008 über öffentliche Kaufangebote (Übernahmeverordnung; UEV; SR 954.195.1).*
- in der Spezialgesetzgebung für einzelne Branchen.

Für Prüfungsaufträge, die Gegenstand gesetzlicher Vorschriften sind, gilt vorliegender PS, soweit ihm nicht gesetzliche Vorschriften entgegenstehen.

2 **Der Wirtschaftsprüfer muss die Schlussfolgerungen überprüfen und einschätzen, welche er aus den bei der Spezialprüfung erlangten Prüfungsnachweisen gezogen hat. Sie sind die Grundlage zur Abgabe eines Prüfungsurteils. Der Bericht des Wirtschaftsprüfers muss ein klar formuliertes Prüfungsurteil enthalten.**

Allgemeine Überlegungen

3 Art, Zeitpunkt und Umfang der Arbeiten bei einer Spezialprüfung hängen von den Umständen ab. **Bevor der Wirtschaftsprüfer einen speziellen Prüfungsauftrag annimmt, muss er sicherstellen, dass er sich mit dem Auftraggeber über die genaue Art des Auftrags sowie über Form und Inhalt des abzugebenden Berichts einig ist.**

4 Um die Arbeiten zu planen, muss sich der Wirtschaftsprüfer über die Zweckbestimmung der zu prüfenden Informationen und die wahrscheinlichen Adressaten dieser Informationen im Klaren sein. Um zu verhindern, dass sein Bericht für Zwecke verwendet wird, zu denen er nicht bestimmt ist, kann der Prüfer im Bericht dessen Zweck sowie allfällige Auflagen hinsichtlich Verteiler und Verwendbarkeit festlegen.

5 **Der Bericht des Wirtschaftsprüfers über eine Spezialprüfung – ausgenommen die Prüfung zusammengefasster Abschlüsse** (Ziffer 25) **– muss folgende grundlegenden Bestandteile aufweisen (gewöhnlich in dieser Reihenfolge):**

(a) **Überschrift.** Es kann zweckmässig sein, in der Überschrift den Begriff "unabhängiger Wirtschaftsprüfer" zu verwenden: Der Bericht kann so unterschieden werden von Berichten anderer Personen oder Organe (z.B. des Managements, der Unternehmensleitung oder des Überwachungsorgans) sowie von Berichten anderer Prüfer, die nicht dieselben Berufsgrundsätze beachten müssen wie der unabhängige Wirtschaftsprüfer (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*);

(b) **Adressat;**

(c) **einleitender Absatz:**

  (i) **Bezeichnung der geprüften Finanzinformationen und**

  (ii) **Umschreibung der Verantwortlichkeiten der Unternehmensleitung und des Wirtschaftsprüfers;**

(d) **Absatz zu Art und Umfang der Prüfung:**

  (i) **Bezugnahme auf die PS, soweit sie für spezielle Prüfungsaufträge gelten – gegebenenfalls auch auf besondere statutarische oder vertragliche Vorschriften, auf die ISA oder auf Standards und/oder gesetzliche Vorschriften eines anderen Landes** (hier gilt *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*, Ziffer 16A ff., sinngemäss);

  (ii) **Umschreibung der Arbeiten des Wirtschaftsprüfers;**

(e) **Absatz mit einem Prüfungsurteil über die Finanzinformationen;**

(f) **Berichtsdatum;**

(g) **Name und Domizil des Wirtschaftsprüfers und**

(h) **Unterschrift des Wirtschaftsprüfers.**

Eine gewisse Einheitlichkeit von Form und Inhalt des Berichts ist wünschenswert, weil sie das Verständnis des Lesers fördert.

6 Sind die Finanzinformationen für (Aufsichts-)Behörden oder irgendwelche anderen Organisationen bestimmt, können für den Bericht des Wirtschaftsprüfers bestimmte Formvorschriften gelten. Solche vorgeschriebenen Berichtsformate entsprechen mitunter nicht den Anforderungen des vorliegenden PS. Z.B. können sie die Bestätigung einer Tatsache verlangen, obwohl die Abgabe eines Urteils (Meinungsäusserung) angemessener wäre. Sie können die Beurteilung von Sachverhalten verlangen, die sonst nicht Gegenstand der Prüfung wären. Wesentliche Textpassagen können darin fehlen. **Wird erwartet, dass der Prüfer ein vorgeschriebenes Berichtsformat verwendet, so muss er Aussagegehalt und Wortlaut dieses Formats in Betracht ziehen. Nötigenfalls muss er es in geeigneter**

Weise so ändern, dass den Anforderungen des vorliegenden PS entsprochen wird – sei dies durch Umformulierung oder durch Beifügung eines gesonderten Berichts.

7 Haben die Informationen, über welche der Wirtschaftsprüfer berichten soll, Bestimmungen einer Vereinbarung zur Grundlage, muss der Prüfer beurteilen, ob die Unternehmensleitung bei Erstellung der Informationen wesentliche Interpretationen dieser Bestimmungen vorgenommen hat. Wesentlich ist eine Interpretation, wenn eine andere – angemessene – Interpretation zu einer wesentlichen Abweichung in den Finanzinformationen geführt hätte.

8 **Ist eine Vereinbarung Grundlage der Finanzinformationen, muss der Wirtschaftsprüfer beurteilen, ob wesentliche Interpretationen** (Ziffer 7) **in den Finanzinformationen klar offengelegt sind.** Der Prüfer kann es für angebracht halten, im Bericht über die Spezialprüfung auf die einschlägige Anmerkung in den Finanzinformationen zu verweisen.

Berichte über Abschlüsse, die in Übereinstimmung mit einer anderen umfassenden Grundlage der Rechnungslegung erstellt sind

9 Eine umfassende Grundlage der Rechnungslegung besteht aus einer Ganzheit von Kriterien zur Erstellung von Abschlüssen, die alle wesentlichen Posten betrifft und konzeptionell überzeugend abgestützt ist. Abschlüsse für einen speziellen Zweck können in Übereinstimmung mit einer anderen umfassenden Grundlage als den IFRS, Swiss GAAP FER oder sonstigen, in *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*, Ziffer 3A, genannten Regelwerken erstellt sein (namentlich, wenn gesetzliche Vorschriften über den Abschluss fehlen). Regeln, die nach individueller Präferenz zusammengestellt worden sind, stellen keine solche Grundlage dar. Eine solche können aber sein:

- Die in der Steuererklärung für die Gewinnbesteuerung (Steuerbilanz) angewandte Grundlage.
- Die Geldeinzahlungen und -auszahlungen (als Basis einer Einnahmen-Ausgaben-Rechnung).
- Die Vorschriften einer Aufsichtsbehörde betreffend die Rechnungslegung.

9A Da die Gewinnbesteuerung (Steuerbilanz) in der Schweiz dem so genannten Massgeblichkeitsprinzip folgt, weicht deren Grundlage nicht – oder nur punktuell – von den handelsrechtlichen Vorschriften ab. Abschlüsse, die in Übereinstimmung mit einer abweichenden Grundlage für die Gewinnbesteuerung erstellt werden, sind lediglich denkbar im Falle von Zweigniederlassungen ausländischer Unternehmen, deren interne Abschlüsse in Übereinstimmung mit den Regelwerken dieser ausländischen Unternehmen erstellt werden.

10 **Der Bericht des Wirtschaftsprüfers über Abschlüsse, die in Übereinstimmung mit einer anderen, umfassenden Grundlage** (Ziffer 9) **erstellt sind, muss die jeweils angewandte Grundlage ausdrücklich bezeichnen oder auf die Anmerkung im Abschluss verweisen, welche diese Information enthält.** Das Prüfungsurteil muss zum Ausdruck bringen, ob der Abschluss der angegebenen Grundlage der Rechnungslegung entspricht. *Anhang 1* gibt Beispiele für Berichte über derartige Abschlüsse.

10A Bei Abschlüssen, deren Ziel die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes in Übereinstimmung mit einer anderen umfassenden Grundlage (Ziffer 9) ist, muss zum Ausdruck gebracht werden, ob der Abschluss dieses Bild vermittelt (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers; PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*). In englischsprachigen Fassungen von Berichten kann die Wendung "vermittelt ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild" entweder mit "give a true and fair view" oder mit "present fairly, in all material respects" übersetzt werden. Beide Wendungen sind gleichwertig und bedeuten unter anderem, dass der Wirtschaftsprüfer nur Sachverhalte in Betracht zieht, die wesentlich für den Abschluss sind.

11 Der Wirtschaftsprüfer beurteilt, ob aus der Überschrift des Abschlusses oder einer Anmerkung im Abschluss klar hervorgeht, dass dieser nicht in Übereinstimmung mit den IFRS, Swiss GAAP FER oder sonstigen, in *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*, Ziffer 3A, genannten Regelwerken erstellt ist. Eine Ertrags-Aufwands-Rechnung auf Basis der Gewinnbesteuerung kann z.B. überschrieben sein als "Erfolgsrechnung auf Basis der Steuerbilanz". **Trägt der in Übereinstimmung mit einer anderen umfassenden Grundlage** (Ziffer 9) **erstellte Abschluss keine geeignete Überschrift oder ist die Grundlage nicht angemessen offen gelegt, muss der Prüfer vom Standardwortlaut des Berichts entsprechend abweichen.**

11A Der Standardwortlaut des Berichts und allfällige Abweichungen davon richten sich nach Ziffer 5 f., 10 und 10A. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers* gilt sinngemäss.

Berichte über Bestandteile eines Abschlusses

12 Der Wirtschaftsprüfer kann beauftragt sein, ein Prüfungsurteil über (einen) einzelne(n) Bestandteil(e) eines Abschlusses abzugeben (z.B. über Forderungen; Vorräte; die Bonusberechnung für einen Mitarbeiter; eine Rückstellung für Gewinnsteuern). Dieser Auftrag kann als spezieller Prüfungsauftrag oder im Zusammenhang mit einer normalen Abschlussprüfung erfüllt werden. Allerdings resultiert er in keinem Bericht über den Abschluss als Ganzes: Vielmehr bezieht sich das Prüfungsurteil darauf, ob der geprüfte Bestandteil der angegebenen Grundlage der Rechnungslegung entspricht.

12A Gemäss Ziffer 12 kann die Abgabe eines solchen Berichts auch im Rahmen der normalen Abschlussprüfung vereinbart werden. Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen empfiehlt sich wegen der besonderen Verantwortung des Abschlussprüfers (z.B. aus Art. 755 OR) eher, einen speziellen Prüfungsauftrag abzuschliessen.

13 Viele Abschlusspositionen hängen mit anderen zusammen, z.B. Umsatzerlöse und Forderungen oder Vorräte und Verbindlichkeiten. Um über einen Bestandteil eines Abschlusses zu berichten, kann der Wirtschaftsprüfer diesen mitunter nicht isoliert betrachten, sondern er muss auch bestimmte andere Finanzinformationen prüfen. **Bei Festlegung des Prüfungsumfangs muss er die Positionen in Betracht ziehen, welche zusammen hängen oder welche die zu prüfenden Informationen wesentlich beeinflussen.**

14 **Der Wirtschaftsprüfer muss den Grundsatz der Wesentlichkeit mit Bezug auf den zu prüfenden Bestandteil eines Abschlusses berücksichtigen** (s. *PS 320 Wesentlichkeit bei der Abschlussprüfung*). Z.B. stellt der Saldo eines bestimmten Kontos eine kleinere Bemessungsbasis für die Wesentlichkeit dar als der Abschluss als Ganzes. Folglich muss die Prüfung ausgedehnter sein, als sie wäre, wenn der betreffende Bestandteil anlässlich einer Abschlussprüfung geprüft würde.

15 Um beim Adressaten den Eindruck zu vermeiden, der Bericht beziehe sich auf den Abschluss als Ganzes, weist der Wirtschaftsprüfer seinen Auftraggeber darauf hin, dass sein Bericht über einen Bestandteil des Abschlusses nicht dem Abschluss beigelegt werden darf.

16 **Der Bericht des Wirtschaftsprüfers über einen Bestandteil eines Abschlusses muss die Grundlage der Rechnungslegung bezeichnen, der dieser Bestandteil entspricht, oder auf eine Vereinbarung verweisen, worin diese Grundlage spezifiziert wird. Das Prüfungsurteil muss zum Ausdruck bringen, ob der Bestandteil der angegebenen Grundlage der Rechnungslegung entspricht.** *Anhang 2* gibt Beispiele für Berichte über Bestandteile von Abschlüssen.

17 **Wurde das Prüfungsurteil über den Abschluss als Ganzes verneint oder konnte überhaupt kein Prüfungsurteil abgegeben werden** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*), **darf der Wirtschaftsprüfer über Bestandteile des Abschlusses nur dann einen Bericht abgeben, wenn diese Bestandteile nicht einen hauptsächlichen Teil des Abschlusses verkörpern.** Ansonsten könnte der Bericht über den Abschluss als Ganzes zu Unrecht in den Hintergrund geraten.

Berichte über die Einhaltung vertraglicher Vereinbarungen

18 Der Wirtschaftsprüfer kann beauftragt sein, über die Einhaltung bestimmter vertraglicher Vereinbarungen durch ein Unternehmen zu berichten (z.B. Bedingungen von Darlehen oder Anleihen). Solche Verträge enthalten für das Unternehmen gewöhnlich eine Vielfalt von Verpflichtungen, darunter etwa Zinszahlungen, Einhaltung bestimmter Kennzahlen (z.B. Finanzierungsverhältnis), Be-

schränkung von Dividendenzahlungen und bestimmte Verwendung des Erlöses aus Anlagenverkäufen.

18A Im Zusammenhang mit der Einhaltung vertraglicher Vereinbarungen ist oft das Prüfungsrisiko (Risiko, dass wesentliche Verstösse gegen Vereinbarungen nicht aufgedeckt werden) unvertretbar hoch. Dann empfiehlt es sich, dass anstelle eines Prüfungsauftrags – d.h. um den Preis dessen, dass der Bericht keine Zusicherung enthält (Ziffer 1A) – die vorzunehmenden Prüfungshandlungen ausdrücklich vereinbart werden, und es findet *PS 920 Vereinbarte Prüfungshandlungen bezüglich Finanzinformationen* Anwendung.

19 **Aufträge zur Beurteilung der Einhaltung vertraglicher Vereinbarungen darf der Wirtschaftsprüfer nur annehmen, wenn diese Vereinbarungen vor allem Aspekte des Finanz- und Rechnungswesens zum Gegenstand haben, die in seine professionelle Kompetenz fallen.** Soweit einzelne Aspekte nicht in seine professionelle Kompetenz fallen, kann er den Beizug eines Experten in Erwägung ziehen (s. *PS 620 Verwendung der Arbeiten eines Experten*).

20 **Im Bericht muss der Wirtschaftsprüfer zum Ausdruck bringen, ob das Unternehmen nach seiner Beurteilung die betreffenden vertraglichen Vereinbarungen eingehalten hat.** *Anhang 3* gibt ein Beispiel für einen entsprechenden Bericht.

20A *ISA 800 The Auditor's Report on Special Purpose Audit Engagements* enthält in *Appendix 3* ferner ein Beispiel für die Zusammenfassung eines Berichts über die Einhaltung vertraglicher Vereinbarungen mit dem Bericht des Abschlussprüfers (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*). Ein solches Vorgehen ist allerdings weder ratsam (Ziffer 12A) noch üblich.

Berichte über zusammengefasste Abschlüsse

21 Unternehmen erstellen mitunter Zusammenfassungen ihrer geprüften Jahresabschlüsse zwecks Information von Adressaten, die sich nur für die wichtigsten Aspekte der Vermögens-, Finanz und Ertragslage interessieren. **Über einen zusammengefassten Abschluss darf der Wirtschaftsprüfer nur berichten, wenn er auch über den der Zusammenfassung zugrunde liegenden Abschluss ein Prüfungsurteil abgegeben hat** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*).

22 Zusammengefasste Abschlüsse sind wesentlich weniger detailliert als geprüfte Jahresabschlüsse. Sie müssen daher einen klaren Hinweis auf den Umstand der Zusammenfassung enthalten. Zudem müssen sie einen klaren Hinweis darauf enthalten, dass sie zum besseren Verständnis der Vermögens-, Finanz und Ertragslage des Unternehmens in Verbindung mit dem letzten geprüften Abschluss zu lesen sind, welcher alle vom massgebenden Regelwerk der Rechnungslegung (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*) verlangten Angaben enthält.

23 Aus der Überschrift eines zusammengefassten Abschlusses muss klar hervorgehen, welcher geprüfte Abschluss der Zusammenfassung zugrunde liegt (z.B. "Zusammengefasste Finanzinformationen aufgrund der geprüften Jahresrechnung für das am ..... abgeschlossene Geschäftsjahr").

24 Zusammengefasste Abschlüsse enthalten nicht alle Angaben, die das massgebende Regelwerk der Rechnungslegung vom geprüften Jahresabschluss verlangt. Im Prüfungsurteil über zusammengefasste Abschlüsse darf der Wirtschaftsprüfer deshalb nicht auf die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes ("true and fair view" oder "fair presentation in all material respects") Bezug nehmen.

25 **Der Bericht des Wirtschaftsprüfers über einen zusammengefassten Abschluss muss folgende grundlegenden Bestandteile aufweisen (gewöhnlich in dieser Reihenfolge):**

(a) **Überschrift** (Ziffer 5 (a) gilt sinngemäss);

(b) **Adressat;**

(c) **Bezeichnung des geprüften Abschlusses, welcher der Zusammenfassung zugrunde liegt;**

(d) **Bezugnahme auf das Datum des Berichts über den zugrunde liegenden Abschluss und auf die Art des Prüfungsurteils in diesem Bericht** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*);

(e) **Prüfungsurteil darüber, ob die Informationen des zusammengefassten Abschlusses mit dem zugrunde liegenden Abschluss konsistent sind. Weicht der Bericht über den zugrunde liegenden Abschluss vom Standardwortlaut ab** (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*), **ist aber der Abschlussprüfer mit der Darstellung im zusammengefassten Abschluss einverstanden, so muss vorliegender Bericht zum Ausdruck bringen, dass der Bericht über den zugrunde liegenden Abschluss vom Standardwortlaut abweicht;**

(f) **Aussage (oder Verweis auf eine entsprechende Anmerkung im zusammengefassten Abschluss), dass der zusammengefasste Abschluss zum besseren Verständnis der Vermögens-, Finanz und Ertragslage des Unternehmens sowie des Umfangs der Prüfung in Verbindung mit dem letzten vollständigen Abschluss und dem Bericht des Abschlussprüfers zu lesen ist;**

(g) **Berichtsdatum;**

(h) **Name und Domizil des Wirtschaftsprüfers und**

(i) **Unterschrift des Wirtschaftsprüfers.**

Anhang 4 gibt Beispiele für Berichte über zusammengefasste Abschlüsse.

Anhang 1: Beispiele für Berichte über Abschlüsse, die in Übereinstimmung mit einer anderen umfassenden Grundlage der Rechnungslegung erstellt sind

Gegenüberstellung von Geldeinzahlungen und -auszahlungen (Einnahmen-Ausgaben-Rechnung)

Bericht des Wirtschaftsprüfers an .....

Auftragsgemäss haben wir [1] die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung [2] der ..... [3] [4] für das am ..... [5] abgeschlossene Geschäftsjahr [6] geprüft.

Für diese Rechnung [2] ist ..... [7] verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, diese zu prüfen und zu beurteilen.

Unsere Prüfung erfolgte nach den Schweizer Prüfungsstandards, wonach eine Prüfung so zu planen und durchzuführen ist, dass wesentliche Fehlaussagen in der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung [2] mit angemessener Sicherheit erkannt werden. Wir prüften die Posten und Angaben der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung [2] mittels Analysen und Erhebungen auf der Basis von Stichproben. Ferner beurteilten wir die Anwendung der massgebenden Rechnungslegungsgrundsätze, die wesentlichen Ermessensentscheide sowie die Darstellung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung [2] als Ganzes. Wir sind der Auffassung, dass unsere Prüfung eine ausreichende Grundlage für unser Urteil bildet.

[8] Die ..... [3] hat die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung [2] auf Basis der Geldeinzahlungen und -auszahlungen erstellt. Hierbei werden Erträge und Aufwendungen dann erfasst, wenn die entsprechende Zahlung stattfindet und nicht, wenn die Erträge und Aufwendungen entstanden sind.

Gemäss unserer Beurteilung vermittelt die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung [2] ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Einnahmen und Ausgaben der ..... [3] im am ..... [5] abgeschlossenen Geschäftsjahr [6] in Übereinstimmung mit den Grundsätzen [2], die in Anmerkung ..... der Rechnung [2] dargelegt sind.

Datum / Wirtschaftsprüfer [3] / Domizil / Unterschrift/en

Beilage [4]

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Ist der Wirtschaftsprüfer eine natürliche Person, ist der Berichtswortlaut entsprechend anzupassen.

[2] Oder zutreffende Bezeichnung im Sinne von Ziffer 9 dieses PS.

[3] Firmenbezeichnung.

[4] Wird auf entsprechende Seitenzahlen eines Dokuments Bezug genommen, entfällt der unten stehende Vermerk "Beilage".

[5] Bilanzstichtag.

[6] Anzupassen, wenn das Geschäftsjahr nicht zwölf Monate umfasst: "für das den Zeitraum vom ..... bis ..... umfassende Geschäftsjahr".

[7] Bezeichnung der Unternehmensleitung oder des anderen verantwortlichen Organs.

[8] Zusätzlicher Absatz betreffend die Grundlage im Sinne von Ziffer 9 dieses PS.

Abschluss auf Basis der Gewinnbesteuerung (Steuerbilanz)

Bericht des Wirtschaftsprüfers an .....

Auftragsgemäss haben wir den Abschluss der ....., welcher auf Basis der Gewinnbesteuerung (Steuerbilanz) erstellt wurde [1], für das am ..... abgeschlossene Geschäftsjahr geprüft.

Für diesen Abschluss [1] ist ..... verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, diese zu prüfen und zu beurteilen.

Unsere Prüfung erfolgte nach den Schweizer Prüfungsstandards, wonach eine Prüfung so zu planen und durchzuführen ist, dass wesentliche Fehlaussagen im Abschluss [1] mit angemessener Sicherheit erkannt werden. Wir prüften die Posten und Angaben des Abschlusses [1] mittels Analysen und Erhebungen auf der Basis von Stichproben. Ferner beurteilten wir die Anwendung der massgebenden Rechnungslegungsgrundsätze, die wesentlichen Bewertungsentscheide sowie die Darstellung des Abschlusses [1] als Ganzes. Wir sind der Auffassung, dass unsere Prüfung eine ausreichende Grundlage für unser Urteil bildet.

Gemäss unserer Beurteilung vermittelt der Abschluss [1] ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens- und Finanzlage am ..... [2] sowie der Erträge und Aufwendungen des am ..... [2] abgeschlossenen Geschäftsjahres in Übereinstimmung mit den Grundsätzen für die Gewinnbesteuerung (Steuerbilanz) [1], die in Anmerkung ..... des Abschlusses [1] dargelegt sind.

Datum / Wirtschaftsprüfer / Domizil / Unterschrift/en

Beilage

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Oder zutreffende Bezeichnung im Sinne von Ziffer 9 dieses PS.

[2] Bilanzstichtag.

Verwiesen wird sodann auf die redaktionellen Erläuterungen zum vorhergehenden Beispiel.

Anhang 2: Beispiele für Berichte über Bestandteile eines Abschlusses

Aufstellung über die Forderungen

Bericht des Wirtschaftsprüfers an .....

Auftragsgemäss haben wir die Aufstellung über die Forderungen [1] der ..... [2] für das am ..... abgeschlossene Geschäftsjahr geprüft.

Für diese Aufstellung [1] ist ..... verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, diese zu prüfen und zu beurteilen.

Unsere Prüfung erfolgte nach den Schweizer Prüfungsstandards, wonach eine Prüfung so zu planen und durchzuführen ist, dass wesentliche Fehlaussagen in der Aufstellung [1] mit angemessener Sicherheit erkannt werden. Wir prüften die Posten und Angaben der Aufstellung [1] mittels Analysen und Erhebungen auf der Basis von Stichproben. Ferner beurteilten wir die Anwendung der massgebenden Rechnungslegungsgrundsätze, die wesentlichen Bewertungsentscheide sowie die Aufstellung [1] als Ganzes. Wir sind der Auffassung, dass unsere Prüfung eine ausreichende Grundlage für unser Urteil bildet.

Gemäss unserer Beurteilung vermittelt die Aufstellung [1] ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Forderungen [1] der ..... [2] ..... am ..... [3] in Übereinstimmung mit ..... [4].

Datum / Wirtschaftsprüfer / Domizil / Unterschrift/en

Beilage

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Oder zutreffende Bezeichnung.

[2] Firmenbezeichnung.

[3] Bilanzstichtag.

[4] Bezeichnung der in der Aufstellung angegebenen Grundlage der Rechnungslegung oder der in der Aufstellung angegebenen Vereinbarung, welche die Grundlage spezifiziert.

Verwiesen wird sodann auf die redaktionellen Erläuterungen zum ersten Beispiel in *Anhang 1*.

Aufstellung über die Gewinnbeteiligung

Bericht des Wirtschaftsprüfers an .....

Auftragsgemäss haben wir die Aufstellung über die Gewinnbeteiligung von ..... [1] [2] für das am ..... [3] abgeschlossene Geschäftsjahr geprüft.

Für diese Aufstellung [2] ist ..... verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, diese zu prüfen und zu beurteilen.

Unsere Prüfung erfolgte nach den Schweizer Prüfungsstandards, wonach eine Prüfung so zu planen und durchzuführen ist, dass wesentliche Fehlaussagen in der Aufstellung [2] mit angemessener Sicherheit erkannt werden. Wir prüften die Posten und Angaben der Aufstellung [2] mittels Analysen und Erhebungen auf der Basis von Stichproben. Ferner beurteilten wir die Anwendung der massgebenden Rechnungslegungsgrundsätze, die wesentlichen Bewertungsentscheide sowie die Aufstellung [2] als Ganzes. Wir sind der Auffassung, dass unsere Prüfung eine ausreichende Grundlage für unser Urteil bildet.

Gemäss unserer Beurteilung vermittelt die Aufstellung [2] ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Beteiligung von ..... [1] am Gewinn [2] der ..... [4] für das am ..... [3] abgeschlossene Geschäftsjahr in Übereinstimmung mit dem Arbeitsvertrag zwischen der ..... [4] und ..... [1] vom ..... [5] [2].

Datum / Wirtschaftsprüfer / Domizil / Unterschrift/en

Beilage

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Name des Gewinnbeteiligten.

[2] Oder zutreffende Bezeichnung.

[3] Bilanzstichtag.

[4] Firmenbezeichnung.

[5] Datum.

Verwiesen wird sodann auf die redaktionellen Erläuterungen zum ersten Beispiel in *Anhang 1*.

Anhang 3: Beispiel für einen Bericht über die Einhaltung von Vereinbarungen

Bericht des Wirtschaftsprüfers an .....

Auftragsgemäss haben wir die Einhaltung der Bestimmungen in Abschnitt ..... (Rechnungslegung) des Darlehensvertrags der ..... [1] mit ..... [1] vom ..... [2] geprüft.

Unsere Prüfung erfolgte nach den Schweizer Prüfungsstandards, wonach eine Prüfung so zu planen und durchzuführen ist, dass mit angemessener Sicherheit erkannt wird, ob die ..... [1] die Bestimmungen in Abschnitt ..... (Rechnungslegung) des Darlehensvertrags [2] eingehalten hat. Wir erlangten angemessene Prüfungsnachweise auf der Basis von Stichproben. Wir sind der Auffassung, dass unsere Prüfung eine ausreichende Grundlage für unser Urteil bildet.

Gemäss unserer Beurteilung waren die Bestimmungen in Abschnitt ..... (Rechnungslegung) des Darlehensvertrags [2] am ..... [3] in allen wesentlichen Punkten eingehalten.

Datum / Wirtschaftsprüfer / Domizil / Unterschrift/en

Beilage

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Firmenbezeichnung.

[2] Oder zutreffende Bezeichnung (mit Datum).

[3] Bilanzstichtag.

Verwiesen wird sodann auf die redaktionellen Erläuterungen zum zum ersten Beispiel in *Anhang 1*.

Anhang 4: Beispiele für Berichte über zusammengefasste Abschlüsse

Wenn über den geprüften Jahresabschluss ein uneingeschränktes Prüfungsurteil abgegeben wurde

Bericht der Revisionsstelle [1] an .....

Als Revisionsstelle haben wir die Buchführung und die Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang) der ..... AG [2] für das am ..... [3] abgeschlossene Geschäftsjahr, auf deren Grundlage die zusammengefasste Jahresrechnung [4] erstellt worden ist, nach den Schweizer Prüfungsstandards geprüft. In unserem Bericht vom ..... [5] haben wir über die Buchführung und die Jahresrechnung der ..... AG [2] ein uneingeschränktes Prüfungsurteil abgegeben.

Gemäss unserer Beurteilung ist die zusammengefasste Jahresrechnung [4] mit der zugrunde liegenden Jahresrechnung in allen wesentlichen Punkten konsistent.

Zum besseren Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der ..... AG [2] sowie des Umfangs unserer Prüfung muss die zusammengefasste Jahresrechnung [4] in Verbindung mit der zugrunde liegenden Jahresrechnung und unserem zugehörigen Bericht gelesen werden.

Datum / Wirtschaftsprüfer / Domizil / Unterschrift/en

Beilage

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Verwiesen wird auf die weiteren Berichtsbeispiele in *Anhang 1* zu *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*.

[2] Firmenbezeichnung.

[3] Bilanzstichtag.

[4] Oder zutreffende Bezeichnung.

[5] Berichtsdatum.

Verwiesen wird sodann auf die redaktionellen Erläuterungen zum ersten Beispiel in *Anhang 1* dieses PS.

Wenn über den geprüften Jahresabschluss ein eingeschränktes Prüfungsurteil abgegeben wurde

Bericht der Revisionsstelle [1] an .....

Als Revisionsstelle haben wir die Buchführung und die Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang) der ..... AG [2] für das am ..... [3] abgeschlossene Geschäftsjahr, auf deren Grundlage die zusammengefasste Jahresrechnung [4] erstellt worden ist, nach den Schweizer Prüfungsstandards geprüft. In unserem Bericht vom ..... [5] haben wir ein Prüfungsurteil abgegeben, wonach die Buchführung und die Jahresrechnung der ..... AG [2] dem schweizerischen Gesetz und den Statuten mit der Einschränkung entsprechen, dass die Vorräte um rund CHF ..... überbewertet sind und entsprechend das Ergebnis zu günstig ausgewiesen ist.

Gemäss unserer Beurteilung ist die zusammengefasste Jahresrechnung [4] mit der zugrunde liegenden Jahresrechnung, über die wir ein eingeschränktes Prüfungsurteil abgegeben haben, in allen wesentlichen Punkten konsistent.

Zum besseren Verständnis der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der ..... AG [2] sowie des Umfangs unserer Prüfung muss die zusammengefasste Jahresrechnung [4] in Verbindung mit der zugrunde liegenden Jahresrechnung und unserem zugehörigen Bericht gelesen werden.

Datum / Wirtschaftsprüfer / Domizil / Unterschrift/en

Beilage

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Verwiesen wird auf die weiteren Berichtsbeispiele in *Anhang 1* zu *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*.

[2] Firmenbezeichnung.

[3] Bilanzstichtag.

[4] Oder zutreffende Bezeichnung.

[5] Berichtsdatum.

Verwiesen wird sodann auf die redaktionellen Erläuterungen zum ersten Beispiel in *Anhang 1* dieses PS.

Schweizer Prüfungsstandard: Prüfung zukunftsorientierter Finanzinformationen (PS 810)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen für Aufträge zur Prüfung zukunftsorientierter Finanzinformationen (im Folgenden: Zukunftsinformationen).	1
→ Bei der Prüfung von Zukunftsinformationen zu erlangende Nachweise	2
Zukunftsinformationen können in Form einer Vorschaurechnung (forecast) oder einer Prognose (projection) vorkommen.	3
→ Definition "Vorschaurechnung" → Definition "Prognose"	4 5
Verantwortlich für die Erstellung der Zukunftsinformationen ist die Unternehmensleitung. Sie erstellt diese für eigene Zwecke oder zur Abgabe an Dritte (z. B. als Bestandteil eines Prospektes).	6, 7
Zusicherung des Wirtschaftsprüfers über Zukunftsinformationen Es ist für den Wirtschaftsprüfer schwierig, ein positives Urteil darüber abzugeben, ob die Zukunftsinformationen frei von wesentlichen Fehlaussagen sind. Daher verlangt dieser PS für den Bericht hinsichtlich der Angemessenheit der Annahmen der Unternehmensleitung einen weniger hohen Grad der Zusicherung ("moderate level of assurance").	8, 9 PS 120
Annahme des Auftrags	
→ Beurteilungskriterien vor Annahme des Auftrags	10
Der Wirtschaftsprüfer darf den Auftrag nicht annehmen, wenn die zugrunde liegenden Annahmen offensichtlich unrealistisch sind oder wenn ihm die Zukunftsinformationen für den vorgesehenen Zweck ungeeignet erscheinen. Der Wirtschaftsprüfer und das auftraggebende Unternehmen müssen sich über die Auftragsbedingungen einig sein; eine schriftliche Auftragsbestätigung hilft Missverständnisse vermeiden.	11, 12
Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds Zur Beurteilung der für die Zukunftsinformationen erforderlichen Annahmen muss der Wirtschaftsprüfer angemessene Kenntnisse über Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens erlangen. Er muss überdies entscheiden, in welchem Ausmass er sich auf historische Finanzinformationen verlassen darf. Weicht der Bericht über den Abschluss der Vorperiode vom Standardwortlaut ab oder befindet sich das Unternehmen in der Aufbauphase, sind diese Tatbestände bei der Prüfung der Zukunftsinformationen in Betracht zu ziehen.	13-15

Periode, auf die sich die Zukunftsinformationen beziehen Mit zunehmender Länge der Periode, auf welche sich die Zukunftsinformationen beziehen, werden die Annahmen spekulativer und die Schätzungen schwieriger.	16
→ Beurteilungskriterien für die Länge der künftigen Periode	
Prüfungshandlungen	
→ Bestimmungsfaktoren zur Festlegung der Prüfungshandlungen	17
Der Wirtschaftsprüfer beurteilt Herkunft und Verlässlichkeit der aus internen und externen Quellen stammenden Nachweise. Die Beurteilung erfolgt im Lichte historischer Informationen und aufgrund der Gegebenheiten des Unternehmens (z. B. vorhandene Produktionskapazitäten). Zu hypothetischen Annahmen sind zwar keine Nachweise zu erlangen, der Wirtschaftsprüfer muss sich aber vergewissern, dass die Annahmen mit dem Zweck der Zukunftsinformationen konsistent und nicht unrealistisch sind. Er muss sich auch davon überzeugen, dass die Zukunftsinformationen auf Basis der Annahmen der Unternehmensleitung ordnungsgemäss erstellt worden sind (z. B. durch Nachrechnungen).	18-24
Der Wirtschaftsprüfer muss von der Unternehmensleitung schriftliche Erklärungen erlangen (Verantwortlichkeiten, Zweck der Zukunftsinformationen, Vollständigkeit der wesentlichen Annahmen).	25
Darstellung und Offenlegung	
→ Kriterien zur Beurteilung der Darstellung und der Offenlegung	26
Bericht über die Prüfung von Zukunftsinformationen	
→ Bestandteile und Inhaltspunkte des Berichts	27, 28
Erachtet der Wirtschaftsprüfer die Darstellung der Zukunftsinformationen und/oder die Offenlegung als nicht angemessen, muss er im Bericht eine Einschränkung des Urteils anbringen, ein verneinendes Urteil abgeben oder vom Mandat zurücktreten. Beurteilt er wesentliche Annahmen und/oder Schätzungen als nicht vernünftige Basis für die Zwecke der Zukunftsinformationen, muss er im Bericht ein verneinendes Urteil abgeben oder vom Mandat zurücktreten.	31, 32
Wird die Prüfung durch Auflagen beschränkt, die die erforderlichen Prüfungshandlungen verunmöglichen, muss der Wirtschaftsprüfer vom Mandat zurücktreten oder im Bericht erklären, dass eine Urteilsabgabe unmöglich ist, und die Beschränkung des Prüfungsumfangs darlegen.	33
→ Beispiel eines Berichts über eine Vorschaurechnung → Beispiel eines Berichts über eine Prognose	Anhang 1 Anhang 2

Schweizer Prüfungsstandard: Prüfung zukunftsorientierter Finanzinformationen (PS 810)

Einleitung 416
Zusicherung des Wirtschaftsprüfers über Zukunftsinformationen 418
Annahme des Auftrags 419
Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds 419
Periode, auf die sich die Zukunftsinformationen beziehen 420
Prüfungshandlungen 420
Darstellung und Offenlegung 422
Bericht über die Prüfung von Zukunftsinformationen 422
Anhang 1: Beispiel eines uneingeschränkten Berichts über eine Vorschaurechnung 425
Anhang 2: Beispiel eines uneingeschränkten Berichts über eine Prognose 426

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISAE 3400 The Examination of Prospective Financial Information* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Prüfungen zukunftsorientierter Finanzinformationen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen für Aufträge zur Prüfung zukunftsorientierter Finanzinformationen und Berichterstattung darüber – darunter auch Prüfungshandlungen betreffend bestmögliche Schätzungen ("best-estimates") sowie hypothetische Annahmen ("hypothetical assumptions"). Nicht Gegenstand dieses PS ist die Prüfung allgemeiner Informationen oder solcher in Textform wie etwa in einem Bericht der Unternehmensleitung als Bestandteil des Geschäftsberichts (z.B. Jahresbericht nach Art. 663d OR). Viele der hier dargelegten Prüfungshandlungen können sich gleichwohl für eine solche Prüfung eignen.

2 **Bei einer Prüfung zukunftsorientierter Finanzinformationen muss der Wirtschaftsprüfer hinreichende und angemessene Nachweise darüber erlangen, dass:**

(a) **die bestmöglichen Schätzungen der Unternehmensleitung, welche den zukunftsorientierten Finanzinformationen zugrunde liegen** (Ziffer 4), **nicht unvernünftig sind und dass hypothetische Annahmen** (Ziffer 5) **gegebenenfalls mit dem Zweck der Informationen in Einklang sind;**

(b) **die zukunftsorientierten Finanzinformationen auf Basis der Annahmen ordnungsgemäss erstellt worden sind;**

(c) **die zukunftsorientierten Finanzinformationen ordnungsgemäss dargestellt und alle wesentlichen Annahmen angemessen offen gelegt sind – einschliesslich einer Klarstellung, inwieweit es sich um bestmögliche Schätzungen oder hypothetische Annahmen handelt, und**

(d) **die zukunftsorientierten Finanzinformationen auf übereinstimmender Grundlage mit dem vergangenheitsorientierten Abschluss und in Anwendung angemessener Rechnungslegungsgrundsätze erstellt worden sind.**

3 "Zukunftsorientierte Finanzinformationen" (im Folgenden: "Zukunftsinformationen") sind Finanzinformationen, die sich auf Annahmen über mögliche Ereignisse und mögliche Handlungen des Unternehmens in der Zukunft stützen. Sie sind in hohem Masse subjektiver Natur und ihre Erstellung setzt den Gebrauch von beträchtlichem Ermessen voraus. Zukunftsinformationen können die Form einer Vorschaurechnung ("forecast"), einer Prognose ("projection") oder von beidem annehmen (z.B. Budget fürs kommende Jahr plus 5-Jahres-Prognose).

4 Bei einer Vorschaurechnung handelt es sich um Zukunftsinformationen auf der Basis von Annahmen der Unternehmensleitung über zukünftige Ereignisse und über ihre zukünftigen Handlungen, und zwar im Zeitpunkt der Erstellung der Zukunftsinformationen (bestmögliche Schätzungen).

5 Bei einer Prognose handelt es sich um Zukunftsinformationen auf der Basis

(a) von hypothetischen Annahmen über zukünftige Ereignisse und zukünftige Handlungen der Unternehmensleitung, deren Eintritt nicht unbedingt erwartet wird (z.B. bei neu gegründeten Unternehmen oder solchen, die eine wesentliche Änderung in der Art ihrer Tätigkeit beabsichtigen); oder

(b) einer Mischung aus bestmöglichen Schätzungen und hypothetischen Annahmen.

Prognosen zeigen auf, welche Konsequenzen im Erstellungszeitpunkt möglich erscheinen, falls die Ereignisse und Handlungen tatsächlich eintreten ("was wäre, wenn"-Szenario).

6 Zukunftsinformationen können Abschlüsse oder Bestandteile von Abschlüssen beinhalten und können erstellt werden:

(a) als Instrument der Unternehmensleitung selbst (z.B. für die Beurteilung einer möglichen Investition) oder

(b) zur Abgabe an Dritte; z.B. in folgender Form:

- Prospekt, der potenzielle Investoren über Zukunftserwartungen informieren soll.
- Geschäftsbericht, der Anteilseigner, Aufsichtsbehörden und andere interessierte Parteien informieren soll.
- Dokument zur Information von Kreditgebern (z.B. einschliesslich einer Cash Flow-Vorschau).

7 Verantwortlich für die Erstellung der Zukunftsinformationen (einschliesslich deren Darstellung) ist die Unternehmensleitung. Die Identifizierung und Offenlegung der zugrunde liegenden Annahmen ist Teil dieser Verantwortung. Der Wirtschaftsprüfer kann beauftragt werden, die Zukunftsinformationen zu prüfen und darüber zu berichten, damit deren Glaubwürdigkeit erhöht wird – ungeachtet dessen, ob sie Zwecken Dritter oder internen Zwecken dienen.

Zusicherung des Wirtschaftsprüfers über Zukunftsinformationen

8 Zukunftsinformationen beziehen sich auf Ereignisse und Handlungen, die noch nicht eingetreten sind und vielleicht gar nie eintreten werden. Zwar können Nachweise erhältlich sein, welche die den Zukunftsinformationen zugrunde liegenden Annahmen stützen. Solche Nachweise sind indessen im allgemeinen ebenfalls zukunftsorientiert und deshalb von Natur aus spekulativ. Darin unterscheiden sie sich von den Nachweisen, welche üblicherweise bei der Prüfung historischer Finanzinformationen erhältlich sind (s. *PS 500 Prüfungsnachweise*). Der Wirtschaftsprüfer ist deshalb nicht in der Lage, ein Urteil darüber abzugeben, ob die Ergebnisse erreicht werden, welche in den Zukunftsinformationen zum Ausdruck kommen.

9 Wegen der Natur der erhältlichen Nachweise zur Beurteilung der Annahmen, die den Zukunftsinformationen zugrunde liegen, kann es für den Wirtschaftsprüfer schwierig sein, einen genügenden Sicherheitsgrad zu erlangen, um ein positiv formuliertes Urteil darüber abzugeben, ob die Annahmen frei von wesentlichen Fehlaussagen sind. Vorliegender PS verlangt deshalb für den Bericht (Ziffer 27 ff.) hinsichtlich der Angemessenheit der Annahmen der Unternehmensleitung einen weniger hohen Grad der Zusicherung ("moderate level of assurance"). Hält indessen der Prüfer den erlangten Sicherheitsgrad für angemessen, ist er nicht daran gehindert, eine positiv formulierte Zusicherung zu geben.

9A *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der Schweizer Prüfungsstandards (PS)* unterscheidet nach der erlangten Urteilssicherheit zwischen Prüfungen und Reviews: Bei einer Prüfung wird eine hochgradige – deswegen positiv formulierte – Zusicherung abgegeben (z.B.: "Informationen stimmen mit ..... überein"). Bei einer Review ist der Grad der Zusicherung weniger hoch und diese wird negativ formuliert (z.B.: "nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen zu schliessen wäre, dass Informationen nicht mit ..... übereinstimmen"). Wegen des verlangten, weniger hohen Grades der – negativ formulierten (Ziffer 27 ff.) – Zusicherung über die Angemessenheit der Annahmen ist die Prüfung von Zukunftsinformationen zumindest gleichwertig mit einer Review. Der englischsprachige Begriff lautet "examination [nicht: 'audit'] of prospective financial information".

Annahme des Auftrags

10 Bevor der Wirtschaftsprüfer einen Auftrag zur Prüfung von Zukunftsinformationen annimmt, zieht er unter anderem Folgendes in Betracht:
- Den vorgesehenen Zweck der Informationen.
- Ob die Informationen zur Abgabe an Dritte bestimmt sind und ob der Empfängerkreis beschränkt ist (wenn ja, auf wen).
- Die Art der zugrunde liegenden Annahmen (bestmögliche Schätzungen oder hypothetische Annahmen).
- Die Zusammensetzung der Informationen.
- Die Periode, auf welche sich die Informationen beziehen.

11 **Der Wirtschaftsprüfer darf den Auftrag nicht annehmen (bzw. muss vom Mandat zurücktreten), wenn die zugrunde liegenden Annahmen offensichtlich unrealistisch sind oder wenn er der Auffassung ist, die Zukunftsinformationen seien für ihren vorgesehenen Zweck ungeeignet.**

12 **Wirtschaftsprüfer und auftraggebendes Unternehmen müssen sich über die Auftragsbedingungen einig sein.** Es liegt im Interesse beider, dass der Prüfer eine schriftliche Auftragsbestätigung abgibt. Dies trägt dazu bei, Missverständnisse betreffend den Auftrag zu verhindern. Das Bestätigungsschreiben hält sowohl die in Ziffer 10 angesprochenen Punkte fest als auch die Verantwortung der Unternehmensleitung für die zugrunde liegenden Annahmen und dafür, dass der Prüfer alle relevanten Informationen und Basisdaten dieser Annahmen bekommt.

Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds

13 **Damit der Wirtschaftsprüfer beurteilen kann, ob alle wesentlichen, zur Erstellung der Zukunftsinformationen erforderlichen Annahmen berücksichtigt sind, muss er angemessene Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens erlangen.** Er muss sich auch mit dem Prozess der Erstellung vertraut machen, z.B. indem er Folgendes in Betracht zieht:
- Die interne Kontrolle in Bezug auf das System der Erstellung sowie die Expertise und Erfahrung der erstellenden Personen.
- Die Art der Dokumentation des Unternehmens, welche die Annahmen der Unternehmensleitung stützen soll.
- Das Ausmass der Verwendung statistischer, mathematischer und computergestützter Verfahren.
- Die Methodik des Zustandekommens und der Verwendung der Annahmen.
- Die Genauigkeit von Zukunftsinformationen aus vorangegangenen Perioden und die Gründe für wesentliche Abweichungen.

14 **Der Wirtschaftsprüfer muss entscheiden, in welchem Ausmass er sich auf historische Finanzinformationen des Unternehmens verlassen darf.** Es bedarf gewisser Kenntnisse dieser Informationen, um zu beurteilen, ob die Zukunftsinformationen konsistent mit den historischen Finanzinformationen erstellt worden sind und um einen Massstab für die Beurteilung der Annahmen der Unternehmensleitung zu haben. Z.B. muss der Wirtschaftsprüfer feststellen, ob die rele-

vanten Informationen geprüft oder prüferisch durchgesehen sowie bei deren Erstellung angemessene Rechnungslegungsgrundsätze angewendet worden sind (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*).

15 Weicht der Bericht des Wirtschaftsprüfers über die historischen Finanzinformationen der Vorperiode vom Standardwortlaut ab (s. *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*; *PS 910 Review (prüferische Durchsicht) von Abschlüssen*) oder befindet sich das Unternehmen in der Aufbauphase, muss der Prüfer diese Gegebenheiten und ihre Auswirkung auf die Prüfung der Zukunftsinformationen in Betracht ziehen.

Periode, auf die sich die Zukunftsinformationen beziehen

16 **Der Wirtschaftsprüfer muss den Zeitraum in Betracht ziehen, auf welchen sich die Zukunftsinformationen beziehen.** Da Annahmen mit wachsender Länge dieser Periode spekulativer werden, nimmt die Befähigung der Unternehmensleitung zu bestmöglichen Schätzungen zugleich ab. Die Periode wird nicht über den Zeitraum hinausreichen, für den Schätzungen der Unternehmensleitung auf vernünftiger Basis möglich sind. Einige der Faktoren für die Überlegungen des Prüfers zur Periode, auf welche sich die Zukunftsinformationen beziehen, sind:

- Zyklus der Leistungserstellung (z.B. kann im Falle eines bedeutenden Fertigungsprojekts die Dauer dieses Projekts massgebend sein für die Periode).
- Grad der Verlässlichkeit von Annahmen (z.B. kann die Periode kurz und in kleine Abschnitte wie Wochen oder Monate unterteilt sein, falls das Unternehmen ein neues Produkt einführt. Demgegenüber kann eine relativ lange Periode angemessen sein, falls die Unternehmenstätigkeit einzig in der langfristigen Vermietung einer Immobilie besteht).
- Bedürfnisse der Adressaten (z.B. werden Zukunftsinformationen im Zusammenhang mit einem Kreditantrag unter Umständen für jene Periode erstellt werden, in der genügende Mittel erwirtschaftet sind, um den Kredit zu tilgen. Demgegenüber können die Informationen im Zusammenhang mit einer Anleihensemission zu dem Zweck erstellt werden, die beabsichtigte Verwendung des Erlöses in der nächstfolgenden Abschlussperiode darzustellen).

Prüfungshandlungen

17 **Bei der Festlegung von Art, Zeitpunkt und Umfang der Prüfungshandlungen zieht der Wirtschaftsprüfer unter anderem Folgendes in Betracht:**

(a) **Wahrscheinlichkeit wesentlicher Fehlaussagen;**
(b) **Kenntnisse aus vorangegangenen Aufträgen;**
(c) **Kompetenz der Unternehmensleitung hinsichtlich der Erstellung von Zukunftsinformationen;**
(d) **Ausmass, in dem die Zukunftsinformationen vom Ermessensgebrauch der Unternehmensleitung abhängen und**
(e) **Angemessenheit und Verlässlichkeit der zugrunde liegenden Daten.**

18 Der Wirtschaftsprüfer beurteilt Herkunft und Verlässlichkeit der Nachweise, welche die bestmöglichen Schätzungen der Unternehmensleitung stützen. Hinreichende und angemessene Nachweise erhält er aus internen und externen Quellen. Dazu gehören auch die Beurteilung der Annahmen im Lichte historischer Informationen und die Beurteilung, ob sie auf Plänen basieren, die innerhalb der Möglichkeiten des Unternehmens liegen.

19 Soweit es um hypothetische Annahmen geht, muss der Wirtschaftsprüfer beurteilen, ob alle wesentlichen Konsequenzen aus diesen Annahmen berücksichtigt worden sind. Wird z.B. angenommen, dass die Umsatzerlöse über die gegenwärtige Fertigungskapazität des Unternehmens hinaus wachsen, müssen die erforderlichen Investitionen in Mehrkapazität oder die Kosten von Alternativen zur Erreichung der angenommenen Umsatzerlöse (z.B. Auswärtsvergabe) in den Zukunftsinformationen berücksichtigt sein.

20 Zu hypothetischen Annahmen sind zwar keine Nachweise zu erlangen. Der Wirtschaftsprüfer muss sich aber vergewissern, dass diese Annahmen mit dem Zweck der Zukunftsinformationen konsistent sind und dass es keinen Grund gibt, sie für unrealistisch zu halten.

21 Der Wirtschaftsprüfer muss sich vergewissern, dass die Zukunftsinformationen auf Basis der Annahmen der Unternehmensleitung ordnungsgemäss erstellt worden sind. Zu diesem Zweck kann er z.B. Nachrechnungen vornehmen und die Konsistenz überprüfen, d.h. feststellen, ob die beabsichtigten Handlungen der Unternehmensleitung untereinander kompatibel und Beträge, die auf denselben Parametern (z.B. Zinssätzen) basieren, konsistent ermittelt sind.

22 Der Wirtschaftsprüfer richtet den Blick vor allem darauf, inwieweit jene Bereiche, die auf Abweichungen besonders stark reagieren, eine wesentliche Auswirkung auf die Ergebnisse haben, welche in den Zukunftsinformationen zum Ausdruck kommen. Dies beeinflusst das Ausmass, in dem er nach angemessenen Nachweisen sucht. Zudem beeinflusst dies sein Urteil über die Angemessenheit der Offenlegung.

23 Ist der Wirtschaftsprüfer beauftragt, bestimmte Bestandteile von Zukunftsinformationen zu prüfen (z.B. Teile eines Abschlusses), muss er auch deren Wechselbeziehung mit anderen Bestandteilen (z.B. Teilen des Abschlusses) in Betracht ziehen.

24 Beziehen sich die Zukunftsinformationen auch auf einen Teil der laufenden Periode, der bereits verstrichen ist, muss der Wirtschaftsprüfer entscheiden, inwieweit er auch die historischen Informationen Prüfungshandlungen unterzieht. Diese hängen von den jeweiligen Umständen ab (z.B. der Länge der bereits verstrichenen Periode).

25 **Der Wirtschaftsprüfer muss von der Unternehmensleitung schriftliche Erklärungen erlangen betreffend den vorgesehenen Zweck der Zukunftsinformationen, die Vollständigkeit wesentlicher Annahmen der Unternehmensleitung sowie die Akzeptanz der Verantwortung für die Zukunftsinformationen durch die Unternehmensleitung.**

Darstellung und Offenlegung

26 Bei Beurteilung der Darstellung der Zukunftsinformationen und der zugehörigen Offenlegung muss der Wirtschaftsprüfer – neben den spezifischen Anforderungen einschlägiger gesetzlicher Vorschriften oder Standards – auch in Betracht ziehen, ob:

(a) die Darstellung der Zukunftsinformationen informativ und nirgends irreführend ist;

(b) die Rechnungslegungsgrundsätze in den Anmerkungen zu den Zukunftsinformationen klar offen gelegt sind;

(c) die zugrunde liegenden Annahmen in den Anmerkungen zu den Zukunftsinformationen angemessen offen gelegt sind. Klar muss sein, ob es sich dabei um bestmögliche Schätzungen oder hypothetische Annahmen handelt (Ziffer 4 f.). Beziehen sich die Annahmen auf Bereiche, die wesentlich sind und einem hohen Grad an Unsicherheit unterliegen, müssen diese Unsicherheit und die resultierende Bandbreite der Ergebnisse angemessen offen gelegt sein;

(d) der Stichtag offen gelegt ist, auf welchen die Zukunftsinformationen erstellt worden sind;

(e) – sofern Ergebnisse, die in den Zukunftsinformationen zum Ausdruck kommen, in einer Bandbreite ausgedrückt sind – die Basis für die Skalierung dieser Bandbreite klar bezeichnet und diese nicht einseitig oder irreführend ausgewählt worden ist sowie

(f) eine allfällige Änderung von Rechnungslegungsgrundsätzen gegenüber dem letzten historischen Abschluss offengelegt ist (mitsamt dem Grund für die Änderung und deren Auswirkung auf die Zukunftsinformationen).

Bericht über die Prüfung von Zukunftsinformationen

27 **Der Bericht eines Wirtschaftsprüfers über die Prüfung von Zukunftsinformationen muss Folgendes enthalten:**

(a) **Überschrift;**

(b) **Adressat;**

(c) **Bezeichnung der zukunftsorientierten Finanzinformationen;**

(d) **Bezugnahme auf den vorliegenden PS;**

(e) **Feststellung, dass für die Zukunftsinformationen – einschliesslich der diesen zugrunde liegenden Annahmen – die Unternehmensleitung verantwortlich ist;**

(f) **(gegebenenfalls) Bezeichnung des Zwecks und/oder beschränkten Empfängerkreises der Zukunftsinformationen;**

(g) **negative Zusicherung darüber, ob die zugrunde liegenden Annahmen eine vernünftige Basis für die Zukunftsinformationen sind;**
(h) **Urteil darüber, ob die Zukunftsinformationen auf Basis der Annahmen ordnungsgemäss erstellt und entsprechend den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen** (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der Schweizer Prüfungsstandards (PS)*) **dargestellt sind;**
(i) **angemessene Vorbehalte zur Erreichbarkeit der in den Zukunftsinformationen zum Ausdruck kommenden Ergebnisse;**
(j) **Berichtsdatum (Datum der Beendigung der Prüfungshandlungen);**
(k) **Name und Domizil des Wirtschaftsprüfers sowie**
(l) **Unterschrift des Wirtschaftsprüfers.**

28 Ein solcher Bericht:

- Hält fest, ob der Wirtschaftsprüfer bei seiner Prüfung der Nachweise, welche die Annahmen stützen, auf Sachverhalte gestossen ist, die ihn zum Schluss veranlassen, dass diese Annahmen keine vernünftige Basis für die Zukunftsinformationen sind.
- Bringt ein Urteil darüber zum Ausdruck, ob die Zukunftsinformationen auf Basis der Annahmen ordnungsgemäss erstellt und in Übereinstimmung mit dem anzuwendenden Regelwerk dargestellt sind.
- Hält fest, dass:
  - die tatsächlichen Resultate wahrscheinlich von den Zukunftsinformationen abweichen, weil Ereignisse häufig nicht wie erwartet eintreten und die Abweichung wesentlich sein kann. Soweit die Zukunftsinformationen in einer Bandbreite ausgedrückt sind, wird festgehalten, dass keine Zusicherung gegeben werden kann, dass die Ergebnisse tatsächlich innerhalb dieser Bandbreite liegen werden; und,
  - im Falle einer Prognose (Ziffer 5) die Zukunftsinformationen zu dem Zweck erstellt wurden, ... (Zweck festhalten) und die zugrunde liegenden Annahmen auch hypothetische Annahmen über zukünftige Ereignisse und zukünftige Handlungen der Unternehmensleitung beinhalten, deren Eintritt nicht unbedingt erwartet wird. Adressaten werden deshalb davor gewarnt, die Zukunftsinformationen für andere als die umschriebenen Zwecke zu nutzen.

29A Ziffer 29 von *ISAE 3400 The Examination of Prospective Financial Information* entfällt, da er durch *Anhang 1* ersetzt wird.

30A Ziffer 30 von *ISAE 3400 The Examination of Prospective Financial Information* entfällt, da er durch *Anhang 2* ersetzt wird.

31 **Kommt der Wirtschaftsprüfer zum Schluss, dass die Darstellung der Zukunftsinformationen und/oder die zugehörige Offenlegung nicht angemessen ist, muss er im Bericht über die Zukunftsinformationen entweder eine Einschränkung des Urteils anbringen oder ein verneinendes Urteil abgeben, oder er muss vom Mandat zurücktreten.** Z.B. kann es sein, dass Auswirkungen von Annahmen, die starken Schwankungen ausgesetzt sind, nicht offen gelegt sind.

32 **Kommt der Wirtschaftsprüfer zum Schluss, dass eine oder mehrere wesentliche Annahmen – bestmögliche Schätzungen, hypothetische Annahmen oder beides** (Ziffer 4 f.) **– keine vernünftige Basis für die Zukunftsinformationen sind, muss er entweder im Bericht über die Zukunftsinformationen ein verneinendes Urteil abgeben oder vom Mandat zurücktreten.**

33 **Wird die Prüfung der Zukunftsinformationen durch Auflagen beschränkt, welche unter den jeweiligen Umständen erforderliche Prüfungshandlungen verunmöglichen, muss der Wirtschaftsprüfer entweder vom Mandat zurücktreten oder im Bericht über die Zukunftsinformationen erklären, dass eine Urteilsabgabe unmöglich ist, und die Beschränkung des Prüfungsumfangs darlegen.**

33A In Fällen von Ziffer 31 ff. gilt *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers* sinngemäss.

Anhang 1: Beispiel eines uneingeschränkten Berichts über eine Vorschaurechnung

Bericht des Wirtschaftsprüfers an .....

Auftragsgemäss haben wir [1] die Vorschaurechnung [2] [3] der ..... [4] für den Zeitraum vom ..... bis ..... [5] nach den Schweizer Prüfungsstandards geprüft.

Für die Vorschaurechnung [2], einschliesslich der zugrunde liegenden Annahmen in Anmerkung ....., ist ..... [6] verantwortlich.

Bei unserer Prüfung der Nachweise, welche die Annahmen in Anmerkung ..... der Vorschaurechnung [2] stützen, sind wir nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass diese Annahmen keine vernünftige Basis für die Vorschaurechnung [2] sind. Gemäss unserer Beurteilung ist die Vorschaurechnung [2] auf Basis dieser Annahmen ordnungsgemäss erstellt und entsprechend in Übereinstimmung mit ..... [7] dargestellt.

Die tatsächlichen Resultate weichen wahrscheinlich von der Vorschaurechnung [2] ab, weil Ereignisse häufig nicht wie erwartet eintreten und die Abweichung wesentlich sein kann.

Datum / Wirtschaftsprüfer [4] / Domizil / Unterschrift/en

Beilage [3]

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Ist der Wirtschaftsprüfer eine natürliche Person, ist der Berichtswortlaut entsprechend anzupassen.

[2] Oder zutreffende Bezeichnung (unter Beachtung von Ziffer 4 dieses PS). Soweit zum Verständnis erforderlich, sind die einzelnen Bestandteile mit anzuführen.

[3] Wird auf entsprechende Seitenzahlen eines Dokuments Bezug genommen, entfällt der Vermerk "Beilage".

[4] Firmenbezeichnung.

[5] Gegebenenfalls "für das am ..... abgeschlossene Geschäftsjahr" (oder "für das den Zeitraum vom ..... bis ..... umfassende Geschäftsjahr").

[6] Bezeichnung der Unternehmensleitung oder des anderen verantwortlichen Organs.

[7] Bezeichnung des anzuwendenden Regelwerks (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der Schweizer Prüfungsstandards (PS))*.

Anhang 2: Beispiel eines uneingeschränkten Berichts über eine Prognose

Bericht des Wirtschaftsprüfers an .....

Auftragsgemäss haben wir die Prognose [1] der ..... für den Zeitraum vom ..... bis ..... nach den Schweizer Prüfungsstandards geprüft.

Für die Prognose [1], einschliesslich der zugrunde liegenden Annahmen in Anmerkung ....., ist ..... verantwortlich.

Die Prognose [1] wurde zu dem Zweck erstellt, ... [2]. Da das Unternehmen neu gegründet wurde, beinhalten die zugrunde liegenden Annahmen auch hypothetische Annahmen über zukünftige Ereignisse und zukünftige Handlungen ....., deren Eintritt nicht unbedingt erwartet wird. Adressaten werden deshalb darauf aufmerksam gemacht, dass die Prognose [1] für andere Zwecke möglicherweise nicht geeignet ist.

Bei unserer Prüfung der Nachweise, welche die Annahmen in Anmerkung ..... der Prognose [1] stützen, sind wir nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass diese Annahmen keine vernünftige Basis für die Prognose [1] sind [3]. Gemäss unserer Beurteilung ist die Prognose [1] auf Basis dieser Annahmen ordnungsgemäss erstellt und in Übereinstimmung mit ..... dargestellt.

Auch wenn die Ereignisse, welche unter den Annahmen in Anmerkung ..... der Prognose [1] erwartet werden, eintreten, weichen die tatsächlichen Resultate wahrscheinlich von der Prognose [1] ab, weil andere Ereignisse häufig nicht wie erwartet eintreten und die Abweichung wesentlich sein kann.

Datum / Wirtschaftsprüfer / Domizil / Unterschrift/en

Beilage

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Oder zutreffende Bezeichnung (unter Beachtung von Ziffer 4 dieses PS). Soweit zum Verständnis erforderlich, sind die einzelnen Bestandteile mit anzuführen.

[2] Umschreibung des Zwecks.

[3] Nach Bedarf Annahmen ausdrücklich wiedergeben.

Verwiesen wird sodann auf die redaktionellen Erläuterungen in *Anhang 1*.

Schweizer Prüfungsstandard: Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems (PS 890)

"Einstiegshilfe"

Dieses PS ist in zwei unterschiedliche Kapitel eingeteilt:

Kapitel A. "**Allgemeine Erläuterungen**" stellt die folgenden Aspekte dar, die für das Verständnis der "Existenzprüfung" nach Art. 728a OR erforderlich sind:

- Definitionen,
- Verantwortlichkeiten,
- Abgrenzung der "Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems" (fortan in Kurzform als "IKS" bezeichnet) nach Art. 728a Abs. 1 zur "Berücksichtigung des IKS bei der Bestimmung des Prüfungsumfanges der Abschlussprüfung" nach Art. 728a Abs. 2 OR, sowie
- Bemerkungen zur Ausgestaltung des IKS.

In Kapitel B. "**Prüfung der Existenz des IKS**" sind Ausführungen zu finden über die Prüfungshandlungen, die erforderlich sind, damit die Revisionsstelle die vom Gesetz verlangte Existenz des IKS bestätigen kann. Behandelt werden sodann einige Spezialfragen wie die IKS Existenzprüfung im Konzernabschluss und die Berichterstattung.

Schweizer Prüfungsstandard: Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems (PS 890)

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 17. Dezember 2007 verabschiedet. Er gilt für Prüfungen der Existenz des internen Kontrollsystems für Perioden, die am 1. Januar 2008 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

A. Allgemeine Erläuterungen

I. Einleitung

a) Zweck dieses Prüfungsstandards ist die Umschreibung des Vorgehens zur Erlangung eines Prüfungsurteils über die Existenz eines internen Kontrollsystems nach Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR.

b) Im Sinne des schweizerischen Gesetzes (Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 i.V.m. Art. 662a sowie Art. 957ff. OR) ist der Verwaltungsrat für die Ausgestaltung, Implementierung und Aufrechterhaltung eines geeigneten und angemessenen IKS verantwortlich. Nach Art. 728a Abs.1 Ziff. 3 OR bestätigt die Revisionsstelle einmal jährlich die Existenz dieses vom Verwaltungsrat definierten IKS. Sofern das vom Verwaltungsrat definierte IKS den minimalen generellen Anforderungen an ein IKS aufgrund der Grösse, Komplexität und dem Risikoprofil der Unternehmung entspricht, wird die Revisionsstelle die Existenz im Sinne von Art 728a Abs.1 Ziff.3 OR zuhanden der Generalversammlung positiv bestätigen können. Voraussetzung dieser Existenzbestätigung ist jedoch, dass dieses vom Verwaltungsrat definierte IKS schriftlich dokumentiert ist und im Tagesgeschäft des Unternehmens Anwendung findet. Diese Dokumentation der Ausgestaltung und Umsetzung des IKS sind von der Revisionsstelle im Rahmen der Jahresabschlussprüfung zu prüfen ("Design"" und "Implementation"). Nicht Bestandteil der IKS "Existenzprüfung" nach Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR ist hingegen die Prüfung des dauerhaften und mängelfreien Funktionierens des IKS ("Operational Effectiveness"). Das Parlament hat durch das Streichen des Wortes "funktionierend" bewusst von einer Wirksamkeits- und Effizienzprüfung abgesehen.

c) Ein Unternehmen sollte über ein dauernd funktionierendes IKS in allen Bereichen der Unternehmung verfügen. Der Abschlussprüfer muss jedoch nach Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR lediglich dessen Existenz im Hinblick auf die finanzielle Berichterstattung prüfen und bestätigen.

d) Das Vorgehen des Abschlussprüfers bei der Beurteilung des IKS zur Planung der Abschlussprüfung (Art. 728a Abs. 2 OR) und bei der Prüfung der Existenz des IKS im Sinne von Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR ist unterschiedlich. Die vorzunehmenden Prüfungsarbeiten ergänzen sich jedoch und werden im Sinne eines integrierten Prüfungsansatzes kombiniert.
Der Abschlussprüfer wird im Rahmen der Abschlussprüfung ein hinreichendes Verständnis des IKS erlangen, um die Abschlussprüfung planen und eine wirkungsvolle Prüfungsstrategie entwickeln zu können. Bei der Planung der Existenzprüfung des IKS wird der Abschlussprüfer deshalb die im Rahmen der Abschlussprüfung durchgeführten Prüfungshandlungen berücksichtigen, um darauf abstützend, die allenfalls zusätzlich notwendigen Prüfungshandlungen zur Bestätigung der Existenz des IKS festzulegen.

Soweit Prüfungsarbeiten zum IKS bereits im Rahmen der Abschlussprüfung durchgeführt wurden, müssen diese für die Prüfung der Existenz des IKS nicht wiederholt werden. Umgekehrt können Durchführung und Ergebnisse der IKS Existenzprüfung auch bei der Planung und Durchführung der Abschlussprüfung verwendet werden.

e) Dieser Prüfungsstandard ist auf alle Prüfungen anzuwenden, bei welchen die Existenz des IKS gemäss Art. 728a Abs.1 Ziff. 3 OR zu prüfen ist.

II. Definitionen

a) Der Begriff "Internes Kontrollsystem" wird in diesem Prüfungsstandard nicht in der üblichen Form verwendet, sondern inhaltlich eingegrenzt. Das IKS im Sinne dieses Prüfungsstandards umfasst nur jene Vorgänge und Massnahmen in einer Unternehmung, welche eine ordnungsmässige Buchführung und finanzielle Berichterstattung sicherstellen. Das IKS besteht nach in der Praxis weit verbreiteter Auffassung in der Regel aus den Kontrollkomponenten "Kontrollumfeld, Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens, Rechnungslegungsrelevante Informationssysteme / Kommunikation, den Kontrollaktivitäten und der Überwachung der Kontrollen". Gerade in kleineren Verhältnissen sind diese Kontrollkomponenten oft unterschiedlich ausgeprägt oder können auch zusammengefasst sein. Der Verwaltungsrat des Unternehmens trägt nach dem schweizerischen Gesetz die Verantwortung zur Ausgestaltung des IKS und in diesem Sinne auch zur Ausgestaltung dieser Komponenten, wobei er auch andere Strukturen anwenden kann.

b) Dieser Prüfungsstandard verwendet die Begriffe "Verwaltungsrat" und "Geschäftsleitung"; wird auf beide Organe Bezug genommen, wird die Bezeichnung "Unternehmensleitung" verwendet. Wird auf andere Rechtsformen als auf die hier in erster Linie angesprochene Aktiengesellschaft Bezug genommen, so sind in Analogie die dort zutreffenden Begriffe für die Überwachungs- und Leitungsorgane zu verwenden.

c) "Risiko" im Sinne dieses Prüfungsstandards ist das Risiko einer wesentlichen falschen Angabe in der Jahresrechnung. Dieses Risiko stellt nur eine Teilmenge der gesamten Geschäftsrisiken dar.

d) "Kontrollen auf Unternehmensebene" sind übergeordnete Kontrollen. Übergeordnet bedeutet, dass die Kontrollen gleichzeitig mehrere Prozesse abdecken und somit nicht einem einzigen Prozess zugeordnet werden können.
Es existieren direkte und indirekte Kontrollen auf Unternehmensebene. "Direkte Kontrollen" sind Massnahmen, welche durch das Management selbst ausgeführt oder von diesem angeordnet werden. "Indirekte Kontrollen" bestehen aus dem Verhaltenskodex, dem Leitbild sowie der Ausprägung von Integrität, ethischen Werten und Kompetenzen im Unternehmen.

e) "Kontrollen auf Prozessebene" sind darauf auszurichten die Risiken wesentlicher Fehler innerhalb einzelner Prozesse abzudecken, welche bei der Initiierung, Registrierung, Verarbeitung und Verbuchung von Geschäftsvorfällen auftreten können. Es handelt sich hierbei entweder um manuelle Kontrollen oder um automatisierte IT-Anwendungskontrollen.

f) "Generelle Informatik (IT)-Kontrollen" bilden die Grundlage für ordnungsgemäss funktionierende automatisierte IT-Anwendungskontrollen. Generelle IT-Kontrollen adressieren beispielsweise Risiken in den Bereichen Zugriffsrechte, Datenqualität, Datensicherheit oder System-Änderungen (Hardware und Software) und -unterhalt.

g) "Wurzelstichproben" (Walk-through Tests) sind Prüfungsverfahren, durch welche ein einzelner Geschäftsvorfall vom Anfang bis zum Ende einschliesslich der dazugehörenden Dokumentation der Durchführung der entsprechenden Schlüsselkontrollen nachvollzogen wird. Die Wurzelstichprobe wird insbesondere für die Beurteilung der Implementierung des internen Kontrollsystems angewandt. Mit einer einzelnen Wurzelstichprobe kann jedoch nicht die Wirksamkeit des IKS geprüft werden.

h) "Schlüsselkontrollen" sind darauf ausgerichtet, die aus Sicht des Gesamtunternehmens wesentlichen falschen Angaben in der finanziellen Berichterstattung zu verhindern oder aufzudecken. Die Prüfung der Existenz eines IKS nach Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR sieht keine systematische Prüfung aller Kontrollen vor, sondern beschränkt sich auf die periodische Prüfung der Existenz der Schlüsselkontrollen.

i) Ein "Kontrolldefizit" liegt dann vor, wenn in der Ausgestaltung oder Implementierung einer Kontrolle Mängel bestehen. Dies ist dann der Fall, wenn eine erforderliche Kontrolle nicht existiert, wenn sie wegen falscher Konzeption das Ziel des IKS nicht erreichen kann oder wenn sie zwar zweckmässig gestaltet ist, aber nicht oder nicht vorschriftsgemäss implementiert wurde.

j) Eine "Schwäche" besteht dann, wenn ein oder mehrere Kontrolldefizite dazu führen, dass ein wesentlicher Fehler (verursacht durch Verstösse oder Irrtümer) nicht verhindert oder aufgedeckt werden kann und zu einer wesentlichen falschen Angabe in der Jahresrechnung führen könnte.

k) Unter "Dokumentation" im Sinne dieses Prüfungsstandards wird sowohl die Dokumentation der Ausgestaltung des IKS als auch die Dokumentation der Umsetzung des IKS verstanden. Eine für den Abschlussprüfer im Sinne dieses Prüfungsstandards akzeptable Dokumentation durch die Unternehmensleitung bedingt, dass diese sowohl für die Ausgestaltung des IKS als auch für die Umsetzung der vorgesehenen Schlüsselkontrollen auf der Unternehmens- und Prozessebene schriftlich und in einer für den Abschlussprüfer nachvollziehbaren Form erfolgt.

III. Aufgaben und Verantwortung in Bezug auf das IKS

Aufgaben und Verantwortung des Verwaltungsrats

a) Der Verwaltungsrat ist für die Ausgestaltung, Implementierung und Aufrechterhaltung eines geeigneten und angemessenen IKS verantwortlich.

b) Diese Pflicht des Verwaltungsrats ergibt sich aus seiner Verpflichtung, das Rechnungswesen der Gesellschaft so zu gestalten, dass die Grundsätze der ordnungsmässigen Buchführung und Rechnungslegung eingehalten werden (Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 i.V.m. Art. 662a sowie Art. 957 ff. OR).

c) Der Verwaltungsrat stellt sicher, dass geeignete und angemessene Kontrollmassnahmen ergriffen werden, die dazu dienen wesentliche Fehler in der finanziellen Berichterstattung zu verhindern, aufzudecken oder zu korrigieren.

   Insbesondere liegt in seiner Verantwortung:
   - die Entscheidung betreffend Ausgestaltung des IKS unter Berücksichtigung der Zweckmässigkeit und dessen periodische Überprüfung;
   - sicherzustellen, dass die von der Geschäftleitung zu treffenden Massnahmen zur Umsetzung des IKS implementiert werden, sowie
   - sicherzustellen, dass die Wirksamkeit des IKS einer angemessenen Kontrolle unterliegt.

Aufgaben und Verantwortung der Geschäftsleitung

d) Die Geschäftsleitung trägt die Verantwortung für die Umsetzung und Aufrechterhaltung der Strategien und Geschäftsgrundsätze und ist deshalb in der Regel für die Umsetzung des IKS verantwortlich, sofern diese Aufgaben nicht direkt vom Verwaltungsrat übernommen werden.

e) Die Geschäftsleitung ist im Regelfall verantwortlich für:
   - die Entwicklung geeigneter Prozesse zur Identifikation, Einschätzung und Überwachung der eingegangenen Risiken;
   - die Aufrechterhaltung und Dokumentation einer Organisationsstruktur, welche Verantwortlichkeiten, Kompetenzen und Informationsflüsse festhält;
   - die Identifikation von Schlüsselkontrollen und deren Überwachung sowie die Sicherstellung der Vornahme von Korrekturmassnahmen;
   - die Sicherstellung der Erfüllung delegierter Aufgaben.

Aufgaben und Verantwortung des Abschlussprüfers

f) Bei der Festlegung des Umfanges und der Methoden der Prüfung der Jahresrechnung berücksichtigt der Abschlussprüfer das IKS um zu bestimmen, welche Bereiche der Jahresrechnung er mittels ergebnisorientierter oder verfahrensorientierter Prüfungshandlungen prüfen will (Art. 728a Abs. 2 OR).

g) Bei der Prüfung gemäss Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR prüft der Abschlussprüfer, ob das vom Verwaltungsrat ausgestaltete IKS für die finanzielle Berichterstattung existiert. Darüber berichtet er in Kurzform an die Generalversammlung (Art. 728b Abs. 2 OR). Des weiteren erstattet der Abschlussprüfer dem Verwaltungsrat einen umfassenden Bericht der, unter anderem, seine Feststellungen zum IKS enthält (Art. 728b Abs. 1 OR).

IV. Bestandteile des IKS

a) Die Ausgestaltung und Implementierung eines IKS hängen von der Größe, den Geschäftsrisiken und der Komplexität des Unternehmens ab. Bei kleineren Unternehmen können zur Erreichung von IKS-Zielen weniger formale Mittel und einfachere Arbeitsabläufe ausreichen.

b) Ein IKS lässt sich nach in der Praxis weit verbreiteter Auffassung in der Regel in die folgenden Bestandteile (Kontrollkomponenten) einteilen:
   - Kontrollumfeld
   - Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens
   - Rechnungslegungsrelevante Informationssysteme, damit verbundene Geschäftsprozesse und Kommunikation
   - Kontrollaktivitäten
   - Überwachung der Kontrollen

   Der Standard zur Prüfung der Existenz des IKS legt nicht fest wie und in welcher Form diese Kontrollkomponenten umgesetzt werden, da die Ausgestaltung des IKS in der Verantwortung des Verwaltungsrates der Unternehmung liegt. Im Rahmen dieser Verantwortung des Verwaltungsrates zur Ausgestaltung des IKS sind auch andere Strukturen möglich.

Kontrollumfeld

c) Das Kontrollumfeld umfasst Überwachungs- und Leitungsfunktionen der Unternehmensführung sowie deren Einstellung, Bewusstsein und Handlungen im Hinblick auf das IKS und dessen Bedeutung innerhalb des Unternehmens.

d) Das Kontrollumfeld prägt die Grundhaltung einer Organisation, indem es das Kontrollbewusstsein der Mitarbeiter beeinflusst. Es stellt die Grundlage eines wirksamen IKS dar.

e) Das Kontrollumfeld eines Unternehmens wird vor allem von den folgenden Elementen geprägt und durch die Art und Weise beeinflusst, wie diese in die Arbeitsabläufe des Unternehmens eingebunden sind:
   - Kommunikation und Durchsetzung von Integrität und ethischen Werten;
   - Kompetenz der Mitarbeitenden;
   - Mitwirkung der mit der Unternehmensleitung betrauten Personen;
   - Führungsgrundsätze und Führungsstil;
   - Organisationsstruktur;
   - Zuordnung von Weisungsbefugnis und Verantwortlichkeiten;
   - Weisungen im Bereich des Personalwesens.

Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens

f) Der Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens bildet die Grundlage für die durch die Unternehmensleitung zu identifizierenden Risiken, die im IKS beachtet werden müssen. Gemäss Art. 663b Ziff. 12 OR enthält der Anhang neu Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung. Wenn dieser Prozess den Umständen (einschliesslich Merkmale, Grösse und Komplexität des Unternehmens) angemessen ist, hilft er dem Abschlussprüfer bei der Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Angaben in der Jahresrechnung. Im Rahmen der Risikobeurteilung identifiziert das Unternehmen seine wesentlichen Geschäftsrisiken, schätzt deren Bedeutung und Eintretenswahrscheinlichkeit ein und definiert Massnahmen, um diesen Risiken zu begegnen.

Rechnungslegungsrelevante Informationssysteme, damit verbundene Geschäftsprozesse und Kommunikation

g) Die für die Rechnungslegung relevanten Informationssysteme (einschliesslich des Buchführungssystems) bestehen aus den Abläufen und Aufzeichnungen, die eingerichtet werden, um rechnungslegungsrelevante Geschäftsvorfälle des Unternehmens auszulösen, aufzuzeichnen, zu verarbeiten und darüber zu berichten. Darüber hinaus dienen sie dem Nachweis der damit verbundenen Vermögensgegenstände und Schulden, des Eigenkapitals, der Erfolgsrechnung sowie den Offenlegungen im Anhang der Jahresrechnung.

h) Offene Kommunikationswege im Unternehmen können bewirken, dass beim Auftreten von Unregelmässigkeiten und anderen Besonderheiten die erforderlichen Massnahmen rasch ergriffen werden.

Kontrollaktivitäten

i) Kontrollaktivitäten sind Tätigkeiten und Verfahren, welche die Befolgung von Anweisungen der Unternehmensleitung sicherstellen sollen, z.B. dass notwendige Massnahmen ergriffen werden, um Risiken entgegen zu wirken. Unabhängig davon, ob die Kontrollaktivitäten in IT-Systeme oder manuelle Systeme eingebunden sind, haben sie verschiedene Ziele und werden auf unterschiedlichen organisatorischen und funktionalen Ebenen vorgenommen.

j) Beispiele für bestimmte Kontrollaktivitäten sind solche im Zusammenhang mit den folgenden Aspekten :
   - Autorisierung
   - Leistungskontrolle
   - Informationsverarbeitung
   - physische Kontrolle
   - Funktionentrennung

k) Bei der Beurteilung der Kontrollaktivitäten berücksichtigt die Unternehmensleitung, ob und wie eine bestimmte Kontrollaktivität, einzeln oder in Kombination mit anderen Kontrollaktivitäten, geeignet ist, wesentliche falsche Angaben in der Buchführung und der finanziellen Berichterstattung zu verhindern oder aufzudecken.

l) Die Nutzung von IT wirkt sich auf die Art der Kontrollaktivitäten aus. Die Unternehmensleitung reagiert in angemessener Weise auf die aus der IT entstehenden Risiken, indem wirksame allgemeine, d. h. anwendungsunabhängige IT-Kontrollen und anwendungsbezogene Kontrollen eingeführt werden. Kontrollmassnahmen zu IT-Systemen können dann als wirksam erachtet werden, wenn sie die Integrität und die Sicherheit von Daten, die in solchen Systemen verarbeitet werden, aufrechterhalten.

Überwachung der Kontrollen

m) Durch die Überwachung des IKS überzeugt sich die Unternehmensleitung davon, dass die Vorgaben des IKS eingehalten werden. Auch erkennt sie hierdurch, ob aufgrund veränderter Gegebenheiten (z.B. Änderungen in der Organisation oder den Prozessen) Anpassungen des IKS erforderlich werden.

n) Die Überwachung der Kontrollen im Rahmen eines IKS erfolgt stufengerecht und wird durch die Unternehmensleitung angeordnet und koordiniert. Der Unternehmensleitung stehen dabei verschiedene Mittel zur Verfügung. So können Kontrollen zum Beispiel durch Mitarbeiter derselben Abteilung (sofern sie im überwachten Prozess nicht selbst involviert sind), durch Mitarbeiter anderer Abteilungen, durch die Interne Revision (sofern vorhanden) oder aber durch die Unternehmensleitung selbst überwacht werden.

V. Grenzen des IKS

a) Das Ziel einer Jahresrechnung, die frei von wesentlichen falschen Angaben ist, wird ungeachtet der Qualität des IKS eines Unternehmens nicht mit absoluter, sondern bloss mit angemessener Sicherheit ermöglicht. Die jedem IKS immanenten Grenzen sind beispielsweise:
   - das menschliche Urteil, welches bei Ermessensentscheidungen fehlerhaft ausfallen kann;
   - Störungen, die im IKS infolge menschlicher Schwächen auftreten können, z.B. Flüchtigkeitsfehler oder Irrtümer;
   - bewusste Verletzungen der Regeln des IKS durch Mitarbeiter aller Stufen. Solche Verstösse können auf der ausführenden Ebene selbst oder aber auf einer vorgesetzten Ebene auftreten.

b) In kleineren Unternehmen lassen sich wegen begrenzter personeller Ressourcen gewisse Elemente des IKS häufig nicht oder nur unvollkommen einrichten (z. B. organisatorische Massnahmen wie etwa die Funktionentrennung). Anderseits besteht in solchen Fällen die Möglichkeit, dass der Unternehmer oder Geschäftsführer mit seinen umfassenden Kenntnissen allfälligen Kontrolldefiziten mit anderen Kontrollmassnahmen entgegen wirkt und damit ein der Grösse, Komplexität und dem Risikoprofil des Unternehmens entsprechendes IKS aufbaut.

VI. Abgrenzung zwischen Berücksichtigung des IKS im Rahmen der Abschlussprüfung und Prüfung der Existenz des IKS

a) Prüfungsstandards zur Abschlussprüfung sehen vor, dass der Abschlussprüfer ein Verständnis des Finanzberichterstattungsprozesses und des IKS in einem Umfang erlangt, das ausreicht, die Abschlussprüfung zu planen und eine wirkungsvolle Prüfungsstrategie zu

entwickeln. Dabei soll sichergestellt werden, dass das Risiko wesentlicher falscher Angaben in der Jahresrechnung auf ein vertretbares Niveau verringert wird.

b) Diese Prüfungsstandards zur Abschlussprüfung sehen vor, dass zwei in ihrer Art unterschiedliche Methoden zur Erlangung von Prüfungsnachweisen möglich sind: die verfahrens- und die ergebnisorientierte Prüfung. Bei der verfahrensorientierten Methode macht sich der Abschlussprüfer ein Bild von der Qualität und Verlässlichkeit der Schlüsselkontrollen und gewinnt somit Prüfungsnachweise über die Zuverlässigkeit des Systems. Die ergebnisorientierte Prüfung hingegen bezieht sich auf einen einzelnen Posten der Jahresrechnung und dessen buchhalterische Darstellung (Bestand, Bewertung oder Transaktion).

c) In Gebieten, in denen der Prüfer vorwiegend ergebnisorientiert eine angemessene Prüfungssicherheit erlangt, hat er für die Prüfung der Existenz des IKS nach Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR zusätzliche Prüfungshandlungen vorzunehmen.

d) Im Rahmen der Abschlussprüfung dient die Prüfung des IKS der Prüfungsunterstützung. Diese "Mittel-zum-Zweck" - Funktion kommt auch in Art. 728a Abs. 2 OR zum Ausdruck und unterscheidet sich von der Prüfung der Existenz des IKS nach Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR, in deren Rahmen das IKS einen neuen und eigenständigen Prüfungsgegenstand begründet.

Berücksichtigung des IKS im Rahmen der Abschlussprüfung

e) Der Einbezug des IKS in die Abschlussprüfung dient als Instrument zur Festlegung der geeigneten Prüfungsstrategie, um das Prüfungsziel – die Abgabe eines Urteils über die Gesetzes- und gegebenenfalls die Regelkonformität der Jahresrechnung – auf möglichst wirtschaftliche Art zu erreichen. Der Einbezug des IKS in die Abschlussprüfung nach diesem Konzept ist darauf ausgerichtet, das Risiko wesentlicher falscher Angaben in der Jahresrechnung, welche auf ein mangelhaftes oder nicht existentes IKS zurückzuführen sind, einzuschätzen.

f) Der Einbezug des IKS dient der Frage, ob und in welchem Ausmass verfahrensorientierte und/oder ergebnisorientierte Prüfungshandlungen zur Erreichung des Prüfungsziels angewendet werden sollen. Der Abschlussprüfer erhält aus dieser ersten Beurteilung des IKS in der Regel noch keine Prüfungssicherheit mit Bezug auf die Existenz des IKS. Will er sich auf verfahrensorientierte Prüfungshandlungen statt oder in Ergänzung zu ergebnisorientierten Prüfungen abstützen, muss er den Prüfungsumfang in jenen Prüfungsgebieten, in denen eine verfahrensorientierte Prüfung erfolgen soll, um geeignete Prüfungshandlungen ergänzen. Mit diesen sollen das dauernde und richtige Funktionieren und mithin die Wirksamkeit der Kontrollen in diesen Bereichen überprüft werden. Andernfalls ist es erlaubt und in einfachen Verhältnissen auch nicht unüblich, die Prüfung der Jahresrechnung vorwiegend mit ergebnisorientierten Prüfungen durchzuführen. In diesem Zusammenhang wird auf die relevanten Prüfungsstandards zur Abschlussprüfung verwiesen.

g) Die Ergebnisse von verfahrensorientierten Prüfungshandlungen im Rahmen der Abschlussprüfung sollen für die Prüfung der Existenz des IKS verwendet werden. Stützt sich der Prüfer in bestimmten Bereichen auf verfahrensorientierte Prüfungshandlungen ab, so sind für diese Bereiche in der Regel keine weiteren Prüfungshandlungen zur Bestätigung der Existenz des IKS erforderlich.

h) Zur Berücksichtigung des IKS im Rahmen der Abschlussprüfung und zur Bestimmung des Prüfungsumfangs bei einem verfahrensorientierten Ansatz wird auf die entsprechenden Prüfungsstandards für die Abschlussprüfung verwiesen.

Prüfung der Existenz des IKS

i) Bei der vom Gesetzgeber neu verlangten Existenzbestätigung des IKS nach Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR handelt es sich um einen separaten gesetzlichen Prüfungsgegenstand.

j) Das zur Festlegung der Prüfungsstrategie gewonnene Verständnis des IKS ist nicht ausreichend, als dass sich der Abschlussprüfer ein separates Prüfungsurteil zur Existenz des IKS bilden könnte.

k) Im Unterschied zur Abschlussprüfung muss der Abschlussprüfer bei der Existenzprüfung eine ausreichende Prüfungssicherheit gewinnen, um ein Urteil über die Existenz des IKS über die finanzielle Berichterstattung in seiner Gesamtheit abgeben zu können. Dies bedeutet, dass bei der IKS-Existenzprüfung, sowohl auf Unternehmens- als auch auf Prozess- und IT-Anwendungsebene, auch Teile des IKS in die Prüfung einbezogen werden müssen, welche im Rahmen der Abschlussprüfung ausschliesslich durch ergebnisorientierte Prüfungshandlungen geprüft wurden. Daraus folgt, dass der Prüfungsumfang bei der IKS-Existenzprüfung in der Regel breiter gefasst ist (d.h. mehr verschiedene Prüfungsgebiete abdeckt), jedoch weniger tief geht (Einzelvorgänge beschränkt auf Walk-through Tests), als dies im Rahmen der Abschlussprüfung der Fall ist. Stützt sich der Abschlussprüfer im Rahmen der Abschlussprüfung in einem bestimmten Bereich auf verfahrensorientierte Prüfungshandlungen ab, so sind in der Regel für diese Bereiche keine weiteren Prüfungshandlungen zur Bestätigung der Existenz des IKS notwendig.

l) Auch wenn die Existenzprüfung keine umfassende Prüfung ist (Schwerpunktbildung nach Massgabe der Risiken und der Wesentlichkeit, turnusmässige Prüfungsarbeiten sowie keine Prüfung der dauernden Wirksamkeit), so verlangt sie doch eine ganzheitliche Betrachtung des IKS über die finanzielle Berichterstattung, die im Rahmen der Abschlussprüfung nicht verlangt wird.

m) Im Rahmen der Abschlussprüfung ist das IKS nicht Gegenstand der Berichterstattung an die Generalversammlung. Bei der IKS-Existenzprüfung muss sich der Abschlussprüfer hingegen ein Urteil darüber bilden, welche Auswirkungen die Resultate seiner Prüfung auf die Berichterstattung haben. Der Gesetzgeber sieht vor, dass der Abschlussprüfer der Generalversammlung bestätigt, dass ein IKS existiert und im umfassenden Bericht dem Verwaltungsrat seine Feststellungen zum IKS kommuniziert.

VII. Anforderungen an die Prüfbarkeit des IKS

a) Allgemeine Voraussetzungen für die Existenz des IKS sind, dass:
   - das IKS vorhanden und überprüfbar (d.h. dokumentiert) ist;
   - das IKS den Geschäftsrisiken und der Geschäftstätigkeit angepasst ist;
   - das IKS den zuständigen Mitarbeitenden bekannt ist;
   - das definierte IKS angewendet wird;
   - ein Kontrollbewusstsein im Unternehmen vorhanden ist.

b) Dass ein IKS umgesetzt ist und angewendet wird, ist eine zentrale Bedingung für seine Existenz und damit auch Voraussetzung für die Prüfbarkeit. Die Existenz des IKS lässt sich nur dann prüfen, wenn die wesentlichen Elemente dokumentiert sind. Umfang und Detaillierungsgrad der Dokumentation liegen dabei im Ermessen des Unternehmens; sie müssen jedoch der Grösse, der Komplexität und dem Risikoprofil des Unternehmens angepasst sein.

c) Das IKS ist derart zu dokumentieren, dass wesentliche Vorgänge nachvollzogen werden können. Auf Unternehmensebene muss die Dokumentation darlegen,
   - was der Verwaltungsrat mit dem IKS erreichen will;
   - wie die Unternehmensleitung das IKS umsetzt;
   - wie die Risiken einer wesentlichen falschen Angabe in der Buchführung und Rechnungslegung eingeschätzt werden und
   - wie das IKS solche Risiken verhindern oder vermindern soll.

d) Zudem sind auf Prozessebene die wesentlichen Risiken und die diesen zugeordneten manuellen und/oder automatischen Schlüsselkontrollen sowie die Durchführung der Schlüsselkontrollen zu dokumentieren. Der Nachweis über die Durchführung enthält Angaben wie z. B. durchführende Person, Feststellungen und vorgenommene Korrekturmassnahmen.

e) Die Dokumentation von wesentlichen Risiken und entsprechenden Schlüsselkontrollen ist nach Bedarf den neuen Gegebenheiten anzupassen.

f) Kontrollen im Informatikbereich sind umso wichtiger, je stärker der Rechnungslegungs- und Berichterstattungsprozess von IT-Systemen abhängig ist und je höher das Risiko ist, dass Fehler ihre Ursache im Aufbau von und Umgang mit IT-Systemen haben könnten.

B. Prüfung der Existenz des IKS

Planung der Prüfung und Festlegung des Prüfungsumfangs

1. In einer ersten Phase wird der Abschlussprüfer das IKS beurteilen, um eine wirkungsvolle und effiziente Prüfungsstrategie für die Prüfung des Jahresabschlusses festzulegen. Stützt er sich auf verfahrensorientierte Prüfungshandlungen in ausgewählten Bereichen, so nimmt er entsprechende Prüfungshandlungen vor, um das IKS in diesen Bereichen zu prüfen. Danach ergänzt er seine Prüfungshandlungen im Sinne dieses Prüfungsstandards in jenen Bereichen, wo noch keine verfahrensorientierten Prüfungshandlungen durchgeführt wurden, um die Existenz des IKS im Sinne von Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR bestätigen zu können. Dieses Vorgehen entspricht einem integrierten Prüfungsansatz. Soweit Prüfungsarbeiten zum IKS bereits im Rahmen der Abschlussprüfung durchgeführt wurden, müssen diese für die Bestätigung der Existenz des IKS nicht wiederholt werden.

2. Der Abschlussprüfer prüft die Existenz sowohl der Kontrollen auf Unternehmensebene als auch der Kontrollen auf Prozessebene und die generellen IT Kontrollen.

3. Der Abschlussprüfer prüft die Existenz der Schlüsselkontrollen auf der Unternehmensebene, da diese generell als wesentlich angesehen werden. Kontrollen auf Unternehmensebene adressieren Risiken im Zusammenhang mit der Ausprägung von Integrität, ethischen Werten und Verhalten sowie das Vorhandensein von Kompetenzen im Unternehmen und haben einen Einfluss auf mehrere Prozesse.

4. Auf der Prozessebene decken die Kontrollen Risiken einer wesentlichen falschen Angabe in der Buchführung und Rechnungslegung von der Initiierung, über die Registrierung, Verarbeitung und Verbuchung, bis hin zur Rechnungslegung von Geschäftsvorfällen innerhalb einzelner Prozesse ab. Neben diesen mit dem Rechnungswesen eng verbundenen Prozessen geht es je nach gewähltem Geschäftsmodell um Schlüsselkontrollen in den einzelnen Prozessen, beispielsweise dem Einkaufsbereich oder dem Verkaufsbereich.

5. Der Einbezug der zu prüfenden Schlüsselkontrollen auf der Prozessebene hängt von Art, Grösse, Komplexität und Risikoprofil des geprüften Unternehmens und den vom Verwaltungsrat des Unternehmens definierten Schlüsselkontrollen ab. Auswahlkriterien sind z.B. die Wesentlichkeit des Prozesses für die Erstellung der Jahresrechnung oder ob Schlüsselkontrollen eher auf Stufe Unternehmens-, Prozess- oder IT-Anwendungsebene angesiedelt sind.

6. Generelle IT-Kontrollen bilden die Grundlage für ein ordnungsmässiges Funktionieren der IT-Anwendungen. Folgende Bereiche sollten im IKS abgedeckt werden:
   - Programmentwicklungen;
   - Programm- und Datenbankanpassungen;
   - Zugriff auf Programme und Daten;
   - Betrieb der Informatik.

7. Bei der Festlegung des Prüfungsumfanges soll der Abschlussprüfer risikoorientiert vorgehen und die Prüfungsschwerpunkte auf diejenigen Bereiche legen, in denen die Risiken für die Rechnungslegung am grössten sind. Es liegt im Ermessen des Abschlussprüfers, welche Prüfungen auf der Unternehmens-, der Prozess- der IT-Anwendungsebene bzw. in Bezug auf generelle IT-Kontrollen durchzuführen sind. Der Prüfungsumfang soll der Grösse, Komplexität sowie dem Risikoprofil des Unternehmens Rechnung tragen.
8. Der Abschlussprüfer kann sich auch auf die von der Unternehmensleitung durchgeführten bzw. angeordneten Einhalteprüfungen abstützen ohne die Einhaltung der Kontrollen selbst zu prüfen. Dies setzt voraus, dass die Durchführung dieser, von der Unternehmensleitung angeordneten, Einhalteprüfungen dokumentiert ist.

Prüfungsverfahren in Bezug auf die Kontrollkomponenten

9. Um die Existenz der ausgewählten Schlüsselkontrollen prüfen zu können, wird der Abschlussprüfer in seinem Prüfungsprogramm die anzuwendenden Prüfungsverfahren festlegen.
10. Zum einen beurteilt der Abschlussprüfer, ob ein IKS nach der Vorgabe des Verwaltungsrates vorhanden ist und die darin definierten Abläufe und Schlüsselkontrollen ausreichend dokumentiert sind, um die Existenz des IKS nachvollziehen zu können. Zu dieser Prüfung gehören auch Abklärungen, ob das dokumentierte System die grundsätzliche Eignung zur Erfüllung der ihm zugedachten Funktionen aufweist. Die Dokumentation der Umsetzung angemessener Schlüsselkontrollen bezüglich der einzelnen Kontrollkomponenten durch die Unternehmensleitung bildet dazu die Grundlage. Zur Existenzprüfung eines IKS gehört deshalb, dass der Abschlussprüfer ausgehend von der Dokumentation der Ausgestaltung des IKS durch die Unternehmensleitung feststellen kann, ob das vorgesehene IKS im Unternehmen umgesetzt wurde.
11. Weitergehende Prüfungen zum dauernden und richtigen Funktionieren (Wirksamkeit) des IKS sieht das schweizerische Gesetz nicht vor.

Anzuwendende Prüfungsverfahren

12. Zur Prüfung, ob ein IKS existiert, stehen dem Abschlussprüfer folgende Prüfungsverfahren zur Verfügung:
    - Durchsicht der Dokumentation der Ausgestaltung;
    - Befragung;
    - Beobachtung;
    - Überprüfung;
    - Walk-through Test (Wurzelstichprobe).
13. Mit diesen Verfahren kann der Abschlussprüfer Informationen zu allen Kontrollkomponenten auf der Unternehmens-, der Prozess- sowie der IT-Anwendungsebene gewinnen.
14. Mit einer Durchsicht der Dokumentation der Ausgestaltung des IKS allein kann der Abschlussprüfer keine ausreichende Sicherheit erhalten, ob ein IKS auch wirklich umgesetzt ist. Deshalb wird er sich nur in Ausnahmefällen auf eine reine Dokumentationsprüfung der Ausgestaltung des IKS verlassen können. Dies könnte beispielsweise dann der Fall sein, wenn der Abschlussprüfer in einfachen Verhältnissen und basierend auf seinen Kenntnissen des Unternehmens annehmen kann, dass das dokumentierte IKS auch tatsächlich umgesetzt ist. Im Normalfall wird der Abschlussprüfer aber neben der Durchsicht der Dokumentation der Ausgestaltung noch weitere Prüfungen durchführen müssen um festzustellen, dass das IKS umgesetzt ist. Dazu stützt er sich auf die vom Unternehmen dokumentierte Umsetzung und Überwachung des IKS ab.

15. Wie bei der Durchsicht der Dokumentation geben auch "Befragungen" alleine in der Regel keine ausreichende Sicherheit über die Existenz des IKS.
16. Eine "Beobachtung" gibt im Vergleich zur Befragung und zur Durchsicht der Dokumentation der Ausgestaltung eine zusätzliche Prüfungssicherheit. Die Beobachtung kann genutzt werden, um einen Eindruck zu gewinnen, inwiefern das IKS umgesetzt ist.
17. Eine "Überprüfung" kann im Zusammenhang mit manuellen Kontrollen vorgenommen werden, wie zum Beispiel dem Nachvollziehen von festgestellten Abweichungen, und kann ähnlich wie die Beobachtung genutzt werden, um einen Eindruck zur Umsetzung des IKS zu gewinnen.
18. Ein "Walk-through Test" ist eine effiziente Prüfungshandlung zum Nachweis der Existenz des IKS. Bei diesem Test wird ein einzelner Geschäftsvorfall von Anfang bis zum Ende nachvollzogen und die entsprechende Dokumentation der Durchführung der definierten Schlüsselkontrollen geprüft.
19. Es liegt im Ermessen des Abschlussprüfers, welche Prüfungsverfahren oder welche Kombinationen von Prüfungsverfahren anzuwenden sind. Die gewählten Prüfungsverfahren und die damit verbundenen Prüfungshandlungen müssen dem Abschlussprüfer eine ausreichende Prüfungssicherheit geben, dass er ein separates Urteil zur Existenz des IKS abgeben kann.
20. Falls eine Interne Revision besteht, ist es üblich und entspricht der Praxis, dass sie in den Prüfungsprozess der externen Revision und damit auch in die Existenzprüfung des IKS einbezogen wird. Der Abschlussprüfer muss sich ein Urteil bilden, inwiefern Arbeiten von Dritten wie zum Beispiel der Internen Revision einbezogen werden können. Wenn sich der Abschlussprüfer auf die Arbeiten Dritter abstützen kann, kann dies den Prüfungsumfang beeinflussen.

Prüfungshandlungen in Bezug auf die Kontrollkomponenten

Kontrollumfeld

21. Im Kontrollumfeld kommen vorwiegend Kontrollen auf der Unternehmensebene zur Anwendung.
22. Zur Prüfung der Existenz von Kontrollen bzw. Kontrollmassnahmen des Kontrollumfeldes wird sich der Abschlussprüfer mehrheitlich auf die Durchsicht der Dokumentation, Befragung und Überprüfung abstützen. Diese Prüfungshandlungen dienen dazu, sowohl die Eignung der das Kontrollumfeld prägenden Kontrollmassnahmen als auch die Umsetzung dieser Massnahmen zu prüfen.
23. Im Kontrollumfeld können auch Prüfungen auf der Prozessebene zur Anwendung kommen. Diese Prüfungen beschränken sich in der Regel auf Durchsicht der Dokumentation, Befragung und Beobachtung.

Risikobeurteilung

24. Zur Prüfung der Existenz der Risikobeurteilung auf der Unternehmensebene wird sich der Abschlussprüfer mehrheitlich auf die Durchsicht der Dokumentation, Befragung und Überprüfung abstützen. In einfacheren Verhältnissen, in welchen der Risikobeurteilungsprozess nicht stark formalisiert ist, wird sich der Abschlussprüfer hauptsächlich auf Diskussionen mit der Unternehmensleitung abstützen und sich ein Bild machen, wie Risiken identifiziert und adressiert werden.

Rechnungslegungsrelevante Informationssysteme, damit verbundene Geschäftsprozesse und Kommunikation

25. Bei den rechnungslegungsrelevanten Informationssystemen sowie der Kommunikation kommen vorwiegend Kontrollen auf der Unternehmensebene zur Anwendung.

26. Zur Prüfung der rechnungslegungsrelevanten Informationssysteme sowie der Kommunikation wird sich der Abschlussprüfer in der Regel auf die Durchsicht der Dokumentation, Überprüfung und Befragung stützen. Der Abschlussprüfer kann ein Verständnis davon erlangen, welche Kontrollmassnahmen die Unternehmung in diesem Bereich vorsieht bzw. wie diese Massnahmen umgesetzt werden, um einen sicheren und verlässlichen Betrieb der Daten- und Informationsverarbeitung zu gewährleisten. In kleineren Verhältnissen, welche weniger formalisierte Prozesse und Beschreibungen in diesem Bereich aufweisen, dürfte der entsprechende Nachweis hauptsächlich mittels Befragung und Beobachtung erfolgen.

27. Das Verständnis des Abschlussprüfers davon, wie Sachverhalte mit Rechnungslegungsbezug im Unternehmen kommuniziert werden, umfasst auch den Informationsaustausch zwischen der Geschäftsleitung und dem Verwaltungsrat oder gegebenenfalls dem Prüfungsausschuss. Auch die Kommunikation mit externen Stellen, z.B. Aufsichtsbehörden, ist zu berücksichtigen.

Kontrollaktivitäten

28. Bei den Kontrollaktivitäten kommen in der Regel Kontrollen auf der Prozess- und IT-Anwendungsebene zur Anwendung.

29. Zur Prüfung der Existenz der Kontrollaktivitäten auf der Prozessebene wird sich der Abschlussprüfer in der Regel auf die Durchsicht der Dokumentation, Überprüfung, Befragung, Beobachtung und auf Wurzelstichproben (Walk-through Tests) abstützen.

30. Prüfungshandlungen zu den Kontrollaktivitäten im Bereich der generellen IT-Kontrollen beinhalten die Massnahmen und Prozesse, die die Unternehmung ergriffen hat, um IT-Risiken angemessen zu begegnen. Dazu gehört eine Beurteilung, ob die generellen IT-Kontrollen einen verlässlichen und reibungslosen Betrieb der Datenaufbereitung erlauben und die Integrität der verarbeiteten Daten sowie die Sicherheit des Datenverarbeitungsprozesses gewährleistet sind.

Überwachung der Kontrollen

31. Bei der Überwachung der Kontrollen kommen vorwiegend Kontrollen auf der Unternehmensebene zur Anwendung.

32. Zur Prüfung der Überwachung der Kontrollen auf der Unternehmensebene wird sich der Abschlussprüfer in der Regel auf die Durchsicht der Dokumentation und Befragungen abstützen.

Spezialfragen der IKS Existenzprüfung

Häufigkeit der Prüfung

33. Der Abschlussprüfer hat die Existenz der Kontrollen auf der Unternehmensebene jedes Jahr zu prüfen (einschliesslich der generellen IT-Kontrollen).

34. Der Abschlussprüfer hat die Existenz der Kontrollen auf der Prozessebene, falls darin wesentliche Risiken enthalten sind, regelmässig zu prüfen. Sind Schlüsselkontrollen in den wesentlichen Prozessen in einem Jahr geprüft worden, dann reichen in den Folgejahren unter Umständen reduzierte Prüfungshandlungen. Die Periodizität ist abhängig von Änderungen im Geschäftsmodell und dem Risikoprofil des Unternehmens. Der Abschlussprüfer hat sich somit mindestens zu vergewissern, ob sich seit der letzten Prüfung Änderungen im Geschäftsmodell und in den Risiken des Unternehmens ergeben haben.

35. Eine Rotation der Prüfung der Existenz der Schlüsselkontrollen ist möglich. Das bedeutet, dass nicht jedes Jahr alle Schlüsselkontrollen in allen Bereichen geprüft werden müssen, sondern dass es, basierend auf obigen Überlegungen, im Ermessen des Abschlussprüfers liegt, in einem Jahr in bestimmten Bereichen nur minimale Prüfungen von Schlüsselkontrollen durchzuführen. Es muss sichergestellt werden, dass alle wesentlichen Schlüsselkontrollen innerhalb eines vom Abschlussprüfer festgelegten, der Risikolage angepassten, Planungszyklus (in der Regel 3 Jahre) in die Prüfung einbezogen werden.

Zeitpunkt der Prüfung

36. Im Rahmen der Prüfungsplanung wird festgelegt, welche Prüfungshandlungen zu welchem Zeitpunkt durchgeführt werden, und inwiefern Prüfungsergebnisse von Vorjahren in die aktuelle Prüfung einfliessen können.

37. Die Berichterstattung ist auf den Stichtag der Jahresrechnung ausgerichtet. Das heisst jedoch nicht, dass die Prüfungshandlungen unmittelbar vor dem Bilanzstichtag erfolgen müssen. Die Wahl des Zeitpunktes der Prüfungshandlungen liegt im Ermessen des Abschlussprüfers und kann während der ordentlichen Abschlussprüfung erfolgen. Der Abschlussprüfer muss jedoch sicherstellen, dass fundamentale Änderungen des Geschäftsmodells und des IKS zwischen dem Zeitpunkt der Prüfungshandlungen und dem Bilanzstichtag angemessen in seine Beurteilung einfliessen.

Dokumentation der Prüfung

38. Der Abschlussprüfer hat die Sachverhalte zu dokumentieren, die als Prüfungsnachweise zur Stützung des Prüfungsurteils über die Existenz des IKS wichtig und relevant sind. Ausserdem ist in der Dokumentation festzuhalten, dass die Prüfung in Übereinstimmung mit diesem Prüfungsstandard vorgenommen wurde. Die Arbeitspapiere haben in ausreichender Weise ein gesamthaftes Verständnis der Prüfung der Existenz des IKS zu vermitteln.

39. In den Arbeitspapieren hat der Abschlussprüfer Informationen zur Planung der Arbeiten, zur Art, zum Zeitpunkt und zum Umfang der durchgeführten Prüfungshandlungen, zu deren Ergebnissen und zu den anhand der Prüfungsnachweise gezogenen Schlussfolgerungen festzuhalten. Die Arbeitspapiere dokumentieren auch die Überlegungen und Schlussfolgerungen des Abschlussprüfers zu denjenigen Sachverhalten, die wesentliche Ermessensentscheide erfordern. Soweit schwierige Grundsatz- oder Ermessensfragen auftreten, sind in den Arbeitspapieren die relevanten Fakten festzuhalten, die dem Abschlussprüfer im Zeitpunkt seiner Schlussfolgerungen bekannt gewesen sind.

40. Für die Dokumentation der Prüfung der Existenz des IKS gelten im Übrigen sinngemäss die Anforderungen der Schweizer Prüfungsstandards zur Dokumentation der Abschlussprüfung.

Berichterstattung

Einleitung

41. Im Zusammenhang mit der Prüfung der Existenz des IKS sieht der Gesetzgeber zwei separate schriftliche Berichterstattungen des Abschlussprüfers vor. Zum einen hat der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Berichterstattung an die Generalversammlung nach Art. 728a OR unter Ziffer 3 zu bestätigen, dass "ein internes Kontrollsystem existiert". Zusätzlich verlangt Art. 728b OR, dass die Revisionsstelle dem Verwaltungsrat einen umfassenden Bericht "mit Feststellungen über die Rechnungslegung, das interne Kontrollsystem sowie die Durchführung und das Ergebnis der Revision" erstattet.

42. Aus der Gesetzesbestimmung, dass der Verwaltungsrat in einem separaten Bericht von der Revisionsstelle über das IKS informiert wird, ergibt sich, dass die Berichterstattung an die Generalversammlung summarisch abzufassen ist. Sie beschränkt sich auf eine Abgrenzung des Prüfungsauftrags und bestätigt den Aktionären, ob im geprüften Unternehmen ein vom Verwaltungsrat ausgestaltetes IKS existiert. Dagegen ist im umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat detaillierter auf das IKS einzugehen. Ziel dieses Berichtes ist es, dem Verwaltungsrat aus Sicht der Revisionsstelle Verbesserungsmöglichkeiten im IKS darzulegen oder auf gewisse Mängel in der Umsetzung hinzuweisen, welche sie im Rahmen der Prüfung der Jahresrechnung oder der Prüfung der Existenz des IKS festgestellt hat.

43. Der Verwaltungsrat trägt die Gesamtverantwortung für die Ausgestaltung, Implementierung und Aufrechterhaltung des IKS, wogegen die Revisionsstelle einmal jährlich prüft, ob dieses vom Verwaltungsrat gestaltete und von der Geschäftsleitung umgesetzte IKS existiert. Es steht der Revisionsstelle frei, dem Verwaltungsrat aufgrund ihrer Erfahrung Vorschläge für Verbesserungen am Ausbaugrad und an der Umsetzung des IKS zu unterbreiten. Diese Vorschläge, zusammen mit anderen für den Verwaltungsrat relevanten Feststellungen zum IKS, sind im umfassenden Bericht nach Art. 728b OR festzuhalten.

Berichterstattung an die Generalversammlung

44. Aus dem gesetzlichen Auftrag ergibt sich, dass sich die Revisionsstelle zuhanden der Generalversammlung dahingehend äussern muss, ob das vom Verwaltungsrat definierte IKS umgesetzt wurde und damit im Sinne von Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR "existiert". Ausgehend von diesem Prüfungsziel sind grundsätzlich die folgenden drei Arten von Prüfungsurteilen möglich:
    - die Existenz des IKS wird bejaht;
    - die Existenz des IKS wird verneint;
    - die Existenz des IKS wird mit Einschränkungen bejaht.

45. Für die zum jeweiligen Prüfungsurteil führenden Überlegungen können keine objektiven Beurteilungskriterien festgelegt werden. Der Entscheid liegt im Einzelfall im Ermessen des Abschlussprüfers. Bei der Beurteilung sind jedoch die nachfolgenden Überlegungen zu berücksichtigen:

Existenz wird bejaht

46. Die Existenz eines IKS kann auch dann bejaht werden, wenn einzelne Schwächen oder Verbesserungspotential vorliegen. Die Bestätigung der Existenz des IKS zuhanden der Generalversammlung bedeutet nicht, dass sich dieses in einem Idealzustand befindet. Der Abschlussprüfer bestätigt auch nicht die Wirksamkeit des IKS. Die Existenz kann bejaht werden, wenn:
    - die Überlegungen des Verwaltungsrates zur Ausgestaltung des IKS dokumentiert sind;
    - diese Ausgestaltung den minimalen Anforderungen an ein IKS aufgrund der Grösse, Komplexität und Risikoprofil des Unternehmens entspricht;
    - die Umsetzung dieses IKS schriftlich dokumentiert ist und

- die Prüfungsarbeiten bestätigen, dass die vom Verwaltungsrat definierten Schlüsselkontrollen umgesetzt wurden.

Existenz wird verneint

47. Zu einem verneinenden Prüfungsurteil wird die Revisionsstelle in begründeten Fällen kommen, wenn beispielsweise:
    - das vom Verwaltungsrat definierte IKS aus Sicht der Revisionsstelle in keiner Weise den Risiken der Unternehmung – unter Berücksichtigung von deren Grösse, Komplexität und Risikoprofil – Rechnung trägt;
    - in allen wesentlichen Bereichen keine schriftliche Dokumentation des IKS besteht oder
    - das vom Verwaltungsrat definierte IKS im Tagesgeschäft des Unternehmens in allen wesentlichen Bereichen nicht umgesetzt wurde.

48. Die Feststellung einzelner Umsetzungsfehler oder in der Praxis nicht immer angewendeter Schlüsselkontrollen führen in der Regel nicht zu einer verneinenden Aussage im Bericht an die Generalversammlung, sondern werden im umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat dargestellt.

Existenz wird mit Einschränkung(en) bejaht

49. Eine Einschränkung der Existenz des IKS ist dann zu erwägen, wenn grundsätzlich die Existenz des IKS bestätigt werden kann, jedoch in einzelnen wesentlichen Bereichen ein IKS im Sinne dieses Prüfungsstandards nicht existiert. Beispiele:
    - Die Existenz des IKS ist für den Hauptsitz und die meisten bezüglich IKS als wesentlich definierten Tochtergesellschaften oder Betriebsstätten dokumentiert. Für eine wesentliche Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft fehlt jedoch ein dokumentiertes IKS gänzlich oder die Prüfungsarbeiten zeigen, dass bei dieser Betriebsstätte oder Tochtergesellschaft das IKS nicht in allen wesentlichen Teilen umgesetzt ist.
    - Beim überwiegenden Teil der bezüglich IKS wesentlichen Prozesse des Unternehmens existiert ein IKS. Bei einzelnen wesentlichen Prozessen fehlt jedoch jegliche IKS-Dokumentation oder die Ergebnisse der Prüfungsarbeiten zeigen, dass das IKS nicht umgesetzt ist.

50. Bei der Meinungsbildung und Entschlussfassung über den Prüfungsbefund zuhanden der Generalversammlung spielt das Ermessen eine bedeutende Rolle. Entscheidend ist letztlich immer das nach den Prüfungsarbeiten gewonnene Gesamtbild.

51. Wenn sich im Zuge der Prüfung abzeichnet, dass die Existenz des IKS nicht oder nur mit Einschränkungen bejaht werden kann, wird der Abschlussprüfer diesen Sachverhalt der Geschäftsleitung rechtzeitig kommunizieren, damit die Möglichkeit besteht, Mängel noch vor der Berichtsabgabe zu beheben.

52. Eine Verneinung der IKS-Existenz entbindet den Abschlussprüfer nicht davon, die notwendigen zusätzlichen ergebnisorientierten Prüfungshandlungen vorzunehmen, um die Konformität der Jahresrechnung mit den gesetzlichen Anforderungen oder anderen Rechnungslegungsstandards beurteilen zu können, beziehungsweise eine Einschränkung zur Jahresrechnung anzubringen.

Umfassender Bericht an den Verwaltungsrat

53. Art. 728b OR verlangt von der Revisionsstelle, dass sie im umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat ihre Feststellungen zum IKS schriftlich darlegt. Inhalt und Umfang des umfassenden Berichtes mit Bezug auf das IKS orientieren sich an der Grösse und Komplexität des Unternehmens, aber auch an dessen Corporate Governance-Modell und an der Zusammensetzung des Verwaltungsrates. Mögliche Themen im umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat sind:

- Darstellung der Prüfungsschwerpunkte zum IKS im laufenden Jahr und allfälliger rotierender Prozessprüfungen;
- Feststellungen und Verbesserungsvorschläge mit Bezug auf die Ausgestaltung des IKS aus Sicht des Abschlussprüfers;
- Feststellungen und Verbesserungsvorschläge mit Bezug auf die Umsetzung der Vorgaben des Verwaltungsrates im Tagesgeschäft;
- Behebung früher festgestellter Schwachstellen im IKS.

54. Ein im Sinne von Ziffern 48ff nicht oder nur mit Einschränkungen existierendes IKS darf nicht nur im umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat behandelt werden. In solchen Fällen ist eine entsprechende Formulierung im Bericht an die Generalversammlung unerlässlich, wobei im Bericht an den Verwaltungsrat zusätzliche Erläuterungen zur Situation angezeigt sein können.

Prüfung der Existenz des IKS im Konzern

IKS im Konzern

55. Im Rahmen der Prüfung einer Konzernrechnung ist vom Konzernprüfer (erster Abschlussprüfer) die Existenz des IKS des gesamten Konzerns (konzernweites IKS) zu prüfen. Dieses umfasst in Bezug auf die finanzielle Konzernberichterstattung diejenigen Vorgänge und Massnahmen, welche eine ordnungsmässige Buchführung und Konzernrechnungslegung sicherstellen und die Grundlage der Konzernberichterstattung darstellen.

56. Das konzernweite IKS beinhaltet Kontrollen auf Konzernebene (konzernweite Kontrollen), Kontrollen betreffend den Konsolidierungsprozess sowie Kontrollen bei den einzelnen Unternehmensteilen.

57. Der Verwaltungsrat der Konzernobergesellschaft ist für die Ausgestaltung, Implementierung und Aufrechterhaltung eines geeigneten IKS verantwortlich. Er legt fest, bei welchen Tochtergesellschaften und in welchen Bereichen ein IKS implementiert werden muss. Dabei sind Grösse, Komplexität und Risikoprofil der Tochtergesellschaften in Relation zum Konzernabschluss zu beachten. Die für schweizerische Gesellschaften relevanten Grössenkriterien für die ordentliche Revision sind für die ausländischen Tochtergesellschaften nicht massgeblich.

Nachweis der Existenz des konzernweiten IKS

58. Der Konzernprüfer muss hinreichende Nachweise der Existenz des konzernweiten IKS erlangen. Hierfür wird er sich auf die von der Konzernleitung erstellte Dokumentation beziehen und basierend auf den in diesem Standard beschriebenen möglichen Prüfungshandlungen die Existenz des IKS prüfen.

Verantwortung des Konzernprüfers

59. Die alleinige Verantwortung zur abschliessenden Beurteilung und der Berichterstattung über die Existenz des konzernweiten IKS obliegt dem Konzernprüfer. Zur Wahrnehmung dieser Verantwortung gehört es, dass er einen Überblick über die Konzernstruktur, die Bestandteile des Konzerns und dessen Geschäftsfelder sowie über den Konsolidierungsprozess gewinnt. Es ist Aufgabe des Konzernprüfers, die Existenz der konzernweiten Kontrollen und der Kontrollen im Konsolidierungsprozess zu prüfen. Für die Prüfung der Kontrollen bei den Unternehmensteilen wird er sich auf andere Abschlussprüfer abstützen.

Konzernweite Kontrollen

60. Konzernweite Kontrollen sind diejenigen Kontrollen, welche von der Konzerleitung betreffend die Konzernrechnungslegung festgelegt und ausgeführt werden. Dazu gehört gegebenenfalls auch die Tätigkeit der Internen Revision. Die Existenz konzernweiter Kontrollen ist mehrheitlich auf Konzernebene zu prüfen.

Kontrollen im Konsolidierungsprozess

61. Darunter fallen Kontrollen zur finanziellen Konzernberichterstattung, zum Konsolidierungsvorgang sowie zu Buchungen, die auf Konzernebene vorgenommen werden. Generelle IT-Kontrollen bilden auch hier die Grundlage für ordnungsgemäss funktionierende automatisierte IT-Anwendungskontrollen des Konsolidierungsprozesses. Die Existenz dieser Kontrollen wird ebenfalls mehrheitlich auf Konzernebene geprüft.

Kontrollen bei den Unternehmensteilen des Konzerns

62. Für die Prüfungsverfahren des IKS bei den einzelnen Unternehmensteilen wird auf die vorhergehenden Kapitel dieses Prüfungsstandards verwiesen. Bei Einbezug anderer Abschlussprüfer zur Prüfung von bedeutenden Komponenten des IKS muss eine Beurteilung von deren Arbeiten nach Massgabe des entsprechenden Prüfungsstandards vorgenommen werden.

63. Die Feststellungen auf Ebene einzelner Unternehmensteile fliessen in die abschliessende Beurteilung des Konzernprüfers bezüglich des konzernweiten IKS ein. Dazu ist es notwendig, dass der Konzernprüfer im Rahmen von Instruktionen dem anderen Abschlussprüfer den Prüfungsumfang unter Beachtung dieses Standards sowie die Anforderungen an die Berichterstattung mitteilt.

64. Die anderen Abschlussprüfer müssen entsprechend diesen Instruktionen ihre Feststellungen und Schlussfolgerungen zur Existenz des IKS zur vereinbarten Zeit an den Konzernprüfer weiterleiten.

Auswahl der für die Existenz des IKS im Konzern zu prüfenden Unternehmensteile

65. Durch die Beurteilung der finanziellen Bedeutung von Unternehmensteilen für den Konzern sowie das Risiko, dass in deren finanzieller Berichterstattung wesentliche falsche Angaben auftreten können, werden vom Konzernprüfer jene Unternehmensteile bestimmt, welche einzeln betrachtet bedeutend sind, sowie diejenigen, die ein spezifisches Risiko enthalten. Von den übrigen Unternehmensteilen kann der Konzernprüfer weitere auswählen, um einen angemessenen Prüfungsumfang zu erreichen. Dabei berücksichtigt er konzernweite Kontrollen, die für einzelne Unternehmensteile oder Gruppen von Unternehmensteilen relevant sind.

Bedeutende Unternehmensteile

66. Bei der Auswahl der bedeutenden Unternehmensteile berücksichtigt der Konzernprüfer die Risikobeurteilung des Verwaltungsrates der Konzernobergesellschaft. Dabei zieht der Konzernprüfer bedeutende Positionen der Jahresrechnung des Unternehmensteils in Betracht und setzt diese in Relation zur Konzernrechnung. Zudem beurteilt der Konzernprüfer, ob einzelne Unternehmensteile Prozesse enthalten, die für den Konzern bedeutend sind (beispielsweise die Treasury-Funktion).

67. Oftmals macht eine kleine Anzahl von Unternehmensteilen eine hohe finanzielle Bedeutung für den Konzern aus. Für diese Unternehmensteile wird die Existenz des IKS, wie in den vorhergehenden Kapiteln dieses Prüfungsstandards beschrieben, beurteilt.

Unternehmensteile mit spezifischem Risiko

68. Ein spezifisches Risiko kann für sich alleine eine wesentliche falsche Angabe in der Konzernrechnung verursachen. Für Unternehmensteile, die ein spezifisches Risiko enthalten, prüft der Abschlussprüfer nur die Existenz der Kontrollen bezüglich dieses spezifischen Risikos.

Berücksichtigung von neuen Unternehmensteilen

69. Neu erworbene Unternehmensteile sind spätestens im auf die Akquisition folgenden Jahr erstmals in die Auswahl der zu prüfenden Unternehmensteile einzubeziehen.

70. Falls im Jahr der Akquisition das IKS von Unternehmensteilen nicht beurteilt wurde, und diese Unternehmensteile für den Konzernabschluss bedeutend sind oder ein wesentliches Risiko enthalten, muss der Konzernprüfer dies in seinen Berichten erwähnen.

Einbezug von ausländischen Bestimmungen zum IKS

71. Verfügen einzelne Gesellschaften oder der Konzern bereits über Prüftestate, welche die Existenz oder die Wirksamkeit des IKS in Übereinstimmung mit diesem Prüfungsstandard bestätigen, sind diese als gleichwertig zu betrachten. Hierbei kann es sich um nationale Gesetze wie Sec. 404 SOA oder um Prüfungsstandards wie ISA 315 handeln. In den bereits geprüften Unternehmensteilen sind dann in der Regel keine weiteren Prüfungshandlungen notwendig.

Instruktionen an andere Abschlussprüfer

72. Im Rahmen der Instruktionen kommuniziert der Konzernprüfer den anderen Abschlussprüfern den Prüfungszweck und die durchzuführenden Prüfungshandlungen. Die Instruktionen müssen die Vorgaben zur Prüfungsdurchführung und Berichterstattung enthalten Es liegt im Ermessen des Konzernprüfers, inwieweit er auf die detaillierte Festlegung der einzelnen Prüfungshandlungen Einfluss nehmen will.

Prüfungshandlungen des anderen Abschlussprüfers

73. Der andere Abschlussprüfer muss die Instruktionen des Konzernprüfers bestätigen und auf aus seiner Sicht wesentliche Aspekte im IKS des Unternehmensteils aufmerksam machen, die vom Konzernprüfer zusätzlich berücksichtigt werden sollten. Der andere Abschlussprüfer führt seine Arbeiten nach den erteilten Instruktionen aus und erstattet dem Konzernprüfer Bericht.

Zeitpunkt der Prüfungshandlungen

74. Der Zeitpunkt der Prüfungshandlungen der anderen Abschlussprüfer ist gemäss Ziffern 36 f dieses Prüfungsstandards zu bestimmen. Bis zum Ende der Rechnungsperiode soll die Kommunikation zwischen dem Konzern und den Unternehmensteilen so erfolgen, dass wesentliche zwischenzeitliche Änderungen bei der Prüfung noch berücksichtigt werden können.

Berichterstattung an den Konzernprüfer

75. Festgestellte Kontrolldefizite und Schwächen sind dem Konzernprüfer schriftlich mitzuteilen und zwar unabhängig davon, ob diese Mängel im Zuge des vereinbarten IKS-Prüfungsumfangs oder im Rahmen der Abschlussprüfung entdeckt worden sind.

76. Der Konzernprüfer beurteilt aufgrund der erhaltenen Berichte, ob weitere Prüfungshandlungen oder Abklärungen notwendig sind und nimmt danach eine Gesamtbeurteilung der Existenz des IKS im Konzern vor.

Einfluss der Berichterstattung der anderen Abschlussprüfer auf die Berichterstattung des Konzernprüfers

77. Der Konzernprüfer berücksichtigt für seine Prüfung der Existenz des konzernweiten IKS und für seine Berichterstattung die Auswirkungen:
    - von Kontrolldefiziten und Schwächen;
    - der Unüberprüfbarkeit der Existenz des IKS bzw. einzelner Schlüsselkontrollen;
    - von Meinungsdifferenzen mit der Leitung von Unternehmensteilen betreffend die Existenz des IKS bzw. einzelner Schlüsselkontrollen bei Unternehmensteilen.

Schweizer Prüfungsstandard: Review (prüferische Durchsicht) von Abschlüssen (PS 910)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS befasst sich mit den Pflichten des Wirtschaftsprüfers bei einer Review (prüferische Durchsicht) sowie mit Form und Inhalt des Berichts. Im Vordergrund stehen Reviews von (Zwischen-)Abschlüssen, möglich sind sie aber auch bei anderen Finanzinformationen.	1, 2, 3A
Ziel einer Review Ziel der Review ist eine Aussage des Wirtschaftsprüfers, ob er auf Sachverhalte gestossen ist, aus denen er zu schliessen hat, dass der Abschluss nicht den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entspricht. Für diese Aussage macht der Prüfer Prüfungshandlungen, die weniger stichhaltige und fundierte Nachweise liefern als bei einer Abschlussprüfung verlangt würden.	3
Allgemeine Grundsätze einer Review Der Wirtschaftsprüfer muss die *Standes- und Berufsregeln* und die sie konkretisierenden Erlasse der Treuhand-Kammer einhalten. Er hat die Review-Arbeiten mit einer kritischen Grundhaltung nach Massgabe dieses PS zu planen und durchzuführen. Die erforderlichen Nachweise erlangt der Wirtschaftsprüfer in erster Linie durch Befragungen und analytische Prüfungshandlungen	4-6 7 PS 520
Zusicherung weniger hohen Grades Im Gegensatz zur Prüfung (mit hoher Urteilssicherheit und positiv formulierter Zusicherung) liefert die Review eine weniger hohe Urteilssicherheit, dass die durchgesehenen Informationen keine wesentlichen Fehlaussagen enthalten; die Zusicherung wird negativ formuliert.	9
Auftragsbedingungen Der Wirtschaftsprüfer muss sich mit dem Auftraggeber über die Bedingungen des Review-Auftrags einig sein. Für Einzelheiten im Zusammenhang mit Auftragsbedingungen wird auf PS 210 verwiesen. Beispiele zum Inhalt einer Auftragsbestätigung für eine Review finden sich in Ziffer 12.	10 PS 210 12
→ Beispiel einer Auftragsbestätigung	Anhang 1

Planung; Dokumentation	
Bei der Planung der Review muss sich der Prüfer Kenntnisse der Organisation, des Rechnungswesens und der Betriebstätigkeit des Unternehmens aneignen, aber auch bezüglich Zusammensetzung von Bilanz- und Erfolgsrechnungspositionen, Produkten, Produktionsverfahren und Absatzmethoden usw. Aufgrund dieses Wissens kann er Befragungen relevanter Personen vornehmen, angemessene Reviewhandlungen planen sowie die erlangten Informationen richtig einschätzen. Allenfalls ist der Beizug Dritter vorzusehen.	13-16 PS 600 PS 620
Der Wirtschaftsprüfer muss wichtige Sachverhalte dokumentieren, als Nachweis für seine Reviewaussage und dafür, dass die Review diesem PS entsprechend durchgeführt worden ist.	17 PS 230
Review-Handlungen; Review-Nachweise	
Massgebende Faktoren bei der Festlegung der Reviewhandlungen sind in Ziffer 18 aufgeführt. Zur Wesentlichkeit muss der Wirtschaftsprüfer dieselben Überlegungen anstellen, wie bei einer Prüfung, d. h. die Wesentlichkeit ist unabhängig vom Grad der gegebenen Zusicherung.	18, 19
→ Liste üblicher Review-Handlungen (dient der Veranschaulichung und ist weder als Arbeitsprogramm noch als Checkliste gedacht)	20 Anhang 2
Der Wirtschaftsprüfer hat durch Befragung festzustellen, ob nach dem Bilanzstichtag abschlussrelevante Ereignisse eingetreten sind. Besteht Grund zur Annahme, dass die durchgesehenen Informationen wesentliche Fehlaussagen enthalten, hat der Wirtschaftsprüfer zusätzliche oder ausgedehntere Reviewhandlungen durchzuführen.	21, 22
Schlussfolgerungen und Bericht	
Der Bericht des Wirtschaftsprüfers enthält eine klar formulierte negative Zusicherung zu den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen (s. "Einstiegshilfe" PS 120).	23-24C
Der Review-Bericht entspricht hinsichtlich Aufbau und Inhalt sinngemäss dem Bericht des Abschlussprüfers (s. Beispiele in Anhang 3).	25, 26 PS 700
Der Wirtschaftsprüfer muss festhalten, dass er bei der Review auf keine Sachverhalte gestossen ist, die ihn zum Schluss veranlassen, dass der Abschluss nicht den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entspricht. Ist er hingegen auf solche Sachverhalte gestossen, sind diese darzulegen und – möglichst – zu quantifizieren. Im Bericht führt dies entweder • zu einer Einschränkung der negativen Zusicherung oder • zu einer verneinenden Aussage. Diese ist angebracht, wenn der festgestellte Sachverhalt das Gesamtbild grundlegend verändert (s. Beispiele in Anhang 3).	27a, b

Liegt eine wesentliche Beschränkung des Prüfungsumfangs vor, hat der Wirtschaftsprüfer diese zu umschreiben und entweder • eine Einschränkung der negativen Zusicherung anzubringen oder • keine Aussage zu machen (s. Beispiele im Anhang 3).	27c
Der Bericht ist auf den Tag zu datieren, an welchem die Review beendet worden ist, frühestens aber auf den Zeitpunkt, an dem die Unternehmensleitung den Abschluss gutgeheissen hat.	28
→ Beispiele für Berichtswortlaute	Anhang 3

Schweizer Prüfungsstandard: Review (prüferische Durchsicht) von Abschlüssen (PS 910)

Einleitung 450
Ziel eines Review-Auftrags 451
Allgemeine Grundsätze eines Review-Auftrags 451
Umfang einer Review 452
Zusicherung weniger hohen Grades ("moderate assurance") 452
Auftragsbedingungen 452
Planung 453
Arbeiten Dritter 453
Dokumentation 453
Review-Handlungen und Review-Nachweise 453
Schlussfolgerungen und Berichterstattung 455
Anhang 1: Beispiel einer Auftragsbestätigung 459
Anhang 2: Beispiele möglicher Prüfungshandlungen bei einem Review-Auftrag (Review-Handlungen) 461
Anhang 3: Beispiele für Berichtswortlaute 467

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISRE 2400 Engagements to Review Financial Statements* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Reviews (prüferische Durchsichten) von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zu den Berufspflichten des Wirtschaftsprüfers bei einem Auftrag zur Review (prüferischen Durchsicht) eines Abschlusses sowie zu Form und Inhalt des Berichts, welchen der Wirtschaftsprüfer in Verbindung mit der Review erstattet.

2 Dieser PS ist auf die Review eines Abschlusses ausgerichtet. Soweit praktikabel, ist er aber auch auf Aufträge zur Review von Finanzinformationen oder anderen Informationen anzuwenden. Er ist im Zusammenhang mit *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS* zu verstehen. Bei der Anwendung dieses PS können dem Wirtschaftsprüfer Erläuterungen in anderen PS nützlich sein.

Ziel eines Review-Auftrags

3 **Ziel der Review eines Abschlusses ist eine Aussage des Wirtschaftsprüfers darüber, ob er auf Sachverhalte gestossen ist, die ihn zum Schluss veranlassen, dass der Abschluss nicht in allen wesentlichen Punkten den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entspricht** (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*). **Diese Aussage macht der Wirtschaftsprüfer aufgrund von Prüfungshandlungen, welche nicht alle Nachweise liefern, die von einer Abschlussprüfung verlangt würden** (Review-Handlungen; Ziffer 18 ff.). **Sie ist deswegen negativ formuliert** ("negative assurance").

3A Bei einem Grossteil der Unternehmen (z.B. jene in der Rechtsform der AG) ist eine Abschlussprüfung gesetzlich vorgeschrieben. Review-Aufträge beziehen sich daher vor allem auf Zwischenabschlüsse, Einzelabschlüsse im Rahmen der Prüfung von Konzernabschlüssen sowie Abschlüsse oder Finanzinformationen aus besonderem Anlass.

Allgemeine Grundsätze eines Review-Auftrags

4 **Der Wirtschaftsprüfer muss die *Standes- und Berufsregeln* und die Erlasse der *Treuhand-Kammer*, welche sie konkretisieren, einhalten** (*Richtlinien zur Unabhängigkeit; Richtlinien zur Weiterbildung*). Demnach unterliegt die verantwortliche Berufsausübung eines Wirtschaftsprüfers insbesondere folgenden allgemeinen Grundsätzen:
(a) Unabhängigkeit;
(b) Integrität;
(c) Objektivität;
(d) professionelle Kompetenz und Sorgfalt;
(e) Verschwiegenheit;
(f) professionelles Verhalten und
(g) Befolgung von gesetzlichen Vorschriften und Standards.

5 **Der Wirtschaftsprüfer muss eine Review in Übereinstimmung mit vorliegendem PS vornehmen.**

6 **Der Wirtschaftsprüfer muss die Review mit einer professionell kritischen Grundhaltung planen und durchführen. Er muss sich bewusst sein, dass es Umstände geben kann, die dazu führen, dass der Abschluss wesentliche Fehlaussagen enthält.**

7 **Damit er die negative Zusicherung im Bericht geben kann** (Ziffer 3), **muss der Wirtschaftsprüfer genügende Nachweise erlangen, die ihm ermöglichen, Schlussfolgerungen zu ziehen. Dies geschieht in erster Linie durch Befragungen sowie analytische Prüfungshandlungen** (s. *PS 520 Analytische Prüfungshandlungen; PS 580 Erklärungen der Unternehmensleitung*).

Umfang einer Review

8 Der Begriff "Umfang einer Review" bezieht sich auf die Prüfungshandlungen, welche unter den jeweiligen Umständen erforderlich erscheinen, damit die Review ihr Ziel erreicht (Review-Handlungen; Ziffer 18 ff.). **Die erforderlichen Review-Handlungen muss der Wirtschaftsprüfer nach Massgabe dieses PS sowie der Auftragsbedingungen** (Ziffer 10 ff.) **festlegen.**

Zusicherung weniger hohen Grades ("moderate assurance")

9 Bei einer Prüfung bringt der Wirtschaftsprüfer die hohe Urteilssicherheit ("high assurance") in einer positiv formulierten Zusicherung zum Ausdruck (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung; PS 700 Bericht des Abschlussprüfers*). Eine Review liefert eine weniger hohe Urteilssicherheit darüber, dass die prüferisch durchgesehenen Informationen keine wesentlichen Fehlaussagen enthalten ("moderate assurance"). Dies kommt in der negativ formulierten Zusicherung des Wirtschaftsprüfers ("negative assurance") zum Ausdruck (Ziffer 27).

Auftragsbedingungen

10 **Der Wirtschaftsprüfer muss sich mit dem Auftraggeber über die Bedingungen des Review-Auftrags einig sein.** Die vereinbarten Bedingungen sind in einem Bestätigungsschreiben des Wirtschaftsprüfers (Auftragsbestätigung) oder einer anderen geeigneten Form (z.B. Vertrag) festzuhalten.

11 Eine Auftragsbestätigung ist hilfreich bei der Planung der Review-Arbeiten. Dass der Wirtschaftsprüfer ein Bestätigungsschreiben abgibt, das die hauptsächlichen Bedingungen des Auftrags dokumentiert, liegt in seinem eigenen Interesse wie auch in dem des Auftraggebers. Das Schreiben bestätigt die Mandatsannahme durch den Wirtschaftsprüfer und hilft, Missverständnisse zu vermeiden, etwa hinsichtlich Zielen und Umfang des Auftrags, Reichweite der Verantwortung des Wirtschaftsprüfers und Form zu erstattender Berichte.

12 Zum Inhalt der Auftragsbestätigung gehört Folgendes:
- Ziel der zu erbringenden Dienstleistung.
- Feststellung der Verantwortung der Unternehmensleitung (z.B. Verwaltungsrat) für den Abschluss.
- Umfang der Review (einschliesslich einer Bezugnahme auf vorliegenden PS).
- Erfordernis des uneingeschränkten Zugangs zu den für die Review benötigten Aufzeichnungen, Dokumenten und anderen Informationen.
- Textmuster des zu erstattenden Berichts (s. Beispiel in *Anhang 3*).
- Feststellung, dass der Auftrag, verglichen mit einem Prüfungsauftrag, weniger hohe Sicherheit dafür bietet, dass Fehlaussagen des Abschlusses aufgedeckt werden, und dass er keine Gewähr dafür bietet, dass deliktische Handlungen (z.B. Betrug oder Unterschlagung) aufgedeckt werden.

- Feststellung, dass keine Abschlussprüfung stattfindet und somit kein Prüfungsurteil abgegeben wird. Der Wirtschaftsprüfer kann auch hervorheben bzw. klarstellen, dass ein Review-Auftrag einer allfälligen gesetzlichen oder vertraglichen Pflicht zur Abschlussprüfung nicht genügt.

S. Beispiele in *Anhang 1.*

Planung

13 **Der Wirtschaftsprüfer muss die Arbeiten so planen, dass der Auftrag zielgerichtet ausgeführt wird.**

14 **Bei der Planung einer Review muss sich der Wirtschaftsprüfer Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens aneignen oder seine Kenntnisse auf einen aktuellen Stand bringen. Sie beziehen sich auch auf die Organisation, das Rechnungswesen-System, Wesensmerkmale der Betriebstätigkeit sowie Arten von Vermögenswerten, Verbindlichkeiten, Erträgen und Aufwendungen des Unternehmens.**

15 Der Wirtschaftsprüfer muss ein Verständnis solcher und anderer, für den Abschluss relevanter Sachverhalte besitzen (z.B. Kenntnisse der Produktions- und Absatzmethoden, der Produktlinien, der Standorte, der nahe stehenden Parteien). Er benötigt dieses Verständnis, damit er Befragungen relevanter Personen vornehmen und angemessene Review-Handlungen planen sowie die Antworten und anderweitigen Informationen einschätzen kann.

Arbeiten Dritter

16 **Verwendet der Wirtschaftsprüfer Arbeiten eines anderen Wirtschaftsprüfers oder eines Experten, muss er sich davon überzeugen, dass die Arbeiten für Zwecke der Review geeignet sind** (s. sinngemäss *PS 600 Verwendung der Arbeiten eines anderen Wirtschaftsprüfers*; *PS 620 Verwendung der Arbeiten eines Experten*).

Dokumentation

17 **Der Wirtschaftsprüfer muss wichtige Sachverhalte dokumentieren als Nachweise zur Stützung der Review-Aussage und dafür, dass die Review in Übereinstimmung mit diesem PS vorgenommen wurde.**

Review-Handlungen und Review-Nachweise

18 **Bei der Festlegung der Art, des Zeitpunkts und des Umfangs von Review-Handlungen muss der Wirtschaftsprüfer professionelles Ermessen anwenden.** Er richtet sich dabei nach Sachverhalten wie folgenden:

- Kenntnisse aus Prüfungen oder Reviews von Abschlüssen früherer Perioden.
- Kenntnisse des Wirtschaftsprüfers von Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens, einschliesslich Kenntnisse der Rechnungslegungsgrundsätze und -usanzen der betreffenden Branche.
- Rechnungswesen-System des Unternehmens.

- Ausmass, in dem ein bestimmter Posten vom Ermessen der Unternehmensleitung betroffen ist.
- Wesentlichkeit von Transaktionen und Kontensalden.

19 **Zur Wesentlichkeit muss der Wirtschaftsprüfer dieselben Überlegungen anstellen, wie wenn er ein Prüfungsurteil abgeben würde** (s. *PS 320 Wesentlichkeit bei der Abschlussprüfung*). Auch wenn das Risiko, dass Fehlaussagen unaufgedeckt bleiben, bei einer Review grösser ist als bei einer Prüfung, beurteilt sich die Wesentlichkeit unabhängig vom Grad der gegebenen Zusicherung.

20 Zu den Review-Handlungen gehören üblicherweise:

- Aneignung von Kenntnissen über Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens und seiner Branche.
- Befragung zu den angewandten Grundsätzen und Regeln der Rechnungslegung.
- Befragung zu den Abläufen im Unternehmen bei der Aufzeichnung, Gliederung und Zusammenfassung von Transaktionen, der Abschlusserstellung und der Aufbereitung offenzulegender Informationen.
- Befragung zu allen wesentlichen Aussagen des Abschlusses.
- Analytische Prüfungshandlungen (s. *PS 520 Analytische Prüfungshandlungen*) zwecks Feststellung ungewöhnlicher Relationen und Posten des Abschlusses; einschliesslich:
  - Vergleich des Abschlusses mit Abschlüssen früherer Perioden.
  - Vergleich des Abschlusses mit Planergebnissen und Finanzplänen.
  - Studium der Relationen im Abschluss, von denen zu erwarten wäre, dass sie – nach Erfahrung des Unternehmens oder nach Branchenstandard – einer erwarteten Richtgrösse entsprechen.

  Bei diesen Prüfungshandlungen berücksichtigt der Wirtschaftsprüfer solche Sachverhalte, die in früheren Perioden zu Berichtigungen des Abschlusses geführt haben.
- Befragung zu Beschlüssen der Generalversammlung (oder Gesellschafterversammlung), der Unternehmensleitung (z.B. Verwaltungsrat), des Aufsichtsorgans oder seiner Ausschüsse und zu Beschlüssen von Sitzungen anderer Gremien, die den Abschluss möglicherweise beeinflussen.
- Studium des Abschlusses, um anhand der erlangten Informationen abzuwägen, ob der Abschluss den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*) nach allem Anschein entspricht.
- Einholung von Berichten anderer Wirtschaftsprüfer, die eine Prüfung oder Review der Abschlüsse von Unternehmensteilen vorgenommen haben – soweit erforderlich (Ziffer 16).

- Befragung von Verantwortlichen des Finanz- und Rechnungswesens – z.B. bezüglich
  - Vollständigkeit der erfassten Geschäftsvorfälle.
  - Erstellung des Abschlusses entsprechend den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen.
  - Änderungen der Geschäftstätigkeit sowie der Grundsätze und Regeln der Rechnungslegung.
  - Sachverhalte, zu denen im Rahmen vorstehender Review-Handlungen Fragen aufgetreten sind.
  - Einholung schriftlicher Erklärungen der Unternehmensleitung (s. *PS 580 Erklärungen der Unternehmensleitung*).

Eine Liste mit Beispielen gebräuchlicher Review-Handlungen findet sich in *Anhang 2*. Weder sind diese Review-Handlungen abschliessend noch sollen sie bei jedem Review-Auftrag Anwendung finden.

21 **Der Wirtschaftsprüfer muss eine Befragung durchführen, ob nach dem Bilanzstichtag Ereignisse eingetreten sind, die eine Berichtigung oder Offenlegung im Abschluss erfordern** (s. PS 560 *Ereignisse nach dem Bilanzstichtag*). Er ist nicht verpflichtet, durch besondere Prüfungshandlungen festzustellen, ob solche Ereignisse nach dem Datum seines Berichts eingetreten sind.

22 **Hat der Wirtschaftsprüfer Grund zur Annahme, dass die prüferisch durchgesehenen Informationen wesentliche Fehlaussagen enthalten, muss er zusätzliche oder ausgedehntere Review-Handlungen durchführen, soweit für die Review-Aussage oder im Hinblick auf eine Modifikation des Berichts erforderlich.**

Schlussfolgerungen und Berichterstattung

23 **Der Bericht des Wirtschaftsprüfers über die Review muss eine klar formulierte negative Zusicherung über den Abschluss enthalten** (Ziffer 2 und 9). **Im Hinblick darauf muss der Wirtschaftsprüfer die aus den erlangten Nachweisen gezogenen Schlussfolgerungen überprüfen und beurteilen.**

24 **Aufgrund seiner Arbeiten muss der Wirtschaftsprüfer einschätzen, ob im Zuge der Review Informationen erlangt wurden, die darauf hindeuten, dass der Abschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild** ("true and fair view" oder "fair presentation in all material respects") **der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens in Übereinstimmung mit dem anerkannten, umfassenden Regelwerk der Rechnungslegung vermittelt, welches im Abschluss angegeben ist** (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*).

24A S. Beispiele 1, 2 und 3 in *Anhang 3*.

24B In englischsprachigen Fassungen von Berichten kann die Wendung "vermittelt ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild" entweder mit "give a true and fair view" oder mit "present fairly, in all material respects" übersetzt werden. Beide englischsprachigen Wendungen sind gleichwertig. Berichte in Übereinstimmung mit ausländischen Standards und/oder Vorschriften verwenden den dort vorgegebenen Standardwortlaut.

24C Ist die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes im Sinne von Ziffer 24 nicht Ziel des Abschlusses, muss der Wirtschaftsprüfer einschätzen, ob im Zuge der Review Informationen erlangt wurden, die darauf hindeuten, dass der Abschluss nicht jenen Regeln der Rechnungslegung entspricht, die im Abschluss angegeben sind.

S. Beispiel 4 in *Anhang 3*.

25 Der Review-Bericht umschreibt den Umfang des Auftrags, um dem Leser ein Verständnis der Art der Arbeiten zu ermöglichen und klar zu stellen, dass keine Prüfung stattgefunden hat und somit auch kein Prüfungsurteil abgegeben wird.

26 **Der Review-Bericht über den Abschluss muss folgende grundlegenden Bestandteile aufweisen (üblicherweise in dieser Reihenfolge):**

(a) **Berichtsüberschrift.** Es kann zweckmässig sein, in der Überschrift den Begriff "unabhängiger Wirtschaftsprüfer" zu verwenden;

(b) **Berichtsadressat;**

(c) **Einleitung** (erster und zweiter Absatz);

  (i) **Bezeichnung des Abschlusses, welcher prüferisch durchgesehen wurde** (erster Absatz) **und**

  (ii) **Umschreibung der Verantwortlichkeiten von Unternehmensleitung und Wirtschaftsprüfer** (zweiter Absatz);

(d) **Art und Umfang einer Review** (dritter Absatz):

  (i) **Bezugnahme auf den vorliegenden PS;**

  (ii) **Feststellung, dass sich eine Review in erster Linie auf Befragungen sowie analytische Prüfungshandlungen beschränkt und**

  (iii) **Feststellung, dass keine Prüfung stattgefunden hat, die Urteilssicherheit geringer ist als bei einer Prüfung und kein Prüfungsurteil abgegeben wird;**

(e) **Review-Aussage: negative Zusicherung** (vierter Absatz):

(f) **Berichtsdatum;**

(g) **Name und Domizil des Wirtschaftsprüfers sowie**

(h) **Unterschrift des Wirtschaftsprüfers.**

S. Beispiele zu Review-Berichten in *Anhang 3*.

27 **Für die Review-Aussage gilt Folgendes:**

(a) **Festzuhalten ist, dass der Wirtschaftsprüfer bei seiner Review auf keine Sachverhalte gestossen ist, die ihn zum Schluss veranlassen, dass der Abschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne von Ziffer 24 vermittelt (negative Zusicherung).**

(b) **Ist der Wirtschaftsprüfer jedoch auf Sachverhalte gestossen, die ihn zum Schluss veranlassen, dass der Abschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne von Ziffer 24 vermittelt, sind diese Sachverhalte darzulegen. Dabei ist – sofern praktikabel – die (mögliche) Auswirkung auf den Abschluss zu quantifizieren und es ist entweder:**

(i) **eine Einschränkung der negativen Zusicherung anzubringen** ("qualification of the negative assurance") **oder**

(ii) **eine verneinende Aussage zu machen** ("adverse statement"), **wonach der Abschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild im Sinne von Ziffer 24 vermittelt. Dies ist angebracht, wenn der Sachverhalt das vom Abschluss vermittelte Gesamtbild so grundlegend verändert, dass der Wirtschaftsprüfer zum Schluss kommt, mit einer Einschränkung der negativen Zusicherung werde die irreführende oder unvollständige Natur des Abschlusses nicht angemessen offengelegt.**

(c) **Liegt eine wesentliche Beschränkung des Review-Umfangs vor, ist diese zu umschreiben und es ist entweder:**

(i) **eine Einschränkung der negativen Zusicherung anzubringen** ("qualification of the negative assurance") **mit Bezug auf die möglichen Korrekturen des Abschlusses, welche der Abschlussprüfer für notwendig halten könnte, wenn die Beschränkung nicht vorläge, oder**

(ii) **gar keine Aussage zu machen. Dies ist angebracht, wenn die mögliche Auswirkung der Beschränkung des Review-Umfangs das vom Abschluss vermittelte Gesamtbild grundlegend verändert, sodass der Wirtschaftsprüfer zum Schluss kommt, dass überhaupt keine Zusicherung gegeben werden kann.**

S. Beispiele 1, 2 und 3 in *Anhang 3*.

27A Ist die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes im Sinne von Ziffer 24 nicht Ziel des Abschlusses, muss die Review-Aussage darauf bezogen werden, ob der Abschluss den darin angegebenen Regeln der Rechnungslegung entspricht.

S. Beispiel 4 in *Anhang 3*.

28 **Der Bericht ist auf den Zeitpunkt zu datieren, zu dem die Review beendet worden ist. Dies schliesst Prüfungshandlungen bezüglich Ereignissen ein, die bis zum Berichtsdatum eingetreten sind** (Ziffer 21). **Da die Verantwortung des Wirtschaftsprüfers darin besteht, über den von der Unternehmensleitung erstellten und bekanntgegebenen Abschluss zu berichten, darf der Abschlussprüfer den Bericht frühestens auf den Zeitpunkt datieren, zu dem die Unternehmensleitung** (z.B. AG-Verwaltungsrat) **den Abschluss formell gutgeheissen hat.**

28A Ansonsten gilt *PS 700 Bericht des Abschlussprüfers* für den Review-Bericht sinngemäss.

Anhang 1: Beispiel einer Auftragsbestätigung

An ..... [1] der ..... [2]

Sie haben uns [3] beauftragt, eine Review (prüferische Durchsicht) des Abschlusses [4] der ..... [2] für das am ..... [5] abgeschlossene Geschäftsjahr [6] vorzunehmen. Gerne erklären wir die Annahme dieses Auftrags und legen Ihnen dar, wie wir diesen Auftrag verstehen.

Ziel und Grundsätze der Review

Die Review erfolgt mit dem Ziel einer Aussage darüber, ob wir auf Sachverhalte gestossen sind, die uns zum Schluss veranlassen, dass der Abschluss [4] nicht in allen wesentlichen Punkten ..... [7] entspricht.

Für die Erstellung des Abschlusses [4] ist ..... [8] verantwortlich. Diese Verantwortung beinhaltet auch eine ordnungsmässige Buchführung, eine angemessene interne Kontrolle, die Auswahl und Anwendung von Regeln ordnungsmässiger Rechnungslegung und die Sicherung der Vermögenswerte des Unternehmens.

Wir werden diese Review nach dem *Schweizer Prüfungsstandard 910 (PS 910) Review (prüferische Durchsicht) von Abschlüssen* [9] vornehmen. Danach wird die Review so geplant und durchgeführt, dass – wenn auch mit weniger Sicherheit als bei einer Prüfung – ausgesagt werden kann, ob der Wirtschaftsprüfer auf Sachverhalte gestossen ist, die ihn zum Schluss veranlassen, dass der Abschluss [4] nicht frei von wesentlichen Fehlaussagen im vorstehenden Sinne ist.

Die Review besteht in erster Linie aus Befragungen und analytischen Prüfungshandlungen in Bezug auf finanzielle Daten. Wir werden keine Abschlussprüfung vornehmen und aus diesem Grund kein Prüfungsurteil abgeben.

Die Review bietet, verglichen mit einer Prüfung, weniger hohe Sicherheit dafür, dass wesentliche Fehlaussagen des Abschlusses [4] aufgedeckt werden. Sie bietet keine Gewähr dafür, dass deliktische Handlungen aufgedeckt werden.

Wir gehen davon aus, dass uns alle Aufzeichnungen, Unterlagen und sonstigen Informationen zur Verfügung stehen werden, die wir für unsere Review benötigen. Als Teil der Review werden wir bei den Verantwortlichen eine schriftliche Bestätigung der uns bei der Review gegebenen Auskünfte einholen.

Berichterstattung

Wenn wir wesentliche Verstösse gegen ..... [7] feststellen, finden diese Eingang in unseren schriftlichen Bericht. Gegebenenfalls werden wir diese vorgängig mit Ihnen besprechen.

Honorar

Unser Honorar basiert auf dem Zeitaufwand der Mitglieder des Review-Teams und deren Stundensätzen, welche sich nach dem Grad der Verantwortung, der Erfahrung und den Kenntnissen richten. Das Honorar wird Ihnen entsprechend dem Stand unserer Arbeiten in Rechnung gestellt. Wir schätzen es auf ..... zuzüglich Barauslagen und Mehrwertsteuer.

Berufsgrundsätze

Unsere Dienstleistungen erbringen wir nach den Berufsgrundsätzen der Treuhand-Kammer.

Empfangsbestätigung

Dieses Bestätigungsschreiben gilt auch für zukünftige Reviews, solange es nicht widerrufen, geändert oder durch ein neues Schreiben ersetzt wird.

Bitte senden Sie uns das beiliegende Doppel zum Zeichen Ihres Einverständnisses mit den Bedingungen des Review-Auftrags gegengezeichnet zurück.

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

[Datum / Wirtschaftsprüfer [2] / Domizil / Unterschrift/en]

Einverständnis des auftraggebenden Organs:

[Datum / Unternehmen [2] / Domizil / Unterschrift/en]

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Bezeichnung des auftraggebenden Organs des Unternehmens.

[2] Firmenbezeichnung.

[3] Ist der Wirtschaftsprüfer eine natürliche Person, so ist der Wortlaut des Schreibens anzupassen.

[4] Anzugeben ist, um welche Art von Abschluss es sich handelt.

[5] Bilanzstichtag.

[6] Anzupassen, wenn das Geschäftsjahr nicht zwölf Monate umfasst: "für das den Zeitraum vom ..... bis ..... umfassende Geschäftsjahr". Ferner anzupassen, wenn es sich um einen Zwischenabschluss handelt: "für die Periode vom ..... bis .....".

[7] Anzuwendende Rechnungslegungsnormen im Sinne von *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*, z.B. anerkanntes, umfassendes, im Abschluss angegebenes Regelwerk.

[8] Bezeichnung des für den Abschluss verantwortlichen Organs des Unternehmens (meist identisch mit dem auftraggebenden Organ).

[9] Zu ergänzen, wenn überdies auf *International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400* Bezug genommen werden soll, z.B. "nach dem *Schweizer Prüfungsstandard 910 (PS 910) Review (prüferische Durchsicht) von Abschlüssen* sowie dem *International Standard on Review Engagements 2400 (ISRE 2400) Engagements to Review Financial Statements*".

Anhang 2: Beispiele möglicher Prüfungshandlungen bei einem Review-Auftrag (Review-Handlungen)

1 Der Wirtschaftsprüfer legt die Befragungen und analytischen Prüfungshandlungen bei einer Review in eigenem Ermessen fest. Die nachstehenden Review-Handlungen dienen nur zur Veranschaulichung. Sie sollen nicht bei jedem Review-Auftrag Anwendung finden. Dieser Anhang ist deshalb nicht als Programm oder Checkliste für Reviews gedacht.

1A Das Risiko, dass Fehlaussagen unaufgedeckt bleiben, ist bei einer Review grösser als bei einer Prüfung, doch werden auch die Review-Handlungen so geplant, dass sie dieses Risiko auf ein akzeptables Niveau verringern.

Allgemeine Review-Handlungen

2 Besprechung der Bedingungen und des Umfangs des Auftrags mit dem Kunden und dem Review-Team.

3 Abgabe eines Bestätigungsschreibens, worin die Bedingungen und der Umfang des Auftrags umschrieben werden.

4 Erlangung von Kenntnissen über Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens sowie über das System des Rechnungswesens und der Abschlusserstellung.

5 Abklärung, ob die Finanzinformationen

(a) Vollständig,

(b) zeitgerecht und

(c) mit der erforderlichen Autorisierung

erfasst werden.

6 Feststellung, ob die Saldenliste mit dem Hauptbuch und dem Abschluss übereinstimmt.

7 Berücksichtigung der Ergebnisse vorangegangener Prüfungen oder Reviews; einschliesslich erforderlicher Korrekturen.

8 Befragung über wesentliche Änderungen im Unternehmen gegenüber dem Vorjahr (z.B. bezüglich Eigentumsverhältnissen oder Kapitalstruktur).

9 Abklärung der Rechnungslegungsgrundsätze; Beurteilung, ob diese:

(a) den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entsprechen,

(b) korrekt angewandt worden sind und

(c) stetig angewandt worden sind; falls dies nicht zutrifft, Feststellung, ob Änderungen der Rechnungslegungsgrundsätze offen gelegt worden sind.

10 Lektüre der Protokolle von Versammlungen der Anteilseigner (z.B. Generalversammlung) sowie von Sitzungen der Unternehmensleitung, des Aufsichtsorgans und von Ausschüssen zwecks Feststellung von Sachverhalten, die für die Review wichtig sein könnten.

11 Abklärung, ob den an Versammlungen der Anteilseigner (z.B. Generalversammlung) sowie Sitzungen der Unternehmensleitung usw. beschlossenen Massnahmen im Abschluss angemessen Rechnung getragen ist.

12 Feststellung, ob Transaktionen mit nahe stehenden Parteien vorkommen, wie sie erfasst worden sind und ob nahe stehende Parteien korrekt offen gelegt sind.

13 Befragung über Eventualverbindlichkeiten und zukünftige finanzielle Verpflichtungen.

14 Befragung über Pläne zur Veräusserung von bedeutenden Vermögenswerten oder Sparten des Unternehmens.

15 Besprechung des Abschlusses mit der Unternehmensleitung.

16 Beurteilung der Angemessenheit der Offenlegung im Abschluss und der Darstellung des Abschlusses.

17 Vergleich mit vorangegangenen Abschlüssen sowie gegebenenfalls mit Budgets und Vorschaurechnungen.

18 Befragung der Unternehmensleitung zu ungewöhnlichen Schwankungen oder Widersprüchen im Abschluss.

19 Beurteilung der Auswirkung nicht korrigierter Fehler – sowohl einzeln als auch zusammen genommen. Information der Unternehmensleitung über die Fehler; Feststellung ihrer Auswirkung auf den Review-Bericht.

20 Einholung einer Vollständigkeitserklärung der Unternehmensleitung.

Flüssige Mittel

21 Erlangung von Bankbestätigungen. Befragung von Mitarbeitern über alte oder ungewöhnliche Abstimmdifferenzen.

22 Abklärung von Überweisungen innerhalb der Geldkonten unmittelbar vor und nach dem Stichtag der Review.

23 Abklärung über Verfügungsbeschränkungen bei Geldkonten.

Forderungen

24 Abklärung über die Grundsätze der Erfassung von Forderungen aus Lieferungen und Leistungen; Feststellung, ob irgend welche Preisnachlässe gewährt worden sind.

25 Abstimmung des Totals der Debitoren-Saldenliste mit der Hauptbuch-Saldenliste.

26 Besprechung wesentlicher Abweichungen einzelner Kontensalden gegenüber früheren Perioden oder gegenüber den Erwartungen.

27 Beurteilung der Altersstruktur der Forderungen. Befragung über Gründe für alte, ungewöhnlich hohe sowie Haben-Salden; Befragung über die Einbringlichkeit von Forderungen.

28 Besprechung mit der Unternehmensleitung über den Ausweis von Forderungen im Abschluss; einschliesslich langfristiger Salden, Haben-Salden sowie Forderungen gegenüber Aktionären bzw. Anteilseignern, Mitgliedern der Unternehmensleitung und anderen nahe stehenden Parteien.

29 Befragung, wie "säumige Zahler" identifiziert und wie allfällige Wertberichtigungen festgelegt werden; Beurteilung von deren Angemessenheit.

30 Befragung, ob Forderungen verpfändet, abgetreten oder zum Inkasso gegeben worden sind.

31 Befragung über das Vorgehen zur Sicherstellung einer korrekten zeitlichen Abgrenzung von Verkäufen und Gutschriften.

32 Abklärung, ob Vorräte in Konsignation gegeben und, wenn ja, unter korrekter Verbuchung ins Inventar aufgenommen worden sind.

33 Befragung, ob nach dem Bilanzstichtag grosse Nachlässe auf Umsatzerlösen gewährt und, wenn ja, ob diese korrekt erfasst worden sind.

Vorräte

34 Feststellung, ob
(a) der Gesamtbetrag der Inventarlisten mit der Hauptbuch-Saldenliste übereinstimmt und ob
(b) den Inventarlisten eine physische Bestandsaufnahme zugrunde liegt.

35 Befragung über die Methode der physischen Bestandsaufnahme.

36 Wenn per Bilanzstichtag keine physische Bestandsaufnahme erfolgte, Abklärung, ob
(a) ein System der permanenten Inventur eingesetzt wird und ein periodischer Vergleich mit tatsächlich vorhandenen Mengen stattfindet und ob
(b) ein integriertes Kostenrechnungssystem verwendet wird und dieses in der Vergangenheit verlässliche Informationen erbracht hat.

37 Besprechung von Korrekturen aufgrund der letzten physischen Bestandesaufnahme.

38 Befragung über das Vorgehen zur Überwachung der zeitlichen Abgrenzung und allfälliger Vorratsbewegungen.

39 Befragung über die Grundlagen der Bewertung in den einzelnen Vorratskategorien (unter Berücksichtigung der Elimination allfälliger Zwischengewinne). Feststellung, ob das Niederstwertprinzip befolgt worden ist.

40 Beurteilung, ob die Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze, unter Berücksichtigung von Faktoren wie Material, Salären und Gemeinkosten, stetig angewandt worden sind.

41 Vergleich der mengenmässigen Bestände bedeutender Vorratskategorien mit denen vorangegangener Perioden und den für die laufende Periode erwarteten Bestandsmengen. Befragung über bedeutende Schwankungen und Abweichungen.

42 Vergleich des Lagerumschlags mit jenem früherer Perioden.

43 Befragung über die angewandte Methode zur Feststellung von Vorräten mit geringem Lagerumschlag und überalterten Vorräten; Feststellung, ob diese Vorräte mit dem netto realisierbaren Wert bewertet sind.

44 Befragung, ob das Unternehmen Vorräte von Dritten in Konsignation besitzt und wie sichergestellt wird, dass solche nicht ins Inventar aufgenommen werden.

45 Abklärung, ob Vorräte verpfändet, an andern Orten eingelagert oder in Konsignation an Dritte gegeben worden sind. Feststellung, ob solche Vorgänge ordnungsgemäss erfasst sind.

Finanzanlagen (kurz- und langfristig; einschliesslich assoziierte Gesellschaften und marktgängige Wertschriften)

46 Beschaffung einer Aufstellung der Finanzanlagen per Bilanzstichtag; Abstimmung mit der Saldenliste.

47 Befragung über die angewandten Bilanzierungs- und Bewertungsgrundsätze.

48 Befragung der Unternehmensleitung über die Buchwerte. Beurteilung, ob deren Realisierung problematisch sein könnte.

49 Feststellung, ob Gewinne, Verluste und Erträge ordnungsgemäss erfasst worden sind.

50 Befragung zur Gliederung in langfristige und kurzfristige Finanzanlagen.

Sachanlagen und Abschreibungen

51 Einholung einer Inventarliste mit Angabe der Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten und der kumulierten Abschreibungen. Feststellung der Übereinstimmung mit der Saldenliste.

52 Befragung, nach welchen Grundsätzen einerseits die Abschreibungen bemessen und anderseits Unterhaltsaufwendungen von Investitionen (Wertvermehrung) unterschieden werden. Überlegung, ob Sachanlagen eine wesentliche, dauerhafte Wertbeeinträchtigung aufweisen.

53 Besprechung mit der Unternehmensleitung über Zu- und Abgänge bei einzelnen Kategorien und über die Erfassung realisierter Gewinne und Verluste aus Abgängen. Befragung, ob alle derartigen Transaktionen erfasst worden sind.

54 Befragung über die Stetigkeit der Anwendung von Abschreibungsmethoden und Abschreibungssätzen; Vergleich mit Abschreibungen in Vorjahren.

55 Befragung, ob Sachanlagen irgendwelchen Eigentumsbeschränkungen unterliegen.

56 Besprechung, ob Miet- und Leasingverträge im Abschluss entsprechend den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen berücksichtigt worden sind.

Rechnungsabgrenzungsposten, immaterielle Werte und andere Aktiven

57 Beschaffung einer Aufstellung über die Art solcher Konten; Besprechung der Werthaltigkeit dieser Aktiven mit der Unternehmensleitung.

58 Befragung zu den Grundlagen der Erfassung dieser Positionen und zu den angewandten Abschreibungsmethoden.

59 Vergleich der Salden zugehöriger Aufwandkonten mit denjenigen vorangegangener Perioden; Besprechung wesentlicher Abweichungen mit der Unternehmensleitung.

60 Befragung der Unternehmensleitung zur Gliederung in langfristige und kurzfristige Positionen.

Darlehensverbindlichkeiten

61 Beschaffung einer Aufstellung der Darlehensverbindlichkeiten; Abstimmung mit der Saldenliste.

62 Befragung, ob die Unternehmensleitung etwa Bestimmungen von Darlehensverträgen nicht eingehalten hat; wenn ja, Besprechung der Massnahmen der Unternehmensleitung und der erforderlichen Korrekturen im Abschluss.

63 Beurteilung, ob der Zinsaufwand im Verhältnis zu den Darlehenssalden vernünftig erscheint.

64 Befragung über Sicherheiten zugunsten von Darlehensgebern.

65 Befragung zur Gliederung in langfristige und kurzfristige Darlehen.

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

66 Befragung über die Grundsätze der Erfassung von Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sowie darüber, ob das Unternehmen Anspruch auf Preisnachlässe hat.

67 Beschaffung und Beurteilung von Erklärungen wesentlicher Abweichungen von Kontensalden im Vergleich mit denen früherer Perioden oder mit den Erwartungen.

68 Beschaffung einer Aufstellung der Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen; Abstimmung mit der Saldenliste.

69 Befragung, ob die Salden mit Aufstellungen von Kreditorenseite abgestimmt worden sind; Vergleich der Salden mit denen früherer Perioden. Vergleich der Umsätze mit vorangegangenen Perioden.

70 Beurteilung der Möglichkeit, dass wesentliche Kreditoren nicht verbucht sind.

71 Abklärung, ob Verbindlichkeiten gegenüber Aktionären, Mitgliedern der Unternehmensleitung und anderen nahe stehenden Parteien separat offen gelegt sind.

Rückstellungen, passive Rechnungsabgrenzungsposten und Eventualverbindlichkeiten

72 Beschaffung von Aufstellungen der Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten; Abstimmung der Gesamtbeträge mit der Saldenliste.

73 Vergleich grösserer Salden zugehöriger Aufwandkonten mit ähnlichen Positionen vorangegangener Perioden.

74 Befragung, zur Genehmigung von Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten, zu Zahlungsbedingungen und deren Einhaltung, zu Sicherheiten und zur Gliederung.

75 Befragung über die Methode zur Ermittlung von Rückstellungen und Rechnungsabgrenzungsposten.

76 Befragung zur Art der ausgewiesenen Eventualverbindlichkeiten und zukünftigen Verpflichtungen ("commitments").

77 Befragung über Verbindlichkeiten oder Eventualverbindlichkeiten, die nicht erfasst worden sind. Gegebenenfalls Besprechung mit der Unternehmensleitung, ob diese zu erfassen oder offen zu legen sind.

Gewinnsteuern und andere Steuern

78 Befragung der Unternehmensleitung, ob Ereignisse stattgefunden haben, die sich wesentlich auf die geschuldeten Steuern auswirken können (einschliesslich Auseinandersetzungen mit Steuerbehörden).

79 Beurteilung des Steueraufwands im Vergleich zum Periodenergebnis des Unternehmens.

80 Befragung der Unternehmensleitung zur Angemessenheit der erfassten laufenden und latenten Steuern; einschliesslich Positionen, die vorangegangene Perioden betreffen.

Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

81 Beschaffung des aktuellsten Zwischenabschlusses; Vergleich mit dem zu reviewenden Abschluss oder mit dem Zwischenabschluss der Vergleichsperiode des Vorjahres.

82 Befragung über Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, die eine wesentliche Auswirkung auf den zu reviewenden Abschluss haben können; insbesondere Befragung, ob:

(a) nach dem Bilanzstichtag wesentliche zukünftige Verpflichtungen ("commitments") oder wesentliche Unsicherheiten bekannt geworden sind;

(b) bis zum Zeitpunkt der Review wesentliche Änderungen des Aktienkapitals, der langfristigen Verbindlichkeiten oder des Nettoumlaufvermögens stattgefunden haben und

(c) zwischen dem Bilanzstichtag und dem Zeitpunkt der Review ungewöhnliche Korrekturbuchungen vorgenommen worden sind.

Beurteilung des sich ergebenden Korrektur- oder Offenlegungsbedarfs im Abschluss.

83 Lektüre der Protokolle von Versammlungen der Anteilseigner (z.B. Generalversammlung) sowie von Sitzungen der Unternehmensleitung, von Ausschüssen usw., die nach dem Bilanzstichtag stattgefunden haben.

Rechtsstreitigkeiten

84 Befragung der Unternehmensleitung über drohende, anhängige oder laufende Rechtsstreitigkeiten. Würdigung der Auswirkung auf den Abschluss.

Eigenkapital

85 Beschaffung einer Aufstellung der Bewegungen auf Eigenkapitalkonten, einschliesslich Kapitalerhöhungen, Kapitalrückzahlungen und Dividenden; Beurteilung.

86 Befragung, ob einbehaltene Gewinne oder andere Eigenkapitalkonten Verfügungsbeschränkungen unterliegen.

Operative Tätigkeit

87 Vergleich der Ergebnisse mit denen vorangegangener Perioden und den für die laufende Periode erwarteten Ergebnissen. Besprechung wesentlicher Abweichungen mit der Unternehmensleitung.

88 Besprechung, ob grössere Umsatzerlöse und Aufwendungen in der jeweils zutreffenden Periode erfasst worden sind.

89 Beurteilung ausserordentlicher und ungewöhnlicher Positionen.

90 Beurteilung des Verhältnisses zusammenhängender Positionen der Erfolgsrechnung und Besprechung mit der Unternehmensleitung. Einschätzung der Angemessenheit angesichts ähnlicher Verhältnisse in vorangegangenen Perioden und anderer erhältlicher Informationen.

Anhang 3: Beispiele für Berichtswortlaute

1. Uneingeschränkte Review-Aussage – Abschluss vermittelt ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Sinne von Ziffer 24 dieses PS

Bericht des Wirtschaftsprüfers an ..... [1] der ..... [2], ... [3]

Auftragsgemäss haben wir [4] eine Review des Abschlusses [5] der ..... [2] [7] für das am ..... [8] abgeschlossene Geschäftsjahr [9] vorgenommen. [10] [11]

Für den Abschluss [5] ist ..... [6] verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, aufgrund unserer Review einen Bericht über den Abschluss [5] abzugeben.

Unsere Review erfolgte nach dem Schweizer Prüfungsstandard 910 [12]. Danach ist eine Review so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen im Abschluss [5] 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 [5] zugrunde liegenden Daten. Wir haben eine Review, nicht aber eine Prüfung, durchgeführt und geben aus diesem Grund kein Prüfungsurteil ab.

Bei unserer Review sind wir nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass der Abschluss [5] kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der/des ..... [13] in Übereinstimmung mit ..... [14] vermittelt.

Datum / Wirtschaftsprüfer [2] / Domizil / Unterschrift/en

Beilage [7]

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Bezeichnung des Berichtsadressaten (für die Genehmigung des Abschlusses zuständiges Organ, für den Abschluss verantwortliches Organ, Auftraggeber oder anderer Adressat).

[2] Firmenbezeichnung.

[3] Domizil.

[4] Ist der Wirtschaftsprüfer eine natürliche Person, ist der Berichtswortlaut entsprechend anzupassen.

[5] Anzugeben ist, um welche Art von Abschluss es sich handelt.

[6] Bezeichnung des verantwortlichen Organs (z.B. Verwaltungsrat).

[7] Wird auf entsprechende Seitenzahlen eines Geschäftsberichts Bezug genommen, entfällt der Vermerk "Beilage".

[8] Bilanzstichtag.

[9] Anzupassen, wenn das Geschäftsjahr nicht zwölf Monate umfasst: "für das den Zeitraum vom ..... bis ..... umfassende Geschäftsjahr". Ferner anzupassen, wenn es sich um einen Zwischenabschluss handelt: "für die Periode vom ..... bis .....".

[10] Wird der Bericht mehrere Wochen nach Beendigung der Review unterzeichnet, ist es zweckmässig, hier folgenden Satz einzufügen: "Die Review-Arbeiten wurden am ..... beendet."

[11] Ist die Review des vorhergehenden Abschlusses von einem anderen Wirtschaftsprüfer vorgenommen worden, ist hier folgender Satz einzufügen: "Die Review der Vergleichsangaben im Abschluss ist von einem anderen Wirtschaftsprüfer vorgenommen worden."

[12] Zu ergänzen, wenn überdies auf *International Standard on Review Engagements (ISRE) 2400* Bezug genommen werden soll, z.B. "nach dem Schweizer Prüfungsstandard 910 sowie dem International Standard on Review Engagements 2400."

[13] Firmenbezeichnung der Gesellschaft oder – bei einem konsolidierten Abschluss – Bezeichnung des Konzerns.

[14] Bezeichnung des im Abschluss angegebenen Regelwerks (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS*).

2. Eingeschränkte Review-Aussage (Fehlaussage) – Abschluss vermittelt ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Sinne von Ziffer 24 dieses PS

Bericht des Wirtschaftsprüfers an ..... der ....., ...

Auftragsgemäss haben wir eine Review des Abschlusses der ..... für das am ..... abgeschlossene Geschäftsjahr vorgenommen.

Für den Abschluss ist ..... verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, aufgrund unserer Review einen Bericht über den Abschluss abzugeben.

Unsere Review erfolgte nach dem Schweizer Prüfungsstandard 910. Danach ist eine Review so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen im Abschluss 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 zugrunde liegenden Daten. Wir haben eine Review, nicht aber eine Prüfung, durchgeführt und geben aus diesem Grund kein Prüfungsurteil ab.

Unsere Befragungen haben ergeben, dass die Vorräte unkurante Handelswaren enthalten, die nicht wertberichtigt worden sind. Hierdurch sind die Vorräte um rund CHF ..... überbewertet; entsprechend ist das Ergebnis zu günstig ausgewiesen. [1]

Bei unserer Review sind wir – mit der im vorstehenden Absatz dargelegten Ausnahme – nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass der Abschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der/des ..... in Übereinstimmung mit ..... vermittelt. [2]

Datum / Wirtschaftsprüfer / Domizil / Unterschrift/en

Beilage

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Kann die Auswirkung der Fehlaussage nicht quantifiziert werden, ist nach Möglichkeit eine Bandbreite anzugeben oder eine verbale Umschreibung zu geben.

[2] Wäre die Auswirkung der im vorstehenden Absatz dargelegten Ausnahme auf das vom Abschluss vermittelte Gesamtbild wirklich entscheidend, müsste die Review-Aussage verneint werden (s. *Beispiel 3*).

Verwiesen wird sodann auf die redaktionellen Erläuterungen zu *Beispiel 1*.

3. Verneinende Review-Aussage (Fehlaussage) – Abschluss vermittelt kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Sinne von Ziffer 24 dieses PS

Bericht des Wirtschaftsprüfers an ..... der ....., ...

Auftragsgemäss haben wir eine Review des Abschlusses der ..... für das am ..... abgeschlossene Geschäftsjahr vorgenommen.

Für den Abschluss ist ..... verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, aufgrund unserer Review einen Bericht über den Abschluss abzugeben.

Unsere Review erfolgte nach dem Schweizer Prüfungsstandard 910. Danach ist eine Review so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen im Abschluss 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 zugrunde liegenden Daten. Wir haben eine Review, nicht aber eine Prüfung, durchgeführt und geben aus diesem Grund kein Prüfungsurteil ab.

Unsere Befragungen haben ergeben, dass die Vorräte unkurante Handelswaren enthalten, die nicht wertberichtigt worden sind. Hierdurch sind die Vorräte um rund CHF ..... überbewertet; entsprechend ist das Ergebnis zu günstig ausgewiesen. [1]

Wegen der Auswirkung des im vorstehenden Absatz dargelegten Sachverhalts vermittelt der Abschluss kein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage der/des ..... in Übereinstimmung mit ..... [2]

Datum / Wirtschaftsprüfer / Domizil / Unterschrift/en

Beilage

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Kann die Auswirkung der Fehlaussage nicht quantifiziert werden, ist nach Möglichkeit eine Bandbreite anzugeben oder eine verbale Umschreibung zu geben.

[2] Wäre die Auswirkung des im vorstehenden Absatz dargelegten Sachverhalts auf das vom Abschluss vermittelte Gesamtbild nicht wirklich entscheidend, würde eine Review-Aussage mit Einschränkung abgegeben (s. *Beispiel 2*).

Verwiesen wird sodann auf die redaktionellen Erläuterungen zu *Beispiel 1*.

4. Uneingeschränkte Review-Aussage – Ziel des Abschlusses ist nicht die Vermittlung eines den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Bildes der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Sinne von Ziffer 24 dieses PS

Z.B. Zwischenabschluss in Anwendung der obligationenrechtlichen Vorschriften über die Jahresrechnung.

Bericht des Wirtschaftsprüfers an ..... der ....., ...

Auftragsgemäss haben wir eine Review des Abschlusses der ..... für das am ..... abgeschlossene Geschäftsjahr vorgenommen.

Für den Abschluss ist ..... verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, aufgrund unserer Review einen Bericht über den Abschluss abzugeben.

Unsere Review erfolgte nach dem Schweizer Prüfungsstandard 910. Danach ist eine Review so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen im Abschluss 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 zugrunde liegenden Daten. Wir haben eine Review, nicht aber eine Prüfung, durchgeführt und geben aus diesem Grund kein Prüfungsurteil ab.

Bei unserer Review sind wir nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass der Abschluss nicht den angegebenen Regeln der Rechnungslegung [1] entspricht.

Datum / Wirtschaftsprüfer / Domizil / Unterschrift/en

Beilage

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Oder sinngemäss.

Verwiesen wird sodann auf die redaktionellen Erläuterungen zu *Beispiel 1*.

Schweizer Prüfungsstandard: Vereinbarte Prüfungshandlungen bezüglich Finanzinformationen (PS 920)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen bei Aufträgen zu vereinbarten Prüfungshandlungen ("agreed-upon procedures") und zur diesbezüglichen Berichterstattung. Soweit praktikabel und unter gewissen Voraussetzungen kann dieser PS auch bei Aufträgen bezüglich nicht-finanzieller Informationen herangezogen werden.	1-3
Ziel eines Auftrags zu vereinbarten Prüfungshandlungen Bei einem solchen Auftrag werden jene Prüfungshandlungen vorgenommen, die mit dem Unternehmen (ev. auch einer Drittpartei) vereinbart worden sind. Berichtet wird über die tatsächlichen Feststellungen; es wird demnach keine Zusicherung abgegeben.	4, 5
Nur jene Parteien, mit denen die Prüfungshandlungen vereinbart wurden, sind Adressaten des Berichts. Andere Empfänger kennen den Zusammenhang nicht und könnten die Ergebnisse falsch interpretieren. Wird der Empfängerkreis später erweitert, sorgt der Wirtschaftsprüfer dafür, dass sich – wenn möglich (Ziffer 10) – alle Parteien mit den Auftragsbedingungen einverstanden erklären.	6, 9, 10 10A
Allgemeine Grundsätze vereinbarter Prüfungshandlungen Der Wirtschaftsprüfer muss die Standes- und Berufsregeln und die relevanten Erlasse der Treuhand-Kammer einhalten. Insbesondere unterliegt er folgenden Grundsätzen: Integrität, Objektivität, professionelle Kompetenz und Sorgfalt, Verschwiegenheit, professionelles Verhalten sowie Befolgung fachlicher Vorschriften und Standards. Unabhängigkeit ist kein zwingendes Erfordernis; allerdings können die Auftragsbedingungen oder gesetzliche Vorschriften Bestimmungen zur Unabhängigkeit vorgeben. Ist diese nicht gegeben, muss dies im Bericht zum Ausdruck kommen.	7
Vereinbarung der Auftragsbedingungen Zwischen dem Wirtschaftsprüfer und dem Unternehmen (und ev. weiteren Parteien, die Berichtsempfänger sind), muss klares Einvernehmen über die Prüfungshandlungen und die sonstigen Bedingungen des Auftrags bestehen (wesentlichste Inhaltspunkte einer solchen Vereinbarung in Ziffer 9). Die Auftragsbedingungen sollen in einem Bestätigungsschreiben dokumentiert sein, insbesondere die Prüfungshandlungen und die Erklärung, dass der Bericht nur an jene Parteien geht, mit denen die Prüfungshandlungen vereinbart worden sind.	9, 11, 12
→ Beispiel eines Bestätigungsschreibens	Anhang 1

Planung und Dokumentation Der Wirtschaftsprüfer muss die Arbeiten für eine zielgerichtete Ausführung planen und wichtige Sachverhalte als Nachweise dokumentieren.	13, 14
Prüfungshandlungen und -nachweise Der Wirtschaftsprüfer muss die vereinbarten Prüfungshandlungen durchführen (Beispiele in Ziffer 16 und im Berichtsbeispiel des Anhangs 2); die erlangten Prüfungsnachweise sind Grundlage für den Bericht.	15, 16
Berichterstattung Im Bericht über vereinbarte Prüfungshandlungen müssen Auftrag und Prüfungshandlungen so umschrieben sein, dass Art und Umfang der Arbeiten verständlich sind.	17
→ Liste zwingender Inhaltspunkte für den Bericht über tatsächliche Feststellungen	18
→ Beispiel eines Berichts	Anhang 2

Schweizer Prüfungsstandard: Vereinbarte Prüfungshandlungen bezüglich Finanzinformationen (PS 920)

Einleitung 474
Ziel eines Auftrags zu vereinbarten Prüfungshandlungen 475
Allgemeine Grundsätze vereinbarter Prüfungshandlungen 475
Vereinbarung der Auftragsbedingungen 476
Planung 477
Dokumentation 477
Prüfungshandlungen und -nachweise 477
Berichterstattung 477
Anhang 1: Beispiel eines Bestätigungsschreibens für einen Auftrag zu vereinbarten Prüfungshandlungen 479
Anhang 2: Beispiel eines Berichts über tatsächliche Feststellungen bezüglich der Verbindlichkeiten 481

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISRS 4400 Engagements to Perform Agreed-Upon Procedures Regarding Financial Information* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für vereinbarte Prüfungshandlungen bezüglich Finanzinformationen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zu den Berufspflichten des Wirtschaftsprüfers bei einem Auftrag zu vereinbarten Prüfungshandlungen sowie zu Form und Inhalt des Berichts, welchen der Wirtschaftsprüfer in Verbindung mit einem solchen Auftrag erstattet.

2 Dieser PS ist auf Aufträge bezüglich Finanzinformationen ausgerichtet. Soweit praktikabel, kann er aber auch bei Aufträgen bezüglich nicht-finanzieller Informationen herangezogen werden. Voraussetzung ist, dass der Wirtschaftsprüfer über genügende Kenntnisse des Gegenstands der Prüfungshandlungen und über angemessene Kriterien verfügt, auf die er seine Feststellungen abstützen kann. Dieser PS ist im Zusammenhang mit *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der PS* zu verstehen. Bei der Anwendung dieses PS können dem Wirtschaftsprüfer Erläuterungen in anderen PS nützlich sein.

2A Dieser PS muss nur befolgt werden, wenn sich der Bericht des Wirtschaftsprüfers auftragsgemäss auf ihn bezieht (Ziffer 18 (e)).

3 Ein Auftrag zu vereinbarten Prüfungshandlungen kann bestimmte Prüfungshandlungen betreffend einzelne Positionen aus der Gesamtheit finanzieller Daten (z.B. Verbindlichkeiten; Forderungen; Einkäufe von nahe stehenden Parteien; Umsatzerlöse und Gewinn eines Segments des Unternehmens), betreffend einen Bestandteil des Abschlusses (z.B. eine Bilanz) oder betreffend einen Abschluss als Ganzes beinhalten.

Ziel eines Auftrags zu vereinbarten Prüfungshandlungen

4 **Ziel eines Auftrags zu vereinbarten Prüfungshandlungen ist, diejenigen Prüfungshandlungen vorzunehmen, welche der Wirtschaftsprüfer mit dem Unternehmen und gegebenenfalls einer Drittpartei (oder Drittparteien) vereinbart hat, und über tatsächliche Feststellungen zu berichten.**

5 Da der Wirtschaftsprüfer über die tatsächlichen Feststellungen bei den vereinbarten Prüfungshandlungen – und nichts anderes – Bericht erstattet, wird keine Zusicherung gegeben. Die Berichtsadressaten schätzen die Prüfungshandlungen und Feststellungen des Wirtschaftsprüfers selber ein und ziehen daraus ihre eigenen Schlussfolgerungen.

6 Der Bericht (Ziffer 17 ff.) ist nur für die Parteien bestimmt, welche die Auftragsbedingungen kennen (Ziffer 10A): Andere kennen den Anlass für die Prüfungshandlungen nicht und könnten deren Ergebnisse falsch interpretieren.

6A Auftraggeber der Prüfungshandlungen können ausser Organen des Unternehmens auch Dritte sein. Ziffer 17A gilt dann zusätzlich.

Allgemeine Grundsätze vereinbarter Prüfungshandlungen

7 **Der Wirtschaftsprüfer muss die Standes- und Berufsregeln und die Erlasse der *Treuhand-Kammer*, welche sie konkretisieren, einhalten** (*Richtlinien zur Weiterbildung*; Richtlinien zur Unabhängigkeit). Die verantwortliche Berufsausübung eines Wirtschaftsprüfers unterliegt – soweit es um vereinbarte Prüfungshandlungen geht – folgenden allgemeinen Grundsätzen:

(a) Integrität;
(b) Objektivität;
(c) professionelle Kompetenz und Sorgfalt;
(d) Verschwiegenheit;
(e) professionelles Verhalten und
(f) Befolgung von gesetzlichen Vorschriften und Standards.

Unabhängigkeit ist für vereinbarte Prüfungshandlungen kein zwingendes Erfordernis. Allerdings kann der Wirtschaftsprüfer durch die Auftragsbedingungen oder durch gesetzliche Vorschriften verpflichtet sein, bestimmte Unabhängigkeitsregeln (s. *Richtlinien zur Unabhängigkeit* der Treuhand-Kammer) einzuhalten. Ist er nicht unabhängig, muss dieser Umstand im Bericht über tatsächliche Feststellungen (Ziffer 17 f.) zum Ausdruck kommen.

8 **Vereinbarte Prüfungshandlungen muss der Wirtschaftsprüfer in Übereinstimmung mit vorliegendem PS und mit den Auftragsbedingungen vornehmen.**

Vereinbarung der Auftragsbedingungen

9 **Der Wirtschaftsprüfer muss dafür sorgen, dass mit Vertretern des Unternehmens und – üblicherweise – jenen anderen Parteien, die Ausfertigungen des Berichts über tatsächliche Feststellungen erhalten, ein klares Einvernehmen hinsichtlich der Prüfungshandlungen und sonstigen Bedingungen des Auftrags besteht.** Zu den Themen, die Gegenstand der Vereinbarung sind, gehören:

- Art des Auftrags – einschliesslich des Umstands, dass die Prüfungshandlungen weder eine Prüfung noch eine Review darstellen und deswegen keine Zusicherung gegeben wird.
- Erklärter Zweck des Auftrags.
- Bezeichnung der Finanzinformationen, welche Gegenstand der vereinbarten Prüfungshandlungen sind.
- Art, Zeitpunkt und Umfang der spezifischen Prüfungshandlungen.
- Voraussichtliche Form des Berichts über tatsächliche Feststellungen.
- Beschränkungen des Empfängerkreises des Berichts über tatsächliche Feststellungen. Stehen solche im Widerspruch zu gesetzlichen Vorschriften, nimmt der Prüfer den Auftrag nicht an.

10 Unter bestimmten Umständen kann der Wirtschaftsprüfer die vorzunehmenden Prüfungshandlungen nicht mit allen Empfängern des Berichts besprechen (z.B. wenn die Prüfungshandlungen mit einer Aufsichtsbehörde und Branchenvertretern vereinbart worden sind). Dann zieht er z.B. eine Besprechung mit geeigneten Vertretern der Parteien, eine Überprüfung der Korrespondenz mit den Parteien oder die Zustellung eines Entwurfs des zu erstattenden Berichts an die Parteien in Betracht.

10A Wird der Kreis der Parteien, die den Bericht erhalten, im Nachhinein erweitert, vergewissert sich der Wirtschaftsprüfer darüber, dass die Auftragsbedingungen allen Parteien zur Kenntnis gebracht worden sind.

11 Die Abgabe eines Bestätigungsschreibens des Wirtschaftsprüfers, das die hauptsächlichen Bedingungen des Auftrags dokumentiert, liegt im Interesse des Auftraggebers wie auch des Prüfers selbst. Das Schreiben bestätigt die Mandatsannahme durch den Prüfer und hilft, Missverständnisse zu vermeiden, etwa hinsichtlich Zielen und Umfang des Auftrags, Reichweite der Verantwortung des Wirtschaftsprüfers und Form zu erstattender Berichte.

12 Zum Inhalt des Bestätigungsschreibens gehört Folgendes:
- Auflistung der vereinbarungsgemäss vorzunehmenden Prüfungshandlungen;
- Erklärung, dass sich der Empfängerkreis des Berichts über tatsächliche Feststellungen auf jene Parteien beschränkt, welche die Auftragsbedingungen kennen (Ziffer 6).

Der Wirtschaftsprüfer kann dem Schreiben ferner einen Entwurf des zu erstattenden Berichts über tatsächliche Feststellungen beifügen.

S. Beispiel eines Bestätigungsschreibens in *Anhang 1*.

Planung

13 **Der Wirtschaftsprüfer muss die Arbeiten so planen, dass der Auftrag zielgerichtet ausgeführt wird.**

Dokumentation

14 **Der Wirtschaftsprüfer muss wichtige Sachverhalte dokumentieren als Nachweise zur Stützung des Berichts über tatsächliche Feststellungen sowie dafür, dass der Auftrag in Übereinstimmung mit diesem PS und den Auftragsbedingungen ausgeführt wurde.**

Prüfungshandlungen und -nachweise

15 **Der Wirtschaftsprüfer muss die vereinbarten Prüfungshandlungen durchführen. Der Bericht über tatsächliche Feststellungen muss sich auf die erlangten Nachweise stützen.**

16 Die vereinbarten Prüfungshandlungen können umfassen:
- Befragung und Analyse.
- Nachrechnen, Vergleichen und andere Überprüfungen der Genauigkeit.
- Beobachtung.
- Einsichtnahme.
- Erlangung von Bestätigungen.

Das Berichtsbeispiel in *Anhang 2* enthält – nur zur Veranschaulichung – eine Liste möglicher Prüfungshandlungen im Rahmen eines typischen Auftrags zu vereinbarten Prüfungshandlungen.

Berichterstattung

17 Im Bericht über vereinbarte Prüfungshandlungen müssen der Zweck des Auftrags sowie die Prüfungshandlungen so detailliert umschrieben sein, dass der Leser Art und Umfang der Arbeiten verstehen kann.

17A Sind Auftraggeber der Prüfungshandlungen Dritte und sind die Prüfungshandlungen nicht mit diesen persönlich (sondern z.B. mit einer Aufsichtsbehörde und Branchenvertretern) vereinbart worden, muss auch dieser Umstand aus dem Bericht klar hervorgehen.

18 **Der Bericht über tatsächliche Feststellungen muss Folgendes enthalten:**

(a) **Überschrift;**

(b) **Adressat (üblicherweise der Auftraggeber der vereinbarten Prüfungshandlungen);**

(c) **Bezeichnung der spezifischen Finanzinformationen oder nicht-finanziellen Informationen, welche Gegenstand der vereinbarten Prüfungshandlungen waren;**

(d) **Feststellung, dass es sich bei den vorgenommenen Prüfungshandlungen um jene handelt, die mit dem Empfänger (oder den Empfängern) vereinbart worden sind;**

(e) **Feststellung, dass der Auftrag in Übereinstimmung mit vorliegendem PS ausgeführt wurde** (Ziffer 2A);

(f) **(gegebenenfalls) Feststellung, dass der Wirtschaftsprüfer nicht von dem Unternehmen unabhängig ist;**

(g) **Bezeichnung des Zwecks der vereinbarten Prüfungshandlungen;**

(h) **Auflistung der spezifischen vorgenommenen Prüfungshandlungen;**

(i) **Umschreibung der tatsächlichen Feststellungen des Wirtschaftsprüfers (einschliesslich hinreichender Details zu festgestellten Fehlern oder Ausnahmen);**

(j) **Feststellung, dass die vorgenommenen Prüfungshandlungen weder eine Prüfung noch eine Review darstellen und deswegen keine Zusicherung gegeben wird;**

(k) **Feststellung, dass möglicherweise andere Sachverhalte festgestellt worden wären (und darüber berichtet worden wäre), wenn der Wirtschaftsprüfer zusätzliche Prüfungshandlungen, eine Prüfung oder eine Review vorgenommen hätte;**

(l) **Feststellung, dass sich der Empfängerkreis des Berichts auf jene Parteien beschränkt, mit denen die Prüfungshandlungen vereinbart worden sind;**

(m) **(gegebenenfalls) Feststellung, dass sich der Bericht nur auf die bezeichneten spezifischen Bestandteile, Konten, Positionen, Finanzinformationen oder nicht-finanziellen Informationen – und nicht auf den Abschluss des Unternehmens als Ganzes – bezieht;**

(n) **Berichtsdatum;**

(o) **Name und Domizil des Wirtschaftsprüfers sowie**

(p) **Unterschrift des Wirtschaftsprüfers.**

Anhang 2 enthält ein Beispiel eines Berichts über tatsächliche Feststellungen in Verbindung mit einem Auftrag zu vereinbarten Prüfungshandlungen bezüglich Finanzinformationen.

Anhang 1: Beispiel eines Bestätigungsschreibens für einen Auftrag zu vereinbarten Prüfungshandlungen

Das nachstehende Schreiben ist kein Standardtext, sondern dient der Illustration von Ziffer 9 ff. dieses PS. Die Auftragsbestätigung muss an Anforderungen und Umstände des Einzelfalls angepasst werden.

An ..... [1] der ..... [2]

Sie haben uns [3] mit Prüfungshandlungen bezüglich ..... [4] beauftragt. Gerne erklären wir die Annahme des Auftrags. Dieses Schreiben soll festhalten, wie wir Bedingungen, Ziele, Art und Grenzen unseres Auftrags verstehen.

Wir werden den Auftrag nach dem *Schweizer Prüfungsstandards 920 (PS 920) Vereinbarte Prüfungshandlungen bezüglich Finanzinformationen* [5] ausführen, was auch in unserem Bericht zum Ausdruck kommen wird.

Wir haben die folgenden Prüfungshandlungen mit Ihnen vereinbart:

..... [6]

Wir werden Ihnen über die tatsächlichen Feststellungen als Ergebnis unserer Arbeiten berichten.

Unsere Prüfungshandlungen werden wir einzig zu dem Zweck vornehmen, ... [7]. Unser Bericht darf zu keinem anderen Zweck verwendet werden und ist einzig zu Ihrer Information bestimmt..

Unsere Prüfungshandlungen stellen weder eine Prüfung noch eine Review (prüferische Durchsicht) in Übereinstimmung mit den *Schweizer Prüfungsstandards (PS)* dar [8]. Deswegen wird unser Bericht keine Zusicherung enthalten.

Wir gehen davon aus, dass uns alle Aufzeichnungen, Unterlagen und sonstigen Informationen zur Verfügung stehen werden, die wir für unsere Prüfungshandlungen benötigen.

Unser Honorar basiert auf dem Zeitaufwand der Teammitglieder und deren Stundensätzen, welche sich nach dem Grad der Verantwortung, der Erfahrung und den Kenntnissen richten. Das Honorar wird Ihnen entsprechend dem Stand unserer Arbeiten in Rechnung gestellt. Wir schätzen es auf ..... zuzüglich Barauslagen und Mehrwertsteuer.

Unsere Dienstleistungen erbringen wir nach den Berufsgrundsätzen der Treuhand-Kammer.

Bitte senden Sie uns das beiliegende Doppel zum Zeichen Ihres Einverständnisses mit den Bedingungen des Prüfungsauftrags, einschliesslich der spezifischen Prüfungshandlungen, gegengezeichnet zurück.

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

[Datum / Abschlussprüfer [2] / Domizil / Unterschrift/en]

Einverständnis des auftraggebenden Organs:

[Datum / Unternehmen [2] / Domizil / Unterschrift/en]

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Bezeichnung des auftraggebenden Organs des Unternehmens (z.B. Verwaltungsrat einer AG).

[2] Firmenbezeichnung des Unternehmens.

[3] Ist der Wirtschaftsprüfer eine natürliche Person, so ist der Wortlaut des Schreibens anzupassen.

[4] Gegenstand der vereinbarten Prüfungshandlungen (Ziffer 9 dieses PS).

[5] Zu ergänzen, wenn überdies auf den *International Standard on Related Services (ISRS) 4400* Bezug genommen werden soll, z.B.: "nach dem *Schweizer Prüfungsstandard 920 (PS 920) Vereinbarte Prüfungshandlungen bezüglich Finanzinformationen* sowie dem *International Standard on Related Services 4400 (ISRS 4400) Engagements to Perform Agreed-Upon Procedures Regarding Financial Information*".

[6] Umschreibung von Art, Zeitpunkt und Umfang der verschiedenen vorzunehmenden Prüfungshandlungen (Ziffer 9, 12 dieses PS). Gegebenenfalls speziell zu bezeichnen sind zu lesende Dokumente usw., zu kontaktierende Personen sowie Parteien, von denen Bestätigungen zu erlangen sind.

[7] Erklärter Zweck der vereinbarten Prüfungshandlungen (Ziffer 9 dieses PS).

[8] Zu ergänzen, wenn überdies auf ISRS 4400 Bezug genommen wird [5].

Anhang 2: Beispiel eines Berichts über tatsächliche Feststellungen bezüglich der Verbindlichkeiten

Bericht über tatsächliche Feststellungen an ..... [1]

Auftragsgemäss haben wir [2] die mit Ihnen vereinbarten, unten aufgeführten Prüfungshandlungen bezüglich der Verbindlichkeiten der ..... [3] per ..... [4] (laut beiliegenden Aufstellungen [5]) vorgenommen.

Unseren Auftrag führten wir nach dem *Schweizer Prüfungsstandard 920* aus. [6] Wir erlangten angemessene Prüfungsnachweise auf der Basis von Stichproben. Unsere Prüfungshandlungen dienten einzig dem Zweck, Ihnen eine Beurteilung des tatsächlichen Bestands der Verbindlichkeiten zu ermöglichen, und lassen sich wie folgt zusammenfassen:

1. Wir erhielten die Saldenliste der Verbindlichkeiten, prüften das rechnerische Zustandekommen des Gesamtsaldos der Verbindlichkeiten und verglichen den letzteren mit dem entsprechenden Saldo des Hauptbuchkontos (jeweils per ..... [4]).
2. Wir verglichen die beiliegende Aufstellung hauptsächlicher Lieferanten und die ausstehenden Salden per ..... mit den entsprechenden Namen und Beträgen der Saldenliste.
3. Wir erlangten von Lieferanten Postenauszüge oder ersuchten diese um eine Bestätigung der ausstehenden Salden per .....
4. Wir verglichen die erlangten Postenauszüge oder Bestätigungen mit den unter 2. erwähnten Beträgen. Soweit Beträge nicht übereinstimmten, erlangten wir von der ..... [3] Saldenabstimmungen. Darauf identifizierten wir ausstehende Rechnungen und Gutschriften sowie uneingelöste Checks und listeten jene im Betrag von mehr als ..... CHF auf. Wir identifizierten und prüften die später eingegangenen Rechnungen und Gutschriften und die später eingelösten Checks und vergewisserten uns, dass diese in den Saldenabstimmungen hätten entsprechend gekennzeichnet werden müssen.

Unsere Feststellungen sind folgende:

Zu 1. Der Gesamtsaldo war rechnerisch korrekt und stimmte mit dem Hauptbuch überein.

Zu 2. Die verglichenen Beträge stimmten überein.

Zu 3. Zu allen Lieferanten lagen Postenauszüge oder Bestätigungen vor.

Zu 4. Soweit Beträge nicht übereinstimmten, hatte die ..... [3] Saldenabstimmungen erstellt. Ausstehende Rechnungen und Gutschriften sowie uneingelöste Checks im Betrag von mehr als ..... CHF waren mit folgenden Ausnahmen angemessen gekennzeichnet:

..... [7]

Da die oben aufgeführten Prüfungshandlungen weder eine Prüfung noch eine Review in Übereinstimmung mit den Grundsätzen des schweizerischen Berufsstandes [6] darstellen, geben wir keine Zusicherung über die Verbindlichkeiten der ..... [3] per ..... [4] ab.

Hätten wir zusätzliche Prüfungshandlungen, eine Abschlussprüfung oder eine Review des Abschlusses in Übereinstimmung mit den Grundsätzen des schweizerischen Berufsstandes [6] vorgenommen, hätten wir möglicherweise andere Sachverhalte festgestellt und Ihnen darüber berichtet.

Unser Bericht dient einzig dem oben dargelegten Zweck und Ihrer Information. Er darf zu keinem anderen Zweck verwendet und keiner anderen Partei abgegeben werden. Er bezieht sich nur auf die oben bezeichneten Positionen und Konten und nicht auf irgend einen Abschluss der ..... [3] als Ganzes.

Datum / Wirtschaftsprüfer / Domizil / Unterschrift/en

Beilagen

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Bezeichnung des auftraggebenden Organs des Unternehmens (z.B. Verwaltungsrat einer AG).

[2] Ist der Wirtschaftsprüfer eine natürliche Person, ist der Berichtswortlaut entsprechend anzupassen.

[3] Firmenbezeichnung des Unternehmens.

[4] Bilanzstichtag.

[5] Oder zutreffende Bezeichnung.

[6] Zu ergänzen, wenn überdies auf den *International Standard on Related Services (ISRS) 4400* Bezug genommen werden soll, z.B. "nach dem Schweizer Prüfungsstandard 920 sowie dem International Standard on Related Services 4400".

[7] Ausnahmen bezeichnen.

Schweizer Prüfungsstandard: Erstellung von Finanzinformationen (Compilation) (PS 930)

"Einstiegshilfe"	Ziffer
Dieser PS gibt Anleitungen bei Aufträgen zur Erstellung von Finanzinformationen (Compilation) und zur diesbezüglichen Berichterstattung. Soweit praktikabel, soll er aber auch bei der Erstellung nicht-finanzieller Informationen herangezogen werden. Nicht zur Erstellung von Finanzinformationen gehören Aufträge zur begrenzten Unterstützung bei der Abschlusserstellung.	1, 1A, 2, 2A
Ziel eines Auftrags zur Erstellung von Finanzinformationen Bei einem Auftrag zur Erstellung von Finanzinformationen geht es um das Sammeln, Klassieren und Zusammenfassen von Finanzinformationen, üblicherweise im Zusammenhang mit einem Abschluss oder Teilen eines Abschlusses. Es ist nicht erforderlich, dass der Beauftragte die Informationen prüft; er gibt über diese Informationen auch keine Zusicherung ab.	3, 4
Allgemeine Grundsätze der Erstellung von Finanzinformationen Der Beauftragte muss die Standes- und Berufsregeln und die relevanten Erlasse der Treuhand-Kammer einhalten. Insbesondere unterliegt er folgenden Grundsätzen: Integrität, Objektivität, professionelle Kompetenz und Sorgfalt, Verschwiegenheit, professionelles Verhalten sowie Befolgung fachlicher Vorschriften und Standards. Unabhängigkeit ist kein zwingendes Erfordernis; ist diese nicht gegeben, muss dies allerdings im Bericht zum Ausdruck kommen.	5
Wird in Verbindung mit den erstellten Finanzinformationen der Name des Beauftragten verwendet, muss dieser einen Bericht abgeben (Ziffer 18 und Anhang 2).	6
Vereinbarung der Auftragsbedingungen Zwischen Beauftragtem und Kunde muss klares Einvernehmen über die Bedingungen des Auftrags bestehen. Die hauptsächlichsten Bedingungen (z. B. Umfang des Auftrags, Form der Berichterstattung) sollen in einem Bestätigungsschreiben dokumentiert sein.	7, 8
→ Beispiele möglicher Inhaltspunkte → Beispiel eines Bestätigungsschreibens	7 Anhang 1

Planung und Dokumentation Der Beauftragte muss die Arbeiten für eine zielgerichtete Ausführung planen und wichtige Sachverhalte als Nachweise dokumentieren.	9, 10
Vorgehensweise Zur Erfüllung des Auftrags muss der Beauftragte Kenntnisse haben von der Tätigkeit des Unternehmens samt dessen Umfeld, von den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen und von Form und Inhalt der erforderlichen Finanzinformationen.	11, 12
In der Regel muss der Beauftragte weder Befragungen zur Beurteilung von Verlässlichkeit und Vollständigkeit der erhaltenen Informationen vornehmen, noch interne Kontrollen beurteilen und Sachverhalte überprüfen. Solche Schritte sind indessen dann in Betracht zu ziehen, wenn dem Beauftragten zur Kenntnis kommt, dass Informationen falsch, unvollständig oder irreführend sind. Verlangt er in diesem Zusammenhang zusätzliche Informationen oder Korrekturen und lehnt dies das Unternehmen ab, muss der Beauftragte vom Mandat zurücktreten und dem Unternehmen die Gründe mitteilen. Der Beauftragte muss die erstellten Informationen danach beurteilen, ob sie angemessen sind und dem Anschein nach keine Fehlaussagen (Beispiele in Ziffer 15) enthalten.	13-16
Der Beauftragte muss sich von der Unternehmensleitung bestätigen lassen, dass • sie die Verantwortung für die Finanzinformationen anerkennt • die zugrundeliegenden Daten genau und vollständig sind • ihm alle relevanten und wesentlichen Informationen zur Kenntnis gebracht worden sind. .	17
Berichterstattung	
→ Inhaltspunkte für Berichte über die Erstellung von Finanzinformationen → Beispiele von Berichten	18 Anhang 2
Aus den vom Beauftragten erstellten Finanzinformationen muss erkennbar sein, dass diese nicht geprüft sind (Beispiele der Kennzeichnung in Ziffer 19).	19

Schweizer Prüfungsstandard: Erstellung von Finanzinformationen (Compilation) (PS 930)

Einleitung 485
Ziel eines Auftrags zur Erstellung von Finanzinformationen 486
Allgemeine Grundsätze der Erstellung von Finanzinformationen 486
Vereinbarung der Auftragsbedingungen 487
Planung 487
Dokumentation 487
Vorgehensweise 488
Berichterstattung 489
Anhang 1: Beispiel eines Bestätigungsschreibens für einen Auftrag zur Erstellung von Finanzinformationen 490
Anhang 2: Beispiele von Berichten über die Erstellung von Finanzinformationen 492

Der vorliegende *Schweizer Prüfungsstandard (PS)* wurde vom Vorstand der Treuhand-Kammer am 11. Juni 2004 verabschiedet. Er setzt *ISRS 4410 Engagements to Compile Financial Information* (Stand 30. Juni 2003) um. Er gilt für Erstellungen von Finanzinformationen für Perioden, die am 1. Januar 2005 oder danach beginnen. Er ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen, welche den Anwendungsbereich und die Verbindlichkeit der PS darlegt.

Einleitung

1 Zweck dieses PS ist die Aufstellung von Grundsätzen und Erläuterungen zu den Berufspflichten des Beauftragten bei einem Auftrag zur Erstellung von Finanzinformationen (Compilation) sowie zu Form und Inhalt des Berichts, welchen der Beauftragte in Verbindung mit einem solchen Auftrag erstattet.

1A Der Begriff "Beauftragter" bezieht sich auf Wirtschaftsprüfer, die in der Wirtschaftsprüfung tätig sind. Er wird in diesem PS verwendet, damit klar zwischen Prüfungs- und Erstellungsaufträgen unterschieden ist.

2 Dieser PS ist auf die Erstellung von Finanzinformationen ausgerichtet. Soweit praktikabel, soll er aber auch bei der Erstellung nicht-finanzieller Informationen herangezogen werden. Voraussetzung ist, dass der Beauftragte über genügende Kenntnisse des Gegenstands der Informationen verfügt. Bei Aufträgen zu begrenzter Unterstützung bei der Abschlusserstellung (z.B. fachliche Abklärungen; Bereitstellung von Personal) handelt es sich nicht um eine Erstellung. Dieser PS ist im Zusammenhang mit *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen.

2A Dieser PS muss nur befolgt werden, wenn der Beauftragte auftragsgemäss einen Bericht abgibt, der sich auf diesen PS bezieht (Ziffer 18 (c)).

Ziel eines Auftrags zur Erstellung von Finanzinformationen

3 **Ziel eines Auftrags zur Erstellung von Finanzinformationen ist, dass der Beauftragte seinen Sachverstand auf dem Gebiet der Rechnungslegung – nicht der Prüfung – einsetzt, um die Finanzinformationen zu sammeln, zu klassieren und zusammenzufassen.** Dies beinhaltet gewöhnlich, dass detaillierte Daten in eine handhabbare und verständliche Form gebracht werden, ohne dass es erforderlich wäre, die Aussagen zu prüfen, welche den Informationen zugrunde liegen. Die Verfahren sind nicht darauf angelegt und ermöglichen es auch nicht, dass der Beauftragte über die Finanzinformationen irgendeine Zusicherung gibt. Für die Adressaten der erstellten Finanzinformationen hat die Mitwirkung des Beauftragten gleichwohl den Vorteil, dass die vereinbarte Dienstleistung mit professioneller Kompetenz und Sorgfalt erbracht ist.

4 Ein Auftrag zur Erstellung beinhaltet üblicherweise die Erstellung eines Abschlusses (oder von Teilen eines Abschlusses), doch kann es sich auch um das Sammeln, Klassieren und Zusammenfassen sonstiger Finanzinformationen handeln.

Allgemeine Grundsätze der Erstellung von Finanzinformationen

5 **Der Beauftragte muss die *Standes- und Berufsregeln* und die Erlasse der *Treuhand-Kammer*, welche sie konkretisieren, einhalten** (*Richtlinien zur Weiterbildung*; *Richtlinien zur Unabhängigkeit*). Die verantwortliche Berufsausübung des Beauftragten unterliegt – soweit es um eine Erstellung geht – folgenden allgemeinen Grundsätzen:

(a) Integrität;
(b) Objektivität;
(c) professionelle Kompetenz und Sorgfalt;
(d) Verschwiegenheit;
(e) professionelles Verhalten und
(f) Befolgung von gesetzlichen Vorschriften und Standards.

Unabhängigkeit ist für eine Erstellung kein zwingendes Erfordernis. Ist der Beauftragte nicht unabhängig (s. *Richtlinien zur Unabhängigkeit* der Treuhand-Kammer), muss dieser Umstand allerdings in seinem Bericht (Ziffer 18 ff.) zum Ausdruck kommen.

6 **In allen Fällen, wo der Name des Beauftragten in Verbindung mit den von ihm erstellten Finanzinformationen verwendet wird, muss der Beauftragte einen Bericht abgeben.**

Vereinbarung der Auftragsbedingungen

7 **Der Beauftragte muss dafür sorgen, dass mit dem Kunden ein klares Einvernehmen hinsichtlich der Bedingungen des Auftrags besteht.** Zu den Themen, die dabei in Betracht zu ziehen sind, gehören:

- Art des Auftrags – einschliesslich des Umstands, dass weder eine Prüfung noch eine Review vorgenommen und deswegen keine Zusicherung gegeben wird.
- Umstand, dass der Auftrag keinerlei Gewähr dafür bietet, dass Fehlaussagen, Rechtsverstösse oder sonstige Unregelmässigkeiten aufgedeckt werden.
- Art der Informationen, welche der Kunde zur Verfügung stellen muss.
- Umstand, dass für die Genauigkeit und Vollständigkeit der Informationen, welche dem Beauftragten zur vollständigen und genauen Erstellung zur Verfügung stehen, die Unternehmensleitung verantwortlich ist.
- Rechnungslegungsnormen (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der Schweizer Prüfungsstandards (PS)*), aufgrund derer die Finanzinformationen erstellt werden, sowie der Umstand, dass die Rechnungslegungsnormen im Rahmen der Finanzinformationen angegeben werden (desgleichen die Abweichungen davon, soweit sie bekannt werden).
- Vorgesehener Verwendungszweck und Empfängerkreis der zu erstellenden Informationen;
- Form des Berichts, welcher über die erstellten Finanzinformationen zu erstatten ist (falls der Name des Beauftragten mit ihnen in Verbindung gebracht werden soll).

8 Der Planung der Arbeiten des Beauftragten dient die Abgabe eines Bestätigungsschreibens. Es liegt im Interesse des Unternehmens wie auch des Beauftragten, dass dieser die hauptsächlichen Bedingungen des Auftrags mittels des Bestätigungsschreibens dokumentiert. Das Schreiben bestätigt die Mandatsannahme durch den Beauftragten und hilft, Missverständnisse zu vermeiden, etwa hinsichtlich Zielen und Umfang des Auftrags, Reichweite der Verantwortung des Beauftragten und Form zu erstattender Berichte.

S. Beispiel eines Bestätigungsschreibens in *Anhang 1.*

Planung

9 **Der Beauftragte muss die Arbeiten so planen, dass der Auftrag zielgerichtet ausgeführt wird.**

Dokumentation

10 **Der Beauftragte muss wichtige Sachverhalte dokumentieren als Nachweise darüber, dass der Auftrag in Übereinstimmung mit diesem PS und den Auftragsbedingungen ausgeführt wurde.**

Vorgehensweise

11 **Der Beauftragte muss generelle Kenntnisse der Tätigkeit und des Umfelds des Unternehmens erlangen. Er muss mit den Rechnungslegungsgrundsätzen und -usanzen der betreffenden Branche sowie mit Form und Inhalt der jeweils erforderlichen Finanzinformationen vertraut sein.**

12 Die Erstellung von Finanzinformationen setzt voraus, dass der Beauftragte ein generelles Verständnis der Art geschäftlicher Transaktionen des Unternehmens, der Form seiner buchhalterischen Aufzeichnungen und den Rechnungslegungsnormen hat, aufgrund derer die Finanzinformationen erstellt werden. Üblicherweise erlangt der Beauftragte dieser Kenntnisse durch Erfahrung mit dem Unternehmen oder durch Befragung von Mitarbeitern des Unternehmens.

13 Vorbehältlich des vorliegenden PS muss der Beauftragte in der Regel keine
(a) Befragungen der Unternehmensleitung anstellen, um die Verlässlichkeit und Vollständigkeit der zur Verfügung gestellten Informationen zu beurteilen;
(b) internen Kontrollen beurteilen;
(c) Sachverhalte überprüfen oder
(d) Erklärungen überprüfen.

14 **Stellt der Beauftragte fest, dass Informationen der Unternehmensleitung falsch, unvollständig oder aus anderen Gründen nicht zufriedenstellend sind, muss er die in Ziffer 13 genannten Vorgehensschritte in Betracht ziehen und die Unternehmensleitung um zusätzliche Informationen ersuchen. Verweigert sie ihm diese, muss er vom Mandat zurücktreten und das Unternehmen über die Gründe informieren.**

15 **Der Beauftragte muss die erstellten Informationen lesen und beurteilen, ob sie der Form nach angemessen erscheinen und dem Anschein nach keine wesentlichen Fehlaussagen aufweisen.** Fehlaussagen umfassen:
- Fehler in der Anwendung der angegebenen Rechnungslegungsnormen.
- Fehlende Angabe der Rechnungslegungsnormen (und der Abweichungen davon, soweit bekannt geworden).
- Fehlende Angabe anderer wesentlicher Sachverhalte, die dem Beauftragten zur Kenntnis gelangt sind.

Die angegebenen Rechnungslegungsnormen sowie bekannt gewordene Abweichungen davon müssen als Bestandteil der Finanzinformationen angegeben werden. Auswirkungen zu quantifizieren, ist nicht erforderlich.

16 **Gelangen dem Beauftragten wesentliche Fehlaussagen zur Kenntnis, muss er sich mit dem Unternehmen auf angemessene Korrekturen einigen. Werden solche nicht vorgenommen und hält der Beauftragte die Finanzinformationen für irreführend, muss er vom Mandat zurücktreten.**

Verantwortung der Unternehmensleitung

17 **Der Beauftragte muss von der Unternehmensleitung eine Anerkennung ihrer Verantwortung dafür erlangen, dass die Finanzinformationen angemessen dargestellt sind und dass sie diese genehmigt.** Die Anerkennung kann die Form von Erklärungen der Unternehmensleitung annehmen, welche beinhalten, dass die zugrunde liegenden buchhalterischen Daten genau und vollständig sind und dass dem Beauftragten alle relevanten und wesentlichen Informationen zur Kenntnis gebracht worden sind.

Berichterstattung

18 **Berichte über die Erstellung von Finanzinformationen müssen Folgendes enthalten:**

(a) **Überschrift;**
(b) **Adressat;**
(c) **Feststellung, dass der Auftrag in Übereinstimmung mit vorliegendem PS ausgeführt wurde** (Ziffer 2A);
(d) **gegebenenfalls Feststellung, dass der Beauftragte nicht von dem Unternehmen unabhängig ist;**
(e) **Bezeichnung der Finanzinformationen und Feststellung, dass deren Grundlage jene Informationen sind, welche die Unternehmensleitung zur Verfügung gestellt hat;**
(f) **Feststellung, dass die Unternehmensleitung für die vom Beauftragten erstellten Finanzinformationen verantwortlich ist;**
(g) **Feststellung, dass weder eine Prüfung noch eine Review vorgenommen wurde und deswegen über die Finanzinformationen keine Zusicherung gegeben wird;**
(h) **gegebenenfalls zusätzlicher Absatz, worin auf wesentliche – in den Finanzinformationen angegebene – Abweichungen von den angegebenen Rechnungslegungsnormen aufmerksam gemacht wird;**
(i) **Berichtsdatum;**
(j) **Name und Domizil des Beauftragten sowie**
(k) **Unterschrift des Beauftragten.**

Anhang 2 enthält Beispiele von Berichten über die Erstellung von Finanzinformationen.

Es kann angemessen sein, dass der Beauftragte im Bericht auf den speziellen Zweck oder Empfänger Bezug nimmt, für welchen die Informationen erstellt worden sind. Hinzufügen kann er auch eine Feststellung, die dafür sorgt, dass die Informationen zu keinem anderen Zweck verwendet werden.

19 **Die vom Beauftragten erstellten Finanzinformationen müssen einen Vermerk enthalten wie "Der mit der Erstellung Beauftragte hat keine Prüfung oder Review vorgenommen", "Siehe Bericht über die Erstellung (Compilation)" oder ähnlich. Der Vermerk wird entweder auf jeder einzelnen Seite oder auf dem Deckblatt der Finanzinformationen angebracht.**

Anhang 1: Beispiel eines Bestätigungsschreibens für einen Auftrag zur Erstellung von Finanzinformationen

Das nachstehende Schreiben ist kein Standardtext, sondern dient der Illustration von Ziffer 7 f. dieses PS. Die Auftragsbestätigung muss an Anforderungen und Umstände des Einzelfalls angepasst werden. Das Beispiel bezieht sich auf eine Abschlusserstellung.

An ..... [1] der ..... [2]

Gerne erklären wir [3] die Annahme des nachstehenden Auftrags. Dieses Schreiben soll festhalten, wie wir Bedingungen, Ziele, Art und Grenzen unseres Auftrags verstehen.

Sie haben uns mit folgender Dienstleistung beauftragt:

Auf der Grundlage von Informationen, die Sie uns zur Verfügung stellen, werden wir den Abschluss [4] der ..... [2] für das am ..... [5] abgeschlossene Geschäftsjahr erstellen. Wir werden den Auftrag nach dem *Schweizer Prüfungsstandards 930 (PS 930) Erstellung von Finanzinformationen (Compilation)* [6] ausführen. Wir werden weder eine Prüfung noch eine Review des Abschlusses [4] vornehmen und deswegen darüber keine Zusicherung abgeben. Unser Bericht über die Erstellung des Abschlusses [4] wird voraussichtlich wie folgt lauten:

..... [7]

Für die Genauigkeit und Vollständigkeit der uns zur Verfügung gestellten Informationen und für die von uns erstellten Finanzinformationen sind Sie verantwortlich. Diese Verantwortung umfasst angemessene buchhalterische Aufzeichnungen und interne Kontrollen sowie die Festlegung und Durchsetzung angemessener Rechnungslegungsgrundsätze. Unsere Dienstleistung bietet keinerlei Gewähr dafür, dass deliktische Handlungen, Fehlaussagen oder andere Rechtsverstösse gegebenenfalls aufgedeckt werden. Falls wir solche feststellen, werden wir Sie jedoch informieren.

Der Abschluss [4] ist in Übereinstimmung mit ..... [8] zu erstellen. Abweichungen davon werden wir, soweit bekannt geworden, angeben und nötigenfalls auch in unserem Bericht über die Erstellung darlegen.

Wir gehen davon aus, dass uns alle Aufzeichnungen, Unterlagen und sonstigen Informationen zur Verfügung stehen werden, die wir für unsere Arbeiten benötigen.

Nach unserem Verständnis wird der Abschluss [4] für ..... [9] erstellt. Sollte sich daran Wesentliches ändern, werden Sie uns informieren.

Unser Honorar basiert auf dem Zeitaufwand der Teammitglieder und deren Stundensätzen, welche sich nach dem Grad der Verantwortung, der Erfahrung und den Kenntnissen richten. Das Honorar wird Ihnen entsprechend dem Stand unserer Arbeiten in Rechnung gestellt. Wir schätzen es auf ..... zuzüglich Barauslagen und Mehrwertsteuer.

Unsere Dienstleistungen erbringen wir nach den Berufsgrundsätzen der Treuhand-Kammer.

Dieses Bestätigungsschreiben gilt auch in den Folgejahren, solange es nicht widerrufen, geändert oder durch ein neues Schreiben ersetzt wird.

Bitte senden Sie uns das beiliegende Doppel zum Zeichen Ihres Einverständnisses mit den Bedingungen dieses Auftrags gegengezeichnet zurück.

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

[Datum / Beauftragter [2] / Domizil / Unterschrift/en]

Einverständnis des auftraggebenden Organs:

[Datum / Unternehmen [2] / Domizil / Unterschrift/en]

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Bezeichnung des auftraggebenden Organs (z.B. Verwaltungsrat einer AG).

[2] Firmenbezeichnung.

[3] Ist der Beauftragte eine natürliche Person, so ist der Wortlaut des Schreibens anzupassen.

[4] Anzugeben ist, um welche Art von Abschluss es sich handelt.

[5] Bilanzstichtag.

[6] Zu ergänzen, wenn überdies auf den *International Standard on Related Services (ISRS) 4410* Bezug genommen werden soll, z.B. "nach dem *Schweizer Prüfungsstandard 930 (PS 930) Erstellung von Finanzinformationen (Compilation)* sowie dem *International Standard on Related Services 4410 (ISRS 4410) Engagements to Compile Financial Information*".

[7] Siehe das erste Beispiel in *Anhang 2*.

[8] Anzuwendende Rechnungslegungsnormen (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der Schweizer Prüfungsstandards (PS)*).

[9] Vorgesehener Verwendungszweck und Empfängerkreis (beachte Ziffer 18 dieses PS).

Anhang 2: Beispiele von Berichten über die Erstellung von Finanzinformationen

Bericht über eine Abschlusserstellung

Auf der Grundlage von Informationen ..... [1] haben wir [2] den Abschluss [3] der ..... [4] für das am ..... [5] abgeschlossene Geschäftsjahr in Übereinstimmung mit ..... [6] erstellt. Unseren Auftrag haben wir nach dem Schweizer Prüfungsstandard 930 für die Erstellung von Finanzinformationen (Compilation) ausgeführt. [7] Für den Abschluss ist ..... [1] verantwortlich. Wir haben weder eine Prüfung noch eine Review des Abschlusses vorgenommen und geben deswegen über diesen keine Zusicherung ab. [8]

Datum / Beauftragter / Domizil / Unterschrift/en

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Bezeichnung des verantwortlichen Organs (z.B. des Verwaltungsrates einer AG).

[2] Ist der Beauftragte eine natürliche Person, ist der Berichtswortlaut entsprechend anzupassen.

[3] Anzugeben ist, um welche Art von Abschluss es sich handelt.

[4] Firmenbezeichnung des Unternehmens.

[5] Bilanzstichtag.

[6] Bezeichnung der im Abschluss angegebenen Rechnungslegungsnormen (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der Schweizer Prüfungsstandards (PS)*).

[7] Zu ergänzen, wenn überdies auf den *International Standard on Related Services (ISRS) 4410* Bezug genommen werden soll, z.B. "nach dem Schweizer Prüfungsstandard 930 sowie dem International Standard on Related Services 4410".

[8] Beachte ferner Ziffer 18 dieses PS.

Bericht über eine Abschlusserstellung mit zusätzlichem Absatz betreffend Abweichung von den angegebenen Rechnungslegungsnormen

Auf der Grundlage von Informationen ..... haben wir den Abschluss der ..... für das am ..... abgeschlossene Geschäftsjahr in Übereinstimmung mit ..... erstellt. Unseren Auftrag haben wir nach den Grundsätzen des schweizerischen Berufsstandes für die Erstellung von Finanzinformationen (Compilation) ausgeführt. Für den Abschluss ist ..... verantwortlich. Wir haben weder eine Prüfung noch eine Review des Abschlusses vorgenommen und geben deswegen über diesen keine Zusicherung ab.

Wir verweisen auf Anmerkung ..... im Abschluss [1], woraus hervorgeht, dass die ..... entschieden hat, die im Finanzierungsleasing genutzten Sachanlagen entgegen den Vorgaben von ..... [2] nicht zu bilanzieren.

Datum / Beauftragter / Domizil / Unterschrift/en

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Anzugeben ist, um welche Art von Abschluss es sich handelt.

[2] Bezeichnung der im Abschluss angegebenen Rechnungslegungsnormen (s. *PS 120 Konzeptioneller Rahmen der Schweizer Prüfungsstandards (PS)*).

Verwiesen wird sodann auf die redaktionellen Erläuterungen zum vorhergehenden Beispiel.

Empfehlung zur Prüfung: Berücksichtigung der Mehrwertsteuer (MWST) bei der Abschlussprüfung (PE 1)

Einleitung 495
Natur der Mehrwertsteuer und Verantwortung des Steuerpflichtigen 496
Pflichten der Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung sowie der Geschäftsleitung 496
Prüfung durch den Abschlussprüfer 497
Risikoeinschätzung und Prüfungshandlungen 498
Vollständigkeitserklärung 499
Berichterstattung 499
Rücktritt vom Mandat 500
Anhang 1: Formulierungsbeispiele 501
Anhang 2: Risikoeinschätzung und Prüfungshandlungen 502

Die vorliegende *Empfehlung zur Prüfung (PE)* wurde vom Geschäftsleitenden Ausschuss der Treuhand-Kammer am 26. Januar 2006 verabschiedet. Sie gilt für Prüfungen von Abschlüssen für Perioden, die am 1. Juli 2006 oder danach beginnen. Sie ist im Zusammenhang mit der *Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS)* zu verstehen.

Einleitung

1 Von der Mehrwertsteuer (MWST) sind praktisch sämtliche Unternehmen betroffen, denen die Abschlussprüfung gesetzlich vorgeschrieben ist. In Abhängigkeit von Art und Umfang der Tätigkeit eines Unternehmens kann die Auswirkung der MWST auf den Abschluss erheblich sein, womit ein Risiko wesentlicher Fehlaussagen im Abschluss besteht (Ausweis von Forderungen aus Vorsteuern; MWST-Verbindlichkeiten; Rückstellungen für MWST-Risiken).

2 Für die rechtmässige Buchführung und Rechnungslegung ist die Unternehmensleitung verantwortlich (z.B. bei einer AG der Verwaltungsrat). Zu den entsprechenden gesetzlichen Vorschriften zählt auch das *Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (Mehrwertsteuergesetz; MWSTG*; *SR 641.20*; vgl. Art. 58 MWSTG) samt nachgeordneten Erlassen.

3 Der Abschlussprüfer muss die Prüfung so planen und durchführen, dass wesentliche Fehlaussagen im Abschluss mit angemessener Sicherheit erkannt werden (s. *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung*).

4 Diese PE soll dem Abschlussprüfer Empfehlungen für die Prüfung geben, soweit diese in Zusammenhang mit Einflüssen der MWST auf den Abschluss steht. Insbesondere soll sie den Prüfer in Fragen der Risikoeinschätzung, bei der Planung und Durchführung seiner Arbeiten sowie bei der Berichterstattung betreffend die MWST unterstützen.

5 Diese PE gibt keine Anleitung für die technische Handhabung der MWST durch den Steuerpflichtigen.

Natur der Mehrwertsteuer und Verantwortung des Steuerpflichtigen

6 Die schweizerische MWST ist – analog zu den Umsatzsteuersystemen der Nachbarländer – als indirekte Verbrauchssteuer nach dem System der Netto-Allphasensteuer mit Vorsteuerabzug ausgestaltet (Art. 1 MWSTG).

7 Der Steuerpflichtige ist für die korrekte und fristgerechte Deklaration der Umsätze mit den entsprechenden Steuersätzen, des Eigenverbrauchs, des Bezugs von Dienstleistungen von Unternehmen im Ausland sowie der Vorsteuern, unter Berücksichtigung einer allenfalls erforderlichen Kürzung, verantwortlich.

8 Infolge des Selbstveranlagungsprinzips (Art. 46 MWSTG) liegt die volle und alleinige Verantwortung für die korrekte Umsetzung der relevanten Rechtsvorschriften beim steuerpflichtigen Unternehmen selbst (im Unterschied zu den direkten Steuern, wo die Veranlagung durch die Steuerbehörde erfolgt). Eine wichtige Voraussetzung für die korrekte Selbstveranlagung ist eine zweckmässige Organisation von Rechnungswesen und Buchführung.

Pflichten der Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung sowie der Geschäftsleitung

Pflichten im Allgemeinen

9 Es ist Pflicht der Unternehmensleitung (z.B. bei einer AG des Verwaltungsrates: Art. 716a Abs. 1 OR), sicherzustellen, dass

- die Buchführung ordnungsmässig ist (Art. 957 OR);
- eine Jahresrechnung erstellt wird, die vollständig und klar ist, allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen entspricht sowie einen möglichst sicheren Einblick in die wirtschaftliche Lage vermittelt (Art. 959 OR);
- die für das Unternehmen geltenden Gesetze und anderen Vorschriften (je nach Rechtsform) eingehalten sind.

Die Pflichten der Unternehmensleitung umfassen insbesondere auch die Ausgestaltung des Rechnungswesens und der Finanzkontrolle (Art. 716a Abs. 1 Ziffer 3 OR).

Pflichten in Bezug auf die MWST

10 Um eine rechtmässige Buchführung und Jahresrechnung unter Einbezug der MWST-Belange zu gewährleisten, muss die Unternehmensleitung die einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen und weiteren Vorschriften im Bereich der MWST beachten.

11 Die Unternehmensleitung ist dafür verantwortlich, die Gesellschaft ins MWST-Register bzw. in analoge Steuerregister im Ausland eintragen zu lassen, sofern die Voraussetzungen für eine Steuerpflicht erfüllt sind.

12 Die Unternehmensleitung muss beachten, dass sich in der Schweiz eine Abrechnungspflicht auch bei Bezug von Dienstleistungen von Unternehmen aus dem Ausland ergibt. Dies gilt selbst bei fehlender Steuerpflicht, wenn der im MWSTG festgelegte Grenzbetrag pro Kalenderjahr (von derzeit CHF 10'000) für solche Dienstleistungen überschritten wird.

13 Der Steuerpflichtige muss seine Umsätze bzw. Entgelte anhand der gesetzlichen Bestimmungen und Praxisanweisungen mehrwertsteuerlich korrekt qualifizieren (z.B. steuerbar oder ausgenommen). In gleicher Weise ist auch der Steuersatz (Normalsatz; reduzierter Steuersatz; Spezialsatz) zu bestimmen. Um die sachgerechte mehrwert-

steuerliche Qualifikation der Entgelte nachzuweisen, ist insbesondere in komplexen Verhältnissen eine Dokumentation (z.B. in Form eines Leistungskataloges) anzulegen, die den Nachvollzug durch Dritte ermöglicht.

14 Der Steuerpflichtige ist dafür verantwortlich, dass die Nachweise für die mehrwertsteuerliche Qualifikation der Entgelte und den Vorsteuerabzug sowie die sonst von Gesetz und Behörden vorgeschriebenen Unterlagen so aufbewahrt werden, dass die gesetzlichen Auskunftspflichten erfüllt werden können. Für Belege, welche Immobilien betreffen, beträgt die Aufbewahrungsfrist mindestens 25 Jahre, für übrige Belege mindestens 10 Jahre.

15 Sofern dem Steuerpflichtigen die mehrwertsteuerlich korrekte Handhabung der Geschäftstransaktionen nicht klar ist, obliegt es ihm selbst, sich rechtzeitig Klarheit zu verschaffen (z.B. durch schriftliche Anfrage bei der Eidgenössischen Steuerverwaltung oder Beizug eines Beraters).

16 Die Abschlussprüfung befreit die Unternehmensleitung weder von den genannten Pflichten im Allgemeinen noch von den Pflichten in Bezug auf die MWST.

Prüfung durch den Abschlussprüfer

Ziel der Prüfung; Aufgaben des Abschlussprüfers

17 Laut *PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung* ist das Ziel der Abschlussprüfung die Abgabe eines Urteils darüber, ob der Abschluss in allen wesentlichen Punkten den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entspricht. Der Abschlussprüfer muss die Prüfung mit einer professionell kritischen Grundhaltung planen und durchführen. Er muss sich bewusst sein, dass der Abschluss wesentliche Fehlaussagen enthalten kann.

18 PS 200 Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung hält fest, dass die Abschlussprüfung darauf ausgerichtet ist, angemessene Sicherheit zu geben, dass der Abschluss als Ganzes keine wesentlichen Fehlaussagen aufweist. "Angemessene Sicherheit" ("reasonable assurance") ist ein Konzept, das sich auf die Erlangung der Prüfungsnachweise bezieht, welche der Abschlussprüfer zu seiner diesbezüglichen Urteilsbildung braucht (s. *PS 500 Prüfungsnachweise*). Sie bezieht sich somit auf den ganzen Prüfungsprozess.

19 Der Abschlussprüfer muss prüfen, ob die Jahresrechnung in Darstellung und Inhalt Gesetz und Statuten entspricht und ob die Buchführung die Kriterien der Ordnungsmässigkeit erfüllt.

20 Der Abschlussprüfer trägt bei der Planung und Durchführung der Abschlussprüfung der Bedeutung der MWST im Verhältnis zur Jahresrechnung als Ganzes angemessen Rechnung. Er legt die Prüfungshandlungen gemäss seiner Einschätzung des Risikos wesentlicher Fehlaussagen in der Jahresrechnung fest, welche als Folge unsachgemässer Behandlung der MWST entstehen können.

Abgrenzung des Prüfungsauftrags

21 Der Abschlussprüfer macht in seinem Prüfungsurteil keine Aussage zu einzelnen Positionen der Jahresrechnung (wie Forderungen aus Vorsteuern; Verbindlichkeiten aus MWST; Rückstellungen für MWST-Risiken).

22 Das Prüfungsurteil über den Abschluss als Ganzes beinhaltet keine Zusicherung der Zweckmässigkeit von Risikomanagement und internen Kontrollen des Unternehmens in Bezug auf die MWST. Ebenso wenig äussert sich der Abschlussprüfer im Urteil dazu, ob das Unternehmen zur Handhabung der MWST optimierte Prozesse etabliert hat oder nicht.

23 Der Abschlussprüfer ist nicht dafür verantwortlich, dass in einem Unternehmen Verstösse gegen das MWSTG – bzw. entsprechende ausländische Gesetze – verhindert werden.

24 Die Abschlussprüfung beinhaltet keine systematische Suche nach Rechtsverstössen wie z.B. Verstösse gegen das MWSTG oder entsprechende ausländische Gesetze. Zur Klarstellung des Inhalts der Abschlussprüfung werden die vereinbarten Bedingungen in der sog. Auftragsbestätigung schriftlich festgehalten (s. *PS 210 Auftragsbedingungen des Abschlussprüfers*).

25 Erachtet es der Abschlussprüfer für angezeigt, wird in die Auftragsbestätigung ausdrücklich aufgenommen, dass die Verantwortung des Unternehmens sich auch auf die MWST-Belange erstreckt. Die *im Anhang von PS 210 Auftragsbedingungen des Abschlussprüfers* aufgeführten Beispiele werden dann durch einen Textbaustein wie in Anhang 1 dieser PE ergänzt.

Risikoeinschätzung und Prüfungshandlungen

Beurteilung der Organisation

26 In der Planungsphase beurteilt der Abschlussprüfer die inhärenten MWST-Risiken unter Berücksichtigung von Branche, Tätigkeit und Komplexität des Unternehmens sowie der allfälligen Zugehörigkeit zu einer MWST-Gruppe.

27 Lediglich mit Blick auf seine Zielsetzung (Ziffer 17 ff.) beurteilt der Abschlussprüfer Organisation und interne Kontrollen im Bereich MWST hinsichtlich des inhärenten Risikos und des Kontrollrisikos. Er befragt dazu Vertreter des Unternehmens. Hierbei kann *Anhang 2, Teil A* vorliegender PE als Hilfsmittel dienen. In der Planungsphase beschränkt sich der Prüfer auf die Einschätzung des Konzepts interner Kontrollen, wobei keine Einhalteprüfungen vorzunehmen sind.

Allgemeine ergebnisorientierte Prüfungshandlungen

28 Die allgemeinen ergebnisorientierten Prüfungshandlungen in Anhang 2, Teil B sind vielfach geeignet, dem Abschlussprüfer auf effiziente Art zu aussagekräftigen Resultaten zu verhelfen.

29 Kommt der Abschlussprüfer aufgrund seiner Beurteilung der Organisation des Unternehmens im Bereich MWST oder des Ergebnisses der allgemeinen Prüfungshandlungen zum Schluss, dass das Risiko wesentlicher Fehlaussagen in der Jahresrechnung auf ein vertretbar niedriges Mass beschränkt werden kann, sind keine weiteren Prüfungshandlungen angezeigt.

Ergänzende Prüfungshandlungen in kritischen Bereichen

30 Zeigt sich aufgrund der vorgenommenen Risikobeurteilung (Ziffer 26 f.) oder der allgemeinen Prüfungshandlungen (Ziffer 28 f.), dass das Risiko wesentlicher Fehlaussagen in der Jahresrechnung nicht auf ein vertretbar niedriges Mass beschränkt werden kann, sind zusätzliche Prüfungen erforderlich. Bei Beurteilung der Wesentlichkeit ist nicht der

Saldo der am Abschlussstichtag noch nicht ausgeglichenen MWST-Abrechnungen relevant, sondern der Gesamtbetrag noch nicht verjährter Vorsteuern bzw. Verbindlichkeiten (MWST auf Umsatz, Eigenverbrauch sowie Dienstleistungen von Unternehmen im Ausland).

31 Der Abschlussprüfer muss die kritischen Bereiche identifizieren, in denen ein erhöhtes Risiko wesentlicher Fehlaussagen in der Jahresrechnung anhand von Prüfungshandlungen gemäss Ziffer 26 bis 29 nicht auf ein vertretbar niedriges Mass beschränkt werden kann (mögliche kritische Bereiche s. Anhang 2, Teil C dieser PE) und dort entsprechende Prüfungen vornehmen (bei Bedarf unter Beizug eines Experten; s. PS 620 Verwendung der Arbeiten eines Experten).

32 In dieser Phase kann es angezeigt sein, dass in Ergänzung zur Einschätzung des Konzepts interner Kontrollen im Bereich MWST (Ziffer 27) zweckmässige Einhalteprüfungen vorgenommen werden.

33 Der Abschlussprüfer soll – gegebenenfalls gestützt auf die Einhalteprüfungen (Ziffer 32) – soweit möglich analytische Prüfungshandlungen und erst bei Bedarf Einzelfallprüfungen vornehmen (s. PS 500 Prüfungsnachweise).

34 Kann der Abschlussprüfer in komplexeren Verhältnissen (Branche; Rechtsstrukturen; grenzüberschreitende Transaktionen) durch die Prüfungshandlungen das Risiko wesentlicher Fehlaussagen in der Jahresrechnung nach seiner Einschätzung nicht auf ein vertretbar niedriges Mass beschränken, ist es in der Regel zweckmässig, die Unternehmensleitung zu ersuchen, ein Gutachten eines Experten (s. PS 620 Verwendung der Arbeit eines Experten) beizubringen.

35 Bringt die Unternehmensleitung trotz Aufforderung kein Expertengutachten bei, muss der Abschlussprüfer entscheiden, ob dies infolge subjektiver Unüberprüfbarkeit einer Beschränkung des Prüfungsumfangs gleichkommt und der Bericht dadurch beeinflusst wird (eingeschränktes Prüfungsurteil oder Unmöglichkeit eines Prüfungsurteils; siehe PS 700 Bericht des Abschlussprüfers).

Vollständigkeitserklärung

36 Der Abschlussprüfer verlangt von der Unternehmensleitung eine Vollständigkeitserklärung. Die Unternehmensleitung bestätigt darin ausdrücklich ihre Verantwortung für die Jahresrechnung und somit implizit auch für die korrekte Behandlung der MWST. In besonderen Verhältnissen kann es angezeigt sein, die Verantwortung der Unternehmensleitung im Bereich der MWST besonders zum Ausdruck zu bringen. Die im *Anhang von PS 580 Erklärungen der Unternehmensleitung* beispielhaft aufgeführten Erklärungen werden dann durch einen Textbaustein wie in *Anhang 1* dieser PE ergänzt.

Berichterstattung

37 In Bezug auf die Berichterstattung wird auf PS 260 Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen für die Leitung und Überwachung und PS 250 Gesetzliche und andere Vorschriften – Berücksichtigung bei der Abschlussprüfung verwiesen.

38 Erkenntnisse über bedeutende Schwächen der internen Kontrollen und über MWST-Risiken, die der Abschlussprüfer aus seinen Prüfungshandlungen im Bereich der MWST gewinnt, bringt er der Unternehmensleitung in geeigneter Form zur Kenntnis. In

dieser Kommunikation bringt er – sofern als zweckdienlich erachtet – überdies klar zum Ausdruck, dass mit dem Prüfungsurteil keine Zusicherung der zweckmässigen und korrekten Handhabung der MWST abgegeben wird.

39 Ist ein Sachverhalt durch den Abschlussprüfer – evtl. auch nach Beizug eines Experten – mehrwertsteuerlich nicht hinreichend beurteilbar und sind die möglichen Auswirkungen auf die Jahresrechnung wesentlich, kann der Abschlussprüfer in seltenen Fällen zum Schluss kommen, dass er wegen der Unsicherheit hinsichtlich der Bilanzierung – bei entsprechender Offenlegung im Anhang – im Bericht einen Zusatz anbringen muss (s. PS 700 Bericht des Abschlussprüfers).

40 Bei einer Auseinandersetzung zwischen Unternehmen und Steuerbehörden kann eine wesentliche Unsicherheit über den Verfahrensausgang bestehen. Soweit nicht bereits in Form von Rückstellungen oder darin enthaltenen stillen Reserven ausreichende Deckung für dieses Risiko besteht sowie der Sachverhalt wesentlich und im Anhang sachgemäss offen gelegt ist, bringt der Abschlussprüfer im Bericht einen Zusatz wegen Unsicherheit hinsichtlich der Bewertung an (s. PS 700 Bericht des Abschlussprüfers).

41 Der Abschlussprüfer muss sich bewusst sein, dass die Prüfung Verhältnisse oder Ereignisse aufdecken kann, die zu Zweifeln Anlass geben, ob ein Unternehmen gesetzliche oder andere Vorschriften einhält; davon können auch Vorschriften im MWST-Recht betroffen sein. Bei gesetzlichen Abschlussprüfungen schreibt das Gesetz dem Abschlussprüfer vor, wem und in welcher Form er festgestellte Verstösse gegen Gesetz oder Statuten meldet (s. PS 250 Berücksichtigung gesetzlicher und anderer Vorschriften).

42 Der Abschlussprüfer muss beurteilen, ob aus allfälligen Rechtsverstössen wesentliche Fehlaussagen resultieren, die in der Jahresrechnung nicht angemessen berücksichtigt sind, und ob er deswegen ein eingeschränktes oder ein verneinendes Prüfungsurteil abzugeben hat (s. PS 700 Bericht des Abschlussprüfers).

43 Da Verstösse gegen das MWST-Recht neben zivilrechtlichen auch zu strafrechtlichen Konsequenzen für das Unternehmen bzw. dessen Leitungsorgane führen können, muss die Berichterstattung in solchen Fällen besonders sorgfältig erfolgen. Dabei muss auch der Ermessensspielraum, der bei der Beurteilung von Sachverhalten in aller Regel besteht, gebührend zum Ausdruck gebracht werden.

Rücktritt vom Mandat

44 Ist das Unternehmen nicht bereit, die Massnahmen zu treffen, welche der Abschlussprüfer unter den gegebenen Umständen für notwendig erachtet, kann er in schwerwiegenden Fällen zum Schluss kommen, dass er vom Mandat zurücktreten muss. Ein Faktor, der diese Schlussfolgerung beeinflusst, kann sein, dass das Unternehmen sich weigert, dringend notwendige Abklärungen zur Beseitigung von Unsicherheiten über die mehrwertsteuerliche Behandlung von Transaktionen, welche einen wesentlichen Einfluss auf die Jahresrechnung haben können, vorzunehmen.

Anhang 1: Formulierungsbeispiele

1. Ergänzung der Auftragsbestätigung (Beispiel)

In der Auftragsbestätigung der Revisionsstelle einer AG (Beispiel 1 im Anhang von *PS 210 Auftragsbedingungen des Abschlussprüfers*) lautet der sechste Absatz:

"Für die Erstellung der Jahresrechnung, einschliesslich der Angaben im Anhang, ist der Verwaltungsrat verantwortlich. Diese Verantwortung beinhaltet auch eine ordnungsmässige Buchführung, eine angemessene interne Kontrolle, die Auswahl und Anwendung von Regeln ordnungsmässiger Rechnungslegung und die Sicherung der Vermögenswerte des Unternehmens."

Dieser Absatz kann z.B. wie folgt ergänzt werden:

"Insbesondere stellen der Verwaltungsrat und die Geschäftsleitung sicher, dass dabei die gesetzlichen und anderen Vorschriften (z.B. betreffend direkte Steuern; MWST; Sozialversicherungen; Umweltschutz) eingehalten werden."

2. Ergänzung der Vollständigkeitserklärung (Beispiel)

In der Vollständigkeitserklärung gegenüber der Revisionsstelle einer AG (Beispiel im Anhang von *PS 580 Erklärungen der Unternehmensleitung*) kann z.B. folgende Erklärung eingefügt werden:

"Wir sind für die Einhaltung der gesetzlichen und anderen Vorschriften im Bereich der MWST verantwortlich. Insbesondere gewährleisten wir, dass die MWST korrekt abgerechnet wird sowie Unklarheiten im Bereich MWST laufend abgeklärt werden. Gesetzesänderungen, Gerichtsentscheide und Praxisänderungen der Eidgenössischen Steuerverwaltung mit Auswirkung auf die MWST-Deklaration haben wir, soweit sie unser Unternehmen betreffen, laufend verfolgt. Aufgrund der bisher eingereichten MWST-Abrechnungen bestehen gemäss unseren Abklärungen keine wesentlichen Risiken bzw. sind die bekannten Risiken in der Jahresrechnung angemessen berücksichtigt."

Die in der beispielhaften Aufzählung im Anhang von PS 580 enthaltene Erklärung betreffend Einhaltung gesetzlicher und anderer Vorschriften ("Es hat keine Verstösse [.....] gegeben") wird dann entsprechend angepasst.

Anhang 2: Risikoeinschätzung und Prüfungshandlungen

Der nachstehende Arbeitsbehelf ist nicht als Programm oder Checkliste für den Abschlussprüfer gedacht. Die darin aufgeführten Prüfungshandlungen sind somit nicht verpflichtend.

Annahme dabei ist, das Unternehmen, dessen Abschluss zu prüfen ist, sei für MWST-Zwecke in der Schweiz registriert und komme seiner Abrechnungspflicht nach. Ist dies nicht der Fall, verifiziert der Abschlussprüfer den Sachverhalt. Bei nicht bestehender MWST-Pflicht wird der gesetzlichen Vorschrift zur Deklaration der Dienstleistungsbezüge von Unternehmen mit Sitz im Ausland besondere Beachtung beigemessen.

Entsprechende Arbeitspapiere des Vorjahres werden mit herangezogen.

Der Arbeitsbehelf gliedert sich wie folgt:

- Fragen zur Organisation (Teil A).
- Allgemeine Prüfungshandlungen (Teil B).
- Ergänzende Fragen zur Identifikation wesentlicher Risiken in kritischen Bereichen (Teil C).

Der nachstehende Arbeitsbehelf ist nicht als Programm oder Checkliste für den Abschlussprüfer gedacht. Die darin aufgeführten Prüfungshandlungen sind somit nicht verpflichtend.

A Fragen zur Organisation

Das entsprechende Feld ist anzukreuzen (Nein-Antwort = potenzielles MWST-Risiko). Die Informationen können durch Befragung des MWST-Verantwortlichen und/oder des CFO gewonnen werden.

Fragen zur Organisation				Referenz	Bemerkungen / Handlungsbedarf / Befund
A 1	Ist eine Person für die Behandlung der MWST und deren Qualitätssicherung verantwortlich, und hat sie das notwendige Fachwissen?	Ja	Nein		
A 2	Hat diese Person Kenntnisse der Geschäftsprozesse und wird sie laufend über ausserordentliche Geschäftstransaktionen und Prozessänderungen informiert?	Ja	Nein		
A 3	Wenn ja, hat diese Person eine Position, um Entscheide und Massnahmen bei Mitarbeitern durchzusetzen?	Ja	Nein		
A 4	Gibt es interne Richtlinien zu den wesentlichen Fragen im Unternehmen bezüglich der Handhabung der MWST und werden sie laufend aktuellen Entwicklungen angepasst?	Ja	Nein		
A 5	Ist eine für die MWST-Handhabung zweckmässige Organisation vorhanden? • Prüfspur (MWST-Abrechnung => Journal => Beleg) • Ablage/Aufbewahrung • etc.	Ja	Nein		
A 6	Beurteilt das Management die internen Kontrollen im Bereich MWST als ausreichend?	Ja	Nein		

Der nachstehende Arbeitsbehelf ist nicht als Programm oder Checkliste für den Abschlussprüfer gedacht. Die darin aufgeführten Prüfungshandlungen sind somit nicht verpflichtend.

Fragen zur Organisation (Fortsetzung)				**Referenz**	**Bemerkungen / Handlungsbedarf / Befund**
A 7	Führte die ESTV in den 3 letzten, der Prüfungsperiode vorangegangenen Jahren eine Revision durch?	Ja	Nein		
A 7 a	Wenn ja, kam es zu keinen wesentlichen Aufrechnungen?	Ja	Nein		
A 7 b	Wenn ja, wurden die Weisungen der ESTV umgesetzt?	Ja	Nein		
A 8	Führte ein externes Unternehmen in den 3 letzten, der Prüfungsperiode vorangegangenen Jahren eine Review / Spezialprüfung im Bereich MWST durch?	Ja	Nein		
A 8 a	Wurden die Empfehlungen umgesetzt und notwendige Nachdeklarationen gemacht?	Ja	Nein		
A 9	Ergeben sich aus Korrespondenz mit der ESTV und/oder dem Berater keine Anhaltspunkte auf wesentliche steuerliche Auswirkungen, die berücksichtigt werden müssten?	Ja	Nein		
A 10	Gesamtbeurteilung der MWST-Organisation: Besteht aufgrund der Erkenntnisse aus den vorstehenden Fragen eine MWST-Organisation, die den wesentlichen Risiken der MWST ausreichend Rechnung trägt? *Wenn ja, können zur Erlangung zusätzlicher Urteilssicherheit fallweise die unter B erwähnten Prüfungen durchgeführt werden. Wenn nein, sind die Prüfungen in Teil B angezeigt und je nach Risikosituation einzelne der in Teil C erwähnten Abklärungen und Prüfungen vorzunehmen*	Ja	Nein		

Der nachstehende Arbeitsbehelf ist nicht als Programm oder Checkliste für den Abschlussprüfer gedacht. Die darin aufgeführten Prüfungshandlungen sind somit nicht verpflichtend.

B Allgemeine Prüfungshandlungen

Die nachstehenden Beispiele allgemeiner Prüfungshandlungen können der Erlangung zusätzlicher Urteilssicherheit dienen.

Allgemeine ergebnisorientierte Prüfungshandlungen				Referenz	Bemerkungen / Handlungsbedarf / Befund
B 1	Hat das Unternehmen für das der Prüfungsperiode vorangegangene Geschäftsjahr eine plausible und nachvollziehbare Umsatzabstimmung erstellt? *Die Umsatzabstimmung ist vom Unternehmen zu erstellen und allfällige Abweichungen sind zu begründen*	Ja	Nein		
B 2	Hat das Unternehmen für das der Prüfungsperiode vorangegangene Geschäftsjahr eine nachvollziehbare Vorsteuerabstimmung und -plausibilisierung vorgenommen (Vergleich deklarierte/verbuchte Vorsteuern und Aufwand/Investitionen)? *Die Vorsteuerabstimmung und -plausibilisierung ist vom Unternehmen zu erstellen und allfällige Abweichungen sind zu begründen*	Ja	Nein		
B 3	Ist der Ausweis der MWST in der Jahresrechnung korrekt und vollständig? • Steuerverbindlichkeiten und -guthaben • Offenlegung allfällige aktuelle oder frühere Zugehörigkeit zu einer MWST-Gruppe im Anhang. *Der Nachweis ist vom Unternehmen zu erbringen*	Ja	Nein		

Der nachstehende Arbeitsbehelf ist nicht als Programm oder Checkliste für den Abschlussprüfer gedacht. Die darin aufgeführten Prüfungshandlungen sind somit nicht verpflichtend.

Der nachstehende Arbeitsbehelf ist nicht als Programm oder Checkliste für den Abschlussprüfer gedacht. Die darin aufgeführten Prüfungshandlungen sind somit nicht verpflichtend.

C Ergänzende Fragen zur Identifikation wesentlicher Risiken in kritischen Bereichen

Soweit möglich sollen die Erkenntnisse durch Befragungen und analytische Prüfungshandlungen gewonnen werden. Bei Bedarf können Einzelfallprüfungen angezeigt sein.

Bereich **I. Umsatz; Dienstleistungsbezug; baugewerblicher Eigenverbrauch** **Referenz**		**Referenz**	**Bemerkungen / Handlungsbedarf / Befund**
	Die nachfolgenden Bereiche sind nur dann von Bedeutung, wenn allfällige Fehler einen wesentlichen Einfluss auf die Jahresrechnung haben und Frage 10 in Teil A negative beantwortet worden ist		
C 1	Das Unternehmen tätigt Umsätze, die nicht zum Normalsatz abgerechnet werden: Ist die Qualifikation dieser Umsätze gerechtfertigt?		
C 2	Das Unternehmen deklariert steuerbefreite Lieferungen und Dienstleistungen im Ausland (0%): Sind die Nachweise für die Steuerbefreiung vorhanden?		
C 3	Das Unternehmen deklariert steuerbefreite Leistungen an diplomatische Vertretungen und internationale Organisationen (0%): Sind die Nachweise für die Steuerbefreiung vorhanden?		
C 4	Das Unternehmen ist im Ausland tätig (Betriebsstätten; Werklieferungen; Vorräte; Ausland-Ausland-Umsätze): Wurden die MWST-Folgen (z.B. Registrierung) im Ausland abgeklärt?		
C 5	Das Unternehmen erzielt Verrechnungsgeschäfte mit Dritten oder nahe Stehenden: Sind die Umsätze mehrwertsteuerlich erfasst?		

Der nachstehende Arbeitsbehelf ist nicht als Programm oder Checkliste für den Abschlussprüfer gedacht. Die darin aufgeführten Prüfungshandlungen sind somit nicht verpflichtend.

Bereich **I. Umsatz; Dienstleistungsbezug; baugewerblicher Eigenverbrauch (Fortsetzung)**		**Referenz**	**Bemerkungen / Handlungsbedarf / Befund**
C 6	Das Unternehmen erbringt Lieferungen und Dienstleistungen an nahe Stehende: Hält die Steuerbemessungsgrundlage dem Drittvergleich stand?		
C 7	Das Unternehmen deklariert ausgenommene Umsätze: Ist die Qualifikation dieser Umsätze gerechtfertigt?		
C 8	Das Unternehmen erzielt Umsätze im Bereich Immobilien: Ist die Qualifikation dieser Umsätze (unter Berücksichtigung allfälliger Optionen und Nutzungsänderungen) richtig?		
C 9	Das Unternehmen erstellt oder renoviert Bauten auf eigene Rechnung: Ist eine allfällige Eigenverbrauchssteuer korrekt ermittelt?		
C 10	Das Unternehmen ist Mitglied einer MWST-Gruppe: Sind die damit verbundenen Auflagen eingehalten?		
C 11	Das Unternehmen bezieht Dienstleistungen aus dem Ausland: Werden diese korrekt deklariert?		
C 12	Das Unternehmen rechnet mit Saldo- oder Pauschalsteuersätzen ab: Sind die entsprechenden Umsätze korrekt erfasst und wird der richtige Abrechnungssatz verwendet?		

Der nachstehende Arbeitsbehelf ist nicht als Programm oder Checkliste für den Abschlussprüfer gedacht. Die darin aufgeführten Prüfungshandlungen sind somit nicht verpflichtend.

Bereich **II. Vorsteuerabzug; Eigenverbrauch**		**Referenz**	**Bemerkungen / Handlungsbedarf / Befund**
	Die nachfolgenden Bereiche sind nur dann von Bedeutung, wenn allfällige Fehler einen wesentlichen Einfluss auf die Jahresrechnung haben und Frage 10 in Teil A negativ beantwortet worden ist		
C 13	Das Unternehmen macht Vorsteuern geltend:		
C 13 a	Werden die materiellen Voraussetzungen beachtet (z.B. die Aufwendungen stehen im Zusammenhang mit steuerbaren Umsätzen)?		
C 13 b	Werden die formellen Voraussetzungen beachtet (z.B. Art. 37 MWSTG und Original-Einfuhrsteuerausweise)?		
C 14	Das Unternehmen erzielt ausgenommene Umsätze: Ist die vorgenommene Vorsteuerkürzung angemessen?		
C 15	Das Unternehmen erhält Subventionen, Spenden und/oder Sanierungsleistungen etc: Ist die vorgenommene Vorsteuerkürzung angemessen?		
C 16	Das Unternehmen übernimmt Teil- oder Gesamtvermögen eines anderen Unternehmens im Meldeverfahren. Ist die Anwendung des Meldeverfahrens korrekt? Wurde Eigenverbrauch auf einer allfälligen Nutzungsänderung abgerechnet?		
C 17	Die Mitarbeiter können von "fringe benefits" profitieren (z.B. Geschäftsfahrzeuge, Rabatte, Gratisverpflegung etc.): Ist der Eigenverbrauch genügend berücksichtigt?		

Empfehlung zur Prüfung: Prüfungen nach dem Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG) (PE 800-1, Version 2.0)

Die vorliegende *Empfehlung zur Prüfung (PE)* wurde vom Geschäftsleitenden Ausschuss der Treuhand-Kammer am 9. Mai 2006 verabschiedet und ersetzt die Fassung vom 2. November 2004.

Vorwort zur Version 2.0:

Die vorliegende Version 2.0 der PE 800-1 weist gegenüber der Fassung vom 2. November 2004 zahlreiche Änderungen, Ergänzungen und Umstellungen auf. Sie berücksichtigt damit die bisherige Praxis und gibt Antworten auf aufgeworfene Fragen. Aufgrund dieser umfangreichen Änderungen konnte die bisherige Absatznummerierung nicht beibehalten werden. Nach den Beispielen findet sich am Schluss eine *Konkordanztabelle*, welche die alte und neue Nummerierung gegenüber stellt.

Die Prüfungsempfehlung wurde im Rahmen der bisherigen Praxis mit weiteren prüfungsrelevanten Hinweisen ergänzt. Weiter finden sich neu je ein Kapital zur Prüfung von Fusionen unter Stiftungen, sowie Fusionen unter Vorsorgeeinrichtungen und Umwandlungen von Vorsorgeeinrichtungen.

Die Berichtsvorlagen wurden neu formuliert und um weitere Beispiele ergänzt.

Die vorliegende Version berücksichtigt bereits die GmbH-Revision vom 5. Dezember 2005; die Terminologie wurde entsprechend angepasst.

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	512
2.	Rolle des Revisors und Funktion der Prüfung im Allgemeinen	514
2.1	Beauftragung, Stellung und Haftung des Revisors	514
2.2	Unabhängigkeit	514
2.3	Prüfungspflicht und Einschränkungen im Allgemeinen	515
2.4	Funktion der Prüfung	516
2.5	Aufgaben der obersten Leitungs- und Verwaltungsorgane	518
2.6	Informationsrecht des Revisors	520
3.	Allgemeines zur Fusions-, Spaltungs- und Umwandlungsprüfung	520
4.	Fusionsprüfung	523
4.1	Allgemeines	523
4.2	Prüfung im Einzelnen	523
4.2.1	Angewandte Methode	523
4.2.2	Verschiedene angewandte Methoden	524
4.2.3	Bestimmung des Umtauschverhältnisses	524
4.2.4	Genügende Kapitalerhöhung	525
4.2.5	Abfindung, insbesondere Dreiecksfusion ("Triangular Merger")	525
4.3	Weitere Prüfpunkte	526
4.4	Fusionsbilanz / Zwischenbilanz	526
4.4.1	"Der Fusion zu Grunde liegende Bilanz"	526
4.4.2	Pflicht zur Erstellung einer Zwischenbilanz	527
4.4.3	Pflicht zur Prüfung der Zwischenbilanz	527
4.4.4	Prüfungsstandard	528
4.5	Prüfungshandlungen	528
4.6	Prüfbericht	529
4.7	Erleichterte Fusion	529
4.8	Fusion von Gesellschaften mit Kapitalverlust oder Überschuldung	530
4.8.1	Allgemeines	530
4.8.2	Gläubigerschutz gemäss Art. 6 FusG	531
4.8.3	Gesellschafterschutz	534
4.9	Verzicht auf Schuldenruf	535
5.	Spaltungsprüfung	538
5.1	Allgemeines	538
5.2	Spaltungsbilanz / Inventar	538
5.3	Zwischenbilanz	539
5.3.1	Pflicht zur Erstellung einer Zwischenbilanz	539
5.3.2	Pflicht zur Prüfung der Zwischenbilanz und Prüfungsstandard	539
5.4	Prüfung im Einzelnen	539
5.4.1	Angewandte Methode	540
5.4.2	Bestimmung des Umtauschverhältnisses respektive Bezugsverhältnisses	540
5.5	Weitere Prüfungspunkte	541
5.6	Prüfungshandlungen	541
5.7	Prüfbericht	542
6.	Umwandlungsprüfung	543
6.1	Allgemeines	543
6.2	Prüfung im Einzelnen	543
6.2.1	Wahrung der Rechtsstellung der Gesellschafter	543
6.2.2	Einhaltung von Gründungsvorschriften	544
6.2.3	Prüfpunkte	545
6.3	Umwandlungsbilanz / Zwischenbilanz	545

6.4	Prüfungshandlungen	546
6.5	Prüfbericht	547
7.	Vermögensübertragung	548
8.	Fusion und Vermögensübertragung von Stiftungen	549
8.1	Fusion von Stiftungen	549
8.2	Vermögensübertragung von Stiftungen	551
9.	Fusion, Umwandlung und Vermögensübertragung von Vorsorgeeinrichtungen	552
9.1	Fusion von Vorsorgeeinrichtungen	552
9.1.1	Allgemeines	552
9.1.2	Fusionsbilanz / Zwischenbilanz	553
9.1.3	Aufgabeteilung zwischen Revisionsstelle und BVG-Experten	554
9.1.4	Prüfung im Einzelnen	554
9.1.5	Prüfungshandlungen der Revisionsstelle	556
9.1.6	Prüfbericht	557
9.2	Umwandlung von Vorsorgeeinrichtungen	557
9.3	Vermögensübertragung von Vorsorgeeinrichtungen	557
10.	Auftragsbestätigung	558
11.	Vollständigkeitserklärung	558
Anhang 1:	Beispiele für Berichtswortlaute	559
Beispiel 1:	Fusionsprüfung	559
Beispiel 2:	Verzicht auf Publikation	562
Beispiel 3:	Bestätigung nach Art. 6 Abs. 2 FusG	563
Beispiel 4:	Spaltungsprüfung	565
Beispiel 5:	Umwandlungsprüfung	569
Beispiel 6:	Fusionsprüfung bei Stiftungen	571
Beispiel 7:	Fusionsprüfung bei Vorsorgeeinrichtungen	573
Anhang 2:	Beispiele für Auftragsbestätigungen	575
Beispiel 1:	Auftragsbestätigung für den gemeinsamen Fusionsprüfer	575
Beispiel 2:	Auftragsbestätigung für die Prüfung einer Fusion von Vorsorgeeinrichtungen	580
Anhang 3:	Beispiele für Vollständigkeitserklärungen	584
Beispiel 1:	Fusionsprüfung	584
Beispiel 2:	Spaltungsprüfung	586
Beispiel 3:	Umwandlungsprüfung	588
Beispiel 4:	Fusionsprüfung bei Vorsorgeeinrichtungen	589
Beispiel 5:	Umwandlungsprüfung bei Vorsorgeeinrichtungen	591
Konkordanztabelle		593

1. Einleitung

1 Diese PE soll *PS 800 Berichte über Spezialprüfungen* konkretisieren mit Bezug auf die speziellen Prüfungen, welche im *Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG; SR 221.301)* vorgesehen sind. In PS 800, Ziffer 1B, werden diese Prüfungen lediglich erwähnt. PS 800 gilt auch für Prüfungen gemäss der vorliegenden PE, soweit gesetzliche Vorschriften nicht entgegenstehen.

2 Seit dem Inkrafttreten des FusG hat sich eine gewisse Praxis bei Umstrukturierungen nach dem FusG gebildet. Es hat sich aber gezeigt, dass viele Fragen im Zusammenhang mit Prüfungen nach FusG noch stark abhängig vom Einzelfall beantwortet werden, weshalb zum heutigen Zeitpunkt verbindliche Festlegungen in Form eines PS weiterhin nicht opportun erscheinen. Diese PE soll vielmehr dem Prüfer in Fragen der Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung ein praktisches Hilfsmittel anbieten und auf mögliche Problem- und Fragestellungen hinweisen.

3 Das FusG regelt als Spezialgesetz die privatrechtlichen Aspekte der Anpassung von rechtlichen Strukturen durch Fusion, Spaltung und Umwandlung: Die Fusion ist für alle Handelsgesellschaften, Genossenschaften, Vereine und Stiftungen abschliessend gesetzlich geordnet. Neustrukturierungen von Unternehmen werden durch das Rechtsinstitut der Spaltung erleichtert. Die Spaltung erlaubt die Neuzuteilung des Vermögens und der Mitgliedschaftsrechte. Eine Umwandlung ist möglich, soweit die Struktur der bisherigen Rechtsform mit der neuen grundsätzlich vereinbar ist. Schliesslich ist die Übertragung eines Unternehmens oder eines Unternehmensteils durch das Institut der Vermögensübertragung möglich.

4 Die Regeln der Fusion, der Spaltung und der Vermögensübertragung erfassen sowohl Vorgänge unter Gesellschaften respektive Rechtsträgern derselben Rechtsform wie auch solche unter Gesellschaften respektive Rechtsträgern unterschiedlicher Rechtsform. Aufgrund der spezifischen Besonderheiten sind Vorgänge bei Stiftungen, Vorsorgeeinrichtungen oder unter Beteiligung von Instituten des öffentlichen Rechts in eigenen Kapiteln, grenzüberschreitende Vorgänge durch ergänzende Vorschriften im *Bundesgesetz über das Internationale Privatrecht (IPRG; SR 291)* geregelt. Damit den privatrechtlichen Handlungsmöglichkeiten keine Hindernisse entgegenstehen, wurde das Steuerrecht entsprechend angepasst. Alle Änderungen in Gesetzen sind im Anhang zum FusG wiedergegeben.

5 Zweck des Fusionsgesetzes ist, die für die entsprechenden Transaktionen erforderliche Rechtssicherheit und Transparenz zu schaffen, unter Berücksichtigung der Interessen der Gesellschafter, insbesondere von Personen mit Minderheitsbeteiligungen, der Gläubiger sowie der Arbeitnehmer.

6 Vorab im Rahmen des *Gesellschafterschutzes* sieht das FusG Aufgaben für den Revisor vor, nämlich die Prüfung des Fusionsvertrags und des Fusionsberichts, des Spaltungsvertrags respektive Spaltungsplans und des Spaltungsberichts sowie die Prüfung des Umwandlungsplans und des Umwandlungsberichts. Die Rolle des Revisors ist zu prüfen, ob die Rechte der Gesellschafter gewahrt sind. Diese Aufgabe geht über jene hinaus, welche die Rechtsordnung für den Revisor in seiner Rolle als Abschlussprüfer vorsieht. Eher traditionell sind die im Rahmen des *Gläubigerschutzes* im FusG vorgesehenen Bestätigungen, ob im Hinblick auf den Verzicht des Fusionsschuldenrufs ausreichende Mittel zur Befriedigung von Forderungen vorhanden sind, oder ob bei Fusionen unter Beteiligung von Gesellschaften mit Kapitalverlust oder Überschuldung genügend frei verwendbares Eigenkapital oder Rangrücktritte in genügender Höhe vorhanden sind.

7 Die vorliegende PE befasst sich mit dem FusG aus der Sicht des Prüfers und beschreibt die Planung und Durchführung der Prüfungen, wie sie im FusG vorgesehen sind, sowie die Berichterstattung hierüber. Die Rolle und die konkreten Aufgaben des Prüfers werden in den Kommentaren zum Fusionsgesetz und der übrigen Literatur zum Teil konträr dargestellt. Klärende Gerichtsentscheide hierzu gibt es noch nicht. Es gilt die Entwicklung zu beobachten und zum gegebenen Zeitpunkt diese PE an die Erkenntnisse und Erfahrungen aus der Praxis anzupassen. Zu beachten ist, dass die gesetzliche Aufgabe des Revisors bezüglich Prüfungsauftrag und –umfang ("*Scope*") beschränkt ist. Der Revisor hat grundsätzlich keine Berichte oder Bestätigungen abzugeben, die nicht ausdrücklich im Gesetz vorgesehen sind. Verlangen die an einer Umstrukturierung beteiligten Parteien weitergehende Prüfungen oder Bestätigungen, sind dies aus haftungsrechtlichen Überlegungen soweit möglich separat vorzunehmen oder abzugeben.

8 Die Ausführungen in dieser PE beziehen sich vorab auf Kapitalgesellschaften (das heisst Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung), sind aber auch für Genossenschaften, Vereine und Kollektiv- und Kommanditgesellschaften gültig. Stiftungen und Vorsorgeeinrichtungen widmet diese PE wie das Gesetz separate Kapitel. Auf so genannte Institute des öffentlichen Rechts, denen das FusG ebenfalls ein separates Kapitel widmet, geht diese PE nicht speziell ein.

9 Neben dieser PE zu beachten bleiben die spezifischen Regeln für Branchen, die einer speziellen Aufsicht unterstehen, beispielsweise Banken, Versicherungen, Vorsorgeeinrichtungen oder kollektive Kapitalanlagen, weitere spezifische Rechnungslegungsvorschriften sowie die übrige Gesetzgebung, namentlich die mit der Einführung des FusG geänderte Steuergesetzgebung (siehe auch *Kreisschreiben Nr. 5 der ESTV vom 1. Juni 2004 betreffend Umstrukturierungen*).

2. *Rolle des Revisors und Funktion der Prüfung im Allgemeinen*

2.1 *Beauftragung, Stellung und Haftung des Revisors*

10 Die involvierten Gesellschaften sind mit folgenden Einschränkungen frei in der Wahl des Prüfers:

- Das Gesetz verlangt die Prüfung durch einen Revisor und zwar fast immer durch einen zugelassenen Revisionsexperten; bei Publikumsgesellschaften erfolgt die Prüfung durch ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen (Art. 727b Abs. 1 OR). Der Revisor muss demnach die fachlichen Voraussetzungen gemäss *Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung von Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsgesetz, RAG)* erfüllen[1]. Die fachliche Voraussetzung ist auch dann zu erfüllen, wenn die involvierte Gesellschaft nicht der ordentlichen Revision gemäss Art. 727 OR unterliegt. Bei der Fusion unter Stiftungen genügt die Prüfung durch einen zugelassenen Revisor (Art. 81 FusG); unterliegt die Stiftung der ordentlichen Revision, ist die Prüfung durch einen zugelassenen Revisionsexperten durchzuführen (Art. 83b Abs. 3 ZGB in Verbindung mit Art. 727b Abs. 2 OR.
- Bei der Fusion (Art. 92 FusG) und der Umwandlung (Art. 97 Abs. 3 FusG) von Vorsorgeeinrichtungen ist die Prüfung durch die Revisionsstelle (Kontrollstelle) vorgesehen.

11 Soweit die Statuten ausnahmsweise nicht anders vorsehen, bestimmt das oberste Leitungs- oder Verwaltungsorgan des betroffenen Rechtsträgers, wer die Prüfung vornimmt, nicht dessen Generalversammlung, welche die Revisionsstelle wählt. Eine Prüfung hat sowohl die übernehmende wie auch die übertragende Gesellschaft durchführen zu lassen. Die involvierten Gesellschaften können auch einen gemeinsamen Revisor bestellen. Der beauftragte Revisor kann, muss aber nicht mit der gewählten, gesetzlichen Revisionsstelle identisch sein. Der Auftrag an die Revisionsstelle zur Prüfung gemäss Fusionsgesetz ist ein separater Auftrag und unabhängig vom Revisionsmandat.

12 Obwohl der beauftragte Revisor nicht Organ der Gesellschaft ist, respektive die mit der Prüfung betraute Revisionsstelle nicht als Organ der Gesellschaft tätig ist, handelt es sich bei der Haftung um eine organähnliche Haftung. Unter dem Titel "*Verantwortlichkeit*" ist die Haftung der mit der Prüfung befassten Personen fast wörtlich an die Organhaftung der Revisionsstelle im Aktienrecht angelehnt: Alle mit der Prüfung der Fusion, der Spaltung oder der Umwandlung befassten Personen sind sowohl den in die Transaktion involvierten Rechtsträgern als auch den einzelnen Gesellschaftern sowie den Gläubigern für den Schaden verantwortlich, den sie durch absichtliche oder fahrlässige Verletzung ihrer Pflichten verursachen (Art. 108 Abs. 2 FusG).

2.2 *Unabhängigkeit*

13 Um die Rechte namentlich der Gesellschafter zu wahren, entschied sich der Gesetzgeber für das Konzept der Prüfung durch eine unabhängige Instanz. Obwohl im Gesetz nicht explizit erwähnt, sind an den mit der Prüfung beauftragten Revisionsexperten die gleichen Anforderungen an die Unabhängigkeit zu stellen wie sie in Art. 728 OR für die ordentliche Revision festgelegt sind[2]. Für die Anwendung der strengen Unabhängigkeitsvorschriften der ordentlichen Revision sprechen folgende Überlegungen: Zum einen ist die Prüfung durch einen zugelassenen Revisionsexperten durchzuführen,

[1] Vor Inkrafttreten der GmbH-Revision vom 5. Dezember 2005 erfolgte die Prüfung durch einen besonders befähigten Revisor; die fachlichen Voraussetzungen richtete sich nach den Vorschriften der *Verordnung über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren* (SR 221.302).

[2] Bis zum Inkrafttreten der Änderungen der Regelungen über die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) vom 16. Dezember 2005 galten die Unabhängigkeitsvorschriften gemäss Art. 727c OR.

dessen fachliche Qualifikation Voraussetzung für die ordentliche Prüfung ist. Zum anderen haben KMU, die der eingeschränkten Revision unterliegen, die Möglichkeit auf die Fusions-, Spaltungs- und Umwandlungsprüfung zu verzichten (vgl. Ziffer 19); verzichten hingegen nicht alle Gesellschafter auf die Prüfung, so ist anzunehmen, dass sie gerade die Überprüfung durch eine unabhängige Instanz fordern; die weniger strengen Unabhängigkeitsvorschriften gemäss Art. 729 OR vermögen in diesem Fall nicht zu überzeugen.

14 Grundsatz der Unabhängigkeit ist, dass der Revisor nicht seine eigene Arbeit überprüfen darf. Deshalb fehlt die Unabhängigkeit normalerweise dann, wenn der beauftragte Revisor bei der Bestimmung des Umtauschverhältnisses (beispielsweise durch eine Unternehmensbewertung oder Abgabe einer Fairness Opinion) mitgewirkt hat.

15 Das Gesetz äussert sich nicht zur Frage der Unabhängigkeit bei gleichzeitiger Tätigkeit als *Revisionsstelle* einerseits und Fusions-, Spaltungs- oder Umwandlungsprüfer andererseits. In der Literatur finden sich kritische Stimmen zu einem Doppelmandat. Die beiden Funktionen schliessen sich jedoch nicht a priori aus: Bei der Fusions-, Spaltungs- und Umwandlungsprüfung steht die Prüfung der Bewertungsmethode im Mittelpunkt, nicht eine Abschlussprüfung. Es ist im Einzelfall zu entscheiden, ob ein Doppelmandat möglich oder ausgeschlossen ist. Durch sachgemässe Massnahmen können mögliche Interessenkonflikte offen gelegt und neutralisiert werden. Entscheidend wird die Frage sein, ob durch ein Doppelmandat die Unabhängigkeit als Revisionsstelle gefährdet ist. Zu beachten ist, dass sich die Fragestellungen der beiden Mandate unterscheiden und damit verbunden auch der Prüfungsgegenstand und die -methode. Die Regeln der amerikanischen Securities and Exchange Commission (SEC) schliessen ein Doppelmandat aus, was bei den in den USA kotierten Unternehmen zu berücksichtigen ist. Im letztgenannten Fall liegt es alleine in der Verantwortung des Revisors, über seine Unabhängigkeit zu befinden.

16 Die an einer Fusion oder Spaltung beteiligten Gesellschaften können einen *gemeinsamen Revisionsexperten* bestellen. Die Wahl der Revisionsstelle wird in der Literatur überwiegend dort als kritisch angesehen, wo beispielsweise der gemeinsame Fusionsprüfer gleichzeitig Revisionsstelle nur einer beteiligten Gesellschaft ist. Hier ist in Abwägung der Umstände im Einzelfall zu entscheiden.

2.3 Prüfungspflicht und Einschränkungen im Allgemeinen

17 Wesentlicher Bestandteil von Fusion, Spaltung und Umwandlung ist die Überprüfung der Vertretbarkeit des Umtauschverhältnisses und der Angemessenheit der Bewertungsmethode. Deshalb besteht eine allgemeine Prüfungspflicht bei diesen Transaktionen. Diese Pflicht zur Prüfung ist jedoch in mehrfacher Hinsicht eingeschränkt:

18 Eine Fusions- oder Spaltungsprüfung ist nur erforderlich, wenn die *übernehmende* Gesellschaft eine Kapitalgesellschaft (Aktiengesellschaft, Kommanditaktiengesellschaft, Gesellschaft mit beschränkter Haftung) oder eine Genossenschaft mit Anteilscheinen ist. Für die Frage der Prüfungspflicht irrelevant ist die Rechtsform der übertragenden Gesellschaft. Ist die Prüfungspflicht gegeben, gilt sie sowohl für die übertragende wie auch die übernehmende Gesellschaft. Eine Umwandlungsprüfung ist in jedem Fall unabhängig von der Rechtsform notwendig.

19 *Kleine und mittlere Unternehmen* (KMU) können auf die Prüfung verzichten, sofern *alle* Gesellschafter diesem Verzicht zustimmen. Diese Verzichtsmöglichkeit ist bei der Fusion, der Spaltung und der Umwandlung vorgesehen. Gemäss Art. 2 lit. e FusG gelten als KMU Gesellschaften,

- die keine Anleihenobligationen ausstehend haben,
- deren Anteile nicht an der Börse kotiert sind und

- die überdies zwei der nachfolgenden Grössen in den zwei letzten, dem Fusions-, Spaltungs- oder Umwandlungsbeschluss vorangegangenen Geschäftsjahren nicht überschritten haben:
  - Bilanzsumme von CHF 20 Mio.;
  - Umsatzerlös von CHF 40 Mio.;
  - 200 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Die handelsrechtliche Bilanz, nicht die Bilanz nach Swiss GAAP FER oder IFRS ist massgebend, ob die KMU-Kriterien erfüllt sind. Das oberste Leitungs- und Verwaltungsorgan der betroffenen Gesellschaft ist für die Beurteilung verantwortlich, ob die Kriterien erfüllt sind.

20 Besitzt die übernehmende Gesellschaft sämtliche stimmberechtigten Anteile der übertragenden Gesellschaft (*Mutter-Tochter-Fusion* gemäss Art. 23 Abs. 1 lit. a FusG) oder ist der Gesellschafterkreis der fusionierenden Gesellschaften deckungsgleich (beispielsweise *Schwesternfusion* gemäss Art. 23 Abs. 1 lit. b FusG), ist bei der Fusion von Gesetzes wegen keine Prüfung durchzuführen (Art. 24 Abs. 1 FusG). Dieser Ausschluss unter dem Titel "*erleichterte Fusion*" gilt ausschliesslich für Kapitalgesellschaften, das heisst Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften und Gesellschaften mit beschränkter Haftung (vergleiche Ziffern 72 ff. und 88f.).

21 Die obersten Leitungs- und Verwaltungsorgane haben dem Handelsregisteramt Belege einzureichen, wonach die Voraussetzungen für einen Verzicht, respektive die erleichterte Fusion, gegeben sind (Art. 105a Abs. 2 und 3, Art. 106a Abs. 2 und Art. 107 Abs. 2 *Handelsregisterverordnung,* HRegV). Es ist Sache des zuständigen Handelsregisteramtes zu prüfen, ob die Voraussetzungen erfüllt sind. Die Prüfung dieser Einzelfragen durch einen Revisor ist nicht vorgesehen.

22 Art. 9 Abs. 2 und Art. 10 FusG für die Fusion sowie Art. 33 Abs. 2 und Art. 34 FusG für die Spaltung sehen vor, dass die Vorschriften über die Sacheinlage bei Kapitalerhöhungen und Gründungen nicht zur Anwendung kommen. Der Verzicht auf eine Prüfung durch Verzichtserklärung (KMU) oder von Gesetzes wegen (erleichterte Fusion) hat die Nebenfolge, dass weder eine Kapitalerhöhung noch eine Gesellschaftsgründung im Rahmen einer Fusion oder Spaltung einer Prüfung unterliegen. In der Literatur wird mehrheitlich die Meinung vertreten, dass hier eine Gesetzeslücke vorliegt, weshalb die Handelsregisterämter in diesen Fällen die Einhaltung der Sacheinlagevorschriften fordern, namentlich eine Prüfungsbestätigung nach Art. 635a oder 652f OR verlangen (vergleiche hierzu auch Ziffer 25).

23 Bei der Vermögensübertragung (vergleiche Ziffern 135 f.) entfällt eine Prüfung nach FusG, da hier die Gesellschafter nicht an der Transaktion beteiligt sind, weil deren Mitgliedschaftsrechte nicht tangiert werden. Der Beizug der Revisionsstelle bei der Durchführung der Vermögensübertragung empfiehlt sich hingegen im Hinblick auf die spätere Information im Anhang zur Jahresrechnung der übertragenden Gesellschaft (Art. 74 FusG).

2.4 Funktion der Prüfung

24 Eine Fusions- oder Umwandlungsprüfung war im bisherigen Recht nicht vorgesehen[3]. Hingegen liessen die Exekutivorgane, vor allem börsenkotierter Gesellschaften, oftmals bereits unter bisherigem Recht die Bewertung der Unternehmen und die Festlegung des Umtauschverhältnisses durch unabhängige Experten überprüfen (mittels einer so genannten Fairness Opinion), um dem Vorwurf einer Sorgfaltspflichtverletzung seitens der Gesellschafter zu entgehen. Festzuhalten ist, dass eine Prüfung im Sinne des FusG

[3] Das Rechtsinstitut der Spaltung wurde erst mit dem Inkrafttreten des FusG eingeführt.

keine Prüfung ist, wie sie die Revisionsstelle im Rahmen einer Abschlussprüfung vornimmt. Müssen im Rahmen einer Transaktion gemäss FusG Bilanzen revidiert werden, so betrifft dies eine Aufgabe der Revisionsstelle und ist als separater Auftrag durchzuführen.

25 Aus dem Wortlaut von Art. 15 Abs. 4 und Art. 62 Abs. 4 FusG ergibt sich, dass die Fusions-, Spaltungs- und Umwandlungsprüfung funktional dem *Gesellschafterschutz*, insbesondere dem Minderheitenschutz dienen. Der Gläubigerschutz steht im Rahmen der Fusions-, Spaltungs- und Umwandlungsprüfung nicht im Vordergrund. Konzeptionell vermag die vorgesehene Prüfung eine Gründungs-, respektive Kapitalerhöhungsprüfung als Gläubiger- und Kapitalschutzbestimmungen nicht vollumfänglich zu ersetzen (vergleiche auch Ziffer 22):

- Die Gründungs-, respektive Kapitalerhöhungsprüfung ist zeitlich möglichst nahe am Handelsregistereintrag durchzuführen, da die Bewertung von Sacheinlagen grundsätzlich auf den Tag der Eintragung erfolgen muss (vergleiche *Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 2009*, Band 3 Teil I, 2.3.1 und Band 3, Teil II, 2.2). Der Fusions-, Spaltungs- oder Umwandlungsprüfung ist keine Frist gesetzt. Sie erfolgt nach Abschluss des Vertrags respektive Erstellen des Plans, und des Berichts durch das oberste Leitungs- und Verwaltungsorgan und *vor* dem Einsichtsverfahren zugunsten der Gesellschafter. Dieses Einsichtsverfahren dauert 30 Tage bei der Fusion und der Umwandlung, bei der Spaltung 2 Monate. Bis zur Beschlussfassung durch die Generalversammlung und der Eintragung im Handelsregister kann weitere Zeit verstreichen.
- Eine Unterbewertung von Sacheinlagen ist bei der Liberierung von Kapital zulässig. Eine einseitige Unter- oder Überbewertung bei der Festlegung eines Umtauschverhältnisses ist aufgrund des Verwässerungsschutzes jedoch nicht zulässig und besonders kritisch bei der Ausrichtung einer Ausgleichszahlung oder gar Abfindung.

26 Ein gewisser Gläubigerschutz bei der Überprüfung der Bewertung der Unternehmen und des Austauschverhältnisses im Rahmen der Fusions-, Spaltungs- und Umwandlungsprüfung leitet sich aus anderen Bestimmungen des Gesetzes ab:

- Ein solcher Schutz ergibt sich zunächst als Nebeneffekt der Prüfung an sich. Werden Aktiven offensichtlich zu hoch oder Passiven zu tief bewertet und hat dies wesentlichen Einfluss auf die Unternehmensbewertung und schliesslich auf das Austauschverhältnis, wird dies der Revisor im Bericht vermerken müssen. Auf einen aufgedeckten Verstoss gegen das Verbot der Unterpari-Emission ist in jedem Fall hinzuweisen.
- Im Rahmen der Methodenprüfung von Art. 15 Abs. 4 lit. c FusG hat sich der Revisor darüber zu vergewissern, ob die Bedingungen erfüllt sind, welche die Erstellung einer Zwischenbilanz erfordern (Art. 11, 35, 58, 80, 89 und 97 Abs. 3 FusG), namentlich, ob sich seit der Erstellung der letzten Bilanz wichtige Änderungen in der Vermögenslage ergeben haben, die sich im Hinblick auf das Austauschverhältnis auswirken. Auch hieraus ergibt sich gegebenenfalls als Nebeneffekt ein gewisser Gläubigerschutz.
- Weiter wird sich der Revisor aufgrund der zu prüfenden Unterlagen ebenfalls darüber zu vergewissern haben, ob eine Fusion unter Beteiligung eines Unternehmens mit Unterbilanz oder Überschuldung vorliegt, für welche die Bedingungen gemäss Art. 6 FusG gelten (vergleiche Ziffer 27).
- Sieht der Fusions- oder Spaltungsvertrag eine Ausgleichszahlung (Art. 7 Abs. 2, Art. 31 Abs. 1 FusG) oder der Fusionsvertrag eine Abfindung (Art. 8 FusG) vor, ist dies nach herrschender Lehre nur möglich, wenn im benötigten Umfang frei verfüg-

bare Reserven vorhanden sind (vergleiche Ziffer 59). Obwohl im Gesetz nicht explizit vorgesehen, muss der Revisor deren Vorhandensein prüfen und das Resultat gegebenenfalls im Bericht erwähnen.

- Bei Kapitalherabsetzungen im Rahmen einer Abspaltung bleiben die Vorschriften von Art. 732 Abs. 2 OR anwendbar. Die Kapitalherabsetzung kann nur erfolgen, wenn ein zugelassener Revisionsexperte bestätigt, dass die Forderungen der Gläubiger trotz Herabsetzung des Kapitals voll gedeckt sind.

27 Das FusG sieht in zwei Fällen besondere Bestätigungen durch den Revisor vor, die dem Gläubigerschutz dienen:

- Gemäss Art. 6 Abs. 1 FusG kann eine Gesellschaft, deren Aktien-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und deren gesetzliche Reserven zur Hälfte nicht mehr gedeckt sind oder die überschuldet ist, mit einer anderen Gesellschaft fusionieren, wenn diese über frei verwendbares Eigenkapital im Umfang der Unterdeckung und gegebenenfalls der Überschuldung verfügt. Diese Voraussetzung entfällt, soweit Gläubiger der an der Fusion beteiligten Gesellschaften im Rang hinter alle anderen Gläubiger zurücktreten. Bedingung für die Eintragung der Fusion im Handelsregister und damit für deren Rechtswirksamkeit ist die Vorlage einer Bestätigung eines zugelassenen Revisionsexperten, wonach die oben genannten Voraussetzungen erfüllt sind (vergleiche Ziffern 76 ff.).
- Gemäss Art. 25 Abs. 2 FusG (vergleiche auch Art. 85 Abs. 3 FusG) kann bei der Fusion auf den dreimaligen Schuldenruf im Schweizerischen Handelsamtsblatt (SHAB) verzichtet werden, wenn ein zugelassener Revisionsexperte bestätigt, dass keine Forderungen bekannt oder zu erwarten sind, zu deren Befriedigung das freie Vermögen der beteiligten Gesellschaften nicht ausreicht. Ein Verzicht auf den Schuldenruf ist bei der Spaltung nicht möglich. Bei der Umwandlung unterbleibt jedoch ein Schuldenruf von Gesetzes wegen.

2.5 Aufgaben der obersten Leitungs- und Verwaltungsorgane

28 Das oberste Leitungs- und Verwaltungsorgan ist bei der Aktiengesellschaft der Verwaltungsrat, bei der Gesellschaft mit beschränkter Haftung die Geschäftsführung, bei der Genossenschaft die Verwaltung, bei Kollektiv- und Kommanditgesellschaften die unbeschränkt haftenden Gesellschafter (soweit der Gesellschaftervertrag nichts anderes vorsieht), beim Verein der Vorstand und bei der Stiftung der Stiftungsrat. In allen Phasen einer Fusion, Spaltung oder Umwandlung kommt den obersten Leitungs- und Verwaltungsorganen der involvierten Gesellschaften eine zentrale Rolle zu. Sie entscheiden, ob eine solche Transaktion überhaupt stattfindet und in welcher Form sie durchgeführt wird. Während der Transaktion leitet das oberste Leitungs- und Verwaltungsorgan jeden einzelnen Schritt oder hat zumindest die Oberaufsicht.

29 Das oberste Leitungs- und Verwaltungsorgan jedes an der Transaktion beteiligten Rechtsträgers hat – unter Vorbehalt allfälliger der im Gesetz verankerten Erleichterungen – folgende Aufgaben:

- Abschluss eines schriftlichen Fusionsvertrags mit gesetzlichem Minimalinhalt (Art. 12, 13, 79 und 90 FusG), Abschluss eines Spaltungsvertrags oder Erstellen eines Spaltungsplans mit gesetzlichem Minimalinhalt (Art. 36, 37 FusG), Erstellen eines Umwandlungsplans mit gesetzlichem Minimalinhalt (Art. 59, 60, 97 Abs. 3 FusG);
- soweit notwendig, Erstellen einer Zwischenbilanz (Art. 11, 35, 58, 80, 89, 97 Abs. 3 FusG);

- Erstellen eines schriftlichen Fusions-, Spaltungs- oder Umwandlungsberichts, in welchem rechtlich und wirtschaftlich der Zweck und die Folgen der Transaktion sowie die weiteren im Gesetz aufgezählten Punkte zu erläutern sind (Art. 14, 39, 61, 91, 97 Abs. 3 FusG); das Gesetz sieht die Möglichkeit eines gemeinsamen Fusions-, respektive Spaltungsbereichtes der beteiligten Unternehmen vor;
- Beauftragen eines unabhängigen, zugelassenen Revisionsexperten (Art. 15 FusG) respektive eines zugelassenen Revisors (Art. 81 FusG), respektive der Revisionsstelle (Art. 92 FusG) und Prüfenlassen des Fusionsvertrags, des Fusionsberichts und der der Fusion zu Grunde liegenden Bilanz; analog Spaltung (Art. 40 FusG) und Umwandlung (Art. 62, 97 Abs. 3, 100 Abs. 1 FusG). Bei der Fusion oder Umwandlung von Vorsorgeeinrichtungen ist neben der Revisionsstelle ein anerkannter Experte für die berufliche Vorsorge mit der Prüfung zu beauftragen (Art. 92 und 97 Abs. 3 FusG).

30 Die vorstehend aufgezählten Aufgaben sind auch für den Revisor relevant. Die nachfolgenden Aufgaben des obersten Leitungs- und Verwaltungsorgans sind für den Revisor nicht unmittelbar relevant, der Übersicht halber jedoch aufgeführt:

- Durchführung des Einsichtsverfahrens zu Gunsten der Gesellschafter (Art. 16, 24 Abs. 2, 41, 63 FusG), respektive der Versicherten bei Vorsorgeeinrichtungen (Art. 93, 97 Abs. 3 FusG);
- Anfrage der Gesellschafter von KMU betreffend Verzicht auf die Erstellung eines Berichts durch das oberste Leitungs- und Verwaltungsorgan (Art. 14 Abs. 2, 39 Abs. 2, 61 Abs. 2 FusG), die Prüfung durch den zugelassenen Revisionsexperten (Art. 15 Abs. 2, 40, 62 Abs. 2 FusG) oder das Einsichtsverfahren (Art. 16 Abs. 2, 41 Abs. 2, 63 Abs. 2 FusG);
- Konsultation der Arbeitnehmervertretung, respektive der Arbeitnehmer vor der Beschlussfassung und Information der Generalversammlung über das Resultat der Konsultation (Art. 28, 50, 85 Abs. 4, 96 Abs. 5, 100 Abs. 1 FusG);
- Einholung behördlicher Bewilligungen (beispielsweise bei Wettbewerbsbehörden, Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (FINMA);
- Einberufung und Durchführung der beschlussfassenden Generalversammlung;
- Information des obersten Leitungs- und Verwaltungsorgans der anderen beteiligten Gesellschaft(en) über wesentliche Änderungen im Vermögen der eigenen Gesellschaft, respektive Information der Generalversammlung über wesentliche Änderungen im Vermögen der an der Fusion, respektive Spaltung beteiligten Gesellschaften sowie über Abänderungen im Fusions-, respektive Spaltungsvertrag (Art. 17, 42 FusG);
- Durchführung der Beschlüsse der Generalversammlung;
- Eintrag der Fusion (Art. 21 FusG), der Spaltung (Art. 51 FusG) oder Umwandlung (Art. 66 FusG) ins Handelsregister;
- Schuldenruf im Schweizerischen Handelsamtsblatt (SHAB) und eventuelle Sicherstellung von Forderungen, bei der Fusion nach dem Handelsregistereintrag (Art. 25 FusG), bei der Spaltung vor der Beschlussfassung (Art. 43 Abs. 1, 45, 46 FusG);
- weiterer Vollzug der Transaktion, beispielsweise Ausgabe von Aktienzertifikaten, Bereinigungen in Registern (Aktienregister, Grundbuchregister, Patent- und Markenregister etc.), gegebenenfalls Kotierung von neu ausgegebenen Aktien und erstellen eines Emissions- bzw. Kotierungsprospekts.

31 Bei Stiftungen und Vorsorgeeinrichtungen übernehmen die Aufsichtsbehörden gewisse der genannten Aufgaben. Oben nicht aufgeführt ist die Beauftragung eines zugelassenen Revisionsexperten zur Bestätigung der Erfüllung der gesetzlichen Voraussetzungen bei einer Fusion unter Beteiligung von Gesellschaften mit Kapitalverlust oder Überschuldung (vergleiche Ziffern 27 und 76 ff.) sowie bei Verzicht auf den Schuldenruf (vergleiche Ziffern 27 und 92 ff.).

32 Haben das Resultat der Konsultation der Arbeitnehmer oder Veränderungen im Vermögen der beteiligten Gesellschaften nach Abschluss eines Fusions- oder Spaltungsvertrages resp. nach Erstellen eines Spaltungs- oder Umwandlungsplans einen Einfluss auf das Umtauschverhältnis, ist von Gesetzes wegen nicht vorgesehen, dass hierzu der Revisor nochmals Stellung nimmt.

33 Er braucht an der Generalversammlung auch nicht anwesend zu sein, um Ausführungen des obersten Leitungs- und Verwaltungsorgans zu bestätigen oder zu kommentieren. Zwingende Anwesenheit des Revisors bei der Generalversammlung der übertragenden Gesellschaft ist gefordert, falls das nominelle Kapital im Rahmen einer Abspaltung herabgesetzt wird (Art. 732 Abs. 2 OR). Ist anlässlich der Fusion eine ausserordentliche Abschlussprüfung notwendig (meist unterjähriger Abschluss), ist diese durch die gewählte Revisionsstelle durchzuführen; nach den Vorschriften über die Abnahme der Jahresrechnung hat ein Vertreter der Revisionsstelle an der Generalversammlung anwesend zu sein (Art. 729c OR).

2.6 Informationsrecht des Revisors

34 Die an der Fusion und der Spaltung beteiligten Gesellschaften sowie die Gesellschaft, welche ihr Rechtskleid ändert, müssen den Revisoren alle zweckdienlichen Auskünfte erteilen und Unterlagen zur Verfügung stellen (Art. 15 Abs. 3, 40, 62 Abs. 3, 81 Abs. 2, 92 Abs. 2 und 97 Abs. 3 FusG).

35 Klar ist, dass die beauftragende Gesellschaft dem Revisor alle Auskünfte erteilen und Unterlagen zur Verfügung zu stellen hat. Diese Pflicht trifft aber auch alle übrigen Gesellschaften, die an der Fusion oder Spaltung beteiligt sind, selbst wenn deren Gesellschafter auf die Prüfung verzichtet haben. Im Hinblick auf seine Verantwortlichkeit nach Art. 108 Abs. 2 FusG muss der Revisor über alle Informationen verfügen können. Werden Auskünfte verweigert, ist darauf und auf die Konsequenzen für die Prüfung und die Bestätigung im Bericht hinzuweisen. Dem Geheimhaltungsinteresse der Gesellschaften ist insofern Rechnung zu tragen, als einerseits nur solche Informationen offen gelegt werden müssen, die für die Erfüllung der gesetzlich umschriebenen Aufgaben erforderlich sind und andererseits der Revisor der strafrechtlichen Geheimhaltungspflicht nach Art. 321 StGB unterliegt. Sind Unterlagen von Dritten, beispielsweise der Revisionsstelle, einzusehen, so ist es Aufgabe des obersten Leitungs- und Verwaltungsorgans, die entsprechenden Unterlagen zu besorgen oder Zugang zu diesen zu beschaffen. In der Praxis wird die Herausgabe von Informationen durch die gesetzliche Revisionsstelle an den Umstrukturierungsprüfer in Freigabeerklärungen, so genannten "*Release and Hold Harmless Letters*", geregelt.

3. Allgemeines zur Fusions-, Spaltungs- und Umwandlungsprüfung

36 Für die Fusionsprüfung ist Art. 15 FusG massgebend. Er legt für die Fusionsprüfung den Prüfungsgegenstand (*zu prüfende Unterlagen*) sowie den Inhalt der Berichterstattung fest. Aus letzterem leitet sich der Inhalt der Prüfung ab. Für die Spaltung verweist Art. 40 FusG auf Art. 15 FusG und erklärt diesen für sinngemäss anwendbar. Dies bedeutet, dass Art. 15 FusG bei einer Spaltung im Rahmen des konkreten Einzelfalls auszulegen ist. Für die Umwandlungsprüfung ist Art. 62 FusG massgebend.

37 Gemäss Art. 15 Abs. 4 FusG legt der Revisionsexperte in einem schriftlichen Prüfungsbericht dar:
(a) ob die vorgesehene Kapitalerhöhung der übernehmenden Gesellschaft zur Wahrung der Rechte der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft genügt (im Rahmen einer Kombinationsfusion respektive Spaltung zur Neugründung: ob das Kapital der übernehmenden, neu gegründeten Gesellschaft zur Wahrung der Rechte der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaften genügt);
(b) ob das Umtauschverhältnis für Anteile beziehungsweise die Abfindung vertretbar ist;
(c) nach welcher Methode das Umtauschverhältnis bestimmt worden ist und aus welchen Gründen die angewandte Methode angemessen ist;
(d) welche relative Bedeutung gegebenenfalls verschiedenen angewandten Methoden für die Bestimmung des Umtauschverhältnisses beigemessen wurde;
(e) welche Besonderheiten bei der Bewertung der Anteile im Hinblick auf die Festsetzung des Umtauschverhältnisses zu beachten waren.

38 Trotz der Nennung von fünf Elementen für die Berichterstattung geht es materiell um eine Frage: Werden die Gesellschafter der beteiligten Gesellschaften wertmässig gleich behandelt? Üblicherweise geht es um den relativen Wert der beteiligten Gesellschaften zueinander (Austauschverhältnis). Sieht der Fusions- oder Spaltungsvertrag hingegen eine Ausgleichszahlung oder – bei einer Fusion – eine Abfindung vor, kommt es auf den absoluten Wert (in CHF) an, der einer Rechtsposition zugeordnet wird. Gemäss Wortlaut von Art. 15 Abs. 4 lit. a FusG geht es einerseits darum, eine zu geringfügige Kapitalerhöhung zu vermeiden, mit anderen Worten die Rechte der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft zu schützen. Eine zu grosszügige Kapitalerhöhung zugunsten dieser Gesellschafter würde andererseits zu einer Verwässerung führen und die Rechte der Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft verletzen. Es geht deshalb nicht darum, einseitig auf das *"Genügen"* für eine Partei zu prüfen, sondern neutral um die Prüfung der *"Vertretbarkeit"* unter Wahrung der Rechte aller Gesellschafter der involvierten Parteien.

39 Gemäss Art. 15 Abs. 1 FusG haben die beteiligten Gesellschaften den Fusionsvertrag, den Fusionsbericht und die der Fusion zugrunde liegende Bilanz von einem zugelassenen Revisionsexperten prüfen zu lassen. Diese Bestimmung ist nicht so zu verstehen, dass es Aufgabe des Revisors wäre zu prüfen, ob der Fusionsvertrag *"state of the art"* ist oder den Minimalinhalt gemäss Art. 13 FusG aufweist. Auch überprüft der Revisor nicht den Fusionsbericht auf dessen Vollständigkeit. Dies liegt in der Verantwortung der obersten Leitungs- und Verwaltungsorgane der involvierten Gesellschaften; sie haben sich bei Bedarf durch Juristen beraten zu lassen. Art. 15 Abs. 1 FusG statuiert in erster Linie die Prüfungspflicht im Allgemeinen und zählt die wesentlichen Dokumente auf, auf welchen die Prüfung basiert. Fusionsvertrag, Fusionsbericht und die der Fusion zu Grunde liegende Bilanz unterliegen keiner umfassenden Prüfung, sondern nur insoweit, als dies für die Erfüllung der Berichtspflicht erforderlich ist, das heisst diese Unterlagen *bewertungsrelevant* hinsichtlich des Umtauschverhältnisses sind. Bezüglich Bewertung und Berechnung des Umtauschverhältnisses ist der Revisor Fachkundiger, und es ist seine fachliche Meinung gefragt. Analoges gilt für die Spaltungs- und Umwandlungsprüfung.

40 Bei der Festlegung des materiellen Prüfungsgegenstands, der Prüfungsgrundsätze, der Prüfungsplanung und -handlungen ist daher der Zweck von Art. 15 Abs. 4 FusG entscheidend, nämlich der Schutz der Gesellschafter. Dabei sind auch die Umstände des Einzelfalls zu beachten:
- Sind die beteiligten Gesellschaften bisher voneinander unabhängige Dritte, so vertreten die obersten Leitungs- und Verwaltungsorgane jeweils unabhängig die Interessen ihrer Aktionäre. Die Unternehmenswerte werden unter Berücksichtigung anerkannter Methoden und Modelle festgelegt. Die Festlegung der Unternehmens-

werte und die Berechnung der Umtauschverhältnisse sind Resultat oft intensiver Verhandlungen. Diese Umstände bieten üblicherweise Gewähr dafür, dass die Rechte der Gesellschafter gewahrt sind.

- Anders liegt der Fall dort, wo eine Partei bereits in erheblichen Umfang oder gar als Mehrheitsgesellschafterin an der anderen beteiligt ist. Gerade für diese Fälle wurde die Fusions-, Spaltungs- und Umwandlungsprüfung zur Wahrung der Rechte der Minderheiten konzipiert. In diesen Fällen wird eine unabhängige Prüfung durch einen Fachkundigen besonders erwartet.
- Werden nur Anteile ausgetauscht, so kommt es auf die relative Bewertung der Unternehmen an. Werden diese in gleichem Mass über- oder unterbewertet, spielt dies keine Rolle, da dies das Austauschverhältnis nicht verändert. Sind hingegen Ausgleichszahlungen oder Abfindungen vorgesehen, ist die absolute Bewertung der Unternehmungen von zentraler Bedeutung; Über- und Unterbewertungen sind grundsätzlich nicht zulässig.

41 Der Bericht des Revisors ist schriftlich zu erstellen. Zu Umfang und Detaillierungsgrad äussert sich das FusG nicht. Mehrheitlich wird die Auffassung vertreten, dass die Art der Berichtspflicht nach Art. 15 Abs. 4 FusG keinen kurzen Bestätigungssatz zulässt, wie dies bei der Abschlussprüfung üblich ist. Der Revisor hat in seinem Bericht nachvollziehbar darzulegen, ob und weshalb beispielsweise das Umtauschverhältnis vertretbar oder die angewandte Methode angemessen ist. Mit anderen Worten muss der Bericht die Erwägungen enthalten, welche zur Bestätigung führen. Nicht nur falsche, sondern auch bezüglich des konkreten Einzelfalls offensichtlich unvollständige Berichte begründen die Haftung nach Art. 108 Abs. 2 FusG. Konsequenterweise kann der Bericht auch Hinweise auf Mängel in den Transaktionsdokumenten oder Vorbehalte betreffend Bewertung oder einzelner Aspekte enthalten. Es ist letztlich Sache der Gesellschafter, in der Generalversammlung zu entscheiden, ob und unter welchen Bedingungen sie der Transaktion zustimmen wollen. Zu beachten ist, dass die Berichte dem Handelsregisteramt als Beleg einzureichen und damit öffentlich zugänglich sind. Die Berichte sind deshalb so abzufassen, dass sie die berechtigten Geheimhaltungsinteressen der involvierten Gesellschaften beachten.

42 Die Prüfung gemäss Art. 15 FusG wurde im Interesse der Gesellschafter eingeführt. Dem Gläubigerschutz dienen andere Vorschriften, hinsichtlich Fusion namentlich Art. 5, 6, 25, 26 und 27 Abs. 3 FusG, hinsichtlich Spaltung insbesondere der vorgelagerte Gläubigerschutz, wonach der Schuldenruf und die eventuelle Sicherstellung von Forderungen vor der Beschlussfassung zu erfolgen haben. Hinzu kommen weitere Vorschriften im FusG oder im Obligationenrecht, die explizit dem Kapital- oder Gläubigerschutz dienen (vergleiche Ziffern 26f).

43 Im Einzelfall werden sich im Detail Fragen stellen, die das Gesetz offen lässt, der Prüfer aber beantworten müsste, um zu einem abschliessenden Urteil zu gelangen. Vereinzelte Autoren vertreten die Ansicht, der Revisor habe sich auch zu Fragen zu äussern, deren Beantwortung über seine Fachkenntnis hinausgeht. Diese Auffassung ist abzulehnen, weil sie die Rolle des Umstrukturierungsprüfers überdehnt. In jedem Fall falsch wäre es, Fragen zu beantworten, die der Revisor im konkreten Fall nicht beantworten kann. Im Bericht ist nötigenfalls auf diese Schwierigkeiten hinzuweisen und auf den Umstand, dass eine abschliessende Beurteilung aus den darzulegenden Gründen nicht möglich ist. Der Revisor kann und muss unter Umständen auch Einschränkungen und Hinweise vorsehen. Die obersten Leitungs- und Verwaltungsorgane können ihm diesbezüglich keine Auflagen machen. Der Bericht, die darin enthaltenen Erläuterungen, Einschränkungen und Hinweise dienen in erster Linie den Gesellschaftern als Information im Hinblick auf ihren Entscheid, die vorgesehen Transaktion zu genehmigen. Inwieweit Einschränkungen und Hinweise im Bericht des Revisors weitergehende Konsequenzen haben, entscheidet sich im Einzelfall.

4. Fusionsprüfung

4.1 Allgemeines

44 Die nachfolgenden Ausführungen betreffend Prüfungsgegenstand und -handlungen sowie die Berichterstattung beziehen sich auf Fusionen unter Gesellschaften gemäss Kapitel 2 FusG und gelten grundsätzlich sowohl für Absorptions- als auch für Kombinationsfusionen (bezüglich Fusionen unter Stiftungen siehe Ziffern 140 ff.; bezüglich Fusionen unter Vorsorgeeinrichtungen Ziffern 154 ff.). In beiden Fällen sind die genannten Prüfungen indessen stets nur dann erforderlich, wenn die *Übernahme durch* eine *Kapitalgesellschaft* oder eine *Genossenschaft mit Anteilscheinen* erfolgt.

45 Der Fusionsvertrag, der Fusionsbericht und die Fusionsbilanz sind von einem zugelassenen Revisionsexperten prüfen zu lassen. Sind die Voraussetzungen nach Art. 23 Abs. 1 FusG erfüllt ("Mutter-Tochter-Fusion", "Schwester-Fusion"), ist aufgrund von Art. 24 Abs. 1 FusG weder ein Fusionsbericht zu erstellen, noch ist der Fusionsvertrag prüfen zu lassen. Verzichten alle Gesellschafter darauf, müssen KMU ebenfalls keine Fusionsprüfung durchführen. Einige Handelsregisterämter akzeptieren unter gleicher Voraussetzung diesen Verzicht auch bei Nicht-KMU, weil die Bevorzugung von KMU sachfremd erscheint.

4.2 Prüfung im Einzelnen

46 Zu welchen Fragen der Revisionsexperte in einem schriftlichen Prüfungsbericht Stellung nimmt, listet Art. 15 Abs. 4 FusG auf.

Die Reihenfolge der in Art. 15 Abs. 4 FusG aufgezählten Punkte, entspricht nicht unbedingt der logischen Abfolge der Prüfung. Zunächst dürften die Wahl der Methode, dann das daraus abgeleitete Umtauschverhältnis und schliesslich die Höhe der notwendigen Kapitalerhöhung Prüfungsthema sein.

4.2.1 Angewandte Methode

47 Nach der Konzeption des Gesetzes (Art. 7 Abs. 1 und Art. 17 Abs. 1 FusG) und der Ansicht der Botschaft ist die Bilanz zentrale Grundlage für die Bewertung der Unternehmen und die Festlegung des Umtauschverhältnisses. Nur in wenigen Fällen dürfte hingegen das Abstellen auf die Bilanz eine geeignete Methode zur Festlegung des Unternehmenswertes sein, beispielsweise bei Anwendung der Substanzwert oder Praktikermethode. In der Praxis werden meist nicht Einzelabschlüsse nach Obligationenrecht, sondern konsolidierte Bilanzen herangezogen, welche zudem oft nach anderen Rechnungslegungsvorschriften (beispielsweise Swiss GAAP FER, IFRS) erstellt sind. Häufiger kommen andere anerkannte und praktizierte Methoden zur Unternehmensbewertung zur Anwendung, beispielsweise Ertragswertmethode, Discounted Cash Flow-Methode (DCF-Methode), Economic Value Added (EVA), Adjusted Present Value (APV), Real Option Pricing, Branchen Multiples & Comparables oder Börsenkurs. Es geht darum, unter diesen Methoden jene zu wählen, die als den Umständen angemessen erscheint. Eine Methodenkombination kann ebenfalls sachgerecht sein; so kann es im Einzellfall angezeigt sein, nicht betriebsnotwendige Aktiven nach einer anderen Methode zu bewerten. Den obersten Leitungs- oder Verwaltungsorganen steht bei der Wahl der Methode ein Ermessen zu.

48 Die Unternehmen sind aufgrund dieser Überlegungen üblicherweise nach dem künftigen Unternehmensplan des fusionierten Unternehmens auf einer *"stand alone"-Basis* zu bewerten, das heisst absehbare negative Folgen der Fusion sind zu berücksichtigen. Die Berücksichtigung und Zuordnung so genannter Synergien zum einen oder anderen Unternehmen ist hingegen mit Vorsicht zu betrachten. Es geht um positive Effekte, die sich erst auf Grund des Zusammenschlusses der konkret involvierten Unternehmen

ergeben. Sie verwirklichen sich erst auf Grund *künftiger* Leistungen im *vereinten* Unternehmen und bestehen im Zeitpunkt der Bewertung gerade nicht. Der Mehrwert verwirklichter Synergien spiegelt sich im Mehrwert des fusionierten Unternehmens, an welchem die Gesellschafter aller involvierten Unternehmen partizipieren.

49 Der Revisor hat die von den obersten Leitungs- oder Verwaltungsorganen genannten Gründe für die Wahl der Methode zu prüfen. Angemessen ist die Methode, wenn sie sachlich begründbar, mit anerkannten Grundsätzen der ordnungsgemässen Unternehmensbewertung vereinbar und im Ergebnis zu vertretbaren Resultaten führt. Der Revisor hat die Gründe zu erläutern und darzulegen, weshalb die konkret angewandte Methode angemessen ist.

4.2.2 Verschiedene angewandte Methoden

50 Für die Bewertung der beteiligten Unternehmen ist in der Regel die gleiche Methode anzuwenden. Verschiedene Methoden rechtfertigen sich gegebenenfalls, wenn Unternehmen aus unterschiedlichen Branchen fusionieren, oder aus anderen qualifizierten Gründen, beispielsweise bei einer Barfusion respektive einem so genannten *squeeze-out merger*, bei welchen den Aktionären der übertragenden Gesellschaft statt Aktien Geld ausgerichtet wird. Im letzten Fall handelt es sich aus Sicht der Aktionäre um eine eigentliche Veräusserung, weshalb im Einzelfall die Anwendung einer anderen Methode für die übertragende Gesellschaft sachgerechter erscheinen kann als für das übernehmende und fortgeführte Unternehmen. Der Revisor hat darzulegen, welche relative Bedeutung den verschiedenen Methoden für die Bestimmung des Umtauschverhältnisses beigemessen wurde (vergleiche auch Ziffer 56).

4.2.3 Bestimmung des Umtauschverhältnisses

51 Auf der Basis der angewandten Methode(n) prüft der Revisor, ob das Umtauschverhältnis beziehungsweise die Abfindung vertretbar ist. Diese Überprüfung ist mehrstufig: Zu prüfen ist, ob die verwendeten Grundlagen zur Ermittlung der Unternehmenswerte aktuell und für die angewandte Methode geeignet sind. Weiter ist zu überprüfen, ob die Methode richtig angewandt und die Unternehmenswerte korrekt berechnet wurden. Vom so ermittelten Unternehmenswert sind Abweichungen möglich, die sich aus dem Einzelfall ergeben. Den obersten Leitungs- und Verwaltungsorganen steht ein gewisser Ermessensspielraum zu. In die konkreten Unternehmenswerte fliessen viele Faktoren ein; letztlich sind sie das Resultat von Verhandlungen zwischen den Parteien. Schliesslich überprüft der Revisor die Herleitung des Umtauschverhältnisses aufgrund der festgelegten Unternehmenswerte unter Berücksichtigung des nominellen Grundkapitals, der Stückelung und der Anzahl Aktien der beteiligten Gesellschaften.

52 Der Revisor muss im Rahmen der Vertretbarkeitsprüfung keine eigenständige Bewertung vornehmen. Er beurteilt das Umtauschverhältnis aufgrund der von den Parteien verwendeten Bewertungen und bestehenden Bewertungsgutachten.

53 Mit der Prüfung der *Vertretbarkeit* des Umtauschverhältnisses wurde bewusst ein milderer Massstab gewählt. Vertretbar ist das Umtauschverhältnis, wenn es innerhalb einer Bandbreite von plausiblen Bewertungsansätzen liegt. Unvertretbar ist das Umtauschverhältnis, wenn es offensichtlich unrichtig ist oder auf der Verwendung von unsachgemässen Grundlagen, willkürlichen Annahmen oder Schätzungen, methodischen Fehlern oder Widersprüchen sowie kalkulatorischen Fehlern beruht, die sich auf das Umtauschverhältnis, die Ausgleichszahlung oder Abfindung wesentlich auswirken.

4.2.4 Genügende Kapitalerhöhung

54 Schliesslich prüft der Revisor, ob die vorgesehene Kapitalerhöhung, respektive das vorgesehene Kapital der übernehmenden Gesellschaft zur Wahrung der Rechte der Gesellschafter genügt. Dabei dürfte es sich vorab um die mathematische Überprüfung der Kalkulation der erforderlichen Kapitalerhöhung handeln. Ist die Festlegung der Unternehmenswerte und die Festlegung des Umtauschverhältnisses vertretbar und die Kalkulation der Kapitalerhöhung respektive des notwendigen Kapitals korrekt erfolgt, kann – zumindest im Zeitpunkt der Prüfung – *per se* keine Unterpari-Emission vorliegen. Zu beachten ist, dass viele Handelsregisterämter eine Kapitalerhöhung noch immer nur im Umfang des in der Bilanz ausgewiesenen Nettoaktivenüberschusses zu Buchwerten zulassen. Nach dieser – wohl falschen – Auffassung kann neues Aktienkapital nicht mit Goodwill, das heisst der positiven Differenz zwischen tatsächlichem Unternehmenswert und Buchwert, liberiert werden.

4.2.5 Abfindung, insbesondere Dreiecksfusion ("Triangular Merger")

55 Gemäss Art. 8 FusG können die an der Fusion beteiligten Gesellschaften im Fusionsvertrag vorsehen, dass die Gesellschafter zwischen Anteils- oder Mitgliedschaftsrechten und einer Abfindung wählen können. Der Fusionsvertrag kann auch vorsehen, dass statt Anteils- oder Mitgliedschaftsrechten (zwangsweise) nur eine Abfindung ausgerichtet wird. Letzteres bedingt jedoch das qualifizierte Quorum gemäss Art. 18 Abs. 5 FusG.

56 Fraglich ist, ob bei der Bestimmung der Höhe der Abfindung einerseits und der Bestimmung des Umtauschverhältnisses andererseits verschiedene Methoden angewandt werden können, respektive von verschiedenen Werten pro Aktie ausgegangen werden kann. Letztlich ist dies davon abhängig, wie ein derartiges Vorgehen begründet wird und wie stichhaltig die Begründung ist. Davon ausgehend, dass jeder festgesetzte Unternehmenswert innerhalb einer bestimmten Bandbreite vertretbar ist, sind auch zwei verschiedene Werte akzeptabel. Eine relativ zu den alternativ angebotenen Anteilen der übernehmenden Gesellschaft höhere Abfindung kann durchaus im Interesse der abgefundenen Gesellschafter sein. Letztlich ist es dem Gesellschafter überlassen die Höhe der Abfindung respektive das Umtauschverhältnis im Rahmen von Art. 105 FusG vom Richter überprüfen zu lassen.

57 Eine weitere Frage ist, ob das Wahlrecht gemäss Art. 8 Abs. 1 FusG eingeschränkt werden kann. Eine Einschränkung kann notwendig sein, weil die übernehmende Gesellschaft nur bedingt über das notwendige freie Eigenkapital verfügt, um die Abfindung ausrichten zu können (vergleiche Ziffer 59). Verschiedene Lösungen sind denkbar: Die Abfindung kann auf Minderheitsaktionäre beschränkt werden, oder es wird nur ein bestimmter Prozentsatz des Aktienbesitzes als Abfindung ausbezahlt, der Rest der Aktien in Aktien der übernehmenden Gesellschaft umgetauscht.

58 Als Abfindung kommen Bargeld, aber auch andere Vermögenswerte (z.B. Aktien, Obligationen, Optionen) in Frage, namentlich Anteile an einer dritten Gesellschaft. Damit wird die so genannte *Dreiecksfusion* oder *"Triangular Merger"* möglich, bei welcher beispielsweise die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft nicht Anteile der übernehmenden Gesellschaft, sondern beispielsweise von deren ausländischer und / oder börsenkotierten Muttergesellschaft erhalten. Neben dem Unternehmenswert der übertragenden Gesellschaft ist folglich der Sachwert der als Abfindung angebotenen Vermögenswerte massgeblich. Im Fall der Dreiecksfusion ist der Unternehmenswert der Muttergesellschaft der übernehmenden Gesellschaft zu ermitteln und ein Umtauschverhältnis zwischen dieser und der übertragenden Gesellschaft festzulegen. Anstelle der Beantwortung der Frage, ob die vorgesehene Kapitalerhöhung genügt, um die Rechte der Gesellschafter zu wahren, ist zu prüfen, ob bei Lieferung von Aktien Dritter die

diesbezüglichen Liefer- und Leistungspflichten durch entsprechende Vereinbarungen gedeckt sind.

4.3 Weitere Prüfpunkte

59 Die in Artikel 15 Abs. 4 FusG aufgeführte Liste von Punkten, über die sich der Revisor bezüglich der Wahrung der Rechte der Gesellschafter zu äussern hat, ist abschliessend. Nach bestimmten in der Literatur geäusserten Ansichten kann oder muss er ergänzend auch zu anderen Fragen Stellung nehmen, beispielsweise:

- Sind die Bedingungen erfüllt, damit eine, respektive keine Zwischenbilanz gemäss Art. 11 FusG erstellt werden muss? Grundsätzlich ist es Aufgabe des obersten Leitungs- und Verwaltungsorgans, diese Frage zu beantworten. Den Fusionsprüfer interessiert die Frage nur im Rahmen der Methodenprüfung und nur dann, wenn bei der Festlegung des Unternehmenswertes auf die Bilanz abgestellt wird (vergleiche Ziffer 47).
- Weist eine der an der Fusion beteiligten Gesellschaften eine Unterbilanz oder eine Überschuldung aus, und sind die Bedingungen von Art. 6 FusG erfüllt? Diese Frage hat der Fusionsprüfer nur dann zu beantworten, wenn er auch eine Bestätigung im Sinne von Art. 6 Abs. 2 FusG abgibt. Er kann diese Frage nur auf den Zeitpunkt des Stichtages der letzten geprüften Bilanz mit Sicherheit beantworten.
- Sind die vorgesehenen Ausgleichszahlungen oder Abfindungen durch frei verwendbares Eigenkapital gedeckt? Nach Auffassung der bisher überwiegenden Lehrmeinung stellt die Ausrichtung von Geldleistungen an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft eine gesetzlich geregelte Kapitalrückzahlung dar, weshalb die allgemeinen Regeln des Gesellschaftsrechts über die Rückleistung von Einlagen zu beachten sind. Namentlich muss die übernehmende Gesellschaft nach Fusion über frei verfügbare Mittel im Umfang der Geldleistungen verfügen. In der neueren Literatur wird diese Voraussetzung mit dem Hinweis abgelehnt, dass bei einem vorgängigen Kauf der Aktien und anschliessender Durchführung einer Fusion als (teilweise) Mutter-Tochter-Fusion diese Voraussetzungen nicht erfüllt sein müssen.

60 In der Praxis haben einzelne Handelsregisterämter gefordert, dass der Verwaltungsrat der übernehmenden Aktiengesellschaft nach dem Fusionsbeschluss durch die Generalversammlung einen Kapitalerhöhungsbericht erstellt, worin dieser Rechenschaft über die Einhaltung von Art. 652e Ziff. 4 OR gibt und bestätigt, dass das Bezugsrecht der bisherigen Aktionäre aufgehoben, im Rahmen der Fusion den bisherigen Aktionären der übertragenden Gesellschaft neu ausgegebene Aktien zur Abfindung zugeteilt und sämtliche an der Generalversammlung gefassten Beschlüsse eingehalten worden sind. Die *Revisionsstelle* hat in diesem Fall gemäss Art. 652f OR zu bestätigen, dass der Kapitalerhöhungsbericht vollständig und richtig ist.

4.4 Fusionsbilanz / Zwischenbilanz

4.4.1 "Der Fusion zu Grunde liegende Bilanz"

61 Jede Fusion findet (buchhalterisch) rückwirkend auf einen bestimmten Stichtag hin statt (vergleiche Art. 13 Abs. 1 lit. g FusG)[4]. Auf diesen Stichtag bezieht sich die "*der Fusion zu Grunde liegende Bilanz*" (vergleiche Art. 15 Abs. 1 FusG). Diese Fusionsbilanz ist nach den massgeblichen rechtsformspezifischen Rechnungslegungs-

[4] Rechtlich findet die Übertragung von Aktiven und Passiven immer erst auf den Zeitpunkt der Rechtswirksamkeit der Fusion, das heisst mit Eintrag im Handelsregister statt. Die Rückwirkung bezieht sich auf die buchhalterische Behandlung und den Übergang von Nutzen und Gefahr.

vorschriften des Obligationenrechts zu erstellen. Mehrheitlich wird die Ansicht vertreten, dass diese Bilanz bei der Aktiengesellschaft, der Kommanditaktiengesellschaft, der Genossenschaft und – sofern in den Statuten vorgesehen – bei der GmbH in geprüfter Form vorliegen muss. Als Fusionsbilanz ist der handelsrechtliche Einzelabschluss zu verwenden. Üblicherweise wird auf den letzten geprüften Jahresabschluss abgestellt. Die Fusionsbilanz ist Bestandteil des Fusionsvertrages (vgl. Art. 105a Abs. 2 lit. a und b HRegV). Die Verantwortung betreffend Erstellung und Inhalt der Fusionsbilanz liegt alleine beim obersten Leitungs- und Verwaltungsorgan.

4.4.2 Pflicht zur Erstellung einer Zwischenbilanz

62 Nach Art. 11 Abs. 1 FusG ist eine Zwischenbilanz zu erstellen, wenn der Bilanzstichtag bei Abschluss des Fusionsvertrages mehr als sechs Monate zurückliegt. Unabhängig von dieser Frist hat jene Gesellschaft eine Zwischenbilanz zu erstellen, bei der seit dem letzten ordentlichen Abschluss wichtige Änderungen in der Vermögenslage eingetreten sind. Das Gesetz bestimmt nicht, welche Änderungen wesentlich sind. Analog Art. 662a Abs. 2 Ziff. 2 OR ist auf das Prinzip der Wesentlichkeit abzustellen, und zwar im Hinblick auf den Inhalt des Fusionsvertrages und des Fusionsbeschlusses. Insbesondere sind Änderungen wesentlich, die einen wesentlichen Einfluss auf das Umtauschverhältnis haben. Sind die Voraussetzungen von Art. 11 Abs. 1 FusG erfüllt, ist immer eine Zwischenbilanz zu erstellen, das heisst auch bei erleichterten Fusionen oder bei Verzicht aller Gesellschafter auf die Fusionsprüfung.

63 Art. 11 Abs. 2 FusG verweist für die Erstellung der Zwischenbilanz auf die Grundsätze für die Erstellung des Jahresabschlusses (Art. 957 ff. OR und Art. 662 ff. OR). Damit ist ein eigentlicher Zwischenabschluss gemeint bestehend aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang. Entgegen einem Teil der Lehre ist damit auch eine Erfolgsrechnung zwingend; dies ergibt sich bereits aus dem Prinzip der doppelten Buchhaltung. Eine andere Frage ist, welche Dokumente dem Handelsregister einzureichen sind. In jahrelanger Praxis verlangen die Handelsregisterämter als Fusionsbilanz nur die *Bilanz der übertragenden Gesellschaft* als Beleg. Obwohl Art. 105a Abs. 1 lit. b HRegV nicht zwischen Fusionsbilanz und Zwischenbilanz differenziert, verlangen einzelne Handelsregisterämter als Beleg neben der Zwischenbilanz auch die Erfolgsrechnung der übertragenden Gesellschaft.

64 Es ist Pflicht des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans zu prüfen, ob eine Zwischenbilanz zu erstellen ist. Die Pflicht zur Erstellung einer Zwischenbilanz verpflichtet nicht auch automatisch dazu, die Zwischenbilanz als Fusionsbilanz zu verwenden. Als Fusionsbilanz können auch andere Bilanzen verwendet werden. Ob die Verwendung anderer Bilanzen im Einzelfall angemessen ist, hat der Fusionsprüfer im Rahmen seiner Methodenprüfung zu beantworten (vergleiche Ziffern 47 und 59).

4.4.3 Pflicht zur Prüfung der Zwischenbilanz

65 Dient die Zwischenbilanz als Fusionsbilanz, so ist diese durch die *Revisionsstelle* nach den einschlägigen technischen Standards und Prüfungshandlungen (Schweizer Prüfungsstandards) zu prüfen (vergleiche Ziffern 61 und 67). Es stellt sich die Frage, ob die Zwischenbilanz auch in den übrigen Fällen geprüft werden muss, sofern eine Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses besteht. Die Literatur ist in dieser Frage uneinheitlich. Weil nach der Konzeption des Gesetzgebers in erster Linie das Vermögen für die Festlegung des Umtauschverhältnisses wesentlich ist (vergleiche Art. 7 Abs. 1 FusG), wollte er sicherstellen, dass auf aktuelle Bilanzen abgestellt wird. Wird jedoch nicht auf die Bilanz abgestellt oder dient nicht die Zwischenbilanz als Fusionsbilanz, so scheint der Aufwand für eine Prüfung kaum gerechtfertigt, auch wenn der Zwischenbilanz unter anderem auch Informationsfunktion für die Gesellschafter zukommt. Die generelle Forderung einer Prüfung der Zwischenbilanz widerspricht bei konzerninternen

Fusionen der angestrebten Erleichterung. Sofern nämlich – wie üblich – keine Anteile ausgetauscht werden, braucht kein Austauschverhältnis festgelegt zu werden; ein besonderes Schutzbedürfnis, das die Prüfung rechtfertigen würde, besteht nicht. Unter besonderen Umständen kann eine Prüfung bei konzerninternen Prüfungen angezeigt sein.

66 Die Prüfung der Zwischenbilanz erfolgt separat und nicht im Rahmen der Fusionsprüfung gemäss Art.15 FusG. Die – allenfalls geprüfte – Zwischenbilanz dient gegebenenfalls als Grundlage der Methodenprüfung (vergleiche Ziffern 46 ff.).

4.4.4 Prüfungsstandard

67 Ist eine Zwischenbilanz zu erstellen, stellt sich die Frage, ob diese wie bei einer Abschlussprüfung zu prüfen ist. Zu beachten ist, dass gemäss Art. 11 Abs. 2 FusG bei der Erstellung der Zwischenbilanz keine körperliche Bestandesaufnahme notwendig ist, die in der Bilanz vorgenommenen Bewertungen nur nach Massgabe der Bewegungen in den Geschäftsbüchern verändert zu werden brauchen und Abschreibungen, Wertberichtigungen und Rückstellungen vorgenommen werden müssen, soweit sie wesentlich und aus den Büchern nicht bereits ersichtlich sind. Diese Ausgangslage lässt eine vollwertige Abschlussprüfung gar nicht zu oder lässt sie nicht sinnvoll erscheinen. Bei grossen Unternehmen wäre eine vollständige Prüfung unter Umständen schon rein aus organisatorischen und zeitlichen Gründen nur mit grossem Aufwand durchführbar. Vielmehr handelt es sich bei der Prüfung um eine den Umständen angepasste prüferische Durchsicht (Review) der Zwischenbilanz, basierend auf der geprüften, vorangegangenen Jahresrechnung und den Erklärungen und Informationen der verantwortlichen Personen (s. *PS 910 Review (prüferische Durchsicht))*.

68 Im Einzelfall mag es im Hinblick auf die Festlegung des Umtauschverhältnisses beziehungsweise der Ausgleichszahlung oder Abfindung sinnvoll sein eine Zwischenbilanz nach den gleichen Grundsätzen wie einen ordentlichen Jahresabschluss zu erstellen und prüfen zu lassen. In solchen Fällen kommt Art. 11 Abs. 2 FusG faktisch nicht zur Anwendung.

4.5 Prüfungshandlungen

69 Grundsätzlich gilt, dass die Prüfungshandlungen den Gegebenheiten des spezifischen Auftrags angepasst werden müssen. Mögliche Prüfungshandlungen können sein:

- Durchsicht des Fusionsvertrags, namentlich die Bestimmungen gemäss Art. 13 Abs. 1 lit. b, c, e, f und h FusG, des Fusionsberichts, namentlich jene Punkte gemäss Art. 14 Abs. 3 lit. c-h FusG, der Fusionsbilanz sowie weitere Unterlagen im Hinblick auf die Wahl der angewandten Methode durch Nachvollzug der Überlegungen des obersten Leitungs- und Verwaltungsorgans;
- Durchsicht der verwendeten Grundlagen, bezüglich Aktualität und Eignung im Hinblick auf die angewandte Bewertungsmethode;
- Beurteilung der Verwendbarkeit der geprüften handelsrechtlichen Bilanzen der Fusionspartner als der Fusion zu Grunde liegende Bilanzen im Sinne von Art. 11 und 15 FusG inklusive Durchsicht der Prüfungstestate der gesetzlichen Revisionsstellen;
- Überprüfung, ob die Methode(n) korrekt und widerspruchsfrei angewandt wurden, Prüfung der Plausibilität von Abweichungen, Annahmen und weiteren Überlegungen zur Wertermittlung der Unternehmen;
- Befragungen der Unternehmensleitung(en) (Verwaltungsräte, Geschäftsleitungen);

- Einsichtnahme in weitere im Einzelfall relevante Unterlagen aller Parteien (beispielsweise Fairness Opinion, neue Statuten, Organisationsreglement);
- rechnerische Überprüfung und Beurteilung der Vertretbarkeit des Umtauschverhältnisses;
- Beurteilung, ob die vorgesehene Kapitalerhöhung zur Wahrung der Rechte der Aktionäre der übertragenden Gesellschaft(en) genügt und ob die benötigte Anzahl Beteiligungsrechte effektiv verfügbar ist;
- *Eventuell*: Beurteilung, ob in Höhe der vorgesehenen Ausgleichszahlung oder Abfindung frei verwendbare Mittel vorhanden sind; bei Lieferung von Aktien Dritter als Abfindung (beispielsweise bei einer Dreiecksfusion), ob die diesbezügliche Liefer- und Leistungspflicht gedeckt ist.

4.6 Prüfbericht

70 In *Anhang 1, Beispiel 1* findet sich das Beispiel eines Prüfberichtes. Prüfberichte sind auf den Einzelfall hin anzupassen. Der Bericht des Prüfers ist von den involvierten Gesellschaften dem Handelsregisteramt als Beleg einzureichen (Art. 105a Abs. 1 lit. d HRegV). Die Prüfberichte sind damit jedermann öffentlich zugänglich.

71 Wird das Kapital im Rahmen einer Fusion erhöht, verlangen gewisse Handelsregisterämter neben dem Prüfbericht gemäss Art. 15 Abs. 4 FusG eine Prüfbestätigung nach Art. 652f OR. Wird das Kapital im Rahmen einer Fusion erhöht und verzichten die Gesellschafter auf eine Prüfung (KMU) oder entfällt die Prüfung von Gesetzes wegen (erleichterte Fusion), so verlangen die Handelsregisterämter meist die Einhaltung der Sacheinlagevorschriften, weshalb hier ebenfalls eine Prüfungsbestätigung abzugeben ist (vergleiche Ziffer 60).

4.7 Erleichterte Fusion

72 Unter dem Abschnitt "*Erleichterte Fusion von Kapitalgesellschaften*" sieht das FusG vor, auf gewisse Verfahrensschritte zu verzichten. Bezüglich Prüfung der Fusionsunterlagen hat dies folgende Konsequenzen: Besitzt

a) die übernehmende Kapitalgesellschaft sämtliche stimmberechtigten Anteile der übertragenden Kapitalgesellschaft (Mutter-Tochter-Fusion) (Art. 23 Abs. 1 lit. a FusG), oder

b) ein Rechtsträger, eine natürliche Person oder eine gesetzlich oder vertraglich verbundene Personengruppe alle Anteile der an der Fusion beteiligten Kapitalgesellschaften (Schwesternfusion) (Art. 23 Abs. 1 lit. b FusG),

ist von Gesetzes wegen *keine Prüfung* des Fusionsvertrags durchzuführen[5]. Im Fall a) hält die übernehmende Gesellschaft, im Fall b) die Gesellschafter, welche die an der Fusion beteiligten Gesellschaften beherrschen, 100% der *stimmberechtigten* Anteile. In allen übrigen Fällen ist immer eine Prüfung vorgesehen, vorbehältlich der Ausnahme bezüglich KMU.

73 Besitzt die übernehmende Kapitalgesellschaft mindestens 90% aber nicht alle stimmberechtigten Anteile, so sieht das Gesetz ebenfalls Erleichterungen vor, falls (a) den Inhabern von Minderheitsbeteiligungen neben Anteilscheinen an der übernehmenden Kapitalgesellschaft eine Abfindung angeboten wird, die dem wirklichen Wert der Anteile entspricht, und (b) zudem aus der Fusion weder eine Nachschusspflicht, noch eine andere persönliche Leistungspflicht oder eine persönliche Haftung erwächst

[5] Da es sich um eine Erleichterung handelt, kann auf diese Erleichterung auch verzichtet werden; das heisst, es kann gegebenenfalls dennoch eine Prüfung durchgeführt werden.

(Art. 23 Abs. 2 FusG). Die Erleichterung besteht insbesondere darin, dass kein Fusionsbericht erstellt werden muss, der Fusionsvertrag nicht durch die Generalversammlung zu genehmigen ist und die Fusion durch das oberste Leitungs- und Verwaltungsorgan gefasst werden kann. In diesen Fällen hat eine *Prüfung* nach den Regeln und Grundsätzen für die normale Fusion dennoch zu erfolgen, wobei der Fusionsbericht als wichtiges Informationsdokument für den Prüfer entfällt.

74 Im Falle einer erleichterten Fusion im Sinne von Art. 23 Abs. 2 FusG kommen zu den üblichen Prüfungsaspekten (Ziffern 46 ff.) hinzu:

- Sind die Voraussetzungen für eine erleichterte Fusion im Sinne von Art. 24 Abs. 2 in Verbindung mit Art. 23 Abs. 2 FusG erfüllt? Insbesondere:
- Besitzt die übernehmende Gesellschaft mindestens 90% der stimmberechtigten Anteile?
- Wird den Minderheitsbeteiligten neben Aktien der übernehmenden Gesellschaft eine Abfindung angeboten und entspricht diese dem wirklichen Wert der Anteile?
- Wird mit der Fusion weder eine Nachschusspflicht noch eine persönliche Leistungspflicht noch eine persönliche Haftung begründet?

75 Für die Höhe der wahlweisen Abfindung ist der *wirkliche Wert* der abgegoltenen Anteile massgebend. Das FusG äussert sich nicht weiter zu diesem Begriff. Fraglich ist, ob sich ein qualitativer Unterschied zur Abfindung nach Art. 8 FusG ergibt. Allgemein wird zur Konkretisierung des Begriffs "*wirklicher Wert*" auf die Praxis von Art. 685b Abs. 4 OR verwiesen. Danach bestimmt sich der wirkliche Wert als Gesamtwert der Gesellschaft auf der Grundlage von Substanz- und Ertragswert (innerer Aktienwert). Weiter ist fraglich, ob bei der Bestimmung der Höhe der Abfindung einerseits und der Bestimmung des Umtauschverhältnisses andererseits verschiedene Methoden angewandt werden können, respektive von verschiedenen Werten pro Aktie ausgegangen werden kann. Letztlich ist dies davon abhängig, wie ein derartiges Vorgehen begründet wird und wie stichhaltig die Begründung ist. Davon ausgehend, dass jeder festgesetzte Unternehmenswert innerhalb einer bestimmten Bandbreite vertretbar ist, sind auch zwei verschiedene Werte akzeptabel. Eine relativ zu den alternativ angebotenen Anteilen der übernehmenden Gesellschaft höhere Abfindung kann durchaus im Interesse der abgefundenen Gesellschafter sein. Letztlich ist es am Gesellschafter die Höhe der Abfindung respektive des Umtauschverhältnisses im Rahmen von Art. 105 FusG vom Richter überprüfen zu lassen.

4.8 Fusion von Gesellschaften mit Kapitalverlust oder Überschuldung

4.8.1 Allgemeines

76 Gemäss Art. 6 Abs. 1 FusG kann eine Gesellschaft, deren Aktien-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und deren gesetzliche Reserven zur Hälfte nicht mehr gedeckt sind oder die überschuldet ist, mit einer anderen Gesellschaft fusionieren, wenn diese über frei verwendbares Eigenkapital im Umfang der Unterdeckung und gegebenenfalls der Überschuldung verfügt. Diese Voraussetzung entfällt, soweit Gläubiger der an der Fusion beteiligten Gesellschaften im Rang hinter alle anderen Gläubiger zurücktreten. Das Gesetz anerkennt damit explizit die Zulässigkeit einer Fusion unter Beteiligung von Gesellschaften mit Kapitalverlust oder Überschuldung, ein Vorgang der in der bisherigen Praxis häufig anzutreffen, in der aktienrechtlichen Lehre hingegen umstritten war. Voraussetzung für die Eintragung der Fusion im Handelsregister und damit für deren Rechtswirksamkeit ist die Vorlage einer Bestätigung eines zugelassenen Revisionsexperten, wonach die genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

77 Im Zusammenhang mit der so genannten Sanierungsfusion stellen sich verschiedene Fragen im Bereich des Gläubiger- und Gesellschafterschutzes. Fragen zum Gläubigerschutz beschäftigen den Revisor im Rahmen der Bestätigung gemäss Art. 6 Abs. 2 FusG, Fragen zum Gesellschafterschutz im Zusammenhang mit der Prüfung gemäss Art. 15 Abs. 4 FusG.

4.8.2 Gläubigerschutz gemäss Art. 6 FusG

Beteiligte Gesellschaften

78 Es spielt keine Rolle, welche der beteiligten Gesellschaft einen Kapitalverlust oder die Überschuldung aufweist. Dies kann sowohl die übernehmende wie auch die übertragende Gesellschaft sein. Mindestens eine beteiligte Gesellschaft muss über eine gesunde Kapitalbasis verfügen, das heisst über frei verwendbares Eigenkapital im Umfang der Überschuldung *und* Unterdeckung der anderen beteiligten Gesellschaft(en). Alternativ zum frei verwendbaren Eigenkapital erwähnt Art. 6 FusG das Vorliegen von Rangrücktritten. Liegen Rangrücktritte in genügendem Umfang vor, können alle der involvierten Gesellschaften überschuldet sein. Die Frage, ob sich die Höhe der Überschuldung nach Fortführungs- oder Liquidationswerten bestimmt, hängt davon ab, ob und wie das Unternehmen nach erfolgter Fusion weitergeführt wird.

Begriffe Überschuldung, Kapitalverlust und frei verfügbares Eigenkapital

79 Der Begriff "*Überschuldung*" wird für alle Gesellschaftsformen gleich verstanden. Eine Gesellschaft ist überschuldet, wenn das gesamte Fremdkapital (bestehend aus Schulden, Rückstellungen und passiven Rechnungsabgrenzungsposten) die Aktiven übersteigt. Der Betrag der Überschuldung entspricht demnach der Differenz zwischen Aktiven und Fremdkapital (Nettopassivenüberschuss).

80 Gewisse Schwierigkeiten bietet hingegen der Begriff "*Kapitalverlust*", weil das Gesetz verschiedene Begriffe verwendet. In der Marginalie zu Art. 6 FusG ist von "*Kapitalverlust*" die Rede, in Abs. 1 hingegen von einer "*Gesellschaft, deren Aktien-, Stamm- oder Genossenschaftskapital und deren gesetzliche Reserven zur Hälfte nicht mehr gedeckt sind*". Weil das Obligationenrecht den Begriff "*Kapitalverlust*" jeweils anderes definiert für die Aktiengesellschaft und die Genossenschaft[6], gehen die Meinungen darüber auseinander, wie die *gesetzlichen Reserven* zu behandeln sind. Im Detail:

- Bei der Aktiengesellschaft liegt ein Kapitalverlust vor, wenn der bilanzierte Verlustsaldo die Hälfte des nominellen Grundkapitals (Aktienkapital und Partizipationskapital) und der gesetzlichen Reserven übersteigt; die Differenz entspricht dem Betrag der Unterdeckung. Die gesetzlichen Reserven umfassen jene Reserven, die einer Ausschüttungssperre unterliegen, das heisst die allgemeinen Reserven gemäss Art. 671 OR soweit sie durch die Generalversammlung nicht den freien Reserven zugeordnet wurden, die Reserven für eigene Aktien (Art. 671a OR), die Aufwertungsreserven (Art. 671b OR) sowie etwaige statutarisch gebundene Sonderreserven (vergleiche *PS 290 Pflichten der Revisionsstelle bei Kapitalverlust und Überschuldung*).
- Bei der Genossenschaft mit Anteilsscheinen liegt gemäss Art. 903 Abs. 3 OR ein Kapitalverlust vor, wenn die Hälfte des Genossenschaftskapitals nicht mehr gedeckt ist[7]. Das *Obligationenrecht* berücksichtigt damit bei Genossenschaften die gesetzlichen Reserven nicht. Uneinigkeit herrscht in der Lehre darüber, ob auf den Begriff

[6] Bis zum Inkrafttreten der Änderungen der Regelungen über die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) anders auch Art. 817 Abs. 1 OR für die GmbH.

[7] Dies gilt bis zum Inkrafttreten der Änderungen der Regelungen über die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) gemäss Art. 817 Abs. 1 OR auch für die GmbH. Nach Inkrafttreten der Revision verweist Art. 820 Abs. 1 OR bezüglich Anzeigepflicht bei Kapitalverlust und Überschuldung auf das Aktienrecht.

des *Obligationenrechts* oder auf den Wortlaut von Art. 6 Abs. 1 FusG abzustellen ist, welcher unabhängig von der Rechtsform die gesetzlichen Reserven erwähnt. Praktisch zeigt sich der Unterschied wie folgt: Berücksichtigt man bei Gesellschaften, die über ein Grundkapital (Aktiengesellschaft, GmbH und Genossenschaft mit Anteilscheinen) verfügen, auch die ausgewiesene Reserven, kommt Art. 6 FusG erst später zum tragen, nämlich dann, wenn der Verlust auch noch die Hälfte dieser ausgewiesenen Reserven übersteigt.

- Bei Gesellschaften ohne Nennkapital (Genossenschaften ohne Anteilsscheine, Vereine und Personengesellschaften) kann nur eine Überschuldung eintreten, ein Kapitalverlust ist nicht möglich.

Nach der hier vertretenen Meinung ist auf den Wortlaut von Art. 6 FusG abzustellen: Der Gesetzestext umschreibt abschliessend, unter welchen Bedingungen die Bestimmung anzuwenden ist. Der Randtitel hat hier keine selbständige Bedeutung und enthält nur das Schlagwort zur eigentlichen Gesetzesbestimmung.

81 *Frei verwendbares Eigenkapital* ist jenes Eigenkapital, das keiner Ausschüttungssperre unterliegt. Zu beachten ist, dass bei Genossenschaften der Reinertrag grundsätzlich in das Genossenschaftsvermögen fällt und nicht ausschüttbar ist, sofern die Statuten nichts anderes bestimmen (Art. 859 ff. OR). Mit anderen Worten können Genossenschaften unter Umständen unter sich nur mit entsprechenden Rangrücktritten fusionieren, da frei verwendbares Kapital nie vorhanden sein wird.

82 Es ist Sache der obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgane der beteiligten Gesellschaften festzustellen, ob ein Kapitalverlust oder gar eine Überschuldung vorliegt. Ob ein Kapitalverlust oder eine Überschuldung vorliegt, zeigt sich aus dem letzten Jahresabschluss, einer Zwischenbilanz nach Art. 6 FusG oder einem Status nach Art. 725 OR. Der Fusionsprüfer entnimmt daraus die Information, ob und in welchem Umfang ein Kapitalverlust respektive eine Überschuldung vorliegt. Die genügende Deckung durch frei verfügbares Eigenkapital oder durch Rangrücktritte muss im Zeitpunkt der Fusion gegeben sein. Die Höhe des Kapitalverlustes oder der Überschuldung einerseits und die Höhe des tatsächlich (noch) frei verwendbaren Eigenkapitals sind deshalb möglichst nahe zum Zeitpunkt der Fusion zu bestimmen. Es genügt daher nicht, unbesehen auf die letzte geprüfte Bilanz abzustellen. Gegebenenfalls sind durch die obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgane der involvierten Gesellschaften Zwischenbilanzen zu erstellen, deren Stichtag möglichst zeitnah an der Fusion festzulegen ist.

Rangrücktritt

83 Nach dem Wortlaut von Art. 6 Abs. 1 Satz 1 FusG muss das freie Kapital dem Umfang der ausgewiesenen Unterdeckung und gegebenenfalls der Überschuldung entsprechen. Bezüglich Höhe des Rangrücktritts äussert sich das Gesetz nicht explizit. In der Praxis am häufigsten ist der Rangrücktritt im Umfang der in der letzten Jahresrechnung ausgewiesenen Überschuldung, weil Gläubiger zu weitergehenden Zugeständnissen kaum bereit sind. Im Hinblick auf die Dispens, den Richter gemäss Art. 725 Abs. 2 OR zu benachrichtigen, ist zu fordern, dass der Rangrücktritt nicht nur die in der Jahresbilanz ausgewiesene Überschuldung, sondern auch die absehbaren weiteren Verluste abzudecken hat. Die umfangmässige Deckung eines Kapitalverlustes wird gemäss *PS 290 Pflichten der Revisionsstelle bei Kapitalverlust und Überschuldung* nicht gefordert. Nach dem Wortlaut vieler bisher üblicher Rangrücktritte können diese nur aufgehoben werden, wenn sich aus einer von der Revisionsstelle geprüften (Zwischen-)Bilanz ergibt, dass auch unter Berücksichtigung aller im Rang zurückgestellten Forderungen

sämtliche Verbindlichkeiten der Gesellschaft durch Aktiven gedeckt "*und die gesetzlichen Voraussetzungen für einen Revisionsbericht ohne Hinweis auf Art. 725 Abs. 2 OR gegeben sind*". Mit anderen Worten bleibt der Rangrücktritt in Kraft, bis die Überschuldung beseitigt ist. Weil Art. 6 Abs. 1 Satz 2 FusG in Verbindung mit Satz 1 zu lesen ist, muss der Wortlaut des Rangrücktritts sowohl eine Überschuldung, wie auch einen Kapitalverlust decken. Die vereinzelt geäusserte Meinung, ein Rangrücktritt könne nur die Überschuldung beseitigen, nicht hingegen einen Kapitalverlust, mit der Konsequenz, dass neben einem Rankrücktritt immer auch entsprechendes freies Eigenkapital bei einer involvierten Gesellschaft vorhanden sein muss, ist abzulehnen. Ein Rangrücktritt kann eine Forderung umfassen, die grösser ist, als die in der letzten Bilanz ausgewiesene oder die zum Zeitpunkt der Fusion aktuelle Überschuldung.

Spezielle Konstellationen bei Mutter-Tochter-Fusionen

84 Sanierungsfusionen spielen vorab bei Fusionen in Konzernverhältnissen eine Rolle (vergleiche Ziffern 88 ff.). Weil Art. 6 FusG die Bedingungen definiert, die *vor* der Fusion erfüllt sein müssen und es keine Rolle spielt, wie die Verhältnisse nach der Fusion aussehen, kann dies bei Mutter-Tochter-Fusionen unter anderem bei nachfolgenden Konstellationen Fragen aufwerfen:

- Die Tochter weist einen Kapitalverlust aus, die Mutter verfügt über *kein frei verwendbares Eigenkapital*, der Beteiligungswert der Tochter ist bei der Mutter mindestens auf den inneren Wert abgeschrieben. Gemäss Art. 6 FusG ist die Voraussetzung für eine Fusion das Vorhandensein eines Rangrücktritts, obwohl alle Gläubiger vollständig gedeckt sind und möglicherweise ein Fusionsgewinn resultiert.
- Die Mutter hat der Tochter ein *Darlehen gewährt*, die Tochter weist einen Kapitalverlust respektive eine Überschuldung auf. Darlehen und Beteiligungswert sind bei der Mutter wertberichtigt. Mit der Fusion geht die Darlehensforderung durch Vereinigung mit der entsprechenden Verbindlichkeit unter. Obwohl ein Rangrücktritt auf der Darlehensforderung im Hinblick auf die Fusion eine reine Formalität darstellt, muss dieser vorliegen. Alternativ kann vor der Fusion auf die Darlehensforderung verzichtet werden; mögliche Steuerfolgen sind hier zu berücksichtigen.
- Die Tochter weist einen Kapitalverlust respektive eine Überschuldung aus und hält *eigene Aktien*. Es mag fraglich sein, ob es sinnvoll ist, die Hälfte der Spezialreserven für eigene Aktien zu berücksichtigen bei der Feststellung, ob genügend freies Eigenkapital der Mutter vorhanden ist respektive ein genügender Rangrücktritt vorliegt, nachdem die eigenen Aktien durch Fusion vernichtet werden. Im Sinne eines eher formellen Ansatzes, sind hier die Spezialreserven ebenfalls zu berücksichtigen.

Bestätigung des Revisors

85 Bedingung für die Zulässigkeit einer Fusion unter Beteiligung eines Unternehmens mit Kapitalverlust respektive Überschuldung ist das Vorhandensein von frei verfügbarem Eigenkapital oder von Rangrücktritten in genügender Höhe. Der beauftragte Revisor hat das Einhalten dieser Voraussetzung zu bestätigen. Ist eine Gesellschaft mit Kapitalverlust oder Überschuldung an einer Fusion beteiligt, so ist die Bestätigung des Revisors durch das oberste Leitungs- oder Verwaltungsorgan beizubringen, unabhängig davon, ob es sich um eine erleichterte Fusion handelt oder die Gesellschafter eines KMU auf die Fusionsprüfung verzichtet haben.

86 Der beauftragte Revisor muss weder die Revisionsstelle einer der involvierten Gesellschaften noch der Fusionsprüfer sein, noch ist eine Doppelfunktion ausgeschlossen.

87 Gemäss Art. 105a Abs. 1 lit. g HRegV ist die Bestätigung des Revisors dem Handelsregister als Beleg einzureichen. Die Tatsache, dass eine Sanierungsfusion stattgefunden hat, wird mit Hinweis auf die Bestätigung des Revisors im Handelsregister offen gelegt (Art. 105b Abs. 1 lit. g HRegV). In *Anhang 1, Beispiel 3* findet sich ein Beispiel für eine Bestätigung nach Art. 6 Abs. 2 FusG.

4.8.3 Gesellschafterschutz

88 Im Rahmen der Prüfung gemäss Art. 15 FusG stellt sich die Frage, ob und wie die Gesellschafter der sanierungsbedürftigen übertragenden Gesellschaft entschädigt werden können, oder wie die Gesellschafter einer sanierungsbedürftigen übernehmenden Gesellschaft zu behandeln sind.

Mutter-Tochter-Fusion / Tochter-Mutter-Fusion

89 Der wichtigste Fall der Sanierungsfusion stellt in der Praxis die Mutter-Tochter-Fusion dar ("*upstream merger*"). Diesem wie auch dem umgekehrten Fall der Tochter-Mutter-Fusion ("*down stream merger*") ist gemeinsam, dass keine Kapitalerhöhung stattfindet und sich die Frage der wirtschaftlichen Entschädigung nicht stellt. Die Mutter-Tochter-Fusion fällt unter die erleichterte Fusion gemäss Art. 23 Abs. 1 lit. a FusG; hier braucht keine Fusionsprüfung durchgeführt zu werden (Art. 24 Abs. 1 FusG). Die Tochter-Mutter-Fusion hingegen fällt – nach bisheriger Praxis – nicht unter die Bestimmungen der erleichterten Fusion.

Schwesternfusion

90 Gleich stellt sich die Situation bei der Schwesternfusion innerhalb eines Konzerns dar (vorausgesetzt, alle Aktien der fusionierenden Gesellschaften werden durch dieselbe Mutter gehalten). Auch hier findet keine Kapitalerhöhung statt und stellt sich die Frage der wirtschaftlichen Entschädigung nicht. Die Schwesternfusion fällt unter die erleichterte Fusion gemäss Art. 23 Abs. 1 lit. b FusG; auch hier braucht keine Fusionsprüfung durchgeführt zu werden (Art. 24 Abs. 1 FusG).

Andere Verhältnisse

91 Anders stellt sich die Situation dar, wenn kein Mutter-Tochter- oder Schwestern-Verhältnis im Sinne von Art. 23 Abs. 1 FusG besteht[8]. Die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft sind grundsätzlich in Form von Anteils- oder Mitgliedschaftsrechten, Ausgleichszahlungen oder Abfindungen angemessen zu entschädigen, doch ist dies nicht in allen Fällen möglich. Folgende Konstellationen sind zu unterscheiden:

- Eine bilanzmässig überschuldete Gesellschaft kann über erhebliche, nicht bilanzierte Werte verfügen, die eine Entschädigung der Gesellschafter rechtfertigen. Hier kann ein Umtauschverhältnis aufgrund einer Unternehmensbewertung festgelegt werden. Obwohl die Gesellschaft bilanziell überschuldet ist, weist sie einen Wert aus. Dieser Wert kann in die Bilanz der erwerbenden Gesellschaft eingebucht werden und dient zur Liberierung der neu an die Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft auszugebenden Anteile. Zu beachten ist, dass im Konzern gegebenenfalls Höchstbewertungsvorschriften eingehalten werden müssen und gewisse Handelsregisterämter zu Unrecht die Auffassung vertreten, eine Liberierung sei nur im Umfang des in der Bilanz zu Buchwerten ausgewiesenen Nettoaktivenüberschusses möglich (vergleiche Ziffer 54).

[8] Dies ist der Fall sobald die Muttergesellschaft nicht alle Anteile hält, beispielsweise "nur" 99% aller Anteile.

- Verfügt die übernehmende Gesellschaft hingegen über keinen Mehrwert rechtfertigt sich eine Entschädigung der Gesellschafter kaum: neues Nennkapital kann nicht liberiert werden, weil keine Nettoaktiven eingebracht werden. Können den Gesellschaftern der übertragenden Gesellschaft keine Mitgliedschaftsrechte an der übernehmenden Gesellschaft angeboten werden, ist für die Beschlussfassung durch die Generalversammlung das Quorum von Art. 18 Abs. 5 FusG notwendig (einige Autoren fordern gar einen einstimmigen Beschluss).
- Gesellschafter einer gesunden übertragenden Gesellschaft werden einer Sanierungsfusion wohl nur zustimmen, wenn die Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft auf ihre Vermögens- und damit auf ihre Mitgliedschaftsrechte verzichten. Dies kann durch eine Kapitalherabsetzung bei der übernehmenden Gesellschaft mit gleichzeitiger Wiedererhöhung des Gesellschaftskapitals durch Einbringen der Nettoaktiven der übertragenden Gesellschaft im Rahmen der Fusion geschehen. Hier ist entweder Verzicht aller Gesellschafter der übernehmenden Gesellschaft auf das Bezugsrecht oder Einstimmigkeit bei Zustimmung zum Fusionsbeschluss notwendig.

4.9 Verzicht auf Schuldenruf

92 Gemäss Art. 25 Abs. 2 FusG kann bei der Fusion auf den dreimaligen Schuldenruf im *Schweizerischen Handelsamtsblatt* (SHAB) verzichtet werden, wenn ein zugelassener Revisionsexperte bestätigt, dass keine Forderungen bekannt oder zu erwarten sind, zu deren Befriedigung das freie Vermögen der beteiligten Gesellschaften nicht ausreicht.

93 Der Schuldenruf ergeht sowohl an die Gläubiger der übertragenden wie auch der übernehmenden Gesellschaft. Um auf den Schuldenruf verzichten zu können, ist deshalb zu bestätigen, dass die Forderungen sowohl der übertragenden wie auch der übernehmenden Gesellschaft durch freies Vermögen, das heisst nicht durch Drittrechte, wie Pfandrechte, belastete Aktiven gedeckt sind. Weil sich die Bestätigung auf alle Forderungen bezieht, die ihren Ursprung vor der Rechtskraft der Fusion (Eintrag im Handelsregister) haben, ist die Bestätigung sinnvollerweise von der übernehmenden Gesellschaft nach der Fusion einzuholen.

94 Erfasst werden Forderungen, die *im Zeitpunkt der Rechtswirksamkeit der Fusion* bereits *bestehen*, das heisst zu diesem Zeitpunkt bereits entstanden sind. Diese Forderungen brauchen noch nicht fällig zu sein. Aufgrund der unterschiedlichen Natur von Forderungen ergeben sich verschiedene Fragen:

Bekannte Forderungen

- Betreffend *Arbeitsverhältnisse* hat das FusG in Art. 27 Abs. 2 eine eigene Regel getroffen. Demnach sind jene Forderungen sicherzustellen, die bis zum Zeitpunkt fällig werden, auf den das Arbeitsverhältnis ordentlicherweise beendigt werden könnte oder, bei Ablehnung des Übergangs, vom Arbeitnehmer beendigt wird. Die herrschende Lehre verlangt eine analoge Anwendung dieser Regel auf alle übrigen *Dauerschuldverhältnisse*. Demnach ist das Recht zur Sicherstellung der Gläubiger von Dauerschuldverhältnissen allgemein auf jenen Zeitpunkt begrenzt, auf welchen der Vertrag (erstmals) ordentlicherweise gekündigt werden kann. Sieht ein Vertrag keine Kündigungsmöglichkeit vor, sind sämtliche künftigen Forderungen für die gesamte Dauer des Vertrages sicherzustellen.

- Bereits *besicherte Forderungen* sind sicher zu stellen, sofern und soweit die bestehende Sicherheit nach Art und Höhe die Forderung nicht vollständig zu besichern vermag.
- Für *bestrittene Forderungen* kann Sicherstellung verlangt werden. In diesem Fall wird der Gläubiger jedoch auf dem Klageweg die Sicherstellung durchsetzen müssen. Für die Bestätigung durch den Revisor ist eine vollständige Deckung solcher Verbindlichkeiten zu fordern, es sei denn, der geltend gemachte Anspruch sei offensichtlich unbegründet.

Zu erwartende Forderungen

- Bei *aufschiebend bedingten Ansprüchen* (beispielsweise Versicherungsleistungen) ist der Eintritt eines bestimmten, künftigen (sicheren oder unsicheren) Ereignisses Voraussetzung für die Entstehung von Forderungen. Je nach Art der Eventualverbindlichkeit oder Branche sind hierfür in der Bilanz nach allgemeinen oder branchenüblichen Regeln Rückstellungen zu bilden. Bei Versicherungen ist gesetzlich geregelt, wie diese *Rückstellungen* zu bilden und durch Aktiven sicherzustellen sind. Soweit nicht nach allgemeinen oder speziellen gesetzlichen Regeln Rückstellungen zu bilden sind, brauchen bedingte Ansprüche (beispielsweise *Gewährleistungsansprüche*) über die bereits gebildeten Rückstellungen für Ansprüche der Versicherten hinaus nicht weiter sichergestellt zu werden. Vorbehältlich anders lautender vertraglicher Vereinbarung, kann der Gläubiger gegenüber einem Bürgen oder Garanten keine Sicherheit verlangen, sofern er nicht auch die *Bürgschaft* respektive die *Garantie* selbst geltend machen kann.

95 Sind alle Verbindlichkeiten korrekt verbucht und für Eventualverbindlichkeiten die notwendigen Rückstellungen gebildet, sollte an sich immer genügend frei verfügbares Vermögen zur Befriedigung der Verbindlichkeiten vorhanden sein, ausser es liege eine Überschuldung vor (vergleiche hierzu Art. 6 FusG). Zu prüfen ist daher die korrekte Erfassung und Buchung aller Verbindlichkeiten sowie die genügende Bildung von Rückstellungen für Eventualverbindlichkeiten. Darüber hinaus ist auch zu prüfen, ob die Liquiditätslage die termingerechte Erfüllung der Verbindlichkeiten erlaubt.

96 Grundlage der Prüfung ist vorab die nachgeführte Finanzbuchhaltung. Die der Fusion zu Grunde liegende Bilanz kann nur bedingt für die Prüfung herangezogen werden, weil der Bilanzstichtag nicht identisch ist mit dem Datum der Rechtskraft der Fusion. Eine Bestätigung ist dort problemlos möglich, wo die Verhältnisse eindeutig sind, etwa bei Gesellschaften, die operativ kaum tätig sind, über reichlich Eigenkapital und zugleich über die notwendigen liquiden Mittel verfügen. In den meisten Fällen wird eine eingehende Prüfung notwendig, wobei sich die Frage stellen mag, ob der Aufwand hierfür gegenüber den Kosten eines Schuldenrufs und dessen möglichen Folgen gerechtfertigt ist. Weil der Prüfer explizit bestätigt, dass keine Forderungen von Gesellschaftsgläubigern (darin eingeschlossen auch Eventualverbindlichkeiten) bekannt oder zu erwarten sind, zu deren Befriedigung das freie Vermögen der beteiligen Gesellschaften nicht ausreicht, wird angesichts der auftragsimmanenten Risiken oft angezeigt sein, dass der Prüfer von der Abgabe einer Bestätigung absieht. Die Bestätigung betreffend Verzicht auf den Schuldenruf dürfte deshalb eine Ausnahme bilden. Für den Fall, dass die übernehmende Gesellschaft ohne Bestätigung durch den Revisor auf den Schuldenruf

verzichtet, sieht das Gesetz keine Sanktion vor[9]. Stellt die Revisionsstelle anlässlich der Prüfung der Jahresrechnung das Versäumnis des Schuldenrufes fest, hat sie im Revisionsbericht einen Hinweis auf einen Gesetzesverstoss zu erwägen.

97 In *Anhang 1, Beispiel 2* findet sich ein Beispiel einer Bestätigung betreffend Verzicht auf den Schuldenruf bei der Fusion. Die Bestätigung ist dem Handelsregister nicht als Beleg einzureichen.

[9] Das Recht der Gläubiger, Sicherstellung ihrer Forderungen zu verlangen endet bereits drei Monate nach Eintrag der Fusion im Handelsregister, nicht erst nach erfolgtem Schuldenruf (Art. 25 Abs. 1 FusG). Weder die Prüfungsbestätigung noch die Publikation im SHAB sind dem Handelsregister als Beleg einzureichen.

5. Spaltungsprüfung

5.1 Allgemeines

98 Die nachfolgenden Ausführungen betreffend Prüfungsgegenstand und -handlungen sowie die Berichterstattung im Zusammenhang mit einer Spaltung gelten grundsätzlich für Auf- und Abspaltungen, symmetrische und asymmetrische Spaltungen, sowie für Spaltungen zur Übernahme und für Spaltungen zur Neugründung.

99 Weil die Spaltung gemäss Art. 30 FusG nur für Kapitalgesellschaften (Aktiengesellschaft, Aktienkommanditgesellschaft und GmbH) sowie für Genossenschaften zulässig ist, sind nur Genossenschaften ohne Anteilsscheine von der Prüfungspflicht ausgenommen. KMU können ebenfalls auf die Spaltungsprüfung verzichten, sofern alle Gesellschafter diesem Vorgehen zustimmen (genereller Verweis von Art. 40 auf Art. 15 FusG). Dagegen sieht das FusG keine Erleichterungen wie bei der Fusion vor.

100 Im Zentrum der Prüfung steht – wie bei der Fusion – die Bewertung der Unternehmen sowie das Umtauschverhältnis. Deshalb ist die Prüfung vorab bei allen Abspaltungen sowie allen asymmetrischen Spaltungen von Interesse. Bei der symmetrischen Aufspaltung spielt die Bewertung der Unternehmen insofern kaum eine Rolle, als die bisherigen Aktionäre proportional zu ihrer bisherigen Beteiligung an der übertragenden Gesellschaft neue Anteile an den übernehmenden Gesellschaften erhalten.

5.2 Spaltungsbilanz / Inventar

101 Gemäss Art. 40 FusG sind der Spaltungsvertrag oder Spaltungsplan und der Spaltungsbericht sinngemäss nach Art. 15 FusG zu prüfen. Art. 40 FusG erwähnt keine Spaltungsbilanz, dies im Gegensatz zur expliziten Erwähnung der Fusionsbilanz in Art. 15 FusG. Gemäss Art. 106a HRegV ist bei der Spaltung denn auch keine Spaltungsbilanz dem Handelsregister einzureichen (ebenfalls im Gegensatz zur Fusion). In der Lehre ist umstritten, ob hier eine Gesetzeslücke vorliegt und dennoch zwingend eine Spaltungsbilanz zu erstellen ist. Dieser Streit braucht den Revisor nicht weiter zu interessieren: Aus den Umständen des Einzelfalles ergibt sich, ob eine Spaltungsbilanz zu erstellen ist, um gewisse Fragen zu klären, beispielsweise im Zusammenhang mit der notwendigen Kapitalherabsetzung. Um die Spaltung auch buchhalterisch sinnvoll abzubilden, ist eine Spaltungsbilanz in jedem Fall wünschenswert und dürfte in den meisten Fällen auch vorliegen und die Diskussion aus Sicht des Prüfers erübrigen.

102 Art. 37 lit. b FusG erwähnt als Inhalt des Spaltungsvertrages respektive Spaltungsplans das Inventar, in welchem die Gegenstände aufzuführen sind, die übertragen werden. Hierzu gehören die übernommenen Aktiven und Verbindlichkeiten (inklusive Rückstellungen), sowie die übernommenen Verträge und weiteren Rechtspositionen. Aus dem Vertrag muss in geeigneter Form der Wert der übertragenen Vermögenswerte hervorgehen. Dies kann im Vertrag, im Inventar oder durch Beilage einer Spaltungsbilanz geschehen.

103 Es stellt sich die Frage, ob eine Spaltungsbilanz das Inventar zu ersetzen vermag. Dies dürfte eher selten der Fall sein. Um die Zuordnung der einzelnen Vermögenswerte zu ermöglichen, wird das Inventar die Gegenstände detaillierter aufführen als dies üblicherweise in einer Bilanz geschieht. Zudem kann das Inventar Vermögenswerte aufzählen, die nicht oder nur beschränkt in der Bilanz erscheinen, beispielsweise selbst geschaffene Immaterialgüter und Vertragsverhältnisse.

104 Wie erwähnt ist eine Spaltungsbilanz auf jeden Fall wünschenswert, um die Spaltung auch buchhalterisch sinnvoll abzubilden (ganz allgemein oder beispielsweise bezüglich der Zuweisung von Reserven und Rückstellungen) und das Inventar zu ergänzen (beispielsweise bezüglich der Frage der Zuordnung von Vermögenswerten). Ob und in

welcher Höhe eine Kapitalherabsetzung durchgeführt werden muss, ergibt sich nur aus einer Bilanz, welche in mehreren Spalten die Transaktion abbildet. Diese Bilanz enthält bei einer Spaltung zur Neugründung auch die Eröffnungsbilanz der neu gegründeten Gesellschaft.

105 Die Vermögenswerte werden (buchhalterisch) auf einen bestimmten Stichtag hin übertragen (Art. 37 lit. g FusG). Das Inventar gibt die Vermögenswerte per Stichtag wieder. Wird ein Inventar im Hinblick auf die Spaltung erstellt, so ist dieses im Rahmen der Spaltungsprüfung gesondert zu prüfen. Wird auf das Inventar zurückgegriffen, welches dem geprüften Jahres- oder einem geprüften Zwischenabschluss zu Grunde liegt, so braucht das Spaltungsinventar[10] nicht mehr geprüft zu werden, oder nur ergänzend betreffend jene Gegenstände, die bisher nicht aufgeführt waren, beispielsweise Immaterialgüterrechte.

5.3 Zwischenbilanz

5.3.1 Pflicht zur Erstellung einer Zwischenbilanz

106 Nach Art. 35 Abs. 1 FusG ist eine Zwischenbilanz zu erstellen, wenn der Bilanzstichtag bei Abschluss des Spaltungsvertrages oder bei der Erstellung des Spaltungsplans mehr als sechs Monate zurück liegt. Unabhängig von dieser Frist hat jene Gesellschaft eine Zwischenbilanz zu erstellen, bei der seit dem letzten ordentlichen Abschluss wichtige Änderungen in der Vermögenslage eingetreten sind. Das Gesetz bestimmt nicht, welche Änderungen wesentlich sind. Analog Art. 662a Abs. 2 Ziff. 2 OR ist auf das Prinzip der Wesentlichkeit abzustellen, und zwar im Hinblick auf den Inhalt des Spaltungsvertrages respektive Spaltungsplans und des Spaltungsbeschlusses. Insbesondere sind Änderungen wesentlich, die einen wesentlichen Einfluss auf das Umtausch- respektive Bezugsverhältnis haben. Sind die Voraussetzungen von Art. 35 Abs. 1 FusG erfüllt, ist immer eine Zwischenbilanz zu erstellen, das heisst auch bei Verzicht aller Gesellschafter auf die Spaltungsprüfung. Betreffend die Frage, ob ein eigentlicher Zwischenabschluss zu erstellen ist, gelten die Ausführungen zur Fusion analog (vergleiche Ziffer 63).

107 Die Pflicht zur Erstellung einer Zwischenbilanz verpflichtet nicht automatisch dazu, das dem Spaltungsvertrag respektive Spaltungsplan zu Grunde liegende Inventar auf den Stichtag der Zwischenbilanz zu beziehen. Es kann auch ein älteres Inventar verwendet werden. Ob dies im Einzelfall angemessen ist, hat der Spaltungsprüfer im Rahmen der Methodenprüfung zu beantworten.

5.3.2 Pflicht zur Prüfung der Zwischenbilanz und Prüfungsstandard

108 Ob die Zwischenbilanz der *übertragenden* Gesellschaft zu prüfen ist, ergibt sich aus den Umständen. Vorab muss das Inventar in geprüfter Form vorliegen; hierfür ist keine Bilanzprüfung notwendig. Ob die Zwischenbilanz im Hinblick auf die notwendige Kapitalherabsetzung geprüft werden muss, ist im Einzelfall zu beurteilen. Für die Prüfung der Zwischenbilanz der *übernehmenden* Gesellschaft sowie den anzuwendenden Prüfungsstandard gelten die gleichen Überlegungen wie bei der Fusion (vergleiche Ziffern 65 und 67 f.).

5.4 Prüfung im Einzelnen

109 Nach Art. 40 FusG gilt für die Spaltungsprüfung sinngemäss Art. 15 FusG. Die Reihenfolge der in Art. 15 Abs. 4 aufgezählten Punkte, zu welchen der Revisor bei der Spaltung sinngemäss Stellung nehmen muss, entspricht nicht unbedingt der logischen

[10] Das Spaltungsinventar ist nicht mit dem Inventar per Jahresende identisch, da das Spaltungsinventar nur Teile jenes Inventars enthält.

Abfolge der Prüfung. Zunächst dürften die Wahl der Methode, dann das daraus abgeleitete Umtauschverhältnis und schliesslich die Höhe der notwendigen Kapitalerhöhung Prüfungsthema sein.

5.4.1 Angewandte Methode

110 Es kann auf die Ausführungen zur Fusion verwiesen werden (vergleiche Ziffern 47 ff.). Weil bei der Spaltung irgendwelche Vermögensteile übertragen werden können, die nicht zwingend einen Betriebsteil bilden müssen, wird die Substanzwertmethode bei der Spaltung häufiger Anwendung finden als bei der Fusion. Dieser Umstand führt dazu, dass bei der Spaltung, ebenfalls häufiger als bei der Fusion, verschiedene Methoden zur Bewertung angewandt werden.

5.4.2 Bestimmung des Umtauschverhältnisses respektive Bezugsverhältnisses

111 Der Begriff "Umtauschverhältnis" ist bei der Spaltung nicht in allen Fällen adäquat. Ein Umtausch findet nur dort statt, wo bei der übertragenden Gesellschaft durch Kapitalherabsetzung Anteile vernichtet werden und die Gesellschafter an deren Stelle Anteile der übernehmenden Gesellschaft erhalten. Dies ist der Fall bei Aufspaltungen (anstelle von Anteilen der übertragenden und aufgelösten Gesellschaft erhalten die Gesellschafter Anteile der übernehmenden Gesellschaften), bei bestimmten asymmetrischen Spaltungen (beispielsweise wenn Gesellschafter aus der übertragenden Gesellschaft ausscheiden und nur Anteile der übernehmenden Gesellschaft erhalten) sowie bei den übrigen Spaltungen sofern und soweit durch Kapitalherabsetzungen *Anteile vernichtet* werden. Wo keine Kapitalherabsetzung notwendig ist oder eine Kapitalherabsetzung durch *Nennwertreduktion* erfolgt, findet kein Umtausch statt. Weiter ist es möglich, dass bei asymmetrischen Spaltungen nicht alle Gesellschafter Anteile an der übernehmenden Gesellschaft erhalten. Der Begriff "Bezugsverhältnis" ist angebrachter.

112 Bei asymmetrischen Spaltungen können sich besondere Probleme ergeben: Angenommen, aus der Gesellschaft A werde der Betriebsteil b mit dem Wert 40 auf die neu gegründete Gesellschaft B abgespalten und der in der Gesellschaft A verbleibende Betriebsteil a habe den Wert 60. Weiter angenommen, der Gesellschafter Y, welcher bisher zu 30% an Gesellschaft A beteiligt ist, erhalte sämtliche Anteile der Gesellschaft B und scheide gleichzeitig aus Gesellschaft A aus und Gesellschafter X bleibe alleiniger Aktionär der Gesellschaft A und soll am Schluss keine Anteile an Gesellschaft B halten. In diesem Fall erhält Gesellschaft B von Gesellschaft A mehr Werte als Gesellschafter Y proportional zu seiner Beteiligung zustehen würde. Das Problem kann wie folgt gelöst werden: *Variante A*: Es wird nur jener Betriebsteil b durch Spaltung herausgenommen, der proportional dem Anteil von Y an Gesellschaft A entspricht, nämlich 30, und der Rest, nämlich 10, wird von Gesellschaft B beispielsweise durch Vermögensübertragung erworben. *Variante B*: Der ganze Betriebsteil b wird durch Spaltung von Gesellschaft B übernommen, jedoch erhält auch Gesellschafter X Aktien an Gesellschaft B. Y kauft nach erfolgter Spaltung von X dessen Aktien an Gesellschaft B. *Variante* C: Der ganze Betriebsteil b wird durch Spaltung von Gesellschaft B übernommen, Gesellschafter X erhält keine Aktien an Gesellschaft B, erhält jedoch eine Ausgleichszahlung von Y. Diese Ausgleichszahlung ist nicht analog der Abfindung bei der Fusion gemäss Art. 8 FusG zu verstehen, weil sie nicht zwischen Gesellschaft und Gesellschafter, sondern unter Gesellschaftern stattfindet. Varianten A und B bieten keine besonderen Probleme für den Spaltungsprüfer. Bei Variante C ist die Ausgleichszahlung bei der Beurteilung des Umtauschverhältnisses zu berücksichtigen, obwohl diese Ausgleichszahlung unter den *Gesellschaftern* stattfindet, sozusagen *"ausserhalb"* des FusG.

113 Im Übrigen gelten die Ausführungen zur Fusion betreffend Bestimmung des Umtauschverhältnisses und der Kapitalerhöhung sinngemäss (vergleiche Ziffern 51 ff.).

5.5 Weitere Prüfungspunkte

114 Die in Art. 15 Abs. 4 FusG aufgeführte Liste von Punkten, über die sich der Revisor gemäss Art. 40 bezüglich Wahrung der Rechte der Gesellschafter zu äussern hat, ist abschliessend. Die Vorschriften zur Spaltung bringen es jedoch mit sich, dass der Prüfer die Einhaltung von weiteren Gläubiger- und Kapitalschutzvorschriften prüfen und sich insbesondere bei der Abspaltung auch zur Einhaltung der spezifischen Kapitalschutzvorschriften im Rahmen der Kapitalherabsetzung äussern muss. Die Liste der Prüfpunkte ist deshalb wie folgt zu ergänzen:

- Sind die Bedingungen erfüllt, damit eine respektive keine Zwischenbilanz gemäss Art. 35 FusG erstellt werden muss? Grundsätzlich ist es Aufgabe des obersten Leitungs- und Verwaltungsorgans, diese Frage zu beantworten. Den Spaltungsprüfer interessiert die Frage nur im Rahmen der Methodenprüfung und nur dann, wenn bei der Festlegung des Unternehmenswertes auf die Bilanz abgestellt wird
- Sind die vorgesehenen Ausgleichszahlungen durch frei verwendbares Eigenkapital gedeckt?
- Sofern zu dieser Frage bei Abspaltungen kein separater Bericht gemäss Art. 732 Abs. 2 OR erstellt wird: Sind bei der Kapitalherabsetzung bei der übertragenden Gesellschaft die Forderungen der Gläubiger trotz der Herabsetzung des nominellen Kapitals voll gedeckt?

5.6 Prüfungshandlungen

115 Grundsätzlich gilt, dass die Prüfungshandlungen den Gegebenheiten des spezifischen Auftrags angepasst werden müssen. Mögliche Prüfungshandlungen können sein:

- Durchsicht des Spaltungsvertrages respektive des Spaltungsplans, namentlich die Bestimmungen bezüglich Art. 37 lit. b–d und f–h FusG, und des Spaltungsberichtes, namentlich jene Punkte gemäss Art. 39 Abs. 3 lit. c–e FusG, sowie weiterer Unterlagen im Hinblick auf die Beurteilung der angewandten Methode durch Nachvollzug der Überlegungen des obersten Leitungs- und Verwaltungsorgans;
- Durchsicht der verwendeten Grundlagen bezüglich Aktualität und Eignung im Hinblick auf die angewandte Bewertungsmethode;
- Überprüfung, ob die Methode(n) korrekt angewandt wurde(n), Prüfung der Plausibilität von Abweichungen, Annahmen und weiteren Überlegungen zur Wertermittlung des übertragenen Unternehmensteils respektive des übernehmenden Unternehmens.
- Durchsicht der Unternehmensbewertungen auf ihre Plausibilität;
- Befragungen der obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgane (Verwaltungsrat, Geschäftsleitung);
- Einsichtnahme in weitere relevante Unterlagen aller Parteien (beispielsweise Spaltungsbilanz, Fairness Opinion, neue Statuten, Organisationsreglement);
- rechnerische Überprüfung und Beurteilung der Vertretbarkeit des Umtausch- respektive Bezugsverhältnisses für die Anteile;
- Beurteilung, ob die vorgesehene Kapitalerhöhung respektive das Kapital der übernehmenden Gesellschaft zur Wahrung der Rechte der Gesellschafter der übertragenden Gesellschaft genügt und die benötigte Anzahl Beteiligungsrechte effektiv verfügbar ist;

- Beurteilung, ob die bei einer Abspaltung vorgesehene Reduktion des Eigenkapitals durch Reduktion der Reserven und des nicht verteilten Gewinns und / oder durch Kapitalherabsetzung adäquat ist;
- Sofern hierüber kein separater Bericht erstellt wird: Beurteilung, ob die Kapitalschutzvorschriften bei der Kapitalherabsetzung im Rahmen einer Abspaltung eingehalten sind und – gegebenenfalls – die Forderungen der Gesellschaftsgläubiger trotz Herabsetzung voll gedeckt sind;
- *Eventuell*: Beurteilung, ob in Höhe der vorgesehenen Ausgleichszahlung genügend frei verwendbare Mittel vorhanden sind.

5.7 Prüfbericht

116 In *Anhang 1, Beispiel 4* findet sich das Beispiel eines Prüfungsberichts. Prüfberichte sind auf den Einzelfall hin anzupassen. Der Bericht des Prüfers ist von den involvierten Gesellschaften dem Handelsregisteramt als Beleg einzureichen (Art. 106a Abs. 1 lit. c HRegV). Die Prüfberichte sind damit jedermann öffentlich zugänglich.

117 Wird das Kapital im Rahmen einer Spaltung erhöht, verlangen gewisse Handelsregisterämter neben dem Prüfbericht gemäss Art. 15 Abs. 4 FusG eine Prüfbestätigung nach Art. 652f OR (analog Fusion, vergleiche Ziffern 60 und 71). Wird das Kapital im Rahmen der Spaltung erhöht und verzichten die Gesellschafter auf eine Prüfung (KMU), so verlangen Handelsregisterämter die Einhaltung der Sacheinlagevorschriften, weshalb hier eine Prüfungsbestätigung wie bei einer Kapitalerhöhung mit Sacheinlage, abzugeben ist.

6. Umwandlungsprüfung

6.1 Allgemeines

118 Analog zu Art. 15 und 40 FusG wird in Art. 62 FusG eine allgemeine Pflicht zur Prüfung der Umwandlung statuiert: Der Umwandlungsplan, der Umwandlungsbericht und die Umwandlungsbilanz sind von einem zugelassenen Revisionsexperten zu prüfen. KMU müssen keine Umwandlungsprüfung durchführen lassen, sofern *alle* Gesellschafter diesem Vorgehen zustimmen.

119 Die Umwandlungsprüfung dient dem Gesellschafterschutz. Weil die Umwandlung weder zu einer Veränderung des Vermögens der Gesellschaft noch zu einem Schuldnerwechsel führt, kennt die Umwandlung keine besonderen Gläubigerschutzvorschriften, namentlich keinen Schuldenruf. Immerhin hat der Revisor nach herrschender Lehre bei der Prüfung, ob die Voraussetzungen der Umwandlung erfüllt sind, auch die Einhaltung der Gründungsvorschriften, namentlich der Liberierungsvorschriften zu prüfen.

6.2 Prüfung im Einzelnen

6.2.1 Wahrung der Rechtsstellung der Gesellschafter

120 Im Gegensatz zu Art. 40 FusG für die Spaltung verweist die Regelung bezüglich Umwandlungsprüfung nicht auf jene für die Fusion (Art. 15 FusG), sondern regelt die Prüfung separat. Art. 62 Abs. 4 FusG enthält keinen Katalog von Punkten, zu denen der Revisor Stellung nehmen muss. Der Revisor prüft, ob die Voraussetzungen für die Umwandlung erfüllt sind, insbesondere ob die Rechtsstellung der Gesellschafter nach der Umwandlung gewahrt bleibt. *"Wahrung der Rechtsstellung"* ist dabei nicht absolut zu verstehen, da die absolute Beibehaltung der Rechtstellung im Rahmen eines Rechtskleidwechsels *per se* nicht möglich ist. Vielmehr geht es darum, sicher zu stellen, dass die Gesellschafter zwar gleich behandelt werden, unterschiedlichen Rechtsstellungen von Gesellschaftern jedoch mit adäquaten Regelungen Rechnung getragen wird (relative Gleichbehandlung). Besondere Probleme können sich ergeben, falls einzelne Gesellschafter in der bisherigen Rechtsform Rechte besitzen, welche die neue Rechtsform nicht kennt, beispielsweise Stimmrechtsaktien, Partizipationsscheine, Gründer- und Vorzugsrechte. Es ist Sache des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans hierfür die geeigneten Lösungen zu finden. Problematisch ist, dass es sich hierbei in vielen Fällen um Rechtsfragen handelt, die der Revisor nicht aus eigenem Wissen prüfen kann. Diesbezüglich muss sich der Revisor auf eine Plausibilitätskontrolle durch Nachvollzug der vom obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgan genannten Gründe beschränken.

121 Der Festlegung eines Unternehmenswertes kommt eine untergeordnete Rolle zu, weil dieser bei der Umwandlung kaum eine Rolle spielt:

- Wird eine Gesellschaft ohne Nennkapital in eine Gesellschaft ohne Nennkapital umgewandelt (beispielsweise Umwandlung einer Genossenschaft ohne Anteilsscheine in einen Verein), verändern sich nur die Mitgliedschaftsrechte, eine Zuteilung von Gesellschaftsanteilen entfällt.
- Wird eine Gesellschaft mit Nennkapital in eine Gesellschaft ohne Nennkapital (beispielsweise Aktiengesellschaft in eine Genossenschaft ohne Anteilsscheine) umgewandelt, entfällt die Zuteilung von Anteilsrechten. Dass die Gesellschafter bisher unterschiedlich am Eigenkapital der Gesellschaft beteiligt waren, ist eines jener Probleme, die es besonders zu berücksichtigen gilt.

- Wird eine Gesellschaft ohne Nennkapital in eine solche mit Nennkapital umgewandelt (beispielsweise Verein in eine Aktiengesellschaft), so erhalten alle Gesellschafter gleich viele Anteile[11].
- Wird schliesslich eine Gesellschaft mit Anteilsscheinen in eine Gesellschaft mit Anteilsscheinen umgewandelt, so erhalten die Gesellschafter proportional gleich viele Anteile wie sie bisher hatten. Eine Schwierigkeit kann hier darin liegen, für Gesellschafter mit unterschiedlichen Rechten, angemessene Lösungen zu finden (beispielsweise für Aktionäre mit Stimmrechtsaktien).

6.2.2 Einhaltung von Gründungsvorschriften

122 Gemäss Art. 57 FusG finden die Bestimmungen des *Zivilgesetzbuches* und des *Obligationenrechts* über die Gründung einer entsprechenden Gesellschaft Anwendung. Keine Anwendung finden die Vorschriften über die Anzahl der Gründer bei Kapitalgesellschaften und die Vorschriften über die Sacheinlage. Die Umwandlung ist so auszugestalten, dass die umgewandelte Gesellschaft den zwingenden Rechtsstrukturen der neuen Rechtsform entspricht. Einzuhalten sind namentlich die Vorschriften über das Nennkapital und die Liberierung. Daneben sind weitere Vorschriften einzuhalten, wie namentlich die Bestimmungen über die Bildung der Firma oder des Namens, des Gesellschaftszwecks oder die Organisation. Entgegen vereinzelten Meinungen kann es jedoch nicht Aufgabe des Umwandlungsprüfers sein, auch die Einhaltung dieser Vorschriften zu prüfen. Dies ist Aufgabe der Handelsregisterämter.

123 Als Grundsatz gilt, dass das Nennkapital der Gesellschaft in der neuen Rechtsform höchstens dem bisherigen Nettovermögen entsprechen kann. Dabei sind folgende Konstellationen zu unterscheiden:

124 Bei der Umwandlung einer *Gesellschaft ohne Nennkapital* (Genossenschaften ohne Anteilscheine, Vereine und Personengesellschaften) ist nicht zwingend das gesamte Nettovermögen in Nennkapital umzuwandeln. Das Nettovermögen kann aufgeteilt werden in a) Nennkapital, b) gesetzliche Reserven und c) freie Reserven. Bei der Umwandlung von Personengesellschaften kann das Nettovermögen auch in Eigenkapital und Darlehen der Gesellschafter aufgeteilt werden. Ist hingegen das Nettovermögen kleiner als das Mindestkapital der Zielrechtsform (Aktiengesellschaft: CHF 100,000; GmbH: CHF 20,000), so ist mit der Umwandlung eine Kapitalerhöhung durchzuführen. Vorbehältlich anders lautender Vorschriften in den Statuten oder im Gesellschaftervertrag, kann den einzelnen Gesellschaftern keine Pflicht zum Einschuss zusätzlicher Mittel auferlegt werden. Die Frage, ob die Kapitalerhöhung vor oder gleichzeitig mit der Umwandlung stattfinden muss respektive kann und welche Kapitalerhöhungsvorschriften zur Anwendung kommen (der bisherigen oder der neuen Rechtsform), hat das oberste Leitungs- oder Verwaltungsorgan zu klären. Wenn nötig ist der Nachweis des genügenden Nettovermögens zur Liberierung des Nennkapitals mittels geprüfter Bilanz zu erbringen.

125 Bei der Umwandlung einer *Gesellschaft mit Nennkapital* in eine andere Gesellschaft mit Nennkapital sind verschiedene Fälle zu unterscheiden:

- Denkbar ist, bei gleich bleibendem Nennkapital die bisherige Aufteilung in gebundene und freie Reserve beizubehalten oder zu modifizieren. Zu bedenken ist, dass die Schaffung von gebundenen Reserven die Rechtsstellung von Gesellschaftern verschlechtern kann, weil ihnen dadurch ein vor der Umwandlung bestehender Anspruch auf Ausschüttung faktisch entzogen wird; dies lässt sich wohl nur bei

[11] Abweichungen sind auf Grund von Statuten möglich, beispielsweise wo in Vereinsstatuten einem Gründungsmitglied auf Grund einer Sacheinlage ein besonderer Anteil an einem möglichen Liquidationserlös versprochen wird.

Gleichbehandlung aller Gesellschafter rechtfertigen. Die Umbuchung von gebundenen in freie Reserven ist hingegen nicht möglich.

- Denkbar ist auch, das Nennkapital in der neuen Rechtsform niedriger als bisher festzulegen. Umstritten ist, ob deshalb ein Schuldenruf durchzuführen ist oder die Differenz in die gebundenen Reserven zu buchen ist. Das oberste Leitungs- oder Verwaltungsorgan hat hierzu die notwendigen Abklärungen vorzunehmen und Entscheide zu treffen.
- Bei einer *Gesellschaft mit Teilliberierung* sind die Mindestliberierungsvorschriften[12] der Zielrechtsform zu beachten. Eine vollständige Liberierung kann durch Kapitalerhöhung oder durch Festsetzen eines niedrigeren Nennbetrages als bisher erreicht werden. Vermutlich werden die Handelsregisterämter im letzteren Fall ein konstitutives Kapitalherabsetzungsverfahren verlangen.
- Eine Herabsetzung der Liberierungsquote oder die Einführung einer Teilliberierung bedeutet die Auferlegung einer neuen Liberierungspflicht und deshalb faktisch den Teilentzug von Mitgliedschaftsrechten, weshalb dies nur mit Zustimmung aller Gesellschafter möglich ist.

126 Bei der Umwandlung einer *Gesellschaft mit Unterbilanz* geht die herrschende Lehre und Praxis davon aus, dass die neue Rechtsform – ohne Sanierung – nicht wieder das gleiche Nennkapital aufweisen kann. Das Nennkapital der Gesellschaft muss auf das Nettovermögen reduziert werden. Strittig ist, ob hierbei die Vorschriften über die deklaratorische oder gar konstitutive Kapitalherabsetzung zu befolgen sind. Es wird auch die Meinung vertreten, die Umwandlung einer Gesellschaft mit Unterbilanz sei ohne vorherige Sanierung nicht möglich. Es ist Sache des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans, die notwendigen Abklärungen vorzunehmen und Entscheide zu treffen. Sicherlich ist in solchen Situationen dem Nachweis des Nettovermögens besondere Beachtung zu schenken, weshalb eine geprüfte *Zwischenbilanz* als Nachweis der Liberierung zu fordern ist.

127 Die Umwandlung von *überschuldeten Gesellschaften* ist ohne vorgängige Sanierung nicht möglich.

6.2.3 Prüfpunkte

128 Der Revisionsexperte nimmt in einem schriftlichen Prüfungsbericht zu den folgenden Fragen Stellung:

- Sind die Voraussetzungen für die Umwandlung erfüllt, das heisst ist die Umwandlung grundsätzlich zulässig (Art. 54 FusG), und sind die Gründungsvorschriften, namentlich die Liberierungsvorschriften erfüllt?
- Bleibt die Rechtsstellung der Gesellschafter nach der Umwandlung gewahrt, das heisst, werden die Gesellschafter (relativ) gleich behandelt?

6.3 Umwandlungsbilanz / Zwischenbilanz

129 Die Umwandlung entfaltet ihre Wirkung mit Eintrag im Handelsregister. Sie wird – auch buchhalterisch – nicht auf einen Stichtag in der Vergangenheit bezogen, wie dies bei der Fusion (vergleiche Art. 13 Abs. 1 lit. g FusG) oder der Spaltung (vergleiche Art. 37 lit. g FusG) der Fall ist. Durch die Umwandlung wird die Existenz der Gesellschaft nicht berührt. Die Umwandlungsbilanz bildet weder eine *"Schlussbilanz"* für die Gesellschaft in bisheriger Rechtsform, noch eine *"Eröffnungsbilanz"* für die

[12] Zu beachten sind die geänderten Liberierungsvorschriften bei der GmbH nach Inkrafttreten der GmbH-Rechtsreform.

Gesellschaft im neuen Rechtskleid. Nach der Umwandlung ist die Rechnungslegung der Gesellschaft gegebenenfalls an die rechtsformspezifischen Vorschriften der neuen Gesellschaftsform anzupassen durch entsprechende umwandlungsspezifische Buchungen (beispielsweise betreffend Eigenkapital). Um die Auswirkungen der Umwandlung, beispielsweise auf die Zusammensetzung des Eigenkapitals nach der Umwandlung aufzuzeigen, ist allenfalls eine erweiterte Umwandlungsbilanz in Form einer Pro-Forma-Bilanz sinnvoll.

130 Die Umwandlungsbilanz ermöglicht insbesondere festzustellen, ob das Nennkapital des neuen Rechtsträgers nach dessen rechtsformspezifischen Vorschriften gedeckt ist. Bei der Umwandlung in eine Gesellschaft mit Nennkapital ist deshalb eine möglichst aktuelle Bilanz sinnvoll. Unter Umständen ist aus diesem Grund eine Zwischenbilanz zu erstellen. Die Erstellung einer Zwischenbilanz kann auch sinnvoll sein zur Feststellung des Eigenkapitals, welches den Gesellschaftern zugeteilt werden soll, beispielsweise zur Feststellung der Höhe der Gesellschafterkonti bei Umwandlung einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft oder Genossenschaft mit Anteilsscheinen.

131 Eine Zwischenbilanz ist gemäss Art. 58 Abs. 1 FusG von Gesetzes wegen zu erstellen, wenn der Bilanzstichtag zum Zeitpunkt der Erstattung des Umwandlungsberichts mehr als sechs Monate zurück liegt. Wird auf den Umwandlungsbericht verzichtet (Art. 61 Abs. 2 FusG), so endet die Frist von sechs Monaten mit dem Erstellen des Umwandlungsplans (analog zur Spaltung, Art. 35 Abs. 1 FusG). Eine Zwischenbilanz ist auch zu erstellen, wenn seit dem Abschluss der letzten Bilanz wichtige Änderungen in der Vermögenslage der Gesellschaft eingetreten sind. Wichtige Änderungen sind immer dann gegeben, wenn das ausgewiesene Eigenkapital betroffen ist, sei es wegen einer seit dem letzten Bilanzstichtag durchgeführten Kapitalerhöhung oder -herabsetzung oder wegen Verlusten aus laufendem Geschäftsjahr. In Lehre und Praxis wird die Meinung vertreten, dass Kapitalerhöhungen im Zusammenhang mit der Umwandlung keine wichtige Änderung im Sinne von Art. 58 Abs. 1 FusG darstellen.

132 Die Umwandlungsbilanz unterliegt nicht einer eigentlichen Revision durch den Umwandlungsprüfer. Sie dient lediglich als Grundlage für die Beurteilung, ob die Rechte der Gesellschafter gewahrt bleiben und die rechtsformspezifischen Gründungsvorschriften eingehalten sind. Es stellt sich die Frage, ob die der Umwandlung zu Grunde liegende Bilanz durch die Revisionsstelle der Gesellschaft geprüft werden muss. Das FusG gibt darauf keine Antwort. Die Frage stellt sich nur bei einer Umwandlung in eine Aktiengesellschaft, Aktienkommanditgesellschaft, Genossenschaft oder GmbH. Hier hat der Umwandlungsprüfer die genügende Liberierung des Nennkapitals nach den Vorschriften der neuen Rechtsform zu bestätigen. Zur Beantwortung dieser Frage hat der Revisor jene Prüfungshandlungen vorzunehmen, die für eine Sacheinlagegründung notwendig sind. Auf Grund der Umstände entscheidet der Revisor, was und wie geprüft wird. In diesem Sinne beantwortet sich auch die Frage, ob die Zwischenbilanz in geprüfter Form vorliegen muss. Unter diesem Blickwinkel ist auch zu entscheiden, ob die in Art. 58 Abs. 2 FusG genannten Erleichterungen im konkreten Fall angewandt werden können oder nicht.

6.4 Prüfungshandlungen

133 Grundsätzlich gilt, dass die Prüfungshandlungen den Gegebenheiten des spezifischen Auftrags angepasst werden müssen. Mögliche Prüfungshandlungen können sein:

- Durchsicht des Umwandlungsplans, namentlich der Bestimmungen gemäss Art. 60 lit. c FusG, und des Umwandlungsberichts, namentlich jener Punkte betreffend Art. 61 Abs. 3 lit. b – e FusG, der Umwandlungsbilanz und gegebenenfalls der Zwischenbilanz sowie weiterer Unterlagen im Hinblick auf die Beurteilung der Wahrung der Rechte der Gesellschafter und der Einhaltung der Gründungs-, nament-

lich der Liberierungsvorschriften durch Nachvollzug der Überlegungen des obersten Leitungs- und Verwaltungsorgans und Prüfung der Plausibilität der Überlegungen;

- Befragungen der Unternehmensleitung (Verwaltungsrat, Geschäftsleitung);
- Einsichtnahme in weitere im Einzelfall relevante Unterlagen der Gesellschaft (beispielsweise neue Statuten);
- Beurteilung der Vertretbarkeit des Umtauschverhältnisses für Anteile beziehungsweise der Mitgliedschaft der Gesellschafter nach der Umwandlung;
- Beurteilung der Einhaltung der Gründungsvorschriften der neuen Rechtsform bezüglich Minimalkapital, Stückelung der Beteiligungen und der Liberierung der Kapitaleinlagen;
- Beurteilung eventueller Nachschusspflichten oder ähnlichem.

6.5 Prüfbericht

134 In *Anhang 1, Beispiel 5* findet sich das Beispiel eines Prüfungsberichts. Prüfberichte sind auf den Einzelfall hin anzupassen. Der Bericht des Prüfers ist von der Gesellschaft dem Handelsregisteramt als Beleg einzureichen (Art. 107 Abs. 1 lit. d HRegV). Der Prüfbericht ist damit jedermann öffentlich zugänglich.

7. Vermögensübertragung

135 Weil die Gesellschafter nicht an der Transaktion beteiligt sind, entfällt eine Prüfung bei der Vermögensübertragung. Gemäss Art. 74 FusG muss hingegen das oberste Leitungs- und Verwaltungsorgan der übertragenden Gesellschaft die Gesellschafter über die Vermögensübertragung im Anhang der Jahresrechnung informieren. Diese Informationspflicht entfällt, falls die übertragenen Aktiven weniger als 5% der Bilanzsumme der übertragenden Gesellschaft ausmachen. Im Anhang der Jahresrechnung beziehungsweise – wo keine Pflicht zur Erstellung einer Jahresrechnung besteht – anlässlich der nächsten Generalversammlung sind rechtlich und wirtschaftlich zu erläutern und zu begründen:

- der Zweck und die Folgen der Vermögensübertragung,
- der Übernahmevertrag,
- die Gegenleistung für die Übertragung und
- die Folgen für die Arbeitnehmer und Hinweise auf den Inhalt eines allfälligen Sozialplans.

136 Das FusG schreibt keine besondere Prüfung durch die *Revisionsstelle* vor. Weil diese jedoch in ihrem Prüfbericht zur Jahresrechnung generell auf *Gesetzesverstösse* hinweisen muss, hat sie anlässlich der Prüfung der Jahresrechnung zu prüfen, ob über eine relevante Vermögensübertragung im Anhang informiert wird und ob die Informationen den gesetzlichen Anforderungen genügen.

8. Fusion und Vermögensübertragung von Stiftungen

137 Stiftungen sind zweckgewidmete Vermögen, haben keine Mitglieder oder Gesellschafter und unterscheiden sich deshalb grundlegend von allen Gesellschaftsformen. Wegen dieses strukturellen Unterschiedes war eine separate Regelung im Rahmen des FusG notwendig. Die Umwandlung in eine andere Rechtsform ist (aufgrund des grundlegenden strukturellen Unterschieds) ausgeschlossen, ebenso eine Spaltung (wegen fehlender Mitglieder oder Gesellschafter). Möglich ist hingegen die (rechtsformwahrende) Fusion unter Stiftungen sowie die Vermögensübertragung auf andere Stiftungen oder Rechtsträger.

138 Ein wesentlicher Unterschied im Verfahren ist, dass die Fusion und Vermögensübertragung durch die Aufsichtsbehörde zu genehmigen ist, sofern die Stiftung der Aufsicht durch das Gemeinwesen untersteht.

139 Die Fusion von Vorsorgeeinrichtungen in Form von Stiftungen fällt nicht unter die Bestimmungen von Kapitel 6 des FusG. Der Reorganisation von Vorsorgeeinrichtungen widmet das FusG ein eigenes Kapitel (Art. 88 ff. FusG).

8.1 Fusion von Stiftungen

140 Stiftungen müssen den *Fusionsvertrag* sowie die *Bilanzen* von einem Revisor prüfen lassen (Art. 81 Abs. 1 FusG). Von der Prüfungspflicht gibt es keine Ausnahmen. Die Stiftungen sind in der Wahl des Revisors frei. Im Gegensatz zu Fusionen unter Gesellschaften reicht die Prüfung durch einen zugelassenen Revisor; unterliegen die Stiftungen hingegen der ordentlichen Revision, so ist die Prüfung durch einen zugelassenen Revisionsexperten durchführen zu lassen (Art. 83b Abs. 3 ZGB in Verbindung mit Art. 727b Abs. 2 OR)[13]. Obwohl im Gegensatz zu Art. 15 FusG nicht explizit vorgesehen, geht die Botschaft zum FusG davon aus, dass die Bestellung eines *gemeinsamen Revisors* zulässig ist.

Prüfungspunkte

141 Gemäss Art. 81 Abs. 3 FusG erstellt der Revisor einen Bericht, in dem insbesondere darzulegen ist, ob
1. die allfälligen Rechtsansprüche der Destinatäre gewahrt sind und
2. Forderungen von Gläubigern bekannt oder zu erwarten sind, zu deren Befriedigung das Vermögen der beteiligten Stiftungen nicht ausreicht.

142 Bei Fusionen unter Gesellschaften dient die Fusionsprüfung dem Gesellschafterschutz (vergleiche Ziffern 25 und 38). Gesellschafter fehlen hingegen bei Stiftungen. Zweck der Prüfung bei Fusionen unter Stiftungen ist der Schutz der betroffenen Destinatäre sowie der Gläubiger. Soweit die Rechtsansprüche der Destinatäre in *Leistungen* bestehen, handelt es sich um gewöhnliche Gläubigerrechte und sind unter diesem Aspekt zu prüfen. Daneben können aber auch Vereinbarungen über besondere *Rechte* bestehen, beispielsweise Nutzungsrechte von Einrichtungen. Die Beurteilung der Wahrung solcher Rechte kann unter Umständen heikel sein, da es sich oft um komplexe Sachverhalte und Rechtsfragen handelt.

143 Als Grundlage für die Prüfung dienen einerseits der Fusionsvertrag, andererseits die Bilanzen. Seit dem Inkrafttreten der Revision des Stiftungsrechts am 1. Januar 2006 sind alle Stiftungen buchführungspflichtig (Art. 83b Abs. 1 ZGB[14]). Die Bestimmungen des Obligationenrechts über die kaufmännische Buchführung sind sinngemäss anwendbar. Betreibt die Stiftung ein nach kaufmännischer Art geführtes Gewerbe, so sind für

[13] Bis zum Inkrafttreten der GmbH-Revision gilt die Verordnung über Revisionsstellen von Stiftungen vom 24. August 2005 (SR 211.121.3) vgl. Art. 83a Abs. 3 ZGB.
[14] Bis zum Inkrafttreten der GmbH-Revision Art. 84b Abs. 1 ZGB.

die Rechnungslegung und die Offenlegung der Jahresrechnung die Bestimmungen des Aktienrechts sinngemäss anwendbar (Art. 83b Abs. 2 ZGB[15]). Wie bei Fusionen unter Gesellschaften gilt, dass die Fusionsbilanz geprüft sein muss.

144 Bezüglich Zwischenbilanz verweist Art. 80 FusG auf Art. 11 FusG. Demnach muss die betroffene Stiftung eine Zwischenbilanz erstellen, falls der Bilanzstichtag bei Abschluss des Fusionsvertrages mehr als sechs Monate zurück liegt oder seit Abschluss der letzten Bilanz wichtige Änderungen in der Vermögenslage der an der Fusion beteiligten Stiftungen eingetreten sind. Art. 11 Abs. 2 FusG verweist für die Erstellung der Zwischenbilanz auf die Grundsätze für die Erstellung des Jahresabschlusses. Bei Stiftungen kommen die allgemeinen Vorschriften über die kaufmännische Buchführung zur Anwendung (Art. 957 ff. OR).

145 Es stellt sich die Frage, wie die Bilanz gemäss Art. 80 FusG zu prüfen ist (Prüfungsstandard). Im Hinblick auf den Gesellschafterschutz ist bei Fusionen unter Gesellschaften nur eine Prüfung hinsichtlich der bewertungsrelevanten Umstände notwendig. Zweck der Prüfung von Fusionen unter Stiftungen ist hingegen der Schutz der Destinatäre und der Gläubiger. Es ist dem Fusionsprüfer überlassen zu entscheiden, ob die Zwischenbilanz unter den gegebenen Umständen einer Vollprüfung oder einer prüferischen Durchsicht (Review) zu unterziehen ist. Bezüglich einer Vollprüfung bedeutet dies, dass die in Art. 11 Abs. 2 FusG erwähnten Erleichterungen für die Erstellung der Zwischenbilanz unter Umständen nicht angewandt werden können. Die Prüfung ist von der gegebenenfalls gewählten Revisionsstelle der Stiftung durchzuführen[16].

Verzicht auf Schuldenruf

146 Im Rahmen des Gläubigerschutzes hat der Prüfer zu beurteilen, ob Forderungen von Gläubigern bekannt oder zu erwarten sind, zu deren Befriedigung das Vermögen der beteiligten Stiftungen nicht ausreicht (Art. 81 Abs. 3 FusG). Sofern keine solche Forderungen bekannt oder zu erwarten sind, kann die Aufsichtsbehörde von einem Schuldenruf absehen (Art. 85 Abs. 2 FusG). Diese Bestimmungen sind Art. 25 Abs. 2 FusG nachempfunden, wonach bei Fusionen unter Gesellschaften auf den Schuldenruf verzichtet werden kann, sofern eine entsprechende Bestätigung eines zugelassenen Revisionsexperten vorliegt. Neben den Anforderungen an die Befähigung des Revisors bei Gesellschaftsfusionen unterscheiden sich die Regelungen bei der Stiftung von jenen bei Gesellschaften noch in einem weiteren, entscheidenden Punkt: Die Beurteilung durch den Revisor findet bei Stiftungen vor der Information der Destinatäre, vor dem Antrag der Stiftungsorgane an die Aufsichtsbehörde, vor deren Genehmigung der Fusion und schliesslich vor Eintrag der Fusion im Handelsregister (bei Familienstiftungen und kirchlichen Stiftungen vor Beschlussfassung der obersten Stiftungsorgane) und damit *vor* der Rechtswirksamkeit der Fusion statt. Es müssen aber alle Forderungen gedeckt sein, die bis zur Rechtskraft der Fusion entstehen. Damit hat der Fusionsprüfer bei Stiftungen auch die Deckung von Forderungen zu beurteilen, die zwischen Abgabe seines Berichtes und Rechtskraft der Fusion entstehen können, was je nach Umständen kaum möglich sein wird.

147 Damit dürfte eine abschliessende Beurteilung durch den Fusionsprüfer oft nicht möglich sein, worauf im Bericht explizit hinzuweisen und gleichzeitig der Aufsichtsbehörde der Schuldenruf zu empfehlen ist (vgl. Berichtsbeispiel in Anhang 1).

[15] Bis zum Inkrafttreten der GmbH-Revision Art. 84b Abs. 2 ZGB.

[16] Gemäss Art. 83b Abs. 2 ZGB (bis zum Inkrafttreten der GmbH-Revision Art. 83a Abs. 4 ZGB) kann die Aufsichtsbehörde die Stiftung von der Pflicht zur Bezeichnung einer Revisionsstelle befreien.

Weitergehende Prüfung?

148 In der Literatur wird die Meinung vertreten, der Revisor hätte den Gehalt der Transaktionsdokumente zu prüfen, namentlich den Inhalt des Fusionsvertrages und die sich stellenden Rechtsfragen. Dabei hätte er, wenn nötig, Rechtsberater beizuziehen. Diese Ansicht verkennt die Rolle, die der Revisor aufgrund seiner beruflichen Ausbildung und Erfahrung einnehmen kann. Der Beizug von Rechtsberatern nützt ihm nichts, letztlich hat er Bericht zu erstatten, was wiederum die Beurteilung der Arbeit des Rechtsberaters bedingt. Sofern und soweit die geforderte Prüfung durch den Revisor über die Prüfung der Wahrung der Rechte der Destinatäre und der Deckung der Forderungen der Gläubiger hinausgeht, ist sie im Hinblick auf die Haftung des Revisors abzulehnen. Es ist Sache der obersten Stiftungsorgane sich entsprechend beraten zu lassen sowie es Sache der Aufsichtsbehörde ist, die Zulässigkeit der Fusion zu prüfen und diese selbst zu genehmigen. Es kann nicht Sache des Revisors sein, Versäumnisse der Stiftungsorgane nachzubessern respektive für Versäumnisse der Aufsichtsbehörden letztlich zu haften. Diese Aufgabenteilung und Zuordnung der Verantwortung ist wenn möglich klar in der Auftragsbestätigung festzuhalten. Sollten sich Zweifel an der Rollenverteilung ergeben, ist das Prüfmandat abzulehnen.

Prüfungsbericht

149 In *Anhang 1, Beispiel 6* findet sich das Beispiel eines Prüfberichtes. Die Berichte der Prüfer sind von der Aufsichtsbehörde dem Handelsregisteramt als Belege einzureichen (Art. 109 Abs. 1 lit. d HRegV). Die Prüfberichte sind damit jedermann öffentlich zugänglich.

8.2 Vermögensübertragung von Stiftungen

150 Im Handelsregister eingetragene Stiftungen können Vermögensteile auf andere Rechtsträger übertragen. Es findet keine Prüfung durch einen Revisor statt. Mangels entsprechender Regelung und Verweise, braucht die Vermögensübertragung nicht im Anhang der Jahresrechnung ausgewiesen zu werden.

9. Fusion, Umwandlung und Vermögensübertragung von Vorsorgeeinrichtungen

151 Vorsorgeeinrichtungen sind selbständige und von den jeweiligen Arbeitgeberunternehmen unabhängige Einrichtungen, die der Aufsicht gemäss Art. 61 ff. des *Bundesgesetzes über die berufliche Alters-, Hinterbliebenen- und Invalidenvorsorge* (BVG; SR 831.40) unterstellt und als juristische Person ausgestaltet sind (Art. 2 lit. i FusG). Unternehmenszusammenschlüsse, -käufe und -verkäufe sowie Unternehmensreorganisationen haben auch Auswirkungen auf deren Vorsorgeeinrichtungen. Oft macht es Sinn oder ist es sogar geboten, deren Strukturen an die neuen Strukturen der Arbeitgeberunternehmen anzupassen. Das FusG regelt in Kapitel 7 (Art. 88 ff. FusG) die Reorganisation von Vorsorgeeinrichtungen separat.

152 Die dem BVG unterstellten Vorsorgeeinrichtungen sind zwingend als Stiftungen, Genossenschaften oder Einrichtungen des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet und im Handelsregister eingetragen. Personalvorsorgestiftungen im Sinne von Art. 89bis Abs. 6 ZGB sind im Register für berufliche Vorsorge eingetragen, wenn sie Leistungen im Rahmen des BVG-Obligatoriums erbringen. Erbringen sie ausschliesslich überobligatorische Leistungen, so brauchen sie nach BVG nicht registriert zu sein. Der weitaus grösste Teil der Vorsorgeeinrichtungen sind Stiftungen. Dennoch ist es nicht möglich, auf diese Vorsorgeeinrichtungen die Regeln betreffend Stiftungen anzuwenden, einerseits weil Vorsorgeeinrichtungen auch in anderer Rechtsform ausgestaltet werden können, andererseits weil der spezifische Zweck der Vorsorgeeinrichtungen zumindest partiell andere Regeln verlangt. Wesentlicher Unterschied im Verfahren zu Transaktionen unter Gesellschaften ist, dass Fusionen, Umwandlungen und Vermögensübertragungen durch die zuständigen Aufsichtsbehörden zu genehmigen sind. Zudem sind die Transaktionsunterlagen nicht nur durch einen Revisor, sondern für die versicherungstechnischen Belange zusätzlich durch eine anerkannte Instanz für die berufliche Vorsorge prüfen zu lassen.

153 Vorsorgeeinrichtungen können ausschliesslich mit Vorsorgeeinrichtungen fusionieren, Stiftungen hier jedoch auch rechtsformübergreifend. Die Fusion einer Vorsorgestiftung mit einer klassischen Stiftung respektive die Fusion einer Vorsorgegenossenschaft mit einer klassischen Genossenschaft ist nicht möglich. Weil sie nur einem, im BVG klar definierten Zweck dienen, ist die sonst nicht mögliche Umwandlung einer Stiftung in eine Genossenschaft und umgekehrt zulässig. Vorsorgeeinrichtungen können gemäss Art. 98 FusG Aktiven und Passiven auf Vorsorgeeinrichtungen oder auf andere Rechtsträger übertragen. Der umgekehrte Fall der Übertragung von Aktiven und Passiven von einem anderen Rechtsträger auf eine Vorsorgestiftung untersteht den normalen Bestimmungen über die Vermögensübertragung gemäss Art. 69 ff. FusG.

9.1 Fusion von Vorsorgeeinrichtungen

9.1.1 Allgemeines

154 Vorsorgeeinrichtungen müssen den Fusionsvertrag, den Fusionsbericht und die Fusionsbilanz von der Revisionsstelle sowie von einem anerkannten Experten für die berufliche Vorsorge (BVG-Experten) prüfen lassen. Von der Prüfungspflicht gibt es keine Ausnahmen. Die Prüfung hat zwingend durch die Revisionsstelle[17] zu erfolgen. Die Vorsorgeeinrichtungen sind daher nicht frei in der Wahl des Fusionsprüfers. Hingegen sind sie frei in der Wahl des BVG-Experten. Sie können auch einen gemeinsamen Experten bestimmen. Die fachlichen Voraussetzungen für die Revisionsstelle sind in Art. 33 ff. der *Verordnung über die berufliche Alters-, Hinterlassenen und Invalidenvorsorge* vom 18. April 1984 (BVV 2; SR 831.441.1) geregelt.

[17] Art. 92 Abs. 1 FusG spricht von Kontrollstelle, Art. 92 Abs. 3 FusG von Revisionsstelle. Obwohl hier zwei Begriffe verwendet werden, ist jeweils dasselbe gemeint.

155 Nach dem Wortlaut des Gesetzes dient die Prüfung ausschliesslich dem Schutz der Versicherten. Ein Gläubigerschutz, der über den Schutz der Versicherten hinausgeht, ist nicht Sinn der Prüfung. Konsequenterweise braucht der Revisor – im Gegensatz zur Fusion von Stiftungen – auch nicht zur Frage Stellung zu nehmen, ob die Aufsichtsbehörde auf einen Schuldenruf verzichten kann. Gemäss einer Checkliste des Amtes für berufliche Vorsorge und Stiftungen des Kantons Zürich haben die Vorsorgeeinrichtungen eine Bestätigung der Kontrollstelle beizubringen, wonach keine Forderungen bekannt oder zu erwarten sind, zu deren Befriedigung das freie Vermögen der beteiligten Vorsorgeeinrichtungen nicht ausreicht. Das Einreichen einer solchen Bestätigung kann nicht zwingend sein, da sie im Gesetz nicht vorgesehen ist und der Aufsichtsbehörde lediglich als Grundlage für den Entscheid dient, auf den Schuldenruf zu verzichten. Für eine derartige Bestätigung reicht die Prüfung einer Bilanz nicht (vergleiche dazu Ziffer 95). Zu bedenken ist auch, dass sämtliche Forderungen gedeckt sein müssen, die bis zur Rechtskraft der Fusion noch entstehen, das heisst auch Forderungen, welche durch Handlungen entstehen, die nach der Abgabe einer Bestätigung bis zum Eintrag der Fusion im Handelsregister entstehen (vergleiche dazu Ziffern 146 f.). Es liegt im Ermessen der Revisionsstelle, ob sie diese Bestätigung abgibt und die dazu gehörende Prüfung durchführt. In Anbetracht dessen, dass der Schuldenruf relativ leicht durchzuführen ist, dürfte die Abgabe einer solchen Bestätigung eine Ausnahme bilden.

9.1.2 Fusionsbilanz / Zwischenbilanz

156 Anders als bei der Fusion von Gesellschaften, spielt die Bilanz bei der Fusion von Vorsorgeeinrichtungen eine zentrale Rolle bei der Prüfung durch die Revisionsstelle. Alle an der Fusion beteiligten Vorsorgeeinrichtungen müssen eine Bilanz erstellen, unter den Voraussetzungen von Art. 11 FusG auch eine Zwischenbilanz (Art. 89 FusG). Die Bilanz ist nach den Grundsätzen von Art. 71 BVG und Art. 47 f. BVV 2, das heisst nach Swiss GAAP FER 26 zu erstellen. Deshalb stimmen die Bilanzgliederung und die allgemeinen Bewertungskonzepte grundsätzlich überein. Abweichungen können sich hingegen bei der Bemessung der Vorsorgekapitalien und der technischen Rückstellungen sowie bei der Bestimmung des Zielwertes der Wertschwankungsreserven ergeben. Ob die Erleichterungen nach Art. 11 Abs. 2 FusG auf eine Zwischenbilanz anwendbar sind, muss im Einzelfall entschieden werden. Da die Zwischenbilanz Grundlage für die Beurteilung der Revisionsstelle ist, ist eine Prüfung nach den Standards für die ordentliche Abschlussprüfung geboten. Obwohl das Gesetz nur von Bilanz spricht, ist auch eine Betriebsrechnung zu erstellen.

157 Eine Zwischenbilanz ist zu erstellen, wenn seit dem Bilanzstichtag und dem Abschluss des Fusionsvertrages mehr als sechs Monate vergangen sind oder seit Abschluss der letzten Bilanz wichtige Änderungen in der Vermögenslage der Vorsorgeeinrichtung eingetreten sind. Wichtige Änderungen können sich ergeben, wenn eine grössere Anzahl Versicherter ausgeschieden ist (beispielsweise Teilliquidation), Marktveränderungen eine Neubewertung der Vermögensanlagen gebieten oder die versicherungstechnischen Risiken neu beurteilt werden müssen.

158 Vorsorgeeinrichtungen weisen selten den gleichen Deckungsgrad und identische Vorsorgeleistungen auf. Dennoch fusionieren in der Praxis nur selten Vorsorgeeinrichtungen mit ungleichem Deckungsgrad. Unterschiedliche Deckungsgrade werden vor der Fusion im Hinblick auf diese gegenseitig angeglichen. Die Fusion wird mit anderen Worten geplant, meist per Bilanzstichtag, so dass auch nur ausnahmsweise eine Zwischenbilanz notwendig wird.

9.1.3 Aufgabeteilung zwischen Revisionsstelle und BVG-Experten

159 Gemäss Art. 92 Abs. 3 FusG erstellen die Revisionsstelle und der BVG-Experte einen Bericht, in dem sie darlegen, ob die Ansprüche und Rechte der Versicherten gewahrt sind. Aus dem Gesetzeswortlaut geht nicht hervor, ob die Revisionsstelle und der BVG-Experte einen gemeinsamen Bericht erstellen oder getrennt Bericht erstatten. Ebenso wenig ist geregelt, was konkret der BVG-Experte, was die Revisionsstelle zu prüfen hat. Der Ursprung dieser doppelten Prüfung liegt in den Kontroll- und Prüfungsbestimmungen, die das BVG aufstellt. Nach Art. 53 Abs. 1 BVG hat die Revisionsstelle jährlich die Geschäftsführung, das Rechnungswesen und die Vermögensanlage zu prüfen. Der BVG-Experte hat periodisch zu prüfen, ob die reglementarischen versicherungstechnischen Bestimmungen über Leistungen und Finanzierung den gesetzlichen Vorschriften entsprechen und ob die Vorsorgeeinrichtung jederzeit Sicherheit für die Erfüllung ihrer Verpflichtungen bietet. Diese Aufgabenteilung ist auch bei der Fusionsprüfung zu beachten. Demzufolge ist die Revisionsstelle verantwortlich für die Prüfung der Bilanzen und der BVG-Experte für die Prüfung der versicherungsrechtlichen und -technischen Aspekte der Fusion. Konkret bestätigt der BVG-Experte die Vergleichbarkeit der Bemessung der Vorsorgekapitalien und der technischen Rückstellungen. Die Bestätigung ist insbesondere dann wichtig, wenn vor der Fusion unterschiedliche Vorsorgepläne einander angepasst wurden. Die Revisionsstelle prüft, ob diese vom BVG-Experten überprüften Werte korrekt in die Bilanzen übernommen wurden. Im Hinblick auf die Haftungsnorm in Art. 108 Abs. 2 FusG ist eine getrennte Berichterstattung zu empfehlen, damit klar ersichtlich ist, wer was geprüft hat; mögliche Überschneidungen sind in Kauf zu nehmen.

9.1.4 Prüfung im Einzelnen

160 Zu prüfen ist, ob die Rechte und Ansprüche der Versicherten gewahrt sind. Versicherte sind die aktiven Versicherten (die Arbeitnehmer und eventuell freiwillig Versicherte) und die Rentner. Die Versicherten der übernehmenden Vorsorgeeinrichtung dürfen durch die Fusion nicht schlechter gestellt sein als vorher. Dieses Erfordernis ist in der Praxis häufig dadurch erfüllt, dass die Regelungen der übernehmenden Vorsorgeeinrichtung auch von der fusionierten Einrichtung weitergeführt werden. Grundlage für die Definition der Rechte und Ansprüche der Versicherten der übertragenden Vorsorgeeinrichtung ist Art. 23 FZG und Art. 53b – 53d BVG. Für die Versicherten im engeren Sinn bedeutet dies, dass genügend Spar- und Deckungskapital (im Falle des Beitragsprimats) oder der Barwert der erworbenen Leistungen (im Fall des Leistungsprimats) auch nach der Fusion vorhanden sein müssen (Art. 15 ff. FZG). Für die Rentenempfänger müssen die laufenden Renten nach Bestand und Höhe gewahrt sein. Selbstverständlich dürfen sich die BVG-Alterskonen (Schattenrechnung) durch die Fusion nicht verändern. Unter Umständen kann ein Deckungskapital, welches betragsmässig diese Kriterien vor der Fusion erfüllt, nach der Fusion nicht mehr genügen, weil sich mit der Fusion die Bemessungskriterien ändern. Komplexe Probleme ergeben sich deshalb bei der Fusion von Vorsorgeeinrichtungen mit stark unterschiedlichen Deckungsgraden oder unterschiedlichem Leistungsniveau oder nicht kompatiblen Finanzierungssystemen (beispielsweise Leistungsprimat und Beitragsprimat). Oft müssen die Leistungsreglemente sowie die Deckungsgrade der zu fusionierenden Vorsorgeeinrichtungen als Vorbereitungsmassnahme angeglichen werden, bevor eine Fusion überhaupt stattfinden kann.

161 Folgende Besonderheiten sind zu erwähnen:

- *Ungleiche Deckung*: Die Sanierung einer Unterdeckung durch Fusion ist nicht möglich. Die Handelsregisterämter lehnen die Eintragung solcher Fusionen regelmässig ab. In diesem Falle ist die Unterdeckung vor der Fusion auszugleichen. Bei der Fusion von Vorsorgeeinrichtungen, welche zwar keine Unterdeckung jedoch

unterschiedliche Deckungsgrade aufweisen, könnten zwar getrennte Fonds für besser gestellte Versicherte geführt werden, hingegen sprechen praktische Probleme regelmässig gegen diese Lösung. So würden innerhalb der gleichen Unternehmung oder gar Abteilung unterschiedliche Pläne bestehen. Es stellt sich die Frage, welchem Fond neue Mitarbeiter zugeordnet werden oder wie der Anspruch auf paritätische Vertretung gelöst wird. Unterschiedliche Leistungsniveaus können nur von Aussen, das heisst durch die Arbeitgeberunternehmung ausgeglichen werden.

- *Unterschiedliche Leistungspläne*: Entweder werden die unterschiedlichen Leistungspläne innerhalb der fusionierten Vorsorgeeinrichtung getrennt weitergeführt oder die Pläne werden vor oder im Rahmen der Fusion einander angepasst .
- *Freie Mittel* dürfen durch Vergrösserung des Versichertenkreises nicht verwässert werden. Zu beachten ist, dass sich der Ausweis der freien Mittel auf Grund der Anpassungen der Bemessungskriterien für Vorsorgekapitalien und technischen Rückstellungen sowie durch die Angleichung der Zielwerte der Wertschwankungsreserven nach der Fusion verändern können. Sind nach Anpassung der Bemessungsgrundsätze nicht bei allen an der Fusion beteiligten Vorsorgeeinrichtungen in gleichem Ausmass freie Mittel vorhanden, so müssen zur Besitzstandwahrung der Versicherten vor der Fusion Massnahmen getroffen werden. Möglich ist, die freien Mittel durch Wandlung in Deckungskapital oder Sparguthaben zu reduzieren oder die eine Vorsorgeeinrichtung nachzufinanzieren oder eine Kombination beider Massnahmen.
- *Arbeitgeberbeitragsreserven* stellen weder Deckungskapital noch freie Mittel dar, sind aber der Vorsorgeeinrichtung durch die Arbeitgeberunternehmung definitiv gewidmet. Der Arbeitgeber ist – innerhalb des Vorsorgezwecks – allein verfügungsberechtigt. Die Versicherten haben weder Rechte noch Anwartschaften auf diese Mittel. Nach der hier vertretenen Meinung stehen diese nicht einem bestimmten Versichertenkreis zu. Mit Zustimmung des Arbeitgeberunternehmens können diese deshalb vor der Fusion dazu genutzt werden, allfällige Unterschiede in den Plänen auszugleichen. Eine Zusammenlegung der Arbeitgeberbeitragsreserven ist möglich, falls sich die Arbeitgeberunternehmen ebenfalls zusammenschliessen.

162 Nach dem Gesetzeswortlaut sind die "*Rechte*" und "*Ansprüche*" der Versicherten zu wahren. Es ist nicht ersichtlich, welche Rechte die Versicherten ausser den geldwerten Ansprüchen aus dem Leistungsplan der Vorsorgeeinrichtung haben könnten, weshalb den unterschiedlichen Begriffen keine selbständige Bedeutung zukommt. Dies gilt auch dann, wenn Vorsorgeeinrichtungen unterschiedlicher Rechtsform fusionieren. Wird eine Vorsorgegenossenschaft durch eine Vorsorgestiftung absorbiert, so verlieren die Versicherten der übertragenden Vorsorgeeinrichtung durch die Fusion ihre Stellung als Genossenschafter. Das ist zu akzeptieren, da das Gewicht nicht auf dem "*Genossenschafter sein*" sondern auf dem "*Versichert sein*" liegt.

163 Bei der Beurteilung, ob die Rechte der Versicherten gewahrt sind, muss auch die Einhaltung der Bestimmungen des BVG, der Stiftungsurkunde respektive Genossenschaftsstatuten, des Vorsorgereglements und allfälliger anderer Reglemente sowie mögliche Weisungen der Aufsichtsbehörden überprüft werden.

164 In der Literatur wird die Meinung vertreten, die Fusionsprüfer, sprich die Revisionsstelle und der BVG-Experte hätten den Fusionsvertrag und den Fusionsbericht des obersten Leitungsorgans der Vorsorgeeinrichtung auf Übereinstimmung mit dem Fusionsgesetz, auf formelle Vollständigkeit und Plausibilität zu prüfen. Diese Ansicht geht über den Wortlaut von Art. 92 Abs. 3 FusG hinaus und verkennt die Rolle von Revisionsstelle und BVG-Experten, wie sie das BVG definiert. Sofern und soweit die geforderte Prüfung durch die Fusionsprüfer über die Prüfung der Wahrung der Rechte und Ansprüche der Versicherten hinausgeht, ist diese Ansicht im Hinblick auf die Haftung der Fusionsprüfer abzulehnen. Es ist Sache der obersten Leitungsorgane der

Vorsorgeeinrichtungen, sich entsprechend beraten zu lassen, so wie es Sache der Aufsichtsbehörde ist, von Amtes wegen zu prüfen, ob die Fusion zulässig ist und die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind.

9.1.5 Prüfungshandlungen der Revisionsstelle

165 Die Hauptschwierigkeit bei der Fusion von Vorsorgeeinrichtungen ist der Entscheid, ob die zu fusionierenden Pläne soweit vergleichbar sind, dass sie ohne Verletzung von Interessen der Versicherten fusioniert werden können. Die erste Prüfungshandlung ist deshalb die Kontrolle, ob die involvierten Führungsorgane ihre BVG-Experten bei diesem Entscheid involviert haben und ob *vor* der Fusion entsprechende Angleichungs- und Schutzmassnahmen getroffen worden sind.

166 Bei der Prüfung stützt sich die Revisionsstelle auf die ihr vorgelegten Informationen (Fusionsvertrag, Bericht des BVG-Experten etc.). Bei der Prüfung der Fusion stehen folgende Prüfungshandlungen im Vordergrund, auch wenn sie je nach konkretem Fall unterschiedliche Gewichtung aufweisen können:

- *Fusionsvertrag und Vorsorgereglement*: Für die Prüfung der bestehenden Vorsorgereglemente vor und des angepassten Vorsorgereglements nach der Fusion ist der BVG-Experte zuständig. Die Aufgabe des Prüfers liegt zunächst darin, sich mit dem Vorsorgereglement vor der Fusion auseinanderzusetzen und danach unter Würdigung des Prüfungsergebnisses des BVG-Experten zu prüfen, welche Auswirkungen die Bestimmungen des Fusionsvertrages auf das Vorsorgereglement haben. Die Prüfung des Fusionsvertrages setzt demnach eine vertiefte Auseinandersetzung mit der Ausgangslage vor Fusion und den Hintergründen der Fusion voraus. Damit und mit der Einsichtnahme in den Bericht des BVG-Experten versetzt sich der Prüfer in die Lage, die einzelnen Massnahmen, die beispielsweise in einem angepassten Vorsorgereglement sichtbar sind, hinsichtlich der Wahrung der Rechte und Ansprüche der Versicherten zu würdigen.
- *Freie Mittel*: Diese ergeben sich, wenn die Vorsorgekapitalien und technischen Rückstellungen sowie die Wertschwankungsreserve (beispielsweise der Zielwert der Wertschwankungsreserve) gemäss Swiss GAAP FER 26 bemessen und bilanziert worden sind. Es ist zu prüfen, ob namentlich die Wertschwankungsreserven nach vergleichbaren Kriterien berechnet worden sind. Für die Bemessung der Vorsorgekapitalien und technischen Rückstellungen ist auf die Angaben des BVG-Experten abzustellen, die Bestimmung des Zielwertes der Wertschwankungsreserve obliegt den Führungsorganen, wobei sie auf Expertisen von Anlagespezialisten abstellen können.
- *Zusammenarbeit mit dem Experten für die berufliche Vorsorge*: In den Bericht des BVG-Experten ist Einsicht zu nehmen; eine durch den Auftraggeber geförderte direkte Zusammenarbeit ist empfehlenswert.
- *Bilanz*: Trotz Anwendung der Vorschriften von Swiss GAAP FER 26 ist die Vergleichbarkeit der Bilanzpositionen nicht in allen Teilen zwingend gegeben. Es gilt zu beachten, dass die Berechnung der Vorsorgekapitalien und der technischen Rückstellungen auf unterschiedlichen technischen Grundlagen und Annahmen basieren können. In diesen Fällen ist die Vergleichbarkeit nur eingeschränkt möglich. Daher hat der BVG-Experte zu prüfen und zu bestätigen, dass die Fusionsbilanzen der beteiligten Vorsorgeeinrichtungen auf identischem technischen Grundlagen und Annahmen basieren.
- *Zwischenbilanz*: Im Falle der Prüfung einer Zwischenbilanz ist der Prüfungsaufwand wesentlich höher, weil die ordnungsmässige Verbuchung der Geschäftsvorfälle der Periode geprüft werden muss. Der Betriebsrechnung für die Zwischenperiode kommt deshalb ein erhöhtes Gewicht zu.

Die vorstehende Aufzählung von Prüfungshandlungen ist nicht abschliessend. Es obliegt der Revisionsstelle, zu bestimmen, welche Prüfungshandlungen durchzuführen sind und welche Prüfungstiefe zu erreichen ist.

9.1.6 Prüfbericht

167 In *Anhang 1, Beispiel 7* findet sich das Beispiel eines Prüfberichtes. Prüfberichte sind auf den Einzelfall hin anzupassen. Die Berichte der Revisionsstellen sind von der Aufsichtsbehörde dem Handelsregisteramt als Beleg einzureichen (Art. 109b Abs. 1 lit. c HRegV). Die Prüfberichte sind damit jedermann öffentlich zugänglich.

9.2 Umwandlung von Vorsorgeeinrichtungen

168 Anders als bei Stiftungen ist die Umwandlung von Vorsorgeeinrichtungen in eine andere Rechtsform möglich. Diese Möglichkeit ist ausschliesslich auf Vorsorgeeinrichtungen im Sinne von Art. 2 lit. i FusG beschränkt. Konsequenterweise ist nur die Umwandlung einer Vorsorgestiftung in eine Vorsorgegenossenschaft und umgekehrt vorgesehen. Die Umwandlung ist nur erlaubt, wenn der Vorsorgezweck und die Rechte und Ansprüche der Versicherten gewahrt bleiben.

169 Das Gesetz verweist pauschal auf Art. 89 – 95 FusG, welche sinngemäss anwendbar sind. Zu beachten sind jedoch auch die Vorschriften über die Umwandlung von Gesellschaften (Art. 57 – 67 FusG). Neben der Wahrung der Rechte und Ansprüche der Versicherten ist zu prüfen, ob die Gründungsvorschriften der neuen Vorsorgeeinrichtung eingehalten sind. Da unter diesem Punkt vorab die Einhaltung der Lieberierungsvorschriften zu prüfen ist, ergibt sich keine Weiterung des Prüfungsumfangs: Stiftungen verfügen über kein nominelles Eigenkapital, ebenso Genossenschaften (die Umwandlung einer Vorsorgeeinrichtung in eine Genossenschaft mit Anteilsscheinen dürfte kaum je vorkommen). Es kann deshalb auf die Ausführungen zur Fusion von Vorsorgeeinrichtungen verwiesen werden, die sinngemäss zur Anwendung gelangen.

170 Der Bericht der Revisionsstelle ist von der Aufsichtsbehörde dem Handelsregisteramt als Beleg einzureichen (Art. 109c Abs. 1 HRegV). Der Prüfbericht ist damit jedermann öffentlich zugänglich.

9.3 Vermögensübertragung von Vorsorgeeinrichtungen

171 Vorsorgeeinrichtungen können Aktiven und Passiven auf andere Vermögensträger übertragen. Es findet keine Prüfung nach FusG durch den Revisor respektive den BVG-Experten statt. Werden mit der Vermögensübertragung Vorsorgeverhältnisse übertragen (Teil- oder Gesamtliquidation), kommen die diesbezüglichen einschlägigen Vorschriften zur Anwendung. Diesfalls ist die Vermögensübertragung durch die Aufsichtsbehörde zu genehmigen.

172 Art. 98 Abs. 2 FusG verweist auf Art. 70 – 77 FusG, damit namentlich auf Art. 74 FusG, wonach die Vermögensübertragung im Anhang auszuweisen ist, falls die übertragenen Aktiven 5% und mehr der Bilanzsumme (Aktiven) ausmachen. Es ist auf die Ausführungen unter Ziffern 135 f. verwiesen.

10. Auftragsbestätigung

173 Hinsichtlich Aufgaben und Verantwortlichkeiten des Revisors bei einer Prüfung im Rahmen des FusG können wie bei der Abschlussprüfung unterschiedliche Vorstellungen bezüglich Inhalt und Umfang bestehen. Für die effiziente Abwicklung zur Zufriedenheit aller Beteiligten ist jedoch wichtig, dass von Beginn an Klarheit und Einigkeit über Ziele und Inhalt eines derartigen Auftrags herrschen.

174 Die bei einer Abschlussprüfung relevanten Bestandteile einer Auftragsbestätigung sind sinngemäss auch für die Prüfungen im Rahmen des FusG anwendbar.

175 Das Beispiel einer Auftragsbestätigung findet sich in *Anhang 2*. Sie ist an die konkreten Umstände anzupassen.

11. Vollständigkeitserklärung

176 Wie bei der Abschlussprüfung stützt sich der Fusionsprüfer weitgehend auf die ihm von den Unternehmen vorgelegten Aufzeichnungen und auf Sachverhalte ab, welche aus diesen Aufzeichnungen nicht hervorgehen. Der Prüfer kann diese Sachverhalte durch Befragung der zuständigen Personen in den Unternehmen in Erfahrung bringen. Für die Rationalisierung, Beweissicherung und Klarstellung der Verantwortlichkeiten wird eine Vollständigkeitserklärung erstellt und den Unternehmen zur Unterzeichnung vorgelegt, die eine Zusammenstellung von Sachverhalten enthält, welche die Fusionsprüfung beeinflussen können.

177 Das Vorgehen bei der Erstellung und Unterzeichnung der Vollständigkeitserklärung bei einer Abschlussprüfung ist sinngemäss auch für die Prüfungen im Bereich FusG anzuwenden.

178 Das Beispiel einer Vollständigkeitserklärung findet sich in *Anhang 3*. Sie ist an die konkreten Umstände anzupassen.

Anhang 1: Beispiele für Berichtswortlaute

Beispiel 1: Fusionsprüfung

(Beispiel einer Fusion von zwei Aktiengesellschaften; gemeinsamer Fusionsprüfer)

Bericht des gemeinsamen Fusionsprüfers an die Verwaltungsräte der an der Fusion beteiligten Gesellschaften [*Firma, Domizil übernehmende Gesellschaft*] und [*Firma, Domizil übertragende Gesellschaft*].

[*Firma, Domizil übertragende Gesellschaft*] und [*Firma, Domizil übernehmende Gesellschaft*] haben am [*Datum*] einen Fusionsvertrag abgeschlossen, der den Zusammenschluss beider Unternehmen vorsieht, wobei [*Firma übernehmende Gesellschaft*] auf dem Wege der Fusion nach Art. 3 Abs. 1 lit. a FusG [*übertragende Gesellschaft*] rückwirkend per [*Datum*] absorbiert. Der Zusammenschluss steht unter dem Vorbehalt der Zustimmung der Generalversammlungen beider Gesellschaften, welche für den [*Datum*] und [*Datum*] vorgesehen sind, sowie allfällig weiterer, im Fusionsvertrag vorgesehener Bedingungen. Die Fusion wird rechtskräftig mit dem Eintrag im Handelsregister.

In Übereinstimmung mit Art. 15 Abs. 1 FusG haben uns die Verwaltungsräte von [*Firma übernehmende Gesellschaft*] und [*Firma übertragende Gesellschaft*] als gemeinsamen Fusionsprüfer beauftragt.

Für die Erstellung und den Inhalt von Fusionsvertrag, Fusionsbericht und der der Fusion zu Grunde liegenden Bilanzen sowie deren Übereinstimmung mit den gesetzlichen Bestimmungen sind die Verwaltungsräte der an der Fusion beteiligten Gesellschaften verantwortlich. Unsere Aufgabe besteht darin, den Fusionsvertrag, den Fusionsbericht und die der Fusion zu Grunde liegenden Bilanzen im Sinne von Art. 15 Abs. 4 FusG zu prüfen und zu beurteilen. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung und Unabhängigkeit erfüllen.

Unsere Prüfung erfolgte nach den Grundsätzen der *Empfehlung zur Prüfung PE 800-1: Prüfung nach dem Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung.* Danach ist eine Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in den genannten Prüfungsgegenständen mit angemessener Sicherheit erkannt werden.

Gemäss Fusionsvertrag legen die Parteien das Umtauschverhältnis gestützt auf die Unternehmensbewertung beider Gesellschaften nach der Discounted-Cash-Flow-Methode [1] wie folgt fest: Pro bisherige Namenaktie erhalten die Aktionäre von [*Firma übertragende Gesellschaft*] [*Anzahl*] Namenaktien von [*Firma übernehmende Gesellschaft*]. Die neu auszugebenden Aktien werden vollständig durch den eingebrachten Nettoaktivenüberschuss zu Buchwerten liberiert. Mit der Fusion wird [*Firma übertragende Gesellschaft*] ohne Liquidation aufgelöst und [*Firma übernehmende Gesellschaft*] übernimmt deren Aktiven und Passiven durch Universalsukzession. Die Übernahme der Aktiven und Passiven erfolgt zu Buchwerten gemäss obligationenrechtlicher Bilanz per [*Datum*], welche von deren gesetzlichen Revisionsstelle geprüft wurde.

Wir haben den Fusionsvertrag vom [*Datum*], den gemeinsamen Fusionsbericht beider Verwaltungsräte vom [*Datum*] und die der Fusion zu Grunde liegenden Bilanzen beider Gesellschaften je per [*Datum*] im Sinne von Art. 15 Abs. 4 FusG bezüglich der bewertungsrelevanten Aspekte geprüft und die den Umständen entsprechenden Prüfungshandlungen vorgenommen. Wir sind der Auffassung, dass unsere Prüfung eine ausreichende Grundlage für unser Urteil bildet.

Unsere Arbeiten umfassten namentlich [2]:

- Durchsicht des Fusionsvertrages, des Fusionsberichtes und der Fusionsbilanzen und Nachvollzug der Überlegungen der Verwaltungsräte von [*Firma übertragende Gesellschaft*] und [*Firma übernehmende Gesellschaft*] zur Wahl der Discounted-Cash-Flow-Methode [1] als angewandte Methode zur Bestimmung des Unternehmenswertes beider Gesellschaften;
- Durchsicht der verwendeten Grundlagen zur Bestimmung des Unternehmenswertes bezüglich Aktualität, Eignung und zu beachtender Besonderheiten;
- Überprüfung der Umsetzung der gewählten Discounted-Cash-Flow-Methode [1] sowie Prüfung der Plausibilität von Annahmen, Abweichungen und weiteren Überlegungen zur Wertermittlung der beiden Fusionspartner;
- Befragungen einzelner Verwaltungsrats- und Geschäftsleitungsmitglieder beider Unternehmen;
- Einsichtnahme in weitere relevante Unterlagen der Parteien, namentlich [*Aufzählung*];
- rechnerische Überprüfung und Beurteilung der Vertretbarkeit des Umtauschverhältnisses;
- Beurteilung, ob die vorgesehene Kapitalerhöhung zur Wahrung der Rechte der Aktionäre von [*Firma übertragende Gesellschaft*] genügt.

Unsere Beurteilung basiert auf den Informationen, wie sie sich aus den zu prüfenden Unterlagen und Befragungen von Verwaltungsrats- und Geschäftsleitungsmitgliedern ergeben haben und sich aus heutiger Sicht beurteilen lassen. Dabei haben wir uns darauf verlassen, dass die zur Verfügung gestellten Informationen in allen wesentlichen Punkten vollständig und angemessen waren. Unsere Prüfungsarbeiten wurden am [*Datum*] beendet. Sachverhalte und Entwicklungen, die sich nach diesem Datum ereigneten oder bis zu diesem Datum nicht zu unserer Kenntnis gebracht wurden, sind hierin nicht berücksichtigt.

Wir kommen zu folgender Beurteilung [3]:

- *Angewandte Methode*
  Die Verwaltungsräte von [*Firma übertragende Gesellschaft*] und [*Firma übernehmende Gesellschaft*] begründen die Wahl der Discounted-Cash-Flow-Methode [1] zur Festlegung der Unternehmenswerte damit, dass [*Begründung*]. Die Wahl der Discounted-Cash-Flow-Methode [1] als Grundlage für die Wertbestimmung für beide an der Fusion beteiligten Unternehmen erachten wir als sachgerecht und mit den anerkannten Grundsätzen der Unternehmensbewertung vertretbar.
- *Verschiedene angewandte Methoden*
  Für beide Unternehmen wurde die gleiche Methode angewandt. Eine Anwendung verschiedener Methoden drängte sich nicht zwingend auf.
- *Bestimmung des Umtauschverhältnisses*
  Aus dem gemeinsamen Bericht der Verwaltungsräte der Fusionspartner geht hervor, auf welchen Grundlagen die Unternehmenswertung mittels Discounted-Cash-Flow-Methode [1] bestimmt wurde und welche Annahmen getroffen wurden. Weiter ist begründet, weshalb welche Wertkorrekturen am so errechneten Unternehmenswert vorgenommen wurden. Die verwendeten Grundlagen und Annahmen sind aktuell, sinnvoll und plausibel. Die für die beiden Unternehmen durch Verhandlungen festgelegten Unternehmenswerte liegen innerhalb der vertretbaren Bandbreite und beurteilen wir deshalb als angemessen.

  Im gemeinsamen Bericht der Verwaltungsräte ist ersichtlich, wie das Umtauschverhältnis aufgrund der festgelegten Unternehmenswerte berechnet wurde. Auf dieser Grundlage ist das Umtauschverhältnis von [*Anzahl*] [*Firma übernehmende Gesellschaft*]-Aktien pro [*Firma übertragende Gesellschaft*]-Aktie vertretbar.

Aus den uns zur Verfügung gestellten Unterlagen ist nicht ersichtlich, dass Besonderheiten bei der Bewertung der Anteile berücksichtigt wurden oder zwingend hätten berücksichtigt werden sollen.

- *Kapitalerhöhung*
  Die geplante Erhöhung des nominellen Aktienkapitals von [*Firma übernehmende Gesellschaft*] um CHF [*Betrag*] reicht aus, um die für den Umtausch notwendigen Aktien zu schaffen und die Rechte der Aktionäre von [*Firma übertragende Gesellschaft*] zu wahren.

Bezugnehmend auf Art. 15 Abs. 4 FusG fassen wir unsere Beurteilung wie folgt zusammen:

- Die vorgesehene Kapitalerhöhung von [*Firma übernehmende Gesellschaft*] als übernehmende Gesellschaft genügt zur Wahrung der Rechte der Aktionäre von [*Firma übertragende Gesellschaft*].
- Das festgelegte Umtauschverhältnis ist vertretbar [4].
- Die angewandte Methode zur Bestimmung des Umtauschverhältnisses ist angemessen.

Bei der Bestimmung des Umtauschverhältnisses kamen neben der Discounted-Cash-Flow-Methode [1] keine weiteren Methoden zur Anwendung und bei der Bewertung der Anteile im Hinblick auf die Festsetzung des Umtauschverhältnisses waren keine Besonderheiten zu beachten.

[*Ort, Datum]*
[*Firma Fusionsprüfer*]
[*Unterschrift/en*]

Beilagen (zum Original des Berichtes):

- Fusionsvertrag vom [*Datum*]
- Fusionsbericht vom [*Datum*]
- der Fusion zu Grunde liegende Bilanzen per [*Datum*]

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Oder andere gewählte Methode.

[2] Diese Aufzählung ist illustrativ und an den Einzelfall anzupassen.

[3] Die Begründung ist illustrativ und an den Einzelfall anzupassen. Bei der Detaillierung der Begründung ist auf das Geheimhaltungsinteresse der beteiligten Gesellschaften Rücksicht zu nehmen, beispielsweise durch Verweis auf den gemeinsamen Fusionsbericht der Verwaltungsräte, der den Gesellschaftern während des Einsichtverfahrens zur Verfügung steht.

[4] Alternativ oder wahlweise zum Umtauschverhältnis: Abfindung.

Beispiel 2: Verzicht auf Publikation

Bestätigung im Sinne von Art. 25 Abs. 2 FusG an den Verwaltungsrat von [*Firma übernehmende Gesellschaft*] [1]

Gemäss Generalversammlungsbeschlüssen vom [*Datum*] und [*Datum*] haben sich [*Firma, Domizil übertragende Gesellschaft]* und [*Firma, Domizil übernehmende Gesellschaft*] auf dem Wege der Fusion nach Art. 3 Abs. 1 lit. a FusG zusammengeschlossen. Gemäss Fusionsvertrag vom [*Datum*] übernimmt [*Firma übernehmende Gesellschaft*] rückwirkend per [*Datum*] Aktiven und Passiven von [*Firma übertragende Gesellschaft*]. Die Fusion wurde am [*Datum*] durch Eintrag im Handelsregister rechtskräftig.

Gemäss Ihrem Auftrag haben wir im Sinne von Art. 25 Abs. 2 FusG geprüft, ob Forderungen bekannt oder zu erwarten sind, die vor der Eintragung der Fusion im Handelsregister entstanden sind und zu deren Befriedigung das freie Vermögen von [*Firma übernehmende Gesellschaft*] nach der Fusion nicht ausreicht.

Für die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen im Zusammenhang mit der Publikation eines Schuldenrufs im Schweizerischen Handelsamtsblatt, namentlich den Entscheid über den Verzicht zur Publikation, ist der Verwaltungsrat von [*Firma übernehmende Gesellschaft*] verantwortlich, während unsere Aufgabe gemäss Art. 25 Abs. 2 FusG darin besteht, zu prüfen und zu beurteilen, ob Forderungen bekannt oder zu erwarten sind, die vor der Eintragung der Fusion im Handelsregister entstanden sind und zu deren Befriedigung das freie Vermögen der beteiligten Gesellschaften nicht ausreicht. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung und Unabhängigkeit erfüllen.

Unsere Prüfung erfolgte nach den Grundsätzen der *Empfehlung zur Prüfung PE 800-1: Prüfungen nach dem Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung*. Danach ist eine Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen im Zusammenhang mit der Beurteilung der Deckung von Forderungen der Gläubiger, die ihren Entstehungsgrund vor der Rechtskraft der Fusion haben, mit angemessener Sicherheit erkannt werden. Wir haben die den Umständen entsprechenden Prüfungshandlungen durchgeführt. Wir sind der Auffassung, dass unsere Prüfung eine ausreichende Grundlage für unser Urteil bildet.

Gemäss unserer Beurteilung sind keine Forderungen bekannt oder zu erwarten, die vor der Eintragung der Fusion im Handelsregister entstanden sind und zu deren Befriedigung das freie Vermögen von [*Firma übernehmende Gesellschaft*] nicht ausreicht.

[Ort, Datum]
[Firma Prüfer]
[Unterschrift/en]

Redaktionelle Erläuterung

[1] Die Bestätigung wird nach Rechtskraft der Fusion, das heisst nach Eintrag der Fusion im Handelsregister abgegeben. Zu diesem Zeitpunkt ist die übertragende Gesellschaft bereits aufgelöst.

Beispiel 3: Bestätigung nach Art. 6 Abs. 2 FusG

Bestätigung im Sinne von Art. 6 Abs. 2 FusG an die Verwaltungsräte von [*Firma, Domizil übernehmende Gesellschaft*] und [*Firma, Domizil übertragenden Gesellschaft*]

Gemäss Fusionsvertrag vom [*Datum*] beabsichtigen [*Firma übertragende Gesellschaft*] und [*Firma übernehmende Gesellschaft*] zu fusionieren, wobei [*Firma übernehmende Gesellschaft*] [*Firma übertragende Gesellschaft*] nach Art. 3 Abs. 1 lit. a FusG rückwirkend per [*Datum*] absorbiert. Die Bilanz per [*Datum*] von [*Firma übertragende / übernehmende Gesellschaft*] [1] weist eine [*Unterbilanz / Überschuldung*] [1] aus. Die Fusion kann nach Art. 6 Abs. 1 FusG nur erfolgen, wenn entweder [*Firma übernehmende / übertragende Gesellschaft*] [1] über frei verwendbares Eigenkapital im Umfang der Unterdeckung [*und Überschuldung*] [1] verfügt oder Gesellschaftsgläubiger im Umfang der Unterdeckung [*und Überschuldung*] [1] im Rang hinter alle anderen Gläubiger zurücktreten.

Gemäss Ihrem Auftrag haben wir geprüft, ob [*Firma übernehmenden / übertragende Gesellschaft*] [1] über frei verwendbares Eigenkapital im Umfang der Unterdeckung [*und der Überschuldung*] [1] der [*Firma übertragende / übernehmende Gesellschaft*] verfügt respektive Gesellschaftsgläubiger im Umfang der Unterdeckung [*und der Überschuldung*] [1] im Rang hinter alle anderen Gläubiger der übernehmenden Gesellschaft nach Fusion zurückgetreten sind.

Für die Erstellung der Bilanz von [*Firma übertragende / übernehmende Gesellschaft*] [1], welche eine [*Unterbilanz / Überschuldung*] [1] ausweist, ist der Verwaltungsrat von [*Firma übertragende / übernehmende Gesellschaft*] [1], für die Erstellung der Bilanz von [*Firma übernehmende / übertragende Gesellschaft*] [1], welche das notwendige frei verwendbare Eigenkapital ausweist, ist der Verwaltungsrat von [*Firma übernehmende/ übertragende Gesellschaft*] [1] verantwortlich. Die beiden Verwaltungsräte haben aufgrund ihrer Kenntnis der laufenden Geschäfte insbesondere zu beurteilen, ob die von ihnen vorgelegten Bilanzen geeignete und hinreichende Grundlagen für unsere Beurteilung sein können. Unsere Aufgabe besteht darin zu prüfen, ob bei der übernehmenden Gesellschaft frei verwendbares Eigenkapital im Umfang der Unterdeckung [*und Überschuldung*] [1] der übertragenden Gesellschaft vorhanden ist. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung und Unabhängigkeit erfüllen.

Unsere Prüfung erfolgte nach den Grundsätzen der *Empfehlung zur Prüfung PE 800-1: Prüfungen nach dem Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung*. Danach ist eine Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen im Zusammenhang mit der Beurteilung des frei verwendbares Eigenkapitals mit angemessener Sicherheit erkannt werden. Wir haben die den Umständen entsprechenden Prüfungshandlungen vorgenommen. Wir sind der Auffassung, dass unsere Prüfung eine ausreichende Grundlage für unser Urteil bildet.

Gemäss unserer Beurteilung verfügt [*Firma übernehmende / übertragende Gesellschaft*] mindestens im Umfang der Unterdeckung [*und Überschuldung*] [1] über frei verwendbares Eigenkapital [*Alternativ: Gemäss unserer Beurteilung sind Gesellschaftsgläubiger mindestens im Umfang der Unterdeckung [und der Überschuldung]* [1] *im Rang hinter alle anderen Gläubiger zurückgetreten*], weshalb die Voraussetzung von Art. 6 Abs. 1 FusG für eine Fusion der beiden Gesellschaften gegeben ist.

[*Ort, Datum*]
[*Firma Prüfer*]
[*Unterschrift/en*]

Redaktionelle Erläuterung

[1] Auswahl / Ergänzung der richtigen Variante

Beispiel 4: Spaltungsprüfung
(Beispiel einer Abspaltung auf eine bestehende Aktiengesellschaft)

Bericht des gemeinsamen Spaltungsprüfers an die Verwaltungsräte der an der Spaltung beteiligten Gesellschaften [*Firma, Domizil übernehmende Gesellschaft*] und [*Firma, Domizil übertragende Gesellschaft*] sowie Bericht als Kapitalherabsetzungsprüfer nach Art. 732 Abs. 2 OR

[*Firma, Domizil übernehmende Gesellschaft*] und [*Firma, Domizil übertragende Gesellschaft*] haben am [*Datum*] einen Spaltungsvertrag abgeschlossen, der die Abspaltung des Unternehmensteils [*Bezeichnung*] von [*Firma übertragende Gesellschaft*] gemäss Art. 29 lit. b in Verbindung mit Art. 31 Abs. 2 lit. a, Art. 32 und 33 FusG vorsieht. Dabei übernimmt [*Firma übernehmende Gesellschaft*] den Unternehmensteil [*Bezeichnung*] rückwirkend per [*Datum*]. Die Abspaltung steht unter dem Vorbehalt der notwendigen Verfahrensschritte, der Zustimmung der Generalversammlung beider Gesellschaften, welche für den [*Datum*] und [*Datum*] vorgesehen sind, sowie allfällig weiterer, im Spaltungsvertrag vorgesehener Bedingungen. Die Spaltung wird rechtskräftig mit dem Eintrag im Handelsregister.

In Übereinstimmung mit Art. 40 FusG haben uns die Verwaltungsräte von [*Firma, Domizil übernehmende Gesellschaft*] und [*Firma, Domizil übertragende Gesellschaft*] als gemeinsame Spaltungsprüfer beauftragt. Zudem wurden wir zur Berichterstattung gemäss Art. 732 Abs. 2 OR beauftragt [1].

Für die Erstellung und den Inhalt des Spaltungsvertrages und des Spaltungsberichtes sowie deren Übereinstimmung mit den gesetzlichen Bestimmungen sind die Verwaltungsräte der beteiligten Gesellschaften verantwortlich. Unsere Aufgabe besteht darin, den Spaltungsvertrag, den Spaltungsbericht und die der Spaltung zu Grunde liegende Bilanz im Sinne von Art. 40 FusG in Verbindung mit Art. 15 Abs. 4 FusG zu prüfen und zu beurteilen. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung und Unabhängigkeit erfüllen.

Unsere Prüfung erfolgte nach den Grundsätzen der *Empfehlung zur Prüfung PE 800-1: Prüfungen nach dem Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung*. Danach ist eine Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in den genannten Prüfungsgegenständen mit angemessener Sicherheit erkannt werden.

Gemäss Spaltungsvertrag legen die Parteien das Bezugsverhältnis [2] gestützt auf die Unternehmensbewertung des Unternehmensteils [*Bezeichnung*] und von [*Firma übernehmende Gesellschaft*] nach der Discounted-Cash-Flow-Methode [3] wie folgt fest: Pro bisherige Namenaktie erhalten die Aktionäre von [*Firma übertragende Gesellschaft*] [*Anzahl*] Namenaktien von [*Firma übernehmende Gesellschaft*]. Die neu auszugebenden Aktien werden vollständig durch den eingebrachten Nettoaktivenüberschuss zu Buchwerten liberiert. Mit der Abspaltung übernimmt [*Firma übernehmende Gesellschaft*] die mit dem Unternehmensteil [*Bezeichnung*] verbundenen Aktiven, Passiven und Rechtsverhältnisse durch Universalsukzession. Die Übernahme der Aktiven und Passiven erfolgt zu Buchwerten gemäss obligationenrechtlicher Bilanz per [*Datum*], welche von der gesetzlichen Revisionsstelle geprüft wurden. Gleichzeitig mit der Abspaltung wird das Kapital der [*Firma übertragende Gesellschaft*] durch Nennwertreduktion der bestehenden Aktien reduziert [4].

Wir haben den Spaltungsvertrag vom [*Datum*], den Spaltungsbericht vom [*Datum*] und die der Spaltung zu Grunde liegende Bilanz per [*Datum*] im Sinne von Art. 40 FusG in Verbindung mit Art. 15 Abs. 4 FusG bezüglich der bewertungsrelevanten Aspekte geprüft und

die den Unständen entsprechenden Prüfungshandlungen vorgenommen. Wir sind der Auffassung, dass unsere Prüfung eine ausreichende Grundlage für unser Urteil bildet.

Unsere Arbeiten umfassten namentlich [5]:

- Durchsicht des Spaltungsvertrages, des Spaltungsberichtes und der Spaltungsbilanz und Nachvollzug der Überlegungen der Verwaltungsräte von [*Firma übertragende Gesellschaft*] und *[Firma übernehmende Gesellschaft*] zur Wahl der Discounted-Cash-Flow-Methode [3] als angewandte Methode zur Bestimmung des Unternehmenswertes des Unternehmensteils [*Bezeichnung*] und von [*Firma übernehmende Gesellschaft*];
- Durchsicht der verwendeten Grundlagen zur Bestimmung des Unternehmenswertes bezüglich Aktualität, Eignung und zu beachtenden Besonderheiten;
- Überprüfung der Umsetzung der gewählten Discounted-Cash-Flow-Methode [3] sowie Prüfung der Plausibilität von Annahmen, Abweichungen und weiteren Überlegungen zur Wertermittlung des Unternehmensteils [*Bezeichnung*] und von [*Firma übertragende Gesellschaft*];
- Befragung einzelner Verwaltungsrats- und Geschäftsleitungsmitglieder beider Unternehmen;
- Einsichtnahme in weitere relevante Unterlagen der Parteien, namentlich [*Aufzählung*];
- rechnerische Überprüfung und Beurteilung der Vertretbarkeit des Umtauschverhältnisses;
- Beurteilung, ob die vorgesehene Kapitalerhöhung zur Wahrung der Rechte der Aktionäre von [*Firma übertragende Gesellschaft*] genügt;
- Beurteilung, ob bei der vorgesehenen Kapitalherabsetzung im Rahmen der Abspaltung die Kapitalschutzvorschriften eingehalten worden sind und die Forderungen der Gesellschaftsgläubiger trotz Herabsetzung voll gedeckt sind [1].

Unsere Beurteilung basiert auf Informationen, wie sie sich aus den zu prüfenden Unterlagen und Befragungen von Verwaltungsrats- und Geschäftsleitungsmitgliedern ergeben haben und sich aus heutiger Sicht beurteilen lassen. Dabei haben wir uns darauf verlassen, dass die zur Verfügung gestellten Informationen in allen wesentlichen Punkten vollständig und angemessen waren. Unsere Prüfungsarbeiten wurden am [*Datum*] beendet. Sachverhalte und Entwicklungen, die sich nach diesem Datum ereignet haben oder bis zu diesem Datum nicht zu unserer Kenntnis gebracht wurden, sind hierin nicht berücksichtigt.

Wir kommen zu folgender Beurteilung [6]:

- *Angewandte Methode*
  Die Verwaltungsräte von [*Firma übertragende Gesellschaft*] und [*Firma übernehmende Gesellschaft*] begründen die Wahl der Discounted-Cash-Flow-Methode [3] zur Festlegung des Wertes des Unternehmensteils [*Bezeichnung*] und des Unternehmenswertes von [*Firma übernehmende Gesellschaft*] damit, dass [*Begründung*]. Die Wahl einer anderen Methode wurde von den Parteien zwar diskutiert, letztlich wegen [*Begründung*] verworfen. Die Wahl der Discounted-Cash-Flow-Methode [3] als Grundlage für die Wertbestimmung des Unternehmensteils [*Bezeichnung*] und von [*Firma übernehmende Gesellschaft*] erachten wir als sachgerecht und mit den anerkannten Grundsätzen der Unternehmensbewertung vertretbar.

- *Verschiedene angewandte Methoden*
  Für die Ermittlung des Wertes des Unternehmensteils [*Bezeichnung*] und von [*Firma übernehmende Gesellschaft*] wurde die gleiche Methode angewandt. Eine Anwendung verschiedener Methoden drängte sich nicht zwingend auf.

- *Bestimmung des Bezugsverhältnisses* [2]
  Aus dem gemeinsamen Bericht der Verwaltungsräte der Spaltungspartner geht hervor, auf welchen Grundlagen die Unternehmenswertung mittels Discounted-Cash-Flow-Methode [3] durchgeführt wurde, und welche Annahmen getroffen wurden. Weiter ist begründet, weshalb welche Wertkorrekturen am so errechneten Unternehmenswert vorgenommen wurden. Die verwendeten Grundlagen und Annahmen sind aktuell, sinnvoll und plausibel. Die für den Unternehmensteil [*Bezeichnung*] und für [*Firma übernehmende Gesellschaft*] durch Verhandlungen festgelegten Unternehmenswerte liegen innerhalb der vertretbaren Bandbreite und wir beurteilen sie deshalb als vertretbar.

  Im gemeinsamen Bericht der Verwaltungsräte ist ersichtlich, wie das Umtauschverhältnis aufgrund der festgelegten Unternehmenswerte berechnet wurde. Auf dieser Grundlage ist das Bezugsverhältnis von [*Anzahl*] [*Firma übernehmende Gesellschaft*]-Aktien pro [*Firma übertragende Gesellschaft*]-Aktie vertretbar berechnet.

  Aus den uns zur Verfügung gestellten Unterlagen ist nicht ersichtlich, dass Besonderheiten bei der Bewertung der Anteile berücksichtigt wurden oder zwingend hätten berücksichtig werden sollen.

- *Kapitalerhöhung*
  Die geplante Erhöhung des nominellen Aktienkapitals von [*Firma übernehmende Gesellschaft*] um CHF [*Betrag*] reicht aus, um die für den Bezug notwendigen Aktien zu schaffen und die Rechte der Aktionäre von [*Firma übertragende Gesellschaft*] zu wahren.
- Kapitalherabsetzung [1]
  Trotz der durch die Abspaltung notwendig werdenden Kapitalherabsetzung bleiben sämtliche Forderungen der Gläubiger von [*Firma übertragende Gesellschaft*] durch die bei [*Firma übertragende Gesellschaft*] verbleibenden Aktiven gedeckt.

Bezugnehmend auf Art. 40 in Verbindung mit Art. 15 Abs. 4 FusG fassen wir unsere Beurteilung wie folgt zusammen:

- Die vorgesehene Kapitalerhöhung bei [*Firma übernehmende Gesellschaft*] genügt zur Wahrung der Rechte der Aktionäre von [*Firma übertragende Gesellschaft*].
- Das festgelegte Bezugsverhältnis ist vertretbar.
- Die angewandte Methode zur Bestimmung des Bezugsverhältnisses ist vertretbar [2].
- Die Rechte der Gesellschafter bleiben durch die Spaltung gewahrt.

Bei der Bestimmung des Bezugsverhältnisses kamen neben der Discounted-Cash-Flow-Methode [3] keine weiteren Methoden zur Anwendung und bei der Bewertung der Anteile im Hinblick auf die Festsetzung des Bezugsverhältnisses waren keine Besonderheiten zu beachten.

Bezugnehmend auf Art. 732 Abs. 2 OR bestätigen wir, dass mit heutigem Datum die Forderungen der Gläubiger von [*Firma übertragende Gesellschaft*] trotz der vorhergesehenen Herabsetzung des Aktienkapitals von derzeit CHF [*Betrag*] auf neu CHF [*Betrag*] voll gedeckt ist [1].

[*Ort, Datum*]
[*Firma Spaltungsprüfer*]
[*Unterschrift/en*]

Beilagen (zum Original des Berichts):

- Spaltungsvertrag vom [*Datum*]
- Spaltungsbericht vom [*Datum*]
- der Spaltung zu Grunde liegende Bilanzen per [*Datum*]

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Der Auftrag zur Prüfung nach Art. 732 Abs. 2 OR muss explizit erfolgen. Mit dem Handelsregisteramt ist zu klären, ob die Berichterstattung über die Prüfung gemäss Art. 732 Abs. 2 OR in dem Bericht gemäss FusG integriert werden kann oder separat zu erfolgen hat.

[2] Falls das Kapital durch Vernichtung von Aktien herabgesetzt wird: Umtauschverhältnis

[3] Oder andere angewandte Methode.

[4] Alternative zur Nennwertreduktion: Kapitalherabsetzung durch Vernichtung von Aktien.

[5] Die Aufzählung ist illustrativ und an den Einzelfall anzupassen.

[6] Die Begründung ist illustrativ und ist an den Einzelfall anzupassen. Bei der Detaillierung der Begründung ist auf das Geheimhaltungsinteresse der beteiligten Gesellschaften Rücksicht zu nehmen, beispielsweise durch Verweis auf den gemeinsamen Spaltungsbericht der Verwaltungsräte, der den Gesellschaftern während des Einsichtverfahrens zur Verfügung steht.

Beispiel 5: Umwandlungsprüfung
(Beispiel der Umwandlung einer Aktiengesellschaft in eine GmbH)

Bericht des Umwandlungsprüfers an den Verwaltungsrat [1] von [*Firma, Domizil Gesellschaft*]

Der Verwaltungsrat [1] von [*Firma, Domizil Gesellschaft*] hat am [*Datum*] einen Umwandlungsplan genehmigt, gemäss welchem [*Firma Gesellschaft*] nach Art. 54 Abs. [2] FusG in eine GmbH [3] umgewandelt werden soll. Die Umwandlung steht unter dem Vorbehalt der Durchführung der notwendigen Verfahrensschritte, der Zustimmung der Generalversammlung [1] der Gesellschaft, welche für den [*Datum*] vorgesehen ist, sowie allfällig weiterer, im Umwandlungsplan vorgesehener Bedingungen. Die Umwandlung wird rechtskräftig mit dem Eintrag im Handelsregister.

In Übereinstimmung mit Art. 62 Abs. 1 FusG hat uns der Verwaltungsrat [1] der Gesellschaft als Umwandlungsprüfer beauftragt.

Für die Erstellung und den Inhalt von Umwandlungsplan, Umwandlungsbericht und die der Umwandlung zu Grunde liegenden Bilanz sowie deren Übereinstimmung mit den gesetzlichen Bestimmungen ist der Verwaltungsrat [1] der Gesellschaft verantwortlich. Unsere Aufgabe besteht darin, den Umwandlungsplan, den Umwandlungsbericht und die der Umwandlung zu Grunde liegende Bilanz im Sinne von Art. 62 FusG zu prüfen und zu beurteilen. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung und Unabhängigkeit erfüllen.

Unsere Prüfung erfolgte nach den Grundsätzen der *Empfehlung zur Prüfung PE 800-1: Prüfung nach dem Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung*. Danach ist eine Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in den genannten Prüfungsgegenständen mit angemessener Sicherheit erkannt werden.

Gemäss Umwandlungsplan werden die Aktionäre neu Gesellschafter einer GmbH [5] und erhalten je [*Zahl*] Stammanteile [5] zu CHF [*Betrag*] [6]. Die Umwandlung erfolgt auf der Grundlage der handelsrechtlichen Bilanz per [*Datum*], welche von der gesetzlichen Revisionsstelle geprüft wurde.

Wir haben den Umwandlungsplan vom [*Datum*], den Umwandlungsbericht vom [*Datum*] und die der Umwandlung zu Grunde liegende Bilanz per [*Datum*] im Sinne von Art. 62 Abs. 4 FusG darauf hin geprüft, ob die Rechtsstellung der Aktionäre [5] nach der Umwandlung gewahrt bleibt und die Voraussetzungen für die Umwandlung, namentlich die Liberierungsvorschriften [7] erfüllt sind und haben die entsprechenden Prüfungshandlungen vorgenommen. Wir sind der Auffassung, dass unsere Prüfung eine ausreichende Grundlage für unser Urteil bildet.

Unsere Arbeiten umfassten namentlich: [8]

- Durchsicht des Umwandlungsplans, des Umwandlungsberichts und der der Umwandlung zu Grunde liegenden Bilanz und Nachvollzug der Überlegungen des Verwaltungsrates betreffend Wahrung der Rechte der Aktionäre und der Einhaltung der Gründungs-, namentlich der Liberierungsvorschriften [7];
- Befragung einzelner Mitglieder des Verwaltungsrates und der Geschäftsleitung [1];
- Einsichtnahme in weitere relevante Unterlagen, namentlich [*Aufzählung*];
- Beurteilung der Vertretbarkeit des Umtauschverhältnisses für Anteile [7] beziehungsweise der Mitgliedschaftsrechte der Aktionäre nach der Umwandlung;

- Beurteilung der Einhaltung der Gründungsvorschriften für die neue Rechtsform bezüglich Minimalkapital, Stückelung der Beteiligungen und Liberierung der Kapitaleinlagen [5];
- Beurteilung eventueller Nachschusspflichten oder ähnlichem.

Unsere Beurteilung basiert auf Informationen, wie sie sich aus den zu prüfenden Unterlagen und der Befragungen von Mitgliedern des Verwaltungsrates und der Geschäftsleitung [1] ergeben haben und sich aus heutiger Sicht beurteilen lassen. Dabei haben wir uns darauf verlassen, dass die uns zur Verfügung gestellten Informationen in allen wesentlichen Punkten vollständig und angemessen waren. Unsere Prüfungsarbeiten wurden am [*Datum*] beendet. Sachverhalte und Entwicklungen, die sich nach diesem Datum ereignet haben oder bis zu diesem Datum nicht zu unserer Kenntnis gebracht wurden, sind hierin nicht berücksichtigt.

Wir kommen zu folgender Beurteilung:
- [*Begründung Wahrung Rechte der Aktionäre*]
- [*Begründung Einhaltung Gründungsvoraussetzungen*]

Bezugnehmend auf Art. 62 Abs. 4 FusG fassen wir unsere Beurteilung wie folgt zusammen:
- Die gesetzlichen Voraussetzungen für die Umwandlung, namentlich die Gründungsvorschriften, sind erfüllt.
- Die Rechtsstellung der Gesellschafter bleibt nach der Umwandlung gewahrt.

[*Ort, Datum*]
[*Firma Umwandlungsprüfer*]
[*Unterschrift/en*]

Beilagen (zum Original des Berichts):
- Umwandlungsplan vom [*Datum*]
- Umwandlungsbericht vom [*Datum*]
- der Umwandlung zu Grunde liegende, unterzeichnete Bilanz per [*Datum*]

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Oder andere zutreffende Bezeichnung des Organs.

[2] Ergänzung des zutreffenden Absatzes.

[3] Oder andere Rechtsform.

[4] Oder andere zutreffende Bezeichnung.

[5] Nach Inkrafttreten der GmbH-Rechtsrevision kann ein Gesellschafter mehrere Stammanteile halten.

[6] Oder andere zutreffende Anteilsrechte.

[7] Sofern die neue Rechtsform eine Kapitalgesellschaft ist.

[8] Diese Aufzählung ist illustrativ und an den Einzelfall anzupassen.

Beispiel 6: Fusionsprüfung bei Stiftungen
(gemeinsamer Fusionsprüfer)

Bericht des gemeinsamen Fusionsprüfers an die Stiftungsräte der an der Fusion beteiligten [*Name, Domizil übernehmende Stiftung*] und [*Name, Domizil übertragende Stiftung*]

[*Name, Domizil übertragende Stiftung*] und [*Name, Domizil übernehmende Stiftung*] haben am [*Datum*] einen Fusionsvertrag abgeschlossen, wonach [*Name übernehmende Stiftung*] auf dem Wege der Fusion gemäss Art. 78 Abs. 1 FusG [*Name übertragende Stiftung*] rückwirkend per [*Datum*] absorbiert. Die Fusion erfolgt unter dem Vorbehalt der Zustimmung der zuständigen Aufsichtsbehörde der übertragenden Stiftung sowie allfällig weiterer, im Fusionsvertrag vorgesehener Bedingungen. Die Fusion wird rechtskräftig mit dem Eintrag im Handelsregister.
In analoger Anwendung von Art. 15 Abs. 1 FusG haben uns die Stiftungsräte von [*Name übernehmende Stiftung*] und von [*Name übertragende Stiftung*] als gemeinsamen Fusionsprüfer beauftragt.

Für die Erstellung und den Inhalt des Fusionsvertrages und der der Fusion zu Grunde liegenden Bilanzen sowie deren Übereinstimmung mit den gesetzlichen Bestimmungen sind die Stiftungsräte der an der Fusion beteiligten Stiftungen verantwortlich. Unsere Aufgabe besteht darin, den Fusionsvertrag und die der Fusion zu Grunde liegenden Bilanzen in Sinne von Art. 81 Abs. 3 FusG zu prüfen und zu beurteilen. Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung und Unabhängigkeit erfüllen.

Unsere Prüfung erfolgte nach den Grundsätzen der *Empfehlung zur Prüfung PE 800-1: Prüfung nach dem Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung*. Danach ist eine Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in den genannten Prüfungsgegenständen mit angemessener Sicherheit erkannt werden.

Gemäss Fusionsvertrag [*Beschreibung, wie Destinatärsrechte gewahrt werden*]. Mit der Fusion wird [*Name übertragende Stiftung*] ohne Liquidation aufgelöst und [*Name übernehmende Stiftung*] übernimmt Aktiven und Passiven durch Universalsukzession. Die Übernahme der Aktiven und Passiven erfolgt zu Buchwerten gemäss Bilanz von [*Datum*], welche von der gesetzlichen Revisionsstelle geprüft wurde.

Wir haben den Fusionsvertrag vom [*Datum*] und die der Fusion zu Grunde liegenden Bilanzen beider Stiftungen darauf hin geprüft, ob

1. allfällige Rechtsansprüche der Destinatäre gewahrt sind, und
2. Forderungen von Gläubigern bekannt oder zu erwarten sind, zu deren Befriedigung das Vermögen der beteiligten Stiftungen nicht ausreicht.

Wir haben die entsprechenden Prüfungshandlungen vorgenommen und sind der Auffassung, dass unsere Prüfung eine ausreichende Grundlage für unser Urteil bildet. Unsere Arbeiten umfassten namentlich [1]:

- Durchsicht des Fusionsvertrages;
- Durchsicht der durch die Revisionsstellen geprüften Bilanzen beider Stiftungen per [*Datum*];
- Befragung einzelner Stiftungsräte beider Stiftungen;
- Einsichtnahme in weitere, relevante Unterlagen der Parteien, namentlich [*Aufzählung*];
- Beurteilung, ob die Rechtsansprüche der Destinatäre gewahrt sind;
- Beurteilung, ob Forderungen von Gläubigern bekannt oder zu erwarten sind, zu deren Befriedigung das Vermögen der beteiligten Stiftungen nicht ausreicht.

Unsere Beurteilung basiert auf den Informationen, wie sie sich aus den zu prüfenden Unterlagen und Befragungen der Stiftungsratsmitglieder ergeben haben und sich aus heutiger Sicht beurteilen lassen. Dabei haben wir uns darauf verlassen, dass die zur Verfügung gestellten Informationen in allen wesentlichen Punkten vollständig und angemessen waren. Unsere

Prüfungsarbeiten wurden am [*Datum*] beendet. Sachverhalte und Entwicklungen, die sich nach diesem Datum ereigneten oder bis zu diesem Datum nicht zu unserer Kenntnis gebracht wurden, sind hierin nicht berücksichtigt.

Wir kommen zu folgender Beurteilung [2]:

- *Wahrung der Rechtsansprüche der Destinatäre*

Die Verpflichtungen von [*Name übertragende Stiftung*] gegenüber ihren Destinatären werden vollständig durch von [*Name übernehmende Stiftung*] übernommen. [*Name übernehmenden Stiftung*] ist nach der Fusion Eigentümerin aller notwendigen Vermögenswerte, Einrichtungen und Mittel, um den übernommenen Verpflichtungen nachzukommen. Durch die Übernahme der Verpflichtungen gegenüber den Destinatären von [*Name übertragenden Stiftung*] werden die Rechtsansprüche der Destinatäre von [*Name übernehmenden Stiftung*] nicht tangiert. Die Rechtsansprüche der Destinatäre sowohl von [*Name übertragende Stiftung*] wie auch der [*Name übernehmende Stiftung*] bleiben gewahrt.

- *Deckung der Forderungen der Gläubiger beider Stiftungen*

Gemäss den Bilanzen per [*Datum*] waren die Forderungen der jeweiligen Gläubiger beider Stiftungen durch entsprechende Aktiven gedeckt. Wir haben die Bilanzen, welche bereits durch die Revisionsstellen im Rahmen der Prüfung des Jahresabschlusses geprüft wurden, nicht nochmals überprüft. Wir haben die Verbuchung der seither angefallenen Geschäftsvorfälle summarisch nachvollzogen, soweit sie in den Büchern erfasst waren. Aufgrund unserer Plausibilitätsüberlegungen gehen wir davon aus, dass die bis zum Abschluss des Fusionsvertrages eingegangenen Verpflichtungen durch Aktiven zu Fortführungswerten gedeckt sind. Wir weisen jedoch darauf hin, dass unsere Prüfungen eine ordentliche Revision nicht zu ersetzen vermögen. Wir können deshalb weder eine Aussage darüber machen, ob Forderungen nicht erfasst wurden, die hätten erfasst werden sollen, noch eine Aussage darüber, ob Forderungen die noch bis zur Rechtskraft der Fusion entstehen, durch entsprechende Vermögenswerte vollständig gedeckt sein werden. Wir empfehlen der Aufsichtsbehörde, einen Schuldenruf durchzuführen resp. auf einen solchen nicht zu verzichten.

Bezugnehmend auf Art. 81 Abs. 3 FusG fassen wir unsere Beurteilung wie folgt zusammen:

- Die Rechtsansprüche der Destinatäre der an der Fusion beteiligten Stiftungen bleiben gewahrt.
- Auf Grund einer summarischen, auf Plausibilität gerichteten Prüfung haben wir keine Anhaltspunkte, dass Forderungen der Gläubiger, die bis zum [*Datum*] entstanden sind, durch Aktiven nicht gedeckt waren. Über die Deckung von Forderungen, die nach diesem Datum bis zur Rechtskraft der Fusion entstehen, ist naturgemäss keine Aussage möglich. Wir empfehlen der Aufsichtsbehörde die Durchführung eines Schuldenrufes.

[*Ort, Datum*]
[*Firma Fusionsprüfer*]
[*Unterschrift/en*]

Beilagen (zum Original des Berichtes):

- Fusionsvertrag vom [*Datum*]
- Die der Fusion zu Grunde liegenden Bilanzen beider Stiftungen per [*Datum*]

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Die Aufzählung ist illustrativ und an den Einzelfall anzupassen.
[2] Die Beurteilung ist auf den Einzelfall anzupassen.

Beispiel 7: Fusionsprüfung bei Vorsorgeeinrichtungen

(Beispiel eines Berichts der Revisionsstelle einer übernehmenden Vorsorgestiftung)

Bericht der Revisionsstelle als Fusionsprüferin an den Stiftungsrat der [*Name, Domizil übernehmende Vorsorgeeinrichtung*]

[*Name, Domizil übernehmende Vorsorgeeinrichtung*] und [*Name, Domizil übertragende Vorsorgeeinrichtung*] haben am [*Datum*] einen Fusionsvertrag abgeschlossen, wonach [*Name übernehmende Vorsorgeeinrichtung*] auf dem Wege der Fusion gemäss Art. 88 Abs. 1 FusG [*Name übertragende Vorsorgeeinrichtung*] rückwirkend per [*Datum*] absorbiert. Die Fusion erfolgt unter dem Vorbehalt der Zustimmung der zuständigen Aufsichtsbehörde der übertragenden Stiftung sowie allfällig weiterer, im Fusionsvertrag vorgesehener Bedingungen. Die Fusion wird rechtskräftig mit dem Eintrag im Handelsregister.

Für die Erstellung, den Inhalt des Fusionsvertrages, des Fusionsberichtes und der der Fusion zu Grunde liegenden Bilanzen sowie deren Übereinstimmung mit den gesetzlichen Bestimmungen sind die Stiftungsräte der an der Fusion beteiligten Vorsorgeeinrichtungen verantwortlich. Unsere Aufgabe besteht darin, den Fusionsvertrag, den Fusionsbericht und die der Fusion zu Grunde liegenden Bilanzen in Sinne von Art. 92 Abs. 3 FusG unter Würdigung der Prüfungsergebnisse des von den Vorsorgeeinrichtungen gemeinsam beauftragten Experten für berufliche Vorsorge zu prüfen und zu beurteilen. Wir bestätigen, dass wir als Revisionsstelle von [*Name übernehmende Vorsorgeeinrichtung*] die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung und Unabhängigkeit erfüllen.

Unsere Prüfung erfolgte nach den *Empfehlung zur Prüfung PE 800-1: Prüfung nach dem Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung*, wonach eine Prüfung so zu planen und durchzuführen ist, dass wesentliche Fehlaussagen in den genannten Prüfungsgegenständen mit angemessener Sicherheit erkannt werden.

Gemäss Fusionsvertrag werden sämtliche Versicherten der [*Name der übertragenden Vorsorgeeinrichtung*] von der [*Name der übernehmenden Vorsorgeeinrichtung*] übernommen. Das bisherige Beitragsprimat [1] beider Vorsorgeeinrichtungen wird beibehalten. Gemäss Fusionsvertrag weisen die Vorsorgeeinrichtungen einen annähernd gleichen Deckungsgrad und pro Versicherten praktisch identische freie Mittel aus. Mit der Fusion erhöhen sich die Arbeitgeberbeitragsreserven. Mit der Fusion wird [*Name übertragende Vorsorgeeinrichtung*] ohne Liquidation aufgelöst und [*Name übernehmende Vorsorgeeinrichtung*] übernimmt deren Aktiven und Passiven durch Universalsukzession. Die Übernahme der Aktiven und Passiven erfolgt zu Buchwerten gemäss Bilanz von [*Datum*], welche von der gesetzlichen Revisionsstelle der übertragenden Vorsorgeeinrichtung geprüft wurde.

Wir haben den Fusionsvertrag vom [*Datum*] und die der Fusion zu Grunde liegenden Bilanzen beider Vorsorgeeinrichtungen darauf hin geprüft, ob die Rechte und Ansprüche der Versicherten gewahrt sind.

Wir haben die entsprechenden Prüfungshandlungen vorgenommen und sind der Auffassung, dass unsere Prüfung eine ausreichende Grundlage für unser Urteil bildet. Unsere Arbeiten umfassten namentlich [2]:

- Durchsicht des vom Stiftungsrat erlassenen und vom Experten für die berufliche Vorsorge geprüften Vorsorgereglements vom [*Datum*] von [*Name übertragende Vorsorgeeinrichtung*] und Durchsicht des vom Stiftungsrat erlassenen und vom Experten für die berufliche Vorsorge geprüften bisherigen und des angepassten Vorsorgereglements vom [*Datum*] von [*Name der übernehmenden Vorsorgeeinrichtung*];
- Durchsicht des Fusionsvertrages und des Fusionsberichts;
- Durchsicht der durch die Revisionsstelle von [*Name übertragenden Vorsorgeinrichtung*] geprüften Bilanz per [*Datum*];
- Befragung einzelner Stiftungsräte und der Geschäftsführer beider Vorsorgeeinrichtungen;

- Einsichtnahme in den Prüfungsbericht des durch die Vorsorgeeinrichtungen gemeinsam beauftragten Experten für berufliche Vorsorge;
- Einsichtnahme in weitere, relevante Unterlagen der Parteien, namentlich [*Aufzählung*];
- Beurteilung, ob die Rechte und Ansprüche der Versicherten gewahrt sind.

Unsere Beurteilung basiert auf den Informationen, wie sie sich aus den zu prüfenden Unterlagen und Befragungen der Stiftungsratsmitglieder und der Geschäftsführer ergeben haben und sich aus heutiger Sicht beurteilen lassen. Dabei haben wir uns darauf verlassen, dass die zur Verfügung gestellten Informationen in allen wesentlichen Punkten vollständig und angemessen waren. Die Unterlagen, welche dem Handelsregister gemäss Art. 109b Abs. 1 HRegV als Belege einzureichen sind, waren nach Auskunft der Parteien von den zuständigen Handelsregisterämtern und der zuständigen Aufsichtsbehörde vorgeprüft worden. Unsere Prüfungsarbeiten wurden am [*Datum*] beendet. Sachverhalte und Entwicklungen, die sich nach diesem Datum ereigneten oder bis zu diesem Datum nicht zu unserer Kenntnis gebracht wurden, sind hierin nicht berücksichtigt.

Wir kommen zu folgender Beurteilung [3]:

Die Verpflichtungen von [*Name übertragende Vorsorgeeinrichtung*] gegenüber ihren Versicherten werden vollständig durch die [*Name übernehmende Vorsorgeeinrichtung*] übernommen. [*Name übernehmenden Vorsorgeeinrichtung*] ist nach der Fusion Eigentümerin aller notwendigen Vermögenswerte, Einrichtungen und Mittel, um den übernommenen Verpflichtungen nachzukommen. Durch die Übernahme der Verpflichtungen gegenüber den Versicherten von [*Name übertragenden Vorsorgeeinrichtung*] werden die Rechte der Versicherten von [*Name übernehmenden Vorsorgeeinrichtung*] nicht tangiert. Die Rechte von Versicherten sowohl der [*Name übertragende Vorsorgeeinrichtung*] wie auch von [*Name übernehmende Vorsorgeeinrichtung*] bleiben gewahrt.

Bezugnehmend auf Art. 92 Abs. 3 FusG fassen wir unsere Beurteilung wie folgt zusammen:

- Die Rechte und Ansprüche der Versicherten der an der Fusion beteiligten Vorsorgeeinrichtungen bleiben gewahrt.

[*Ort, Datum*]
[*Firma Revisionsstelle*]
[*Unterschrift/en*]

Beilagen (zum Original des Berichtes):

- Fusionsvertrag vom [*Datum*]
- Fusionsbericht vom [*Datum*]
- Die der Fusion zu Grunde liegenden Bilanzen beider Vorsorgeeinrichtungen per [*Datum*]

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Oder Leistungsprimat.

[2] Die Aufzählung ist illustrativ und an den Einzelfall anzupassen.

[3] Die Beurteilung ist auf den Einzelfall anzupassen oder zu ergänzen.

Anhang 2: Beispiele für Auftragsbestätigungen

Beispiel 1: Auftragsbestätigung für den gemeinsamen Fusionsprüfer

Nachstehendes Beispiel für eine Mandatsannahme als Fusionsprüfer nach Art. 15 FusG darf nicht unbesehen übernommen werden, sondern muss den Verhältnissen und Bedürfnissen des Einzelfalles angepasst werden.

An den Verwaltungsrat von [*Firma übertragende Gesellschaft*] und von [*Firma übernehmende Gesellschaft*]

[*Firma, Domizil Fusionsprüfer*], [*Datum*]

Projekt "[*Bezeichnung*]": Auftragsbestätigung als Fusionsprüfer

Sehr geehrte Damen und Herren

Wir beziehen uns auf [*Beschreibung*].

Wir bestätigen, das Mandat des gemeinsamen Fusionsprüfers im Sinne von Art. 15 FusG zu übernehmen und erlauben uns, die Einzelheiten dieses Mandats wie folgt zu bestätigen:

1. Ausgangslage

Am [*Datum*] haben [*Firma, Domizil übertragende Gesellschaft*] und [*Firma, Domizil übernehmende Gesellschaft*] einen Fusionsvertrag abgeschlossen, der von den Verwaltungsräten beider Gesellschaften genehmigt wurde. Der Fusionsvertrag sieht den Zusammenschluss beider Unternehmen vor, wobei [*Firma übernehmende Gesellschaft*] auf dem Wege der Fusion nach Art. 3 Abs. 1 lit. a FusG [*übertragende Gesellschaft*] rückwirkend per [*Datum*] absorbiert. Die Verwaltungsräte beider Gesellschaften haben einen gemeinsamen Fusionsbericht erarbeitet, der die rechtlichen und wirtschaftlichen Folgen des Zusammenschlusses mittels Fusion darlegt. Der Zusammenschluss steht unter dem Vorbehalt der Zustimmung der Generalversammlungen beider Gesellschaften, welche für den [*Datum*] und [*Datum*] vorgesehen sind, sowie allfällig weiterer, im Fusionsvertrag vorgesehener Bedingungen. Die Fusion wird rechtskräftig mit dem Eintrag im Handelsregister. Die Parteien haben sich im Fusionsvertrag darauf geeinigt, den Fusionsvertrag, den von den Verwaltungsräten beider Gesellschaften erstellten gemeinsamen Fusionsbericht sowie die der Fusion zu Grunde liegenden Bilanzen durch einen gemeinsamen bezeichneten, zugelassenen Revisionsexperten [1] nach Art. 15 FusG prüfen zu lassen und hierfür [*Firma Fusionsprüfers*] zu beauftragen.

2. Auftrag

Sie beauftragen uns als gemeinsamen Fusionsprüfer nach Art. 15 FusG den Fusionsvertrag, den gemeinsamen Fusionsbericht beider Verwaltungsräte sowie die der Fusion zu Grunde liegenden Bilanzen beider Gesellschaften zu prüfen und über die Prüfung schriftlichen Bericht zu Handen beider Verwaltungsräte zu erstatten.

Für die Erstellung und den Inhalt des Fusionsvertrages, des Fusionsberichtes und die der Fusion zu Grunde liegenden Bilanzen sowie deren Übereinstimmung mit den gesetzlichen Bestimmungen sind die Verwaltungsräte der an der Fusion beteiligten Gesellschaften verantwortlich. Wir gehen davon aus, dass Sie sich bei der Ausarbeitung der rechtlichen Dokumente von erfahrenen Anwälten haben beraten lassen und Unterlagen, die dem Handelsregisteramt später als Belege einzureichen sind, von diesem bereits vorgeprüft wurden. Unsere Aufgabe besteht darin, den Fusionsvertrag, den Fusionsbericht und die der Fusion zu Grunde liegenden

Bilanzen im Sinne von Art. 15 Abs. 4 FusG zu prüfen und zu beurteilen. Unsere Prüfung erfolgt nach den Grundsätzen der *Empfehlung zur Prüfung PE 800-1: Prüfung nach dem Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung* [2], wonach eine Prüfung so zu planen und durchzuführen ist, dass wesentliche Fehlaussagen in den genannten Prüfungsgegenständen mit angemessener Sicherheit erkannt werden.

Bei unserer Auftragserfüllung sind wir darauf angewiesen, dass wir alle zweckdienlichen Auskünfte und Unterlagen erhalten (Art. 15 Abs. 3 FusG). Sie sind verantwortlich und wir verlassen uns darauf, dass die zur Verfügung gestellten Informationen in allen wesentlichen Punkten vollständig und angemessen sind. Wir werden unsere Prüfung ausschliesslich auf Informationen stützen, die hierfür zur Verfügung gestellten werden. Wir sind nicht verpflichtet, andere in unserem Besitz befindliche Informationen heranzuziehen noch weitere Informationen selbst zu beschaffen. Wo nötig, werden Sie uns Zugang zu Informationen bei Dritten beschaffen. Bezüglich der Prüfung der der Fusion zu Grunde liegenden Bilanzen stützen wir unser Urteil auf die von den gesetzlichen Revisionsstellen geprüften handelsrechtlichen Jahresrechnungen.

Unser Auftrag umfasst nicht:

- eine Bestätigung nach Art. 6 Abs. 2 FusG (Sanierungsfusion);
- eine Bestätigung nach Art. 25 Abs. 2 FusG (Verzicht auf Schuldenruf);
- eine Kapitalerhöhungsprüfung nach Art. 652f OR.

Weiter sind wir nicht verpflichtet:

- unseren Bericht nach dessen Abgabe zu ergänzen wegen a) vorbestehender Umstände, die uns nachträglich zur Kenntnis gebracht werden, oder b) Umständen, die nach Abgabe des Berichtes eintreten. Im Fall a) sind wir hingegen berechtigt, den Bericht zurückzuziehen und zu ergänzen, und Sie sind verpflichtet, die Aktionäre entsprechend zu informieren. Im Fall b) gilt Art. 17 FusG.
- an den Generalversammlungen anwesend zu sein, welche über die Fusion beschliessen.

3. Zulassung und Unabhängigkeit

Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung erfüllen.

Weiter bestätigen wir, dass wir bei der Festlegung der Unternehmenswerte und dem darauf basierenden Umtauschverhältnis nicht beteiligt waren und die übrigen gesetzlichen Bestimmungen betreffend Unabhängigkeit erfüllen.

Eventuell: Wir sind Revisionsstelle von [*Firma übertragende / übernehmende Gesellschaft*] [3]. Diesen Umstand haben wir mit beiden Verwaltungsräten bezüglich unserer Unabhängigkeit diskutiert. Unabhängig sind die Verwaltungsräte der beteiligten Gesellschaften und wir zur Auffassung gelangt, dass ein Doppelmandat unser unabhängiges Urteil nicht beeinflussen wird. Wir halten ausdrücklich fest, dass uns unser Urteil betreffend Unternehmensbewertung im Zusammenhang mit unserem Mandat als Fusionsprüfer nicht bindet für die Jahresabschlussprüfung, welche dann zumal ausschliesslich unter dem Blickwinkel der Abschlussprüfung erfolgt [4].

4. Auftragsabwicklung

Unsere Arbeiten umfassen insbesondere [5]:

- Durchsicht des Fusionsvertrages, des Fusionsberichtes, der Fusionsbilanz (gegebenenfalls: der Zwischenbilanz) und Nachvollzug der Überlegungen der Verwaltungsräte von [*Firma übertragende Gesellschaft*] und [*Firma übernehmende Gesellschaft*] zur Wahl der ange-

wandten Methode zur Bestimmung des Unternehmenswertes der an der Fusion beteiligten Unternehmen;
- Durchsicht der verwendeten Grundlagen zur Bestimmung des Unternehmenswertes bezüglich Aktualität, Eignung und zu beachtender Besonderheiten;
- Überprüfung, ob die gewählte Methode zur Bestimmung des Unternehmenswertes der an der Fusion beteiligten Unternehmen korrekt angewandt wurden sowie Prüfung der Plausibilität von Annahmen, Abweichungen und weiteren Überlegungen zur Wertermittlung der beiden Fusionspartner;
- Befragungen einzelner Verwaltungsrats- und Geschäftsleitungsmitglieder beider Unternehmen;
- Einsichtnahme in weitere relevante Unterlagen, namentlich Due Diligence Berichte, Fairness Opinions [5];
- rechnerische Überprüfung und Beurteilung der Vertretbarkeit des Umtauschverhältnisses;
- Beurteilung, ob die vorgesehene Kapitalerhöhung zur Wahrung der Rechte der Aktionäre genügt;
- Eventuell: Beurteilung, ob in Höhe der vorgesehenen [*Abfindung; Ausgleichszahlung*] [3] frei verwendbare Mittel vorhanden sind.

Wir werden von beiden Verwaltungsräten schriftliche Erklärungen zu den erhaltenen Informationen verlangen (Vollständigkeitserklärungen).

In unserem schriftlichen Bericht legen wir dar (Art. 15 Abs. 4 lit. a – e FusG),
- ob die vorgesehene Kapitalerhöhung von [*Firma übernehmende Gesellschaft*] zur Wahrung der Rechte der Aktionäre von [*Firma übertragende Gesellschaft*] genügt;
- ob das Umtauschverhältnis für die Aktien [6] [*beziehungsweise die Abfindung*] vertretbar sind;
- nach welcher Methode das Umtauschverhältnis bestimmt worden ist und aus welchen Gründen die angewandte(n) Methode(n) angemessen ist;
- welche relative Bedeutung gegebenenfalls verschiedene angewandte Methoden für die Bestimmung des Umtauschverhältnisses beigemessen wurde;
- welche Besonderheiten bei der Bewertung der Aktien im Hinblick auf die Festsetzung Umtauschverhältnisses zu beachten waren.

5. Projektorganisation

Seitens [*Firma übertragende Gesellschaft*] werden uns [*Namen*], seitens [*Firma übernehmende Gesellschaft*] [*Namen*] als Ansprechpartner zur Verfügung stehen.

Der Auftrag wird durch erfahrene Berater ausgeführt. Verantwortlicher Mandatsleiter ist [*Name*]. Als Fachperson im Zusammenhang mit den Unternehmensbewertungen wird [*Name*] beigezogen. Wir behalten uns das Recht vor, bei Bedarf weitere Fachpersonen anderer Dienstleistungen beizuziehen, externe Berater jedoch nur nach vorheriger Absprache.

6. Zeitbedarf

Für das Mandat besteht ein vorläufiger Zeitplan, der anlässlich des Kick-off-Meetings vom [*Datum*] besprochen wurde (Beilage). Wir sind in der Lage, die erforderlichen Ressourcen zur Verfügung zu stellen.

7. Honorar

Das Honorar ist abhängig von der Ausbildung und der Erfahrung der eingesetzten Berater. Unser Honorar wird nach effektivem Aufwand abgerechnet und ist unabhängig vom Resultat des Berichts oder dem Zustandekommen des Zusammenschlusses geschuldet. Das Honorar beträgt durchschnittlich rund CHF [*Betrag*] pro [*Stunde / Arbeitstag*] [6]. Wir werden in regelmässigen Abständen Rechenschaft über Art und Umfang unserer Arbeiten sowie die dabei aufgelaufenen Honorare und Kosten ablegen. Die individuellen Stundensätze können diesen Abrechnungen entnommen werden. Auslagen und Spesen sowie die Mehrwertsteuer werden separat verrechnet [7]. Unsere Rechnung ist innert 30 Tagen nach Erhalt ohne Abzüge in der angegebenen Währung auf das in der Rechnung bezeichnete Bankkonto zu überweisen.

8. Vertraulichkeit / Korrespondenz

Wir gehen davon aus, dass das Zusammenschlussvorhaben der Öffentlichkeit bereits kommuniziert wurde und der Fusionsvertrag, der Fusionsbericht, die Fusionsbilanzen, [*die Zwischenbilanzen per [Datum]*], [*weitere Dokumente*] und die Jahresabschlüsse [*Jahre*] nicht vertraulich sind. Alle übrigen Dokumente und Informationen betrachten wir als vertraulich, soweit sie nicht öffentlich zugänglich sind, von [*Firma übertragende Gesellschaft*] oder [*Firma übernehmende Gesellschaft*] veröffentlicht oder als nicht vertraulich bezeichnet werden. Vertrauliche Informationen werden von uns mit der gebotenen Diskretion behandelt. Wir sind jedoch nicht verpflichtet, Dokumente als "vertraulich" zu bezeichnen oder sonstwie zu klassifizieren.

Sie akzeptieren hiermit ausdrücklich, dass sämtliche Korrespondenz per E-Mail abgewickelt wird [8]. Dies gilt jedoch nicht für Dokumente, die rechtsverbindlich und/oder an gesetzliche oder unter den Parteien vereinbarte Fristen gebunden sind. Mit der Zustimmung zur Verwendung von E-Mail akzeptieren Sie die mit dieser Form der Datenübermittlung verbundenen Risiken (insbesondere das Risiko, dass die elektronische Mitteilung abgefangen, vernichtet, manipuliert oder anderweitig beeinflusst wird).

Wir freuen uns, Sie bei diesem Projekt unterstützen zu dürfen. Dürfen wir Sie bitten, uns zum Zeichen Ihres Einverständnisses die beiliegende Briefkopie unterzeichnet zu retournieren.

Wir danken Ihnen für das Vertrauen und sichern Ihnen eine kompetente und professionelle Unterstützung zu.

Mit freundlichen Grüssen

[*Firma Fusionsprüfer*]
[*Unterschrift/en*]

Dreifach [9]

Beilage:
- Zeitplan

Einverstanden:

Für den Verwaltungsrat von [*Firma übertragende Gesellschaft*]:
[*Datum*]
[*Unterschrift/en*]

Für den Verwaltungsrat von [*Firma übernehmende Gesellschaft*]:
[*Datum*]
[*Unterschrift/en*]

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Bei Publikumsgesellschaften gemäss Art. 727 Abs. 1 OR: gemeinsames, staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen; bis zum Inkrafttreten der GmbH-Revision: besonders befähigter Revisor.

[2] Den Umständen anzupassen und betreffende Bestätigung in der Auftragsumschreibung ergänzen.

[3] Zutreffende Bezeichnung wählen.

[4] Nur zutreffend, falls Fusionsprüfer gleichzeitig Revisionsstelle der übernehmenden Gesellschaft; andernfalls streichen.

[5] Die Aufzählung ist illustrativ und den konkreten Umständen anzupassen. Die Aufzählung sollte Eingang auch in den Bericht des Fusionsprüfers finden (vergleiche Beispiel Berichtswortlaut Fusionsprüfung)

[6] Zutreffendes auswählen oder ergänzen.

[7] Zu ergänzen, falls ein Kostenvorschuss zu leisten ist.

[8] Zu ergänzen sind spezifische Vereinbarungen über die Verwendung von Schlüsseln oder sicherer Umgebungen (beispielsweise Electronic Deal Room).

[9] Je ein Exemplar für den Fusionsprüfer und die an der Fusion beteiligten Gesellschaften.

Beispiel 2: Auftragsbestätigung für die Prüfung einer Fusion von Vorsorgeeinrichtungen

Nachstehendes Beispiel für eine Mandatsannahme der Revisionsstelle (Kontrollstelle der Vorsorgeeinrichtung) im Zusammenhang mit einer Fusionsprüfung nach Art. 92 FusG darf nicht unbesehen übernommen werden, sondern muss den Verhältnissen und Bedürfnissen des Einzelfalles angepasst werden. Die Auftragsbestätigung richtet sich an den Stiftungsrat der übernehmenden Vorsorgeeinrichtung. Die Auftragsbestätigung für die übertragende Vorsorgeeinrichtung ist der konkreten Ausgangslage anzupassen.

An den Stiftungsrat der [*Name, Domizil übernehmende Vorsorgeeinrichtung*]

[*Firma, Domizil Revisionsstelle (Fusionsprüfer der übernehmenden Vorsorgeeinrichtung)*], [*Datum*]

Projekt "[*Bezeichnung*]": Auftragsbestätigung der Revisionsstelle [*Name*] als Fusionsprüfer der [*Name, Domizil übernehmende Vorsorgeeinrichtung*]

Sehr geehrte Damen und Herren

Wir beziehen uns auf unsere Besprechung vom [*Datum*] und bestätigen, das Mandat als Fusionsprüfer im Sinne von Art. 92 FusG zu übernehmen und erlauben uns, die Einzelheiten dieses Mandats wie folgt zu bestätigen:

1. Ausgangslage

Am [*Datum*] haben [*Name, Domizil übernehmende Vorsorgeeinrichtung*] und [*Name, Domizil übertragende Vorsorgeeinrichtung*] einen Fusionsvertrag abgeschlossen, der von den Stiftungsräten beider Vorsorgeeinrichtungen genehmigt wurde. Der Fusionsvertrag sieht den Zusammenschluss beider Vorsorgeeinrichtungen vor, wonach [*Name übernehmende Vorsorgeeinrichtung*] auf dem Wege der Fusion nach Art. 88 Abs. 1 FusG [*übertragende Vorsorgeeinrichtung*] rückwirkend per [*Datum*] absorbiert. Die Stiftungsräte beider Vorsorgeeinrichtungen haben einen gemeinsamen Fusionsbericht erarbeitet. Darin wird der Fusionsvertrag, der Zweck und die Folgen der Fusion sowie die Auswirkungen auf die Rechte und Ansprüche der Versicherten erläutert und begründet. Der Zusammenschluss steht unter dem Vorbehalt der Zustimmung der zuständigen Aufsichtsbehörde, sowie allfällig weiterer, im Fusionsvertrag vorgesehener Bedingungen. Die Fusion wird rechtskräftig mit dem Eintrag im Handelsregister.

2. Auftrag

Sie beauftragen uns als Fusionsprüfer nach Art. 92 FusG den Fusionsvertrag, den gemeinsamen Fusionsbericht beider Stiftungsräte sowie die der Fusion zu Grunde liegenden Bilanzen im Sinne von Art. 92 Abs. 3 FusG unter Würdigung der Prüfungsergebnisse des von den Vorsorgeeinrichtungen gemeinsam beauftragten Experten für die berufliche Vorsorge zu prüfen und zu beurteilen und darüber einen schriftlichen Bericht zu Handen des Stiftungsrates der [*Name der übernehmenden Vorsorgeeinrichtung*] zu erstatten.

Für die Erstellung und den Inhalt des Fusionsvertrages, des Fusionsberichtes und die der Fusion zu Grunde liegenden Bilanzen sowie deren Übereinstimmung mit den gesetzlichen Bestimmungen sind die Stiftungsräte der an der Fusion beteiligten Vorsorgeeinrichtungen verantwortlich. Wir gehen davon aus, dass Sie sich bei der Ausarbeitung der rechtlichen Dokumente von erfahrenen Beratern und bei der Prüfung der versicherungsrechtlichen- und -technischen Aspekte vom Experten für die berufliche Vorsorge haben beraten lassen und die

Unterlagen, die der zuständigen Aufsichtsbehörde und dem Handelsregister (Art. 109b Abs. 1 HRegV) später als Belege einzureichen sind, von diesen bereits vorgeprüft wurden. Unsere Aufgabe besteht darin, den Fusionsvertrag, den Fusionsbericht und die der Fusion zu Grunde liegenden Bilanzen im Sinne von Art. 92 Abs. 3 FusG unter Würdigung der Prüfungsergebnisse des von den Vorsorgeeinrichtungen gemeinsam beauftragten Experten für die berufliche Vorsorge zu prüfen und zu beurteilen. Unsere Prüfung erfolgt nach den Grundsätzen der *Empfehlung zur Prüfung PE 800-1: Prüfung nach dem Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung*, wonach eine Prüfung so zu planen und durchzuführen ist, dass wesentliche Fehlaussagen in den genannten Prüfungsgegenständen mit angemessener Sicherheit erkannt werden.

Bei unserer Auftragserfüllung sind wir darauf angewiesen, dass wir alle zweckdienlichen Auskünfte und Unterlagen erhalten (Art. 92 Abs. 2 FusG). Wir verlassen uns darauf, dass die zur Verfügung gestellten Informationen in allen wesentlichen Punkten vollständig und angemessen sind. Wir werden unsere Prüfung ausschliesslich auf Informationen stützen, die hierfür zur Verfügung gestellten werden. Wir sind weder verpflichtet, andere in unserem Besitz befindliche Informationen heranzuziehen noch weitere Informationen selbst zu beschaffen. Zusätzlich zum Bericht des gemeinsamen Experten für die berufliche Vorsorge werden Sie uns Zugang zu Informationen bei Dritten beschaffen. Mit der Fusion wird [*Name übertragende Vorsorgeeinrichtung*] ohne Liquidation aufgelöst und [*Name übernehmende Vorsorgeeinrichtung*] übernimmt deren Aktiven und Passiven durch Universalsukzession. Die Übernahme der Aktiven und Passiven erfolgt zu Buchwerten auf Basis der von der gesetzlichen Kontrollstelle (= Revisionsstelle) der übertragenden Vorsorgeeinrichtung geprüften und mit Datum vom [*Datum*] testierten Bilanz per [*Datum*]. Wir stützen unser Urteil auf die von der Revisionsstelle der übertragenden Vorsorgeeinrichtung geprüften Jahresrechnung [*Jahr*] (*und/oder gegebenenfalls der der Fusion zugrunde liegenden und von der Revisionsstelle der übertragenden Vorsorgeeinrichtung geprüften Fusionsbilanz per [Datum]*).

Unser Auftrag umfasst nicht:

- eine Prüfung der vom Experten für die berufliche Vorsorge erstellten Berichte zu versicherungsrechtlichen und -technischen Aspekten. Wir werden weder die Bestätigung des Experten für die berufliche Vorsorge hinsichtlich der Wahrung der Rechte und Ansprüche der Versicherten noch die Vergleichbarkeit der Bemessung der Vorsorgekapitalien und der technischen Rückstellungen beurteilen;
- eine Prüfung des Fusionsvertrages und des Fusionsberichtes des/der obersten Leitungsorgans(e) der Vorsorgeeinrichtung(en) in Bezug auf formelle Vollständigkeit und Plausibilität für Sachverhalte, die über die Prüfung der Wahrung der Rechte und Ansprüche der Versicherten hinausgehen;
- eine Bestätigung in Analogie zu Art. 25 Abs. 2 FusG (Verzicht auf Schuldenruf).

Weiter sind wir nicht verpflichtet:

- nach Abgabe unseres Berichtes diesen zu ergänzen wegen a) vorbestehender Umstände, die uns nachträglich zur Kenntnis gebracht werden, oder b) Umständen, die nach Abgabe des Berichtes eintreten. Im Fall a) sind wir hingegen berechtigt, den Bericht zurückzuziehen und zu ergänzen, und Sie sind verpflichtet, die Versicherten, die Aufsichtsbehörden und allenfalls das Handelsregisteramt entsprechend zu informieren. Im Fall b) gilt Art. 17 FusG (Veränderung im Vermögen) sinngemäss;
- an den Stiftungsratssitzungen anwesend zu sein, welche über die Fusion beschliessen.

3. Zulassung und Unabhängigkeit

Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung und Unabhängigkeit erfüllen.

Eventuell [1]: Die gesetzlichen Bestimmungen von Art. 92 FusG sehen vor, dass die beteiligten Vorsorgeeinrichtungen den Fusionsvertrag, den Fusionsbericht und die Bilanz von ihren gesetzlichen Kontrollstellen zu prüfen haben. In unserer Eigenschaft als Kontrollstelle sind wir gemäss Art. 53 BVG sowohl für die übernehmende als auch die übertragende Vorsorgeeinrichtung tätig. Bezüglich unserer Unabhängigkeit haben wir die beiden Stiftungsräte über diesen Umstand in Kenntnis gesetzt.

4. Auftragsabwicklung

Unsere Arbeiten umfassen insbesondere [2]:

- Durchsicht des vom Stiftungsrat erlassenen und vom Experten für die berufliche Vorsorge geprüften Vorsorgereglements vom [*Datum*] von [*Name übertragende Vorsorgeeinrichtung*] und Durchsicht des vom Stiftungsrat erlassenen und vom Experten für die berufliche Vorsorge geprüften bisherigen und des angepassten Vorsorgereglements vom [*Datum*] von [*Name übernehmende Vorsorgeeinrichtung*];
- Durchsicht des Fusionsvertrages und des Fusionsberichts sowie der geprüften Bilanzen (gegebenenfalls Zwischenbilanzen) und Nachvollzug der Überlegungen der Stiftungsräte von [*Name übernehmende Vorsorgeeinrichtung*] und [*Name übertragende Vorsorgeeinrichtung*] zur Wahl der angewandten Methoden und Massnahmen zur Wahrung der Rechte und Ansprüche der Versicherten;
- Befragungen einzelner Stiftungsräte und der Geschäftsführer beider Vorsorgeeinrichtungen;
- Einsichtnahme in den Prüfbericht des durch die Vorsorgeeinrichtungen gemeinsam beauftragten Experten für die berufliche Vorsorge;
- Einsichtnahme in weitere, relevante Unterlagen der Parteien, namentlich [*Aufzählung*];
- Beurteilung, ob die Rechte und Ansprüche der Versicherten gewahrt sind.

Wir werden von beiden Stiftungsräten schriftliche Erklärungen zu den erhaltenen Informationen verlangen (Vollständigkeitserklärungen).

In unserem schriftlichen Bericht legen wir gemäss Art. 92 Abs. 3 FusG dar, ob die Rechte und Ansprüche der Versicherten der an der Fusion beteiligten Vorsorgeeinrichtungen gewahrt bleiben.

5. Projektorganisation

Seitens der *[übertragenden Vorsorgeeinrichtung*] werden uns [*Namen*], seitens der [*übernehmenden Vorsorgeeinrichtung*] werden uns [*Namen*] als Ansprechpersonen zur Verfügung stehen.

Der Auftrag wird durch erfahrene Prüfer ausgeführt. Verantwortlich für die Mandatsleitung ist [*Name*]. Als Fachpersonen im Zusammenhang mit rechtlichen und/oder versicherungsrechtlichen und –technischen Fragen wird/werden [*Name(n)*] beigezogen. Wir behalten uns das Recht vor, bei Bedarf weitere Fachpersonen anderer Dienstleistungen beizuziehen, externe Berater jedoch nur nach vorheriger Absprache.

6. Zeitbedarf

Für das Mandat besteht ein vorläufiger Zeitplan, der anlässlich des Kick-off-Meetings vom [*Datum*] besprochen wurde (Beilage). Wir sind in der Lage, die erforderlichen Ressourcen zur Verfügung zu stellen.

7. Honorar

Das Honorar ist abhängig von der Komplexität des Auftrages und der Ausbildung und der Erfahrung der eingesetzten Prüfer und gegebenenfalls der Berater. Unser Honorar wird nach effektivem Aufwand abgerechnet und ist unabhängig vom Resultat des Berichts oder dem Zustandekommen des Zusammenschlusses geschuldet. Das Honorar beträgt durchschnittlich rund CHF [*Betrag*] pro [*Stunde / Arbeitstag*] [3]. Sekretariatsarbeiten, Auslagen und Spesen sowie die Mehrwertsteuer werden separat verrechnet. Unsere Rechnung ist innert 30 Tagen nach Erhalt ohne Abzüge in der angegebenen Währung auf das in der Rechnung bezeichnete Bankkonto zu überweisen.

8. Vertraulichkeit / Korrespondenz

Wir gehen davon aus, dass das Zusammenschlussvorhaben den Versicherten, den Arbeitgeberfirmen und gegebenenfalls der Öffentlichkeit bereits kommuniziert wurde und der Fusionsvertrag, der Fusionsbericht, die Bilanzen, [*die Zwischenbilanzen per [Datum]*], [*weitere Dokumente*] und die Jahresabschlüsse [*Jahre*] nicht vertraulich sind. Alle übrigen Dokumente und Informationen betrachten wir als vertraulich, soweit sie nicht öffentlich zugänglich sind, von der [*übernehmenden Vorsorgeeinrichtung*] oder der [*übertragenden Vorsorgeeinrichtung*] veröffentlicht oder als nicht vertraulich bezeichnet werden. Vertrauliche Informationen werden von uns mit der gebotenen Diskretion behandelt. Wir sind jedoch nicht verpflichtet, Dokumente als "vertraulich" zu bezeichnen oder sonst wie zu klassifizieren.

Sie akzeptieren hiermit ausdrücklich, dass sämtliche Korrespondenz per E-Mail abgewickelt wird. Dies gilt jedoch nicht für Dokumente, die rechtsverbindlich und/oder an gesetzliche oder unter den Parteien vereinbarte Fristen gebunden sind. Mit der Zustimmung zur Verwendung von E-Mail akzeptieren Sie die mit dieser Form der Datenübermittlung verbundenen Risiken (insbesondere das Risiko, dass die elektronische Mitteilung abgefangen, vernichtet, manipuliert oder anderweitig beeinflusst wird).

Wir danken Ihnen für das Vertrauen und sichern Ihnen eine kompetente und professionelle Durchführung des Auftrages zu. Dürfen wir Sie bitten, uns zum Zeichen Ihres Einverständnisses die beiliegende Briefkopie unterzeichnet zu retournieren.

Mit freundlichen Grüssen
Firma Fusionsprüfer]
[*Unterschrift/en*]

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Streichen, falls unzutreffend.

[2] Die Aufzählung ist illustrativ und den konkreten Umständen anzupassen. Die Aufzählung sollte Eingang auch in den Bericht des Fusionsprüfers finden (vergleiche Beispiel Berichtswortlaut Fusionsprüfung)

[3] Zutreffende Bezeichnung wählen.

Anhang 3: Beispiele für Vollständigkeitserklärungen

Nachstehende Vollständigkeitserklärungen sind Beispiele für Mandate als Fusionsprüfer, Spaltungsprüfer sowie Umwandlungsprüfer. Die darin enthaltenen Erklärungen dürfen nicht unbesehen übernommen werden und müssen an die konkreten Verhältnisse angepasst werden. Eine Vollständigkeitserklärung wird für jede involvierte Gesellschaft eingeholt. *PS 580: Erklärungen der Unternehmensleitung* gilt sinngemäss.

Beispiel 1: Fusionsprüfung

An [*Firma, Adresse Fusionsprüfer*]

Vollständigkeitserklärung
von [*Firma übertragende / übernehmende Gesellschaft*]
an den Fusionsprüfer
(Projekt "[*Projektname*]")

Im Zusammenhang mit der Fusion von [*Firma übertragende Gesellschaft*] und [*Firma übernehmende Gesellschaft*] haben wir [*Firma Fusionsprüfer*] mit der Prüfung des Fusionsvertrags, des Fusionsberichts und der der Fusion zu Grunde liegenden Bilanz im Sinne von Art. 15 FusG beauftragt. Uns ist bekannt, dass wir nach Art. 15 Abs. 3 FusG dem Fusionsprüfer alle zweckdienlichen Auskünfte und Unterlagen zur Verfügung stellen müssen. Wir bestätigen nach bestem Wissen, [*Firma Fusionsprüfer*] alle für die Fusionsprüfung wesentlichen Unterlagen und Informationen gegeben zu haben. Die interne Bezeichnung "[*Projektname*]" ist allen Beteiligten bekannt.

Wir bestätigen insbesondere:

1. In der Ihnen vorgelegten, der Fusion zu Grunde liegende Bilanz per [*Datum*] sind alle Geschäftsvorfälle erfasst, die bis zum Bilanzstichtag buchungspflichtig sind. Allen Verpflichtungen und erkennbaren Risiken, auch aus schwebenden Geschäften und Ereignissen nach dem Bilanzstichtag, ist in der genannten Bilanz und soweit nötig im Umtauschverhältnis Rechnung getragen.
2. Den zuständigen Personen ist die Weisung erteilt worden, Ihnen die Bücher und Belege sowie alle übrigen Unterlagen vollständig zur Verfügung zu stellen und alle Auskünfte vollständig, wahrheitsgetreu und nach bestem Wissen zu erteilen.
3. Die Annahmen zur zukünftigen Geschäftsentwicklung basieren auf den Überlegungen der Geschäftsleitung und repräsentieren die Zukunftsaussichten nach bestem Wissen. Wir nehmen zur Kenntnis, dass die darauf aufbauenden Bewertungen und die anderen Vermögenswerte wesentlich von der Qualität sowie dem Wahrheitsgehalt dieser Annahmen abhängen.
4. Alle bewertungsrelevanten Sachverhalte, die im Rahmen der Due Diligence Prüfung aufgebracht wurden, sind im Rahmen der Verhandlungen vorsichtig und kritisch beurteilt worden. Sie sind angemessen in die Bestimmung des Umtauschverhältnisses eingeflossen.
5. Wir haben Sie wahrheitsgetreu und vollständig über die Ergebnisse der Verhandlungen informiert. Es gibt keine zusätzlichen Absprachen, über die Sie nicht informiert wurden und die einen wesentlichen Einfluss auf das Umtauschverhältnis hätten.
6. Wir bestätigen, dass wir Ihnen sämtliche relevanten Informationen und Unterlagen, die Sie für die Darlegung in Ihrem schriftlichen Prüfungsbericht im Sinne von Art. 15 Abs. 4 FusG benötigen, zur Verfügung gestellt haben.

7. Es sind uns keine weiteren bewertungsrelevanten Sachverhalte bekannt, die einen wesentlichen Einfluss auf das Umtauschverhältnis oder die Verwendbarkeit der der Fusion zu Grunde liegenden Bilanz per [*Datum*] im Sinne von Art. 11 Abs. 1 FusG haben könnten.

[*Datum*], [*Domizil übertragende / übernehmende Gesellschaft*]
[*Firma übertragende / übernehmende Gesellschaft*]
[*Unterschrift/en*]

Beilagen:
- Kopie des unterzeichneten Fusionsvertrages
- Unterzeichneter Fusionsbericht der beiden Verwaltungsräte
- Unterzeichnete, der Fusion zu Grunde liegende Bilanz per [*Datum*] von [*Firma übertragende / übernehmende Gesellschaft*]

Beispiel 2: Spaltungsprüfung

An [*Firma, Adresse Spaltungsprüfer*]

Vollständigkeitserklärung
von [*Firma übertragende / übernehmende Gesellschaft*]
an den Spaltungsprüfer
(Projekt "[*Projektname*]")

Im Zusammenhang mit der Abspaltung des Unternehmensteils [*Bezeichnung*] von [*Firma übertragende Gesellschaft*] und dessen Übertragung auf [*Firma übernehmende Gesellschaft*] haben wir [*Firma Spaltungsprüfer*] mit der Prüfung des [*Spaltungsvertrags / Spaltungsplans*] [1] und des Spaltungsberichts im Sinne von Art. 40 in Verbindung mit Art. 15 FusG beauftragt. Uns ist bekannt, dass wir nach Art. 40 in Verbindung mit Art. 15 Abs. 3 FusG dem Spaltungsprüfer alle zweckdienlichen Auskünfte und Unterlagen zur Verfügung stellen müssen. Wir bestätigen, nach bestem Wissen [*Firma Spaltungsprüfer*] alle für die Spaltungsprüfung wesentlichen Unterlagen und Informationen gegeben zu haben. Die interne Bezeichnung "[*Projektname*]" ist allen Beteiligten bekannt.

Wir bestätigen insbesondere:

1. In der Ihnen vorgelegten, der Spaltung zu Grunde liegenden Bilanz per [*Datum*] sind alle Geschäftsvorfälle erfasst, die bis zum Bilanzstichtag buchungspflichtig sind. Allen Verpflichtungen und erkennbaren Risiken, auch aus schwebenden Geschäften und Ereignissen nach dem Bilanzstichtag, ist in der genannten Bilanz und soweit nötig im Umtauschverhältnis Rechnung getragen worden.
2. Den zuständigen Personen ist die Weisung erteilt worden, Ihnen die Bücher und Belege sowie alle übrigen Unterlagen vollständig zur Verfügung zu stellen und alle Auskünfte vollständig, wahrheitsgetreu und nach bestem Wissen zu erteilen.
3. Die Annahmen zur zukünftigen Geschäftsentwicklung basieren auf den Überlegungen der Geschäftsleitung und repräsentieren die Zukunftsaussichten nach bestem Wissen. Wir nehmen zur Kenntnis, dass die darauf aufbauenden Bewertungen und die anderen Vermögenswerte wesentlich von der Qualität sowie dem Wahrheitsgehalt dieser Annahmen abhängen.
4. Alle bewertungsrelevanten Sachverhalte, die im Rahmen der Due Diligence Prüfung aufgebracht wurden, sind im Rahmen der Verhandlungen vorsichtig und kritisch beurteilt worden. Sie sind angemessen in die Bestimmung des Umtauschverhältnisses eingeflossen.
5. Wir haben Sie wahrheitsgetreu und vollständig über die Ergebnisse der Verhandlungen informiert. Es gibt keine zusätzlichen Absprachen, über die Sie nicht informiert wurden und die einen wesentlichen Einfluss auf das Umtauschverhältnis hätten.
6. Wir bestätigen, dass wir Ihnen sämtliche relevanten Informationen und Unterlagen, die Sie für die Darlegung in Ihrem schriftlichen Prüfungsbericht im Sinne von Art. 40 in Verbindung mit Art. 15 Abs. 4 FusG benötigen, zur Verfügung gestellt haben.
7. Es sind uns keine weiteren bewertungsrelevanten Sachverhalte bekannt, die einen wesentlichen Einfluss auf das Umtauschverhältnis oder die Verwendbarkeit der der Spaltung zu Grunde liegenden Bilanz per [*Datum*] im Sinne von Art. 35 Abs. 1 FusG haben könnten.

[*Datum*], [*Domizil übertragende / übernehmende Gesellschaft*]
[*Firma übertragende / übernehmende Gesellschaft*]
[*Unterschrift/en*]

Beilagen:

- Kopie des unterzeichneten [*Spaltungsvertrages; Spaltungsplans*] [1]
- Unterzeichneter Spaltungsbericht der beiden Verwaltungsräte
- Unterzeichnete, der Spaltung zu Grunde liegende Bilanz per [*Datum*] von [*Firma übertragende / übernehmende Gesellschaft*]

Redaktionelle Erläuterungen

[1] Zutreffende Bezeichnung wählen.

Beispiel 3: Umwandlungsprüfung

An [*Firma, Adresse Umwandlungsprüfer*]

Vollständigkeitserklärung
von [*alte Firma Gesellschaft*]
an den Umwandlungsprüfer
(Projekt "[*Projektname*]")

Im Zusammenhang mit der Umwandlung von [*alte Firma Gesellschaft*] von einer [*alte Rechtsform*] in eine [*neue Rechtsform*] haben wir [*Firma Umwandlungsprüfer*] mit der Prüfung des Umwandlungsplans, des Umwandlungsberichts und der Umwandlungsbilanz im Sinne von Art. 62 FusG beauftragt. Uns ist bekannt, dass wir nach Art. 62 Abs. 3 FusG dem Umwandlungsprüfer alle zweckdienlichen Auskünfte und Unterlagen zur Verfügung stellen müssen. Wir bestätigen, nach bestem Wissen [*Firma Umwandlungsprüfer*] alle in Zusammenhang mit dieser Umwandlungsprüfung wesentlichen Unterlagen und Informationen gegeben zu haben. Die interne Bezeichnung "[*Projektname*]" ist allen Beteiligten bekannt.

Wir bestätigen insbesondere:

1. In der Ihnen vorgelegten, der Umwandlung zu Grunde liegenden Bilanz per [*Datum*] sind alle Geschäftsvorfälle erfasst, die bis zum Bilanzstichtag buchungspflichtig sind. Allen Verpflichtungen und erkennbaren Risiken, auch aus schwebenden Geschäften und Ereignissen nach dem Bilanzstichtag, ist in der genannten Bilanz soweit nötig Rechnung getragen worden.
2. Den zuständigen Personen ist die Weisung erteilt worden, Ihnen die Bücher und Belege sowie alle übrigen Unterlagen vollständig zur Verfügung zu stellen und alle Auskünfte vollständig, wahrheitsgetreu und nach bestem Wissen zu erteilen.
3. Die Annahmen zur zukünftigen Geschäftsentwicklung basieren auf den Überlegungen der Geschäftsleitung und repräsentieren die Zukunftsaussichten nach bestem Wissen. Wir nehmen zur Kenntnis, dass die darauf aufbauenden Bewertungen und die anderen Vermögenswerte wesentlich von der Qualität sowie dem Wahrheitsgehalt dieser Annahmen abhängen.
4. Alle bewertungsrelevanten Sachverhalte, die im Rahmen der Due Diligence Prüfung aufgebracht wurden, sind vorsichtig und kritisch beurteilt worden. Sie sind angemessen in die Zuteilung von Anteilen beziehungsweise bei den Mitgliedschaftsrechten der Gesellschafter nach der Umwandlung eingeflossen.
5. Wir bestätigen, dass wir Ihnen sämtliche relevanten Informationen und Unterlagen, die Sie für die Darlegung in Ihrem schriftlichen Prüfungsbericht im Sinne von Art. 62 FusG benötigen, zur Verfügung gestellt haben.
6. Es sind uns keine weiteren bewertungsrelevanten Sachverhalte bekannt, die einen wesentlichen Einfluss auf die Verwendbarkeit der der Umwandlung zu Grunde liegenden Bilanz per [*Datum*] im Sinne von Art. 58 Abs. 1 FusG haben könnten.

[*Datum*] / [*Domizil Gesellschaft*]
[*alte Firma Gesellschaft*]
[*Unterschrift/en*]

Beilagen:

- Unterzeichneter Umwandlungsplan
- Unterzeichneter Umwandlungsbericht
- Unterzeichnete, der Umwandlung zu Grunde liegende Bilanz per [*Datum*]

Beispiel 4: Fusionsprüfung bei Vorsorgeeinrichtungen

An [*Firma, Adresse Fusionsprüfer*]

Vollständigkeitserklärung
von [*Name übertragende / übernehmende Vorsorgeeinrichtung*]
an den Fusionsprüfer
(Projekt "[*Projektname*]")

Im Zusammenhang mit der Fusion von [*Name übertragende Vorsorgeeinrichtung*] und [*Name übernehmende Vorsorgeeinrichtung*] haben wir [*Firma Fusionsprüfer*] mit der Prüfung des Fusionsvertrags, des Fusionsberichts und der der Fusion zu Grunde liegenden Bilanz im Sinne von Art 92 FusG beauftragt. Uns ist bekannt, dass wir nach Art. 92 Abs. 2 FusG dem Fusionsprüfer und dem Experten für berufliche Vorsorge alle zweckdienlichen Auskünfte und Unterlagen zur Verfügung stellen müssen. Wir bestätigen nach bestem Wissen, [*Firma Fusionsprüfer*] alle für die Fusionsprüfung relevanten Unterlagen und Informationen gegeben zu haben. Die interne Bezeichnung "[*Projektname*]" ist allen Beteiligten bekannt.

Wir bestätigen insbesondere:

1. In der Ihnen vorgelegten, der Fusion zu Grunde liegenden Bilanz per [*Datum*] sind alle Geschäftsvorfälle erfasst, die bis zum Bilanzstichtag buchungspflichtig sind. Allen Verpflichtungen und erkennbaren Risiken, auch aus schwebenden Geschäften und Ereignissen am beziehungsweise nach dem Bilanzstichtag, ist in der genannten Bilanz Rechnung getragen beziehungsweise. haben wir Ihnen offen gelegt. Das Vorsorgevermögen der an der Fusion beteiligten Vorsorgeeinrichtungen ist in deren Eigentum, ist nicht verpfändet und steht zur freien Verfügung der an der Fusion beteiligten Vorsorgeeinrichtungen.
2. Den zuständigen Personen ist die Weisung erteilt worden, Ihnen die Bücher und Belege sowie alle übrigen Unterlagen vollständig zur Verfügung zu stellen und alle Auskünfte vollständig, wahrheitsgetreu und nach bestem Wissen zu erteilen.
3. Die Führungsorgane der an der Fusion beteiligten Vorsorgeeinrichtungen haben bei ihren Vorsorgeeinrichtungen vor der Durchführung der Fusion jene Massnahmen getroffen und gemäss den Vorschriften der jeweiligen Reglemente in Kraft gesetzt, welche es erlauben, die Rechte und Ansprüche ihrer Versicherten im Rahmen der Fusion einzubringen und zu wahren.
4. Alle bewertungsrelevanten Sachverhalte und Vertragsverhältnisse, die im Rahmen der Vorbereitung der Fusion aufgebracht wurden, sind im Rahmen der Verhandlungen vorsichtig und kritisch beurteilt worden. Sie sind angemessen in die Bewertungen eingeflossen. Insbesondere haben die Führungsorgane in Zusammenarbeit mit dem Experten für berufliche Vorsorge je ihre Vorsorgekapitalien und technische Rückstellungen nach der gleichen Methode bestimmt und der Berechnung die gleichen technischen Grundlagen und vergleichbare Annahmen zu Grunde gelegt. [*Soweit für Vorsorgeverpflichtungen eine Rückdeckung bestand, wurden auch die Versicherungspolicen im Rahmen der Vorbereitungsarbeiten sachgerecht berücksichtigt.*].
5. Wir haben Sie wahrheitsgetreu und vollständig über die Ergebnisse der Verhandlungen informiert. Es gibt keine zusätzlichen Absprachen, über die Sie nicht informiert wurden und die einen wesentlichen Einfluss auf die Rechte und Ansprüche der Versicherten hätten.
6. Wir bestätigen, dass wir Ihnen sämtliche relevanten Informationen und Unterlagen, die Sie für die Darlegung in Ihrem schriftlichen Prüfungsbericht im Sinne von Art. 92 Abs. 3 FusG benötigen, zur Verfügung gestellt haben.

7. Es sind uns keine weiteren bewertungs- und offenlegungsrelevanten Sachverhalte bekannt, die einen wesentlichen Einfluss auf die Rechte und Ansprüche der Versicherten oder die Verwendbarkeit der der Fusion zu Grunde liegenden Bilanz per [*Datum*] im Sinne von Art. 89 FusG haben könnten.
8. Im Übrigen ist uns bekannt, dass wir für die Erstellung und den Inhalt des Fusionsvertrages, des Fusionsberichtes sowie für die der Fusion zugrunde liegenden Bilanzen verantwortlich sind.
9. Uns sind die Informationspflichten gegenüber den Versicherten und die Einsichtsrechte der Versicherten im Sinne von Art. 93 FusG bekannt. Wir werden diese Vorschriften beachten.
10. Es sind uns keine Forderungen bekannt oder zu erwarten, zu deren Befriedigung das ungebundene Stiftungsvermögen der beteiligten Vorsorgeeinrichtungen nicht ausreicht.
11. Alle bis zum Zeitpunkt der Beendigung Ihrer Prüfung bekannt gewordenen, bilanzierungspflichtigen Ereignisse nach dem Bilanzstichtag sind in der Bilanz angemessen berücksichtigt worden.

[*Datum*], [*Name, Domizil übertragende / übernehmende Vorsorgeeinrichtung*]
[*Unterschrift/en*]

Beilagen:
- Kopie des unterzeichneten Fusionsvertrages
- Unterzeichneter Fusionsbericht der beiden Führungsorgane
- Unterzeichnete, der Fusion zu Grunde liegende Bilanz per [*Datum*] von [*Name übertragende / übernehmende Vorsorgeeinrichtung*]

Beispiel 5: Umwandlungsprüfung bei Vorsorgeeinrichtungen

An [*Firma, Adresse Umwandlungsprüfer*]

Vollständigkeitserklärung
von [*alter Name der Vorsorgeeinrichtung*]
an den Umwandlungsprüfer
(Projekt "[*Projektname*]")

Im Zusammenhang mit der Umwandlung von [*alter Name der Vorsorgeeinrichtung*] von einer [*alte Rechtsform*] in eine [*neue Rechtsform*] haben wir [*Firma Umwandlungsprüfer*] mit der Prüfung des Umwandlungsplans, des Umwandlungsberichts und der Umwandlungsbilanz im Sinne von Art. 97 in Verbindung mit Art. 92 FusG beauftragt. Uns ist bekannt, dass wir nach Art. 92 Abs. 2 FusG dem Umwandlungsprüfer und dem Experten für berufliche Vorsorge alle zweckdienlichen Auskünfte und Unterlagen zur Verfügung stellen müssen. Wir bestätigen, nach bestem Wissen, [*Firma Umwandlungsprüfer*] alle in Zusammenhang mit dieser Umwandlungsprüfung relevanten Unterlagen und Informationen gegeben zu haben. Die interne Bezeichnung "[*Projektname*]" ist allen Beteiligten bekannt.

Wir bestätigen insbesondere:

1. In der Ihnen vorgelegten, der Umwandlung zu Grunde liegende Bilanz per [*Datum*] sind alle Geschäftsvorfälle erfasst, die bis zum Bilanzstichtag buchungspflichtig sind. Allen Verpflichtungen und erkennbaren Risiken, auch aus schwebenden Geschäften und Ereignissen am bzw. nach dem Bilanzstichtag, ist in der genannten Bilanz Rechnung getragen bzw. haben wir Ihnen offen gelegt. Das Vorsorgevermögen ist im Eigentum der Vorsorgeeinrichtung, ist nicht verpfändet und steht zu deren freien Verfügung.
2. Den zuständigen Personen ist die Weisung erteilt worden, Ihnen und dem Experten für berufliche Vorsorge die Bücher und Belege sowie alle übrigen Unterlagen vollständig zur Verfügung zu stellen und alle Auskünfte vollständig, wahrheitsgetreu und nach bestem Wissen zu erteilen.
3. Alle bewertungsrelevanten Sachverhalte und Vertragsverhältnisse, die im Rahmen der Vorbereitung der Umwandlung aufgebracht wurden, sind im Rahmen der Verhandlungen vorsichtig und kritisch beurteilt worden. Sie sind angemessen in die Bewertungen eingeflossen. Insbesondere hat das Führungsorgan in Zusammenarbeit mit dem Experten für berufliche Vorsorge die Vorsorgekapitalien und technischen Rückstellungen nach der gleichen Methode bestimmt und der Berechnung die gleichen technischen Grundlagen und vergleichbare Annahmen zu Grunde gelegt wie bisher. [*Soweit für Vorsorgeverpflichtungen eine Rückdeckung bestand, wurden auch die Versicherungspolicen im Rahmen der Vorbereitungsarbeiten sachgerecht berücksichtigt.*].
4. Wir haben Sie wahrheitsgetreu und vollständig über die Ergebnisse der Vorbereitungen informiert. Es gibt keine zusätzlichen Sachverhalte, über die Sie nicht informiert wurden und die einen wesentlichen Einfluss auf die Interessen der Versicherten hätten.
5. Wir bestätigen, dass wir Ihnen sämtliche relevanten Informationen und Unterlagen, die Sie für die Darlegung in Ihrem schriftlichen Prüfungsbericht im Sinne von Art. 92 Abs. 3 FusG benötigen, zur Verfügung gestellt haben.
6. Es sind uns keine weiteren bewertungs- oder offenlegungsrelevanten Sachverhalte bekannt, die einen wesentlichen Einfluss auf die Interessen der Versicherten oder die Verwendbarkeit der der Umwandlung zu Grunde liegenden Bilanz per [*Datum*] im Sinne von Art. 89 FusG haben könnten.

7. Im Übrigen ist uns bekannt, dass wir für die Erstellung und den Inhalt des Umwandlungsplans, des Umwandlungsberichts sowie für die der Umwandlung zugrunde liegende Bilanz verantwortlich sind.
8. Uns sind die Informationspflichten an die Versicherten und die Einsichtsrechte von den Versicherten im Sinne von Art. 93 FusG bekannt. Wir werden diese Vorschriften beachten.
9. Alle bis zum Zeitpunkt der Beendigung Ihrer Prüfung bekannt gewordenen, bilanzierungspflichtigen Ereignisse nach dem Bilanzstichtag sind in der Bilanz angemessen berücksichtigt worden.
10. Alle bis zum Zeitpunkt der Einreichung der Umwandlungsunterlagen bei der Aufsichtsbehörde bzw. der Anmeldung des Eintrags im Handelsregister bekannt werdenden bilanzierungspflichtigen Ereignisse werden wir Ihnen unverzüglich mitteilen.

[*Datum*] / [*Name*, *Domizil Vorsorgeeinrichtung*]
[*Name* der *alten (bisherigen) Vorsorgeeinrichtung)*]
[*Unterschrift/en*]

Beilagen:
- Unterzeichneter Umwandlungsplan
- Unterzeichneter Umwandlungsbericht
- Unterzeichnete, der Umwandlung zu Grunde liegende Bilanz per [*Datum*]

Konkordanztabelle

Neu	Alt
1	1
2	2
3	3
4	4
5	5
6	6
7	7
8	8
9	9
10	10
11	11
12	12
13	13
14	-
15	-
16	-
17	15
18	16
19	17
20	18
21	19
22	20
23	21
24	22
25	23
26	24
27	25
28	26
29	27
30	28
31	-
32	29
33	-
34	30
35	31
36	32
37	33
38	34
39	35
40	36
41	-
42	37
43	38
44	39
45	40
46	41
47	-
48	-
49	-
50	42
51	-
52	-
53	43

Alt	Neu
1	1
2	2
3	3
4	4
5	5
6	6
7	7
8	8
9	9
10	10
11	11
12	12
13	13
14	-
15	17
16	18
17	19
18	20
19	21
20	22
21	23
22	24
23	25
24	26
25	27
26	28
27	29
28	30
29	32
30	34
31	35
32	36
33	37
34	38
38	39
36	40
37	42
38	43
39	44
40	45
41	46
42	50
43	53
44	54
45	59
46	61
47	67
48	68
49	69
50	70
51	98
52	109
53	114

Neu	Alt
54	44
55	-
56	-
57	-
58	-
59	45
60	-
61	46
62	-
62	-
63	-
64	-
65	-
66	-
67	47
68	48
69	49
70	50
71	-
72	60
73	61
74	-
75	-
76	63
77	-
78	-
79	-
80	-
81	-
82	-
83	-
84	-
85	-
86	-
87	-
89	-
90	-
91	-
92	64
93	65
94	-
95	66
96	67
97	68
98	58
99	-
100	-
101	-
102	-
103	-
104	-
105	-
106	-
107	-
108	-

Alt	Neu
54	115
55	116
56	118
57	128
58	133
59	134
60	72
61	73
62	74
63	76
64	92
65	93
66	95
67	96
68	97
69	135
70	136
71	173
72	174
73	175
74	176
75	177
76	178

Neu	Alt
109	52
110	-
111	-
112	-
113	-
114	53
115	54
116	55
117	-
118	56
119	-
120	-
121	-
122	-
123	-
124	-
125	-
126	-
127	-
128	57
129	-
130	-
131	-
132	-
133	58
134	59
135	69
136	70
137	-
138	-
139	-
140	-
141	-
142	-
143	-
144	-
145	-
146	-
147	-
148	-
149	-
150	-
151	-
152	-
153	-
154	-
155	-
156	-
157	-
158	-
159	-
160	-
161	-
162	-
163	-

Neu	Alt
164	-
165	-
166	-
167	-
168	-
169	-
170	-
171	-
172	-
173	71
174	72
175	73
176	74
177	75
178	76