

Dieses Dokument wurde verabschiedet durch die
Kommission für Wirtschaftsprüfung am
12. Juli 2022

Übergangsbestimmungen zu den neuen Schweizer Standards zur Abschlussprüfung (SA-CH)

Die Schweizer Standards zur Abschlussprüfung (SA-CH) gelten für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2022 **enden**, d.h. sie sind für die Prüfung von Jahresabschlüssen per 31. Dezember 2022 anwendbar. Der neue PS-CH 290 «Drohende Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung» basiert vollständig auf den revidierten Art. 725, 725a-725c OR, die am 1. Januar 2023 in Kraft treten.

Die SA-CH enthalten bereits Verweise auf Bestimmungen des Obligationenrechts, die erst am 1. Januar 2023 in Kraft treten. Bei der Prüfung von Abschlüssen mit Stichtag vor dem 1. Januar 2023 ist abzuklären, welche rechtlichen Bestimmungen z.B. betreffend Rechnungslegung und Gewinnverwendung anwendbar sind.

Die entsprechenden Passagen sind in der nachfolgenden Tabelle zusammengefasst:

Standard	Textziffer / Anlage mit Verweis auf neue OR-Bestimmungen	Geltendes Recht
ISA-CH 200	Textziffer A1-2. A1-2. Die Revisionsstelle prüft bei der ordentlichen Revision nach Art. 728a Abs. 1 OR , ob <ul style="list-style-type: none"> die Jahresrechnung und gegebenenfalls die Konzernrechnung den gesetzlichen Vorschriften, den Statuten und den gewählten Rechnungslegungsgrundsätzen entsprechen; der Antrag des Verwaltungsrates an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinnes den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht; ein Internes Kontrollsystem existiert; bei Gesellschaften, deren Aktien an einer Börse kotiert sind, der Vergütungsbericht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht. 	Die Revisionsstelle prüft, ob der Vergütungsbericht dem Gesetz und den Art. 14 – 16 der VegüV entspricht.
ISA-CH 200	Anlage 1-1 Pflichten der Revisionsstelle <ul style="list-style-type: none"> Prüfung von Zwischenabschlüssen zu Fortführungs- und Veräusserungswerten bei begründeter Besorgnis einer Überschuldung (Art. 725b Abs. 2 OR) 	Verweis auf Art. 725 Abs. 2 OR bis 31. Dezember 2022.
ISA-CH 200	Anlage 2-1 Oberstes Leitungs- und Verwaltungsorgan nach Gesetz AG Verwaltungsrat (Art. 716a OR) Der Verwaltungsrat kann die Geschäftsführung – sofern die Statuten nichts anderes vorsehen – nach Massgabe eines Organisationsreglements – übertragen (Art. 716b Abs. 1 OR).	Die Geschäftsführung kann – durch Ermächtigung des Verwaltungsrats hierzu in den Statuten und nach Massgabe eines Organisationsreglements – übertragen werden (Art. 716b Abs. 1 OR).
ISA-CH 210	Anlage 1-1 Beispiel für ein Auftragsbestätigungsschreiben einer AG (ordentliche Revision) Beispiel bezieht sich bei der Prüfung des Vergütungsberichts auf Art. 728a Abs. 1 OR.	Im Auftragsbestätigungsschreiben zu vereinbaren, dass die Prüfung des Vergütungsberichts nach Gesetz und den Art. 14 – 16 der VegüV erfolgt.
ISA-CH 260	Textziffer 12-1. 12-1. Bei einer Aktiengesellschaft kommuniziert die Revisionsstelle über wesentliche Sachverhalte mit dem ganzen Verwaltungsrat (schriftlich im umfassenden Bericht nach Art. 728b Abs. 1 OR). Ggf. können in einem Organisationsreglement (Art. 716b Abs. 3 OR) oder anderswo weitere Vorgaben enthalten sein.	Die entsprechenden Vorgaben befinden sich u.a. in Art. 716b Abs. 2 OR.

Dieses Dokument wurde verabschiedet durch die
Kommission für Wirtschaftsprüfung am
12. Juli 2022

PS-CH 290	Der ganze Standard bezieht sich auf die Bestimmungen des revidierten Aktienrechts, das am 1. Januar 2023 in Kraft tritt.	Siehe auch Ausführungen weiter unten.
ISA-CH 570	Textziffer 6-1. 6-1. Aufgrund gesetzlicher Bestimmungen hat der Abschlussprüfer zu beurteilen, ob aufgrund der besonderen Umstände Pflichten nach Massgabe von Art. 725b OR wahrzunehmen sind (vgl. PS-CH 290 ⁽²⁾).	Die Bestimmungen zur Überschuldung sind in Art. 725 Abs. 2 OR geregelt.
ISA-CH 580	Anlage 2-1 Beispiel einer Vollständigkeitserklärung (ordentliche Revision) [13] S. ISA-CH 550 «Nahestehende Personen». 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. 734a–d OR .	Die Fussnote 13 bezieht sich bereits auf die neuen Bestimmungen zum Vergütungsbericht nach Art. 734a-d OR, anstelle den Bestimmungen der VegüV.
ISA-CH 700	Textziffer 9-1. 9-1. Mit dem Begriff «schweizerisches Gesetz» sind – im Kontext der Rechnungslegungsgrundsätze – die Bestimmungen zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung (Art. 957ff. OR) des Obligationenrechts gemeint. Gegebenenfalls umfasst er zudem die Bestimmungen von Spezialgesetzen. Die auf eine Jahresrechnung nach Art. 959–960e OR (ggf. unter Berücksichtigung von Art. 961–961b OR), einen Zwischenabschluss nach Art. 960f OR bzw. eine Konzernrechnung nach Art. 963b Abs. 3 OR anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen, die im Begriff «schweizerisches Gesetz» zusammengefasst sind, stellen Grundsätze zur Normentsprechung dar.	Keine Bestimmungen zum Zwischenabschluss, dementsprechend kein Verweis auf Art. 960f OR.
PS-CH 700	Textziffer 9-1. 9-1. Mit dem Begriff «schweizerisches Gesetz» sind – im Kontext der Rechnungslegungsgrundsätze – die Bestimmungen zur kaufmännischen Buchführung und Rechnungslegung (Art. 957ff. OR) des Obligationenrechts gemeint. Gegebenenfalls umfasst er zudem die Bestimmungen von Spezialgesetzen. Die auf eine Jahresrechnung nach Art. 959–960e OR (ggf. unter Berücksichtigung von Art. 961–961b OR), einen Zwischenabschluss nach Art. 960f OR bzw. eine Konzernrechnung nach Art. 963b Abs. 3 OR anwendbaren gesetzlichen Bestimmungen, die im Begriff «schweizerisches Gesetz» zusammengefasst sind, stellen Grundsätze zur Normentsprechung dar.	Keine Bestimmungen zum Zwischenabschluss, dementsprechend kein Verweis auf Art. 960f OR.
ISA-CH 706	Textziffer A16-1. A16-1. Zu den sonstigen Sachverhalten, die gegebenenfalls im Abschnitt mit der Unterüberschrift «Vermerk zu sonstigen gesetzlichen und anderen rechtlichen Anforderungen» (im Fall der ordentlichen Revision «Bericht zu sonstigen gesetzlichen und anderen rechtlichen Anforderungen») aufzunehmen sind, gehören: <ul style="list-style-type: none"> • Vorliegen eines Kapitalverlusts, einer Überschuldung oder einer Rangrücktrittsvereinbarung im Sinne von Art. 725a bzw. Art. 725b OR; (vgl. PS-CH 290⁽¹⁴⁾) • Mögliche Rechtsfolgen aufgrund von Art. 725a bzw. Art. 725b OR. 	Die Verweise beziehen sich auf Art. 725 Abs. 1 und 2 OR.

Dieses Dokument wurde verabschiedet durch die
Kommission für Wirtschaftsprüfung am
12. Juli 2022

Fragen und Antworten zur Anwendung der SA-CH in der Übergangszeit

Vorzeitige Anwendung der SA-CH, Anwendung der SA-CH auf «alte» Abschlüsse

Die Schweizer Standards zur Abschlussprüfung (SA-CH) gelten für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15.12.2022 enden. Eine (vorzeitige) Anwendung der SA-CH auf Abschlüsse mit Bilanzstichtag vor dem 15. Dezember 2022 ist möglich. Dabei muss jedoch beachtet werden, welche gesetzlichen Bestimmungen, z.B. betreffend Rechnungslegung und Gewinnverwendung, in Kraft sind.

Wenn ein Prüfer in seinem Revisionsbericht die Einhaltung der SA-CH bestätigt, dann muss er sicherstellen, dass die relevanten Anforderungen der SA-CH eingehalten sind. Sollte sich die Prüfung eines Abschlusses mit Stichtag vor dem 15. Dezember 2022 über einen längeren Zeitraum, mindestens jedoch bis zum 1. Januar 2023, hinziehen, dann muss sich der Prüfer entscheiden, ob er die Schweizer Prüfungsstandards (PS), unter Beachtung von PS-CH 290, oder die Schweizer Standards zur Abschlussprüfung (SA-CH) auf diese Prüfung anwendet und in seinen Arbeitspapieren entsprechend dokumentiert. Wenn die Prüfung erst nach dem Inkrafttreten der SA-CH startet, empfiehlt es sich, die SA-CH anzuwenden.

Wie in [Frage/Antwort 1](#) zu PS-CH 290 weiter unten ausgeführt, gelten die Pflichten des Verwaltungsrats und der Revisionsstelle gemäss den neuen Art. 725, 725a-725c OR ab Inkrafttreten des revidierten Aktienrechts. Somit sind auch bei allen ordentlichen Revisionen, die noch nach den Schweizer Prüfungsstandards (PS) durchgeführt und nach dem 1. Januar 2023 abgeschlossen werden, die neuen gesetzlichen Bestimmungen zu Kapitalverlust und Überschuldung und PS-CH 290 zu beachten. Bei der Berichterstattung gemäss PS 701 schliesst die Aussage im Abschnitt Verantwortung der Revisionsstelle *«Wir haben unsere Prüfung in Übereinstimmung mit dem schweizerischen Gesetz und den Schweizer Prüfungsstandards vorgenommen»* in diesem Fall die Anwendung von PS-CH 290 implizit mit ein.

Fragen und Antworten im Zusammenhang mit PS 290 «Pflichten der gesetzlichen Revisionsstelle bei Kapitalverlust und Überschuldung» bzw. PS-CH 290 «Drohende Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung»

Der neue PS-CH 290 «Drohende Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung» basiert vollständig auf den revidierten Art. 725, 725a-725c OR, die am 1. Januar 2023 in Kraft treten. Da sich der neue PS-CH 290 auf die neuen Gesetzesartikel abstützt, tritt er zeitgleich auf den 1. Januar 2023 in Kraft.

Frage 1: Wendet die Revisionsstelle nach dem 1. Januar 2023 den neuen PS-CH 290 bereits für Prüfungen von Jahresrechnungen mit Bilanzstichtag 31. Dezember 2022 (oder früherem Datum, z.B. 30. September 2022) an?

Antwort 1: Ja. Die Pflichten des Verwaltungsrats und der Revisionsstelle gemäss den neuen Art. 725, 725a-725c OR gelten ab Inkrafttreten des revidierten Aktienrechts. Der neue PS-CH 290 wird daher ab dem 1. Januar 2023 auch für die Prüfung von Abschlüssen mit Bilanzstichtag vor dem 1. Januar 2023 angewendet.

Dieses Dokument wurde verabschiedet durch die
Kommission für Wirtschaftsprüfung am
12. Juli 2022

Frage 2: Kann die Revisionsstelle in einem Revisionsbericht zu einer Jahresrechnung per 31. Dezember 2022 auf einen Absatz zu einem sonstigen Sachverhalt verzichten, wenn gemäss dem neuen Art. 725a OR kein Kapitalverlust vorliegt?

Antwort 2: Ja. Die Bestimmungen zu Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung dienen dem Gläubigerschutz und die Revisionsstelle wendet den PS-CH 290 ab seinem Inkrafttreten an. Wenn nach Art. 725a OR kein hälftiger Kapitalverlust vorliegt, dann liegt keine wichtige Information vor, die dem Bilanzleser/der Bilanzleserin mit einem Absatz zu einem sonstigen Sachverhalt mitzuteilen wäre.

Frage 3: Die Gesellschaft hat keine Revisionsstelle (Opting-out). Wenn der Verwaltungsrat im Jahr 2023 feststellt, dass die Jahresrechnung per 31. Dezember 2022 einen Kapitalverlust ausweist, muss er den Abschluss prüfen lassen?

Antwort 3: Ja. Die Bestimmungen zu Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung treten am 1. Januar 2023 in Kraft und dienen dem Gläubigerschutz. Der Verwaltungsrat muss einen zugelassenen Revisor ernennen, der die Jahresrechnung per 31. Dezember 2022 im Auftragsverhältnis eingeschränkt prüft, bevor diese von der Generalversammlung genehmigt werden kann (Art. 725a Abs. 2 OR).

Frage 4: Ändern sich aufgrund des revidierten Aktienrechts die Anforderungen an einen gültigen Rangrücktritt im Falle einer Überschuldung?

Antwort 4: Das Gesetz verlangt ab dem 1. Januar 2023, dass neben dem geschuldeten Betrag auch die während der Überschuldungsdauer auflaufenden Zinsen dem Rangrücktritt unterliegen (Art. 725b Abs. 4 Ziff. 1 OR). Damit der Verwaltungsrat von der Benachrichtigung des Gerichts absehen kann, hat er sich somit zu vergewissern, dass die Rangrücktrittsvereinbarung auch die Zinsstundung umfasst und keine während der Überschuldung auflaufenden Zinsen bezahlt werden. Die Revisionsstelle muss bei der Beurteilung des Rangrücktritts unter anderem überprüfen, dass dieses gesetzliche Erfordernis eingehalten ist.

Es besteht ein Risiko, dass vorbestehende Rangrücktrittsvereinbarungen, in welchen eine ausdrückliche Zinsstundung fehlt, unter dem neuen Recht als ungültig betrachtet werden. Aufgrund des wenig Spielraum bietenden Gesetzeswortlauts sollte der Verwaltungsrat daher mit dem Gläubiger einen entsprechenden Nachtrag zum Rangrücktritt vereinbaren, mit Blick auf Art. 6 Übergangsbestimmung zum revidierten Aktienrecht allenfalls bis spätestens 31. Dezember 2024. In heikleren Fällen kann sich die Revisionsstelle aus eigenen Risikoüberlegungen auch bereits vor diesem Datum zur Benachrichtigung des Gerichts veranlasst sehen, wenn der Rangrücktritt nicht nachgebessert wird¹.

¹ Vgl. Druey, Jean Nicolas / Druey Just, Eva / Glanzmann, Lukas: Gesellschafts- und Handelsrecht, 12. Auflage 2021, § 8 N 141.