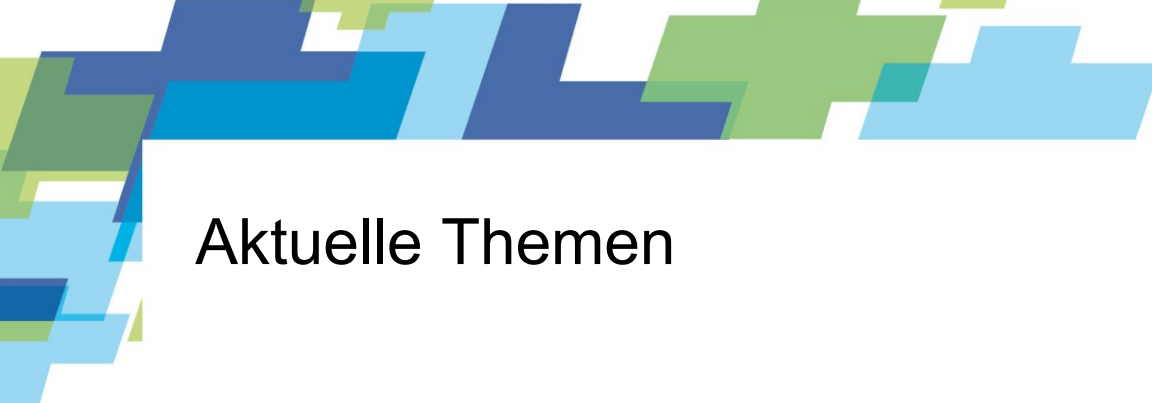




WIRTSCHAFTSPRÜFUNG AKTUELL – WAS DIE BRANCHE BEWEGT

DR. THORSTEN KLEIBOLD
MITGLIED DER GESCHÄFTSLEITUNG
TREUHAND-KAMMER

TREUHAND  **KAMMER**
Wirtschaftsprüfer · Steuerexperten



Aktuelle Themen

- 1 Unabhängigkeit bei eingeschränkter Revision
- 2 Qualitätssicherung – Anwendungsbereich QS 1
- 3 Ein paar Worte zum Revisionsmarkt



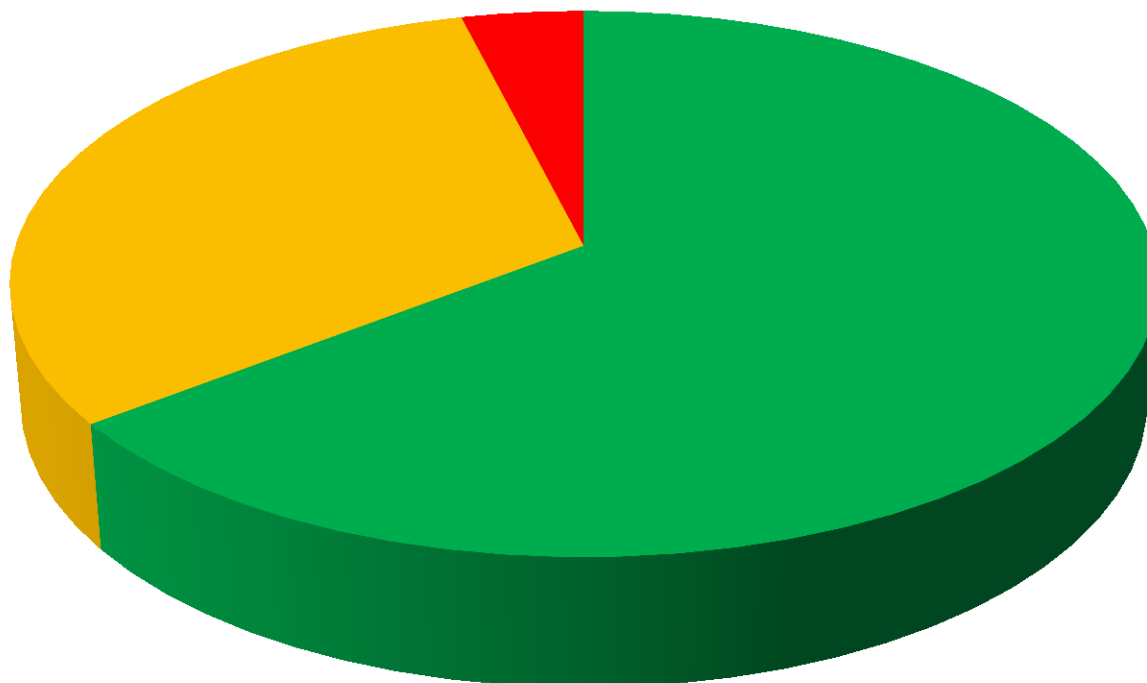
1. UNABHÄNGIGKEIT BEI EINGESCHRÄNKTER REVISION



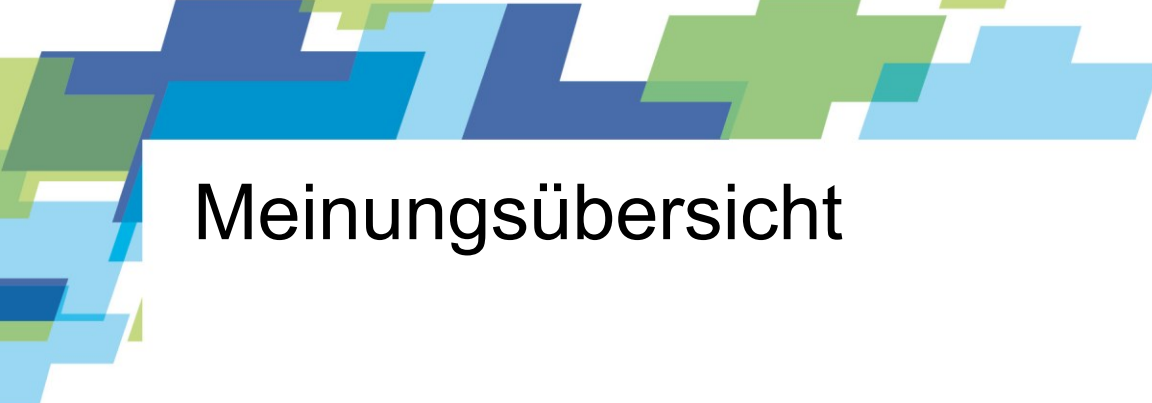
Fragestellung

Unabhängigkeit der Revisionsstelle in der ordentlichen und in der eingeschränkten Revision: «Gleichlauf» oder Differenzen?

Meinungsübersicht



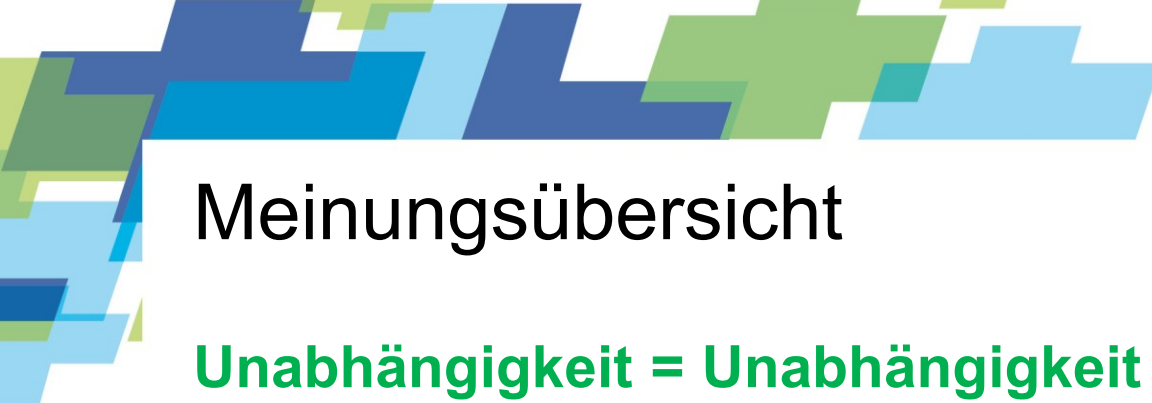
- Unabhängigkeit = Unabhängigkeit
- Eingeschränkte Unabhängigkeit
- Altes Recht bricht neues Recht



Meinungsübersicht

- **Unabhängigkeit = Unabhängigkeit**

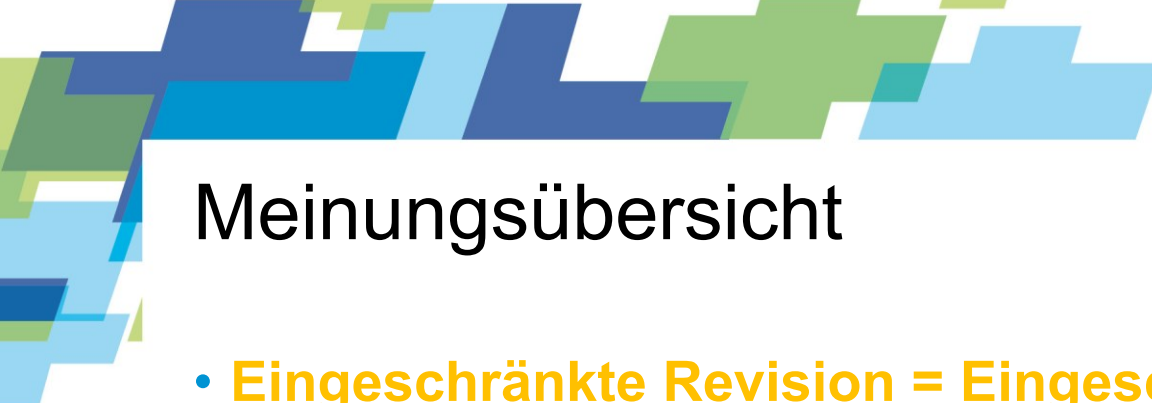
- **Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB, Bundesverwaltungsgericht, Bundesgericht, SER (Treuhands-Kammer/TreuhandSuisse), grosser Teil der Lehre**
- **Keine** Differenzen zwischen ordentlicher und eingeschränkter Revision
- Auch bei eingeschränkter Revision darf **kein** Tatbestand vorliegen, der den Anschein der Abhängigkeit / Voreingenommenheit erweckt
- Art. 728 Abs. 2 OR gilt **ohne Abstriche** auch bei eingeschränkter Revision



Meinungsübersicht

Unabhängigkeit = Unabhängigkeit ... auch aus Sicht des Bundesgerichts !

*«Der Beschwerdeführer bringt zwar vor, die Vorinstanz habe **keinerlei Unterscheidung zwischen ordentlicher und eingeschränkter Revision** gemacht. Entgegen seiner Ansicht ist jedoch **nicht ersichtlich, inwiefern sich aufgrund dieser Unterscheidung mit Blick auf die gesetzlich geforderte Unabhängigkeit (vgl. Art. 728 und 729 OR) vorliegend relevante Unterschiede ergeben würden. (...) Dem Beschwerdeführer ist nicht zu folgen, wenn er im Ergebnis meint, bei einer eingeschränkten Revision seien generell Abstriche von den Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle zu machen.» (BGer, 8. Mai 2012, 2C_927/2011)***

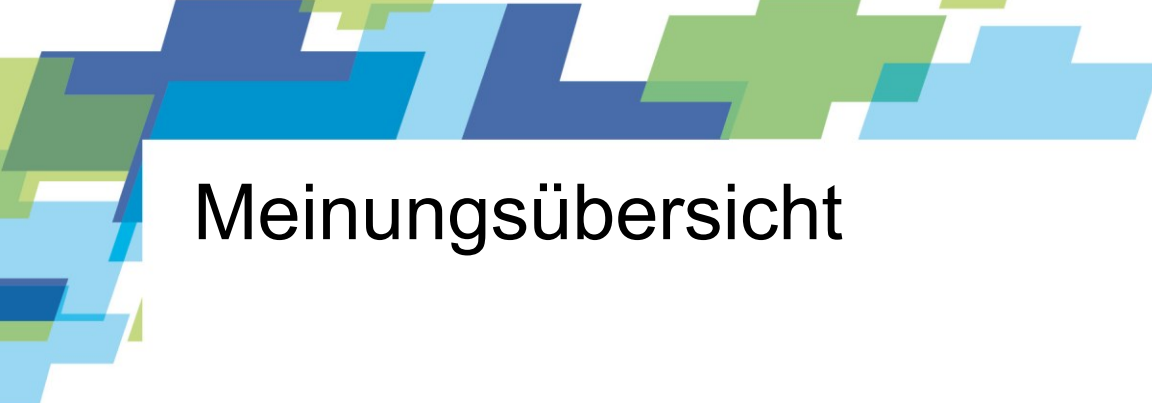


Meinungsübersicht

- **Eingeschränkte Revision = Eingeschränkte Unabhängigkeit**

- **BÖCKLI, WATTER/RAMPINI, OERTLI/HÄNNI, BERTSCHINGER**

- Unvereinbarkeitstatbestände von Art. 728 Abs. 2 OR gelten auch bei eingeschränkter Revision als **Leitlinie, von der nicht abgewichen werden darf**
- Aber: Auslegung von Art. 728 Abs. 2 OR im Hinblick auf Verhältnisse bei kleineren Unternehmen
- Bei ordentlicher Revision ist *jeder* Anschein der Abhängigkeit zu vermeiden, bei eingeschränkter Revision «nur» ein *offensichtlicher* Anschein

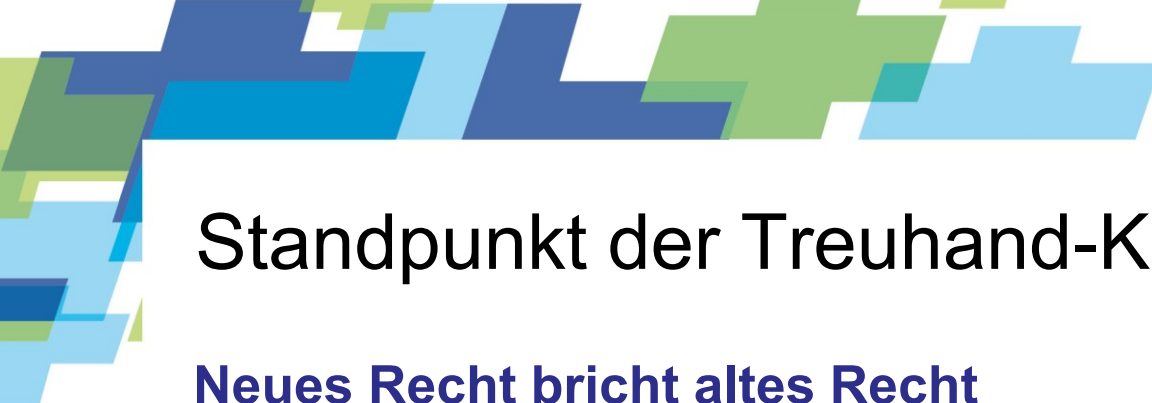


Meinungsübersicht

- **Altes Recht bricht neues Recht**

- **CAMPONOVO/CAMPONOVO**

- Neuer, von den bisherigen Lehrmeinungen und der Rechtsprechung des Bundesverwaltungs- und des Bundesgerichts stark abweichender Ansatz
- Altes Recht als «Obergrenze»



Standpunkt der Treuhand-Kammer

Neues Recht bricht altes Recht

Der Gesetzgeber hat mit dem neuem Revisionsrecht **neues Recht** geschaffen und die altrechtliche Bestimmung von Art. 727c aOR **explizit ausser Kraft** gesetzt, weil sie sich **«als zu wenig zielführend»** erwies. **«Es muss daher konkreter und auch restriktiver als bisher definiert werden, was unter Objektivität sowie Unabhängigkeit zu verstehen ist und für welchen Personenkreis diese Vorschriften gelten.»** (Botschaft, 3979)

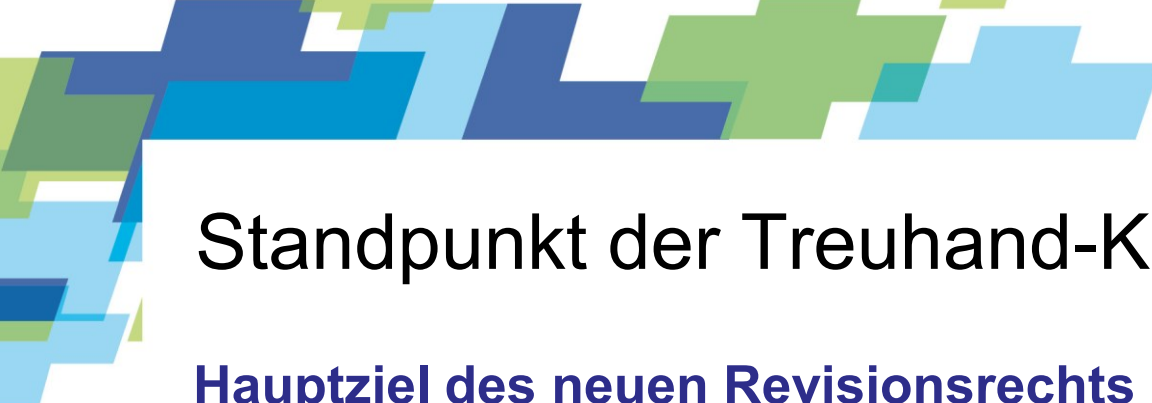
Generelle Verschärfung der Unabhängigkeitsanforderungen

Aus der Botschaft und nicht zuletzt auch aus dem absolut identischen Wortlaut von Art. 728 Abs. 1 und Art. 729 Abs. 1 OR ergibt sich, dass eine generelle, von der jeweils anwendbaren gesetzlichen Revisionsart unabhängige Verschärfung der Unabhängigkeitsbestimmungen beabsichtigt war.

Standpunkt der Treuhand-Kammer

Hauptziel des neuen Revisionsrechts

- **Stärkung der Verlässlichkeit und Glaubwürdigkeit** der Jahresrechnung und **der Revision als generelles Anliegen und vorrangiges Ziel**
- «**Der Wert einer Revision hängt nicht nur von der fachlichen Kompetenz der Revisorinnen oder der Revisoren ab, sondern auch von deren Objektivität und Glaubwürdigkeit. Abhängigkeiten und Interessenkollisionen sind daher zu vermeiden.**» (Botschaft, 3979)
- «**Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle wird eingehend geregelt und verschärft, um Interessenkollisionen – so weit wie möglich – zu verhindern.**» (Botschaft, 3970)
- «**Wiederherstellung der Glaubwürdigkeit der Revisionsstelle**»
(BR Blocher, Referat vor Delegiertenversammlung des Treuhänderverbands, 26.11.05)



Standpunkt der Treuhand-Kammer

Hauptziel des neuen Revisionsrechts

- **«Wiederherstellung der Glaubwürdigkeit der Revisionsstelle»**
*«Die Vorlage setzt zur **Wiederherstellung der Glaubwürdigkeit der Revision** vor allem bei zwei Punkten an: Zum einen bei der **Unabhängigkeit** und zum anderen bei der **Fachkompetenz**. **Zur Unabhängigkeit: Was nützt Ihnen die Revision durch einen Fachmann, wenn dieser vom geprüften Unternehmen beeinflusst wird? – Nichts, weil sich Dritte nicht auf die Revision verlassen können. Die bisherigen Vorschriften zur Unabhängigkeit werden daher konkretisiert und in vielen Bereichen verschärft.**»*

(Bundesrat Christoph Blocher, Referat vor der Delegiertenversammlung des Schweizerischen Treuhänderverbands, 26. November 2005)

Standpunkt der Treuhand-Kammer

«Embedded Audit» und keine Rotationspflicht als einzige Erleichterungen für KMU

Ausser im Rahmen der Ausführungen über den „Embedded Audit“ und die fehlende Rotationspflicht enthalten die Materialien **keine** Äusserungen, welche im Bereich der Unabhängigkeit weniger weit gehende Anforderungen bei der eingeschränkten Revision zum Gegenstand hätten.

Auch aus dem Gesetz lassen sich **keine weiteren Erleichterungen im Bereich der Unabhängigkeit** zu Gunsten kleinerer Gesellschaften entnehmen.

Kriterium	ordentliche Revision	eingeschränkte Revision
fachliche Anforderungen	strenge Anforderungen (Art. 4 E RAG): Durchführung durch zugelassene Revisions-expertinnen oder zugelassene Revisionsexperten	weniger strenge Anforderungen in Bezug auf Fachpraxis (Art. 5 E RAG): Durchführung durch zugelassene Revisorinnen oder zugelassene Revisoren, aber auch durch zugelassene Revisionsexpertinnen oder zugelassene Revisionsexperten
Unabhängigkeit	hohe Anforderungen (Art. 728 E OR) Rotation der leitenden Revisorin oder des leitenden Revisors (Art. 730a Abs. 2 E OR)	reduzierte Anforderungen im Falle der Mitwirkung bei der Buchführung und bei der Erbringung anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft (Art. 729 E OR) keine Rotation der leitenden Revisorin oder des leitenden Revisors (Art. 730a Abs. 2 E OR)
Prüfungsumfang	weit gehend (Art. 728a E OR)	weniger weit gehend (Art. 729a E OR)
Prüfungsschärfe	umfassend	summarisch; auf bestimmte Prüfungshandlungen beschränkt (Art. 729a Abs. 2 E OR)
Berichterstattung	umfassender Revisionsbericht an Verwaltungsrat und zusammenfassender Revisionsbericht an Generalversammlung (Art. 728b E OR)	nur zusammenfassender Revisionsbericht an Generalversammlung (Art. 729b E OR)
Anzeigepflichten	Verstösse gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement und im Falle der Überschuldung (Art. 728c E OR)	nur im Falle der Überschuldung (Art. 728c E OR)

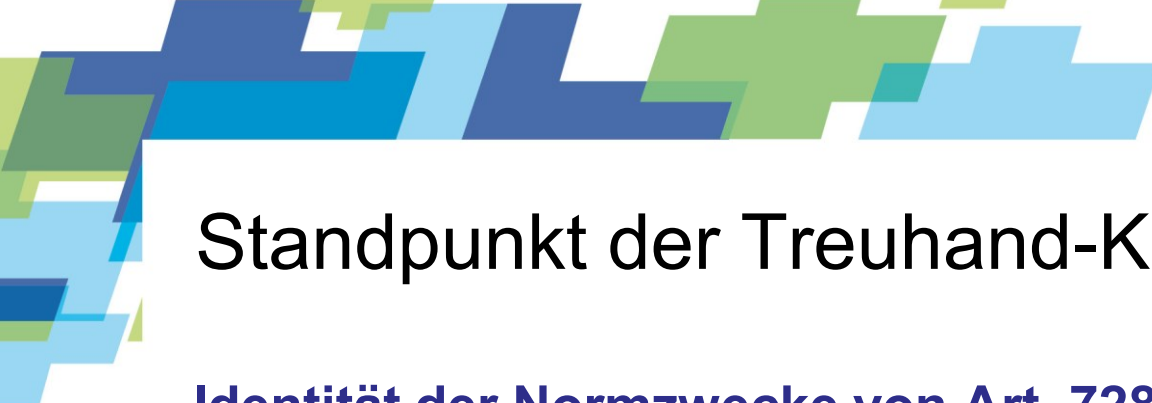


Standpunkt der Treuhand-Kammer

Wille des Gesetzgebers zur Entlastung von KMU ist auf folgende Erleichterungen beschränkt:

- Beschränkung Prüfungsumfang und Prüfungsintensität auf eingeschränkte Revision
- weniger weit gehende Anforderungen an Revisionsstelle betr. Fachpraxis
- weniger weit gehende Anforderungen an äussere Unabhängigkeit der Revisionsstelle (nur) im Falle der Mitwirkung bei der Buchführung und der Erbringung anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft und keine Rotationspflicht für den leitenden Revisor
- Möglichkeit des Verzichts auf Revisionsstelle in Kleinbetrieben (Opting-out)

Weitere Erleichterungen für kleinere Unternehmen hat der Gesetzgeber mit Bezug auf die Revision nicht vorgesehen.



Standpunkt der Treuhand-Kammer

Identität der Normzwecke von Art. 728 Abs. 1 und 729 Abs. 1 OR

Der Bundesrat hat in der Botschaft – **vom Parlament unwidersprochen** – klargestellt, dass die „**Zielsetzung der Unabhängigkeitsvorschriften**“ bei der ordentlichen und bei der eingeschränkten Revision „**naturgemäss dieselbe**“ ist. «*Das in Absatz 1 (von Art. 729 OR) festgehaltene Prinzip der Unabhängigkeit muss daher **aus sachlichen Gründen** demjenigen für die ordentliche Revision entsprechen (vgl. Art. 728 Abs. 1 OR).*»

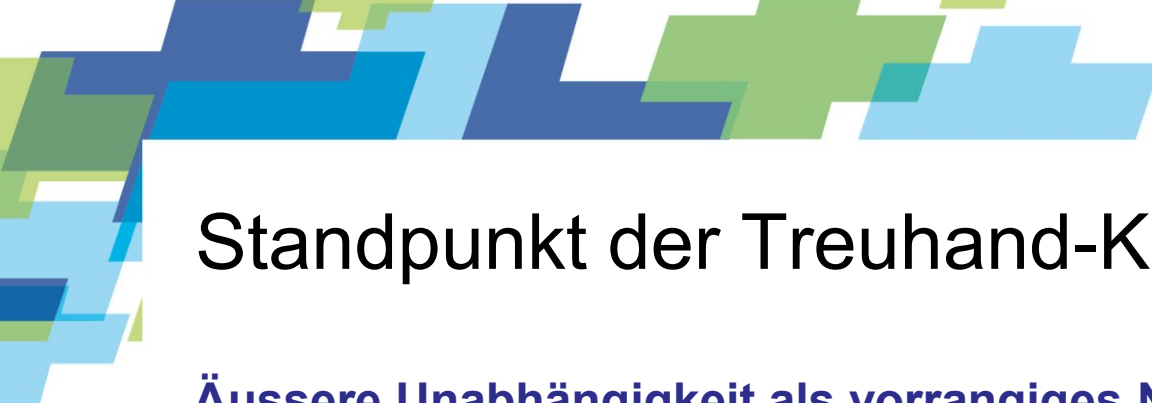
(Botschaft, 4026)

Standpunkt der Treuhand-Kammer

Mit anderen Worten: **Auch** im Bereich der eingeschränkten Revision

- darf die Unabhängigkeit weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein
- ist die äussere Unabhängigkeit mit Blick auf das vorrangige Ziel der Verlässlichkeit der Rechnungslegung und der Revision für Dritte von zentraler Bedeutung
- ist die Revision eines einwandfreien Abschlusses durch eine subjektiv unvoreingenommene Revisionsstelle für Dritte wertlos ist, wenn nach aussen hin die Glaubwürdigkeit der Revision durch Umstände beeinträchtigt wird, die den Anschein mangelnder Unabhängigkeit begründen
- zielen die gesetzlichen Vorschriften nicht nur darauf hin, die innere Unabhängigkeit zu fordern; vielmehr zielen sie auch darauf ab, *auf der objektiven, äusseren Ebene jeden Anschein der Abhängigkeit zu vermeiden*, weil nur so Dritte der Revision vertrauen können
- ist für die Beurteilung des äusseren Anscheins der fehlenden Unabhängigkeit auf die *Würdigung der Umstände durch einen durchschnittlichen Betrachter auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung* abzustellen

(Botschaft, 4018)



Standpunkt der Treuhand-Kammer

Äussere Unabhängigkeit als vorrangiges Normierungsobjekt

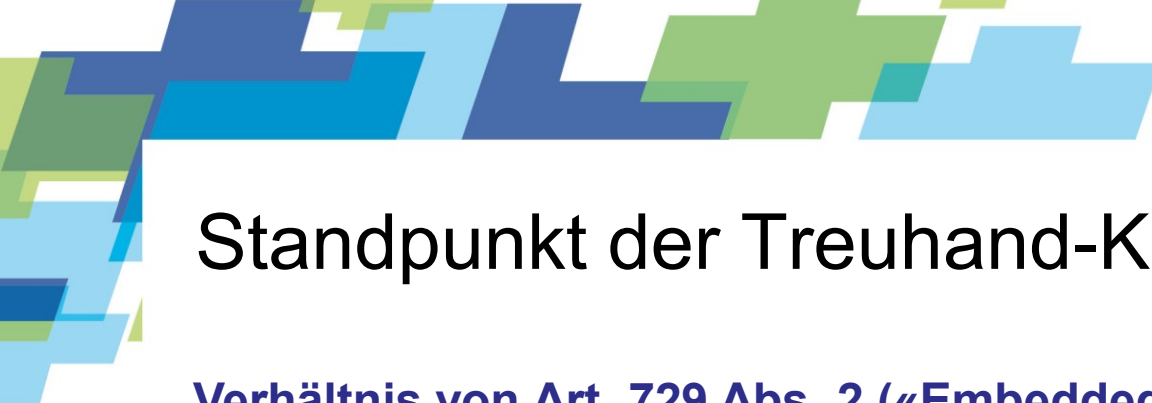
*«Zwar handelt es sich bei der Unabhängigkeit genau besehen um einen inneren, psychischen Sachverhalt, der letztlich einer Normierung nur beschränkt zugänglich ist. Dennoch hat das Gesetz **offensichtliche Abhängigkeiten zu unterbinden. Normierungsobjekt** der gesetzlichen Vorgaben zur Unabhängigkeit ist aber **vorab der äussere Tatbestand der Unabhängigkeit aus der Sicht Dritter**, während der rein subjektive und daher schwer überprüfbare Tatbestand der Unvoreingenommenheit und der Unbeeinflussbarkeit das Endziel der Normen bildet.»* (Botschaft, 3999)

Standpunkt der Treuhand-Kammer

Auch bei der eingeschränkten Revision ist jeder Anschein einer Abhängigkeit zu vermeiden

Botschaft charakterisiert Unvereinbarkeitstatbestände von Art. 728 Abs. 2 OR als solche, welche «*in **jedem** Fall zumindest den Anschein der Abhängigkeit entstehen lassen.*» (Botschaft, 3999)

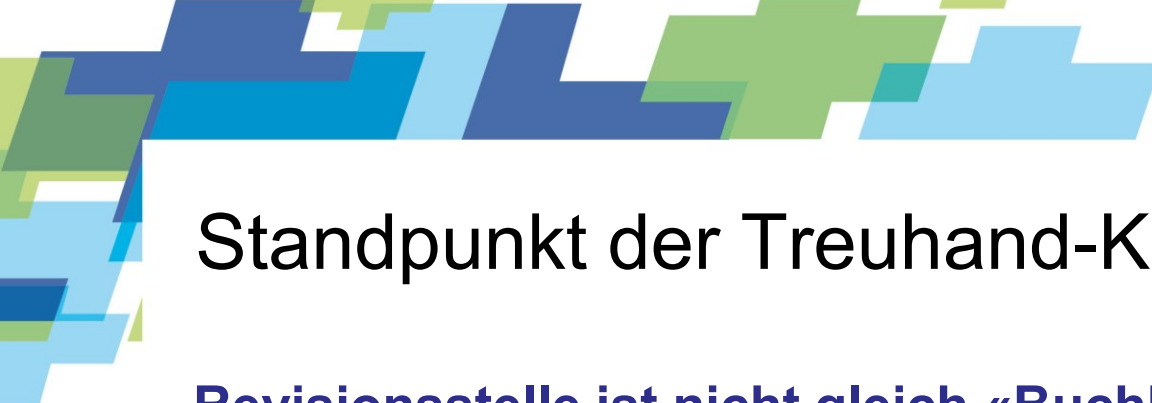
→ «*in **jedem** Fall*» = ohne weiteres = offensichtlich = „Soll die Revision für Dritte ihren Wert nicht einbüssen, darf aber **auch bei der eingeschränkten Revision kein Tatbestand** vorliegen, **der den Anschein der Abhängigkeit oder Voreingenommenheit der Revisionsstelle **erweckt.**» (Botschaft, 4000)**



Standpunkt der Treuhand-Kammer

Verhältnis von Art. 729 Abs. 2 («Embedded Audit») zu Abs. 1 OR

- «Embedded Audit» ist kein Widerspruch, sondern Ausnahme von der Grundregel in Abs. 1
- **Eine die Regel in ihren Grundfesten relativierende Auslegung der Ausnahme verbietet sich per se** («*singularia non sunt extendenda*»)
- Wären weitere Ausnahmen vorgesehen, so bräuchte es wie beim «Embedded Audit» gesetzliche Schutzvorkehren
 - **nur** «Mitwirken»
 - org. und pers. Massnahmen bei Selbstprüfungsrisiko zwecks Sicherstellung verlässlicher Prüfung
 - Offenlegung des «Embedded Audit» und der getroffenen Massnahmen



Standpunkt der Treuhand-Kammer

Revisionsstelle ist nicht gleich «Buchhalter»

BR Blocher betr. «Embedded Audit»: „***Es ist also nicht ganz so, dass das - wie gesagt worden ist - einfach die Weiterführung der heutigen Praxis ist; das ist es nicht. An die Unabhängigkeit sind bis heute natürlich viel weniger strenge Massstäbe gestellt worden, es gibt auch Fälle, wo der Revisor gleichzeitig auch noch die Buchhaltung gemacht hat. Das ist hier nicht möglich und auch nicht die Meinung, (...). Es ist ein gangbarer Weg, um die **Unabhängigkeit zu gewährleisten**, die betrieblichen Abläufe aber nicht zu verkomplizieren.*»**

[Amtl.Bull NR (2005) 84]



Standpunkt der Treuhand-Kammer

Geltung von Art. 728 Abs. 2 OR auch bei eingeschränkter Revision

- Vorgaben in Art. 728 Abs. 2 OR stellen auch für die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle eine **Leitlinie** dar und eine Durchsicht dieser Vorschriften zeigt *auch aus Sicht des Gesetzgebers, „dass die aufgeführten Unvereinbarkeitsgründe auch für eingeschränkt prüfende Revisionsstellen von Bedeutung sind, wenn nicht der Anschein einer offensichtlichen Befangenheit entstehen soll.*» (Botschaft, 4026)
- **Konkretisierung** der in der Generalklausel enthaltenen Kernelemente der Unabhängigkeit → Alle Tatbestände von Art. 728 Abs. 2 OR lassen sich letztlich aus der Generalklausel des Art. 728 Abs. 1 bzw. Art. 729 Abs. 1 OR ableiten



Fazit

- Bei der eingeschränkten Revision gelten **grundsätzlich die gleichen Unabhängigkeitserfordernisse** wie bei der ordentlichen Revision
- Die **Unvereinbarkeitstatbestände** des Art. 728 Abs. 2 OR **finden für beide Revisionsarten** gleichsam **Anwendung**
- **Die einzigen Ausnahmen** im Bereich der Unabhängigkeit bestehen in einer zu Gunsten der eingeschränkt prüfenden Revisionsstelle weniger strengen Betrachtung der äusseren Unabhängigkeit mit Bezug auf das „**Embedded Audit**“ und die **Rotation** des leitenden Revisors

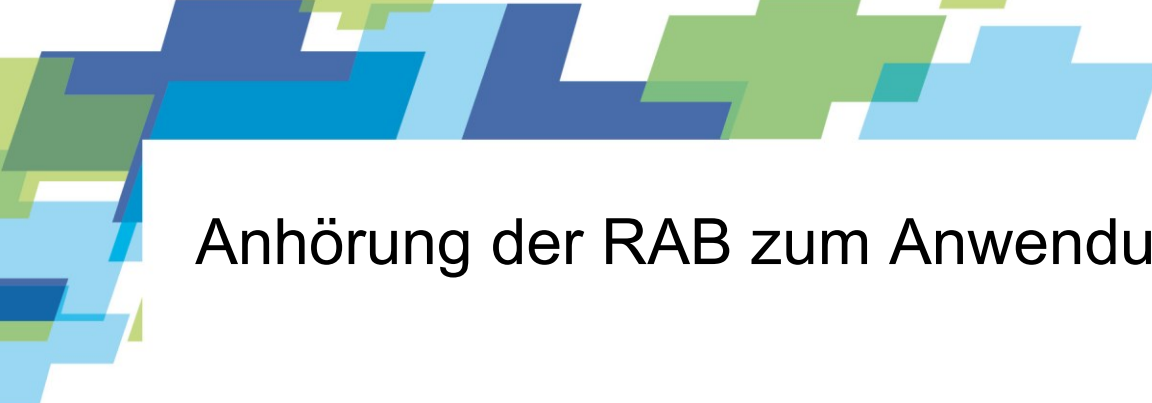


Fazit

- Der Gesetzgeber hat in Art. 729 Abs. 2 OR – im Sinne einer politisch motivierten Ausnahme – erklärt, dass eine im Rahmen der Vorgaben erfolgende und im Revisionsbericht offengelegte Mitwirkung bei der Buchführung keinen unzulässigen Anschein der Befangenheit hervorruft
- Für eine **differenzierte Betrachtung der Unabhängigkeit** bei der ordentlichen und bei der eingeschränkten Revision **besteht kein Raum**
- Es ist nicht davon auszugehen, dass die RAB, das Bundesverwaltungsgericht und das Bundesgericht ihre Praxis ändern werden !



2. QUALITÄTSSICHERUNG - ANWENDUNGSBEREICH QS 1



Anhörung der RAB zum Anwendungsbereich von QS 1

- **Entwurf Rundschreiben 1/2014** über die interne Qualitätssicherung in Revisionsunternehmen (RS 1/2014)
- Konsultation vom 9. September 2014
- Zweck des Rundschreibens
 - Definiert keine inhaltlichen Vorgaben an die QS
 - Legt fest, welche vom Berufsstand erlassenen QS-Standards im konkreten Fall zur Anwendung gelangen
- Inkraftsetzung geplant auf 1. Jan. 2015 mit Übergangsregelungen

Selbstregulierung der TREUHAND-KAMMER

TK-Verlautbarungen, Ziff. 7

Alle Berufsangehörigen, die Abschlussprüfungen und prüferische Durchsichten von Abschlüssen sowie andere betriebswirtschaftliche Prüfungen durchführen und verwandte Dienstleistungen erbringen, haben bei Ausübung ihrer Tätigkeit die anwendbaren Vorgaben zur Qualitätssicherung zu beachten.

QS 1 Ziff. 4

QS 1 gilt für alle Praxen, in denen Berufsangehörige tätig sind, in Bezug auf Abschlussprüfungen und prüferische Durchsichten von Abschlüssen sowie andere betriebswirtschaftliche Prüfungen und Aufträge zu verwandten Dienstleistungen.

TK-Verlautbarungen, Ziff. 26

Berufsangehörige dürfen sich nur dann auf die Einhaltung der Standards der TREUHAND-KAMMER berufen, wenn sie sämtliche der für einen Auftrag massgeblichen Standards vollständig eingehalten haben.

⇒ PS und QS sind verknüpft, bei PS-Prüfungen gelten immer auch die QS (unabhängig von einer allfälligen Verbandsmitgliedschaft).



QS 1 - Anwendungszeitpunkt

Längerfristige Übergangsphase

- ✓ QS 1 ist im Grundsatz umzusetzen bis zum 15. Dez. 2013
- ✓ Für Revisionsunternehmen, die keine ordentlichen Revisionen durchführen, besteht eine Übergangsphase bis zum 1. September 2016.
- ✓ In diesen Fällen gilt damit zunächst weiterhin die Anleitung zur Qualitätssicherung bei kleinen und mittelgrossen Revisionsunternehmen vom 4. Sept. 2008.
- ✓ Zeitlicher Gleichklang von QS 1-Erstanwendungszeitpunkt und QS-Vorgaben der RAV (Art. 49 Abs. 1 RAV, im Fall von ord. Rev.)

Entwurf Rundschreiben 1/2014 in der Übersicht

Prüfungsfall	Mindestzulassung	Mindestvorgabe an die interne Qualitätssicherung	
		QS 1 / PS 220	Anleitung
Eingeschränkte Revision der Jahresrechnung	Revisor		X
Ordentliche Revision der Jahresrechnung	Rev.experte	X	
Ordentliche Revision der Jahresrechnung einer Vorsorgeeinrichtung mit reglementarischen Leistungen	Rev.experte	X 1)	
Ordentliche Revision der Jahresrechnung eines patronalen Wohlfahrtsfonds ohne reglementarische Leistungen	Rev.experte		X
Gründungsprüfung, Kapitalerhöhungsprüfung, Überschuldungsprüfung, Prüfung Genossenschaftsverzeichnis, etc.	Revisor	X	(X) 2)
Vorzeitige Vermögensverteilung, Kapitalherabsetzung, etc.	Rev.experte	X	(X) 2)

1) Übergangsfrist bis zur Prüfung der Jahresrechnung zum Geschäftsjahr, das am oder nach dem 1. Januar 2015 beginnt bzw. bis 30. Juni 2015

2) Übergangsfrist bis 1. September 2016

SCHWEIZER LEITFADEN ZUR QUALITÄTSSICHERUNG IN DER WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

Umsetzung von QS 1 im KMU

**Im Webshop erhältlich
<http://treuhand-kammer-shop.ch>**

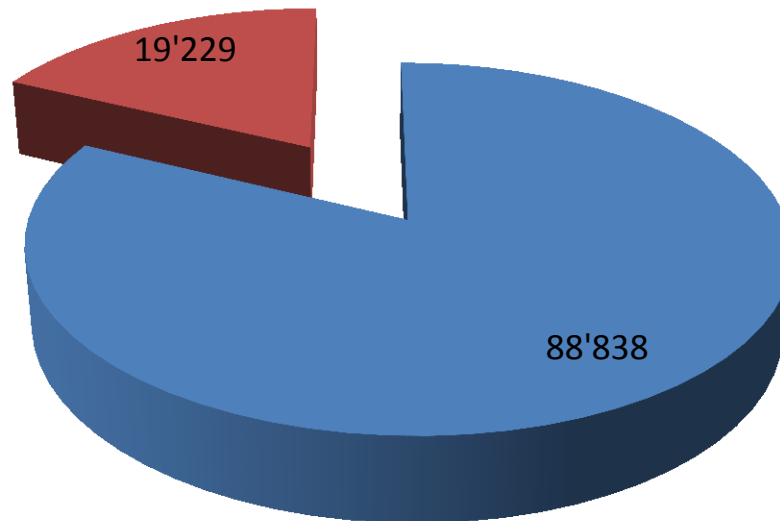
TREUHAND  KAMMER
Wirtschaftsprüfer · Steuerexperten



3. EIN PAAR WORTE ZUM REVISIONSMARKT

Der Revisionsmarkt in 2013

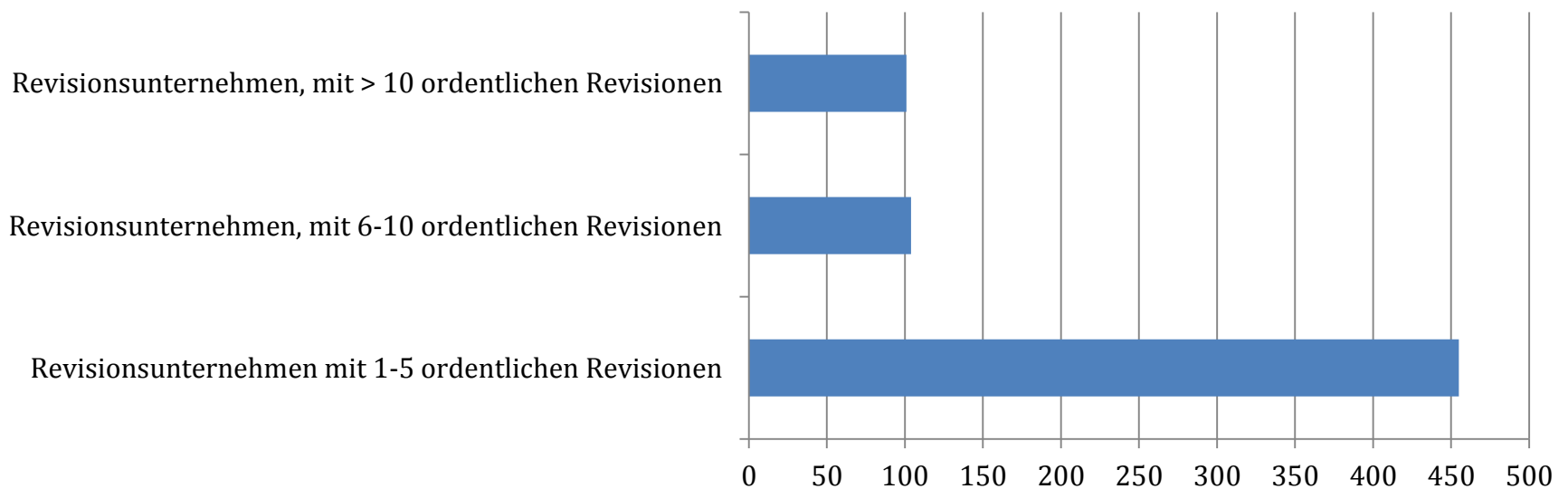
Achtung:
Vorläufige Zahlen



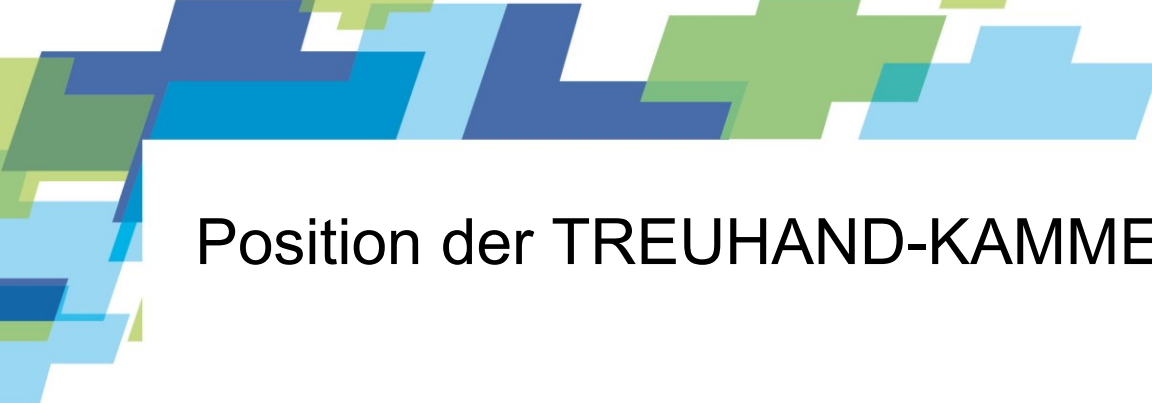
Zulassungsart	Anzahl eing. Rev.	Anzahl ord. Rev.
Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen	14'247	15'905
Übrige zugelassene Revisionsunternehmen	74'591	3'324
Total durchgeführte Revisionen	88'838	19'229
Total aller Revisionen		108'067

Der Revisionsmarkt in 2013

Achtung:
Vorläufige Zahlen



Revisionsunternehmen mit 1-5 ordentlichen Revisionen	455
Revisionsunternehmen, mit 6-10 ordentlichen Revisionen	104
Revisionsunternehmen, mit > 10 ordentlichen Revisionen	101
Total Revisionsunternehmen mit ordentlichen Revisionen	661



Position der TREUHAND-KAMMER

- Die TREUHAND-KAMMER ist der Verband der Experten.
- Sie setzt sich für alle Grössenklassen von Mitgliedsunternehmen ein.
- Es zählt Qualität, nicht Grösse !
- Daher hat sich die TREUHAND-KAMMER auch vehement gegen eine Ausdehnung der staatlichen Aufsicht ausgesprochen.
- Daher sind wir aber auch gegen jede Bestrebung, welche die Glaubwürdigkeit und Werthaltigkeit der Revision in Frage stellt.

BESTEN DANK FÜR IHRE
AUFMERKSAMKEIT ...

... IHRE FRAGEN