

Der neue Standard zur Eingeschränkten Revision – Alter Wein in neuen Schläuchen?

Warum es zu einem neuen Standard kam und was das für
uns bedeutet?

Marc Arnet

Lic. oec. HSG / dipl. Wirtschaftsprüfer

Mattig-Suter und Partner

Mitglied der Subkommission eingeschränkte Revision

Luzern, 17. März 2016



Inhalt des Referats

1. Neues aus der Subkommission eingeschränkte Revision von EXPERTsuisse / Berufsstand
2. Standard zur eingeschränkten Revision 2015 – was hat sich geändert?
3. Berichterstattung
4. Zukunft der eingeschränkten Revision: Parlamentarische Initiative Schneeberger
5. Zusammenfassung

© Randy Glasbergen
glasbergen.com



**“Our financial outlook is improving.
The price of red ink just went down.”**

Neues aus der Subkommission Eingeschränkte Revision / Berufsstand

- OR 697i Abs. 1:
Wer Inhaberaktien einer Gesellschaft, deren Aktien nicht an einer Börse kotiert sind, erwirbt, muss den Erwerb, seinen Vor- und seinen Nachnamen oder seine Firma sowie seine Adresse unverzüglich der Gesellschaft melden.
- Wer das nun nicht tut (resp. bis zum 31.12.15 getan hat), verwirkt seine Mitbestimmungs- sowie Vermögensrechte
 - Darf somit nicht mehr an der GV teilnehmen
 - **Verliert seine Ansprüche auf Dividenden / Ausschüttung bei einer Kapitalherabsetzung → Gesellschaft hat allenfalls eine "Nichtschuld" bezahlt und muss sich eine Forderung einbuchen (Q&A EXPERTsuisse)**
 - **Frage: Was ist eine Forderung gegenüber Unbekannt wert?**
- **Hilfsmittel:**
 - Q&A Auswirkungen OR 697i von EXPERTsuisse
 - Mattig-Suter Blog: Neue Transparenzerfordernisse für Gesellschaften

Neues aus der Subkommission Eingeschränkte Revision / Berufsstand

- Geldwäschereigesetz Art. 15:
Händler, welche Bartransaktionen > CHF 100'000.- vornehmen, haben diese Transaktionen durch eine Revisionsstelle (welche wird nicht gesagt) prüfen zu lassen.
 - Beispiele für Händler sind z.B.:
 - Occasionshändler
 - Schmuckhändler
 - Auktionshändler
 - Immobilienhändler
 - Frage: Wenn sie nun Revisionsstelle eines solchen Händlers sind, müssen Sie dann notfalls diese Prüfungen vornehmen?
- **Hilfsmittel:**
- Mattig-Suter Blog: Die Geldwäschereigesetzgebung wird neu auf den Nichtfinanzsektor ausgeweitet

Standard zur eingeschränkten Revision 2015

SER 2015

Standard zur eingeschränkten Revision 2015

- EXPERTsuisse hat neuen Standard Ende August 2015 publiziert
→ Unabhängig von Treuhand Suisse
- Am 14. Oktober 2015 haben beide Verbände verlauten lassen, dass sie sich auf einen gemeinsamen Standard (den von EXPERTsuisse) einigen konnten → Korrigenda veröffentlicht
- Digitale Version auf Internetseite öffentlich / kostenlos erhältlich
- Von Mitgliedern beider Verbände ab Prüfung des GJ 2015 verbindlich anzuwenden
- SER 2015 beschränkt sich auf Ergänzungen und Klarstellungen; wenige «materielle» Änderungen
- (Vorläufiges) Ende eines gemeinsamen Standards zur eingeschränkten Revision konnte in letzter Minute abgewendet werden

Standard zur eingeschränkten Revision 2015

SER 2015

Neuerungen im SER 2015

Terminologie

- Ersatz Revisor durch Abschlussprüfer

Gesetzliche Grundlagen

- Neues Kapitel betreffend Haftung (anderer Massstab bei Beurteilung von Pflichtverletzungen als bei ordentlicher Revision, da geringerer Prüfungsumfang)
- Präzisierung, dass Bericht an die GV keine Empfehlung enthält, da Prüfungsumfang nur eine begrenzte Urteilssicherheit zulässt

Auftragsbestätigung

- Falls externer Berufsangehöriger zum Zweck der Qualitätssicherung beauftragt wird: Empfehlung, dies in den Auftragsbedingungen mit dem Prüfungskunden zu vereinbaren.

Standard zur eingeschränkten Revision 2015

SER 2015

Neuerungen im SER 2015

Risikobeurteilung

- Beurteilung des inhärenten Risikos von Aussagen in Abschlusspositionen als normal, erhöht oder vernachlässigbar, basierend auf Verständnis des Unternehmens und dessen Tätigkeit (inkl. Geschäftsrisiken) unter Berücksichtigung von Wesentlichkeit und weiteren Faktoren (z.B. Ausmass von Ermessensspielräumen)

Wesentlichkeit

- Einführung des Konzepts Gesamtwesentlichkeit / Toleranzwesentlichkeit (Aggregationsrisiko)

Prüfungshandlungen

- Besondere Prüfungshandlungen und Vorgaben bei der Erstprüfung (Abstimmung Vortrag VJ-Bestände, Befragungen, analytische Prüfungshandlungen, Erwähnung, dass VJ-Zahlen nicht oder von einer anderen Revisionsstelle geprüft wurden).

Standard zur eingeschränkten Revision 2015

SER 2015

Neuerungen im SER 2015

Berichterstattung

- Angaben zur Unabhängigkeit bei anderen Dienstleistungen nur erforderlich, sofern Selbstprüfungsrisiko besteht / Formulierung unverändert
- Berichterstattung über festgestellte Gesetzesverstösse ausserhalb der Prüfungsgegenstände:
 - Untätigkeit des VR im Zusammenhang mit Kapitalverlust und Überschuldung sind stets als Hinweis anzubringen
 - übrige Verstösse sofern wesentlich, einen direkten Bezug zur JR aufweisen und aus der Prüfung hervorgehen
- Prüfung von Zwischenbilanzen bei begründeter Besorgnis einer Überschuldung hat sich nach PS 290 zu richten
- Neue Berichtsbeispiele

Standard zur eingeschränkten Revision 2015

Auftragsbestätigung / Vollständigkeitserklärung / Bericht der Revisionsstelle

- Bericht der Revisionsstelle hat nicht geändert, die anderen beiden Vorlagen jedoch schon
- Änderungen sind nicht erheblich, sind jedoch sichtbar
- Neu: Es gibt eine Vorlage für ein "Bestätigungsschreiben im Fall der Mitwirkung bei der Buchführung"
 - Sollte eigentlich vom Erbringer der Buchführungsdienstleistung versandt werden
 - Beachten Sie die Unabhängigkeit (Frage, ob der Mandatsleiter Revision dieses Schreiben versenden sollte, darf an dieser Stelle angebracht werden)
 - Schreiben soll vor allem sicherstellen, dass Verwaltungsrat / Geschäftsleitung letzte Entscheidungsinstanz für Fragen der Buchführung / Rechnungslegung ist

Standard zur eingeschränkten Revision 2015

SER 2015

Neuerungen im SER 2015

Anhang B – Unabhängigkeit

- Unterscheidung der Zusatzdienstleistungen an geprüfetes Unternehmen in vier Kategorien (Unterstützende Tätigkeiten während Prüfung / andere Dienstleistungen ohne Selbstprüfungsrisiko / Mitwirkung bei Buchführung / andere Dienstleistungen mit Selbstprüfungsrisiko) mit jeweils differenzierten Anforderungen an die Unabhängigkeit
- Mandatsbezogene Trennung bei Doppelmandaten zulässig → Anpassung der Haltung der RAB
- Gemeinsame Interessen mit dem Prüfungskunden: Sponsoring und Durchführung gemeinsamer Veranstaltungen werden als zulässig erklärt
- Unter enge persönliche Beziehungen fallen Familienangehörige und enge Freundschaften (übliche Sozialkontakte sind unbedenklich)

Berichterstattung

Berichterstattung bei Bilanzierungsverstössen (**selektive Besprechung**)

- Fall Gründungs- und Organisationskosten (Abgrenzung zu den Entwicklungskosten)
- Fall Aufwertungen gemäss OR 670 (weiterhin zulässig - Offenlegung)
- Fall Eigene Aktien (Minuseigenkapital und Offenlegung)
- Fall Direkt und indirekt Beteiligte und Beteiligungen (Auslegung der neuen Begriffe vs Nahestehende)
- Fall Bewertung zum beobachtbaren Marktpreis (Auswirkungen des Wahlrechts)
- Fall Umfassende Offenlegungen im Anhang (Absolut oder nach Wesentlichkeit?)

Berichterstattung

Fall Gründungskosten

Sachverhalt:

Die Muster AG belässt die ehemals bilanzierten Gründungskosten neu als aktivierte „Geschäftsentwicklungskosten“ in der Jahresrechnung. Es erfolgte lediglich eine Umbuchung im Anlagevermögen. Der VR verweigert eine Abschreibung mit der Begründung, dass es sich um Marktentwicklungskosten handelt, welche künftige Erträge generieren. Ein Nachweis liegt nicht vor.

Erwägungen:

Bilanzierungspflicht und –fähigkeit gemäss OR 959 Abs. 2 ist gegeben, wenn für immaterielle Aktiven ein konkreter Nutzwert nachgewiesen werden kann (vgl. HWP-BF&RL IV 2.16 und SER D h).

„Normale“ Gründungs- und Organisationskosten sind nicht mehr aktivierbar. Der aktivierte Restwert ist abzuschreiben. Sachdienlich ist eine Verbuchung als ausserordentlicher, einmaliger oder periodenfremder Aufwand.

Berichterstattung

Fall Gründungskosten

Lösungsvorschlag: (bei nicht abgeschriebenen Gründungskosten)

Zur Bewertung ist Folgendes zu bemerken: Die Gründungs- und Organisationskosten sind gemäss der Bestimmung von Art. 959 Abs. 2 OR nicht mehr aktivierbar. Hierdurch sind die immateriellen Werte in der Position Geschäftsentwicklungskosten um rund CHF überbewertet; entsprechend sind das Ergebnis und das Eigenkapital zu günstig ausgewiesen.

Bei unserer Revision sind wir – mit Ausnahme der im vorstehenden Absatz dargelegten Einschränkung – nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass die Jahresrechnung [sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns] nicht Gesetz und Statuten entspricht/[entsprechen].
(wenn Auswirkung grundlegend): → verneinende Prüfungsaussage

Berichterstattung

Fall Aufwertung

Sachverhalt: (korrekte Aufwertung)

Die Muster AG hat in Übereinstimmung mit Art. 670 OR per Jahresende die Beteiligung xy AG zum wirklichen Wert aufgewertet und damit die Unterbilanz beseitigt. Der Ausweis bzw. die Offenlegung erfolgen korrekt bzw. transparent.

Erwägungen:

HWP-BF&RL IV.6, PH 10 Besondere Vorgänge; übrige gesetzliche 2.15;

Gemäss PH 10 ist ein separater Bericht zuhanden der Generalversammlung zu erstellen, da es sich um eine übrige gesetzliche Prüfung gemäss PS handelt (umfassende Prüfung mit Urteilsabgabe)

→ Praxishinweis: Bei der eingeschränkten Revision wird die Einhaltung der gesetzlichen Aufwertungsbestimmungen oft noch mit einem Zusatz im Revisionsbericht bestätigt: *Ferner bestätigen wir, dass gemäss unserer Beurteilung die vorgenommene Aufwertung [Bezeichnung] den gesetzlichen Bestimmungen gemäss Art 670 OR entspricht.*

Berichterstattung

Fall Eigene Aktien

Sachverhalt:

Die Muster AG hat im Verlaufe von 2015 eigene Aktien erworben, ohne dass hierfür freie Reserven vorhanden waren. Auf eine Passivierung und Offenlegung der eigenen Aktien wurde verzichtet, da diese

- im neuen Jahr bereits wieder veräussert wurden (Variante 1) oder
- Im Verlaufe von 2015 wieder veräussert wurden (Variante 2)

Theorie:

Erwerb zulässig gemäss Art. 659 OR, wenn frei verwendbares Eigenkapital vorhanden ist; Bilanzierung eigene Kapitalanteile als Minusposten gemäss Art. 959 Abs. 2 Ziff. 3 Bst e OR. Offenlegung von Bestand, Erwerb/Veräusserung und Bedingungen gemäss Art. 959c Abs. 2 Ziff. 4 und 5 OR (vgl. HWP-BF&RL IV 2.30 und SER D o)

Berichterstattung

Fall Eigene Aktien

Lösungsvorschlag Variante 1

Zur Darstellung und Offenlegung ist Folgendes zu bemerken: Unsere Revision hat ergeben, dass die Muster AG im Berichtsjahr eigene Aktien von nominal CHF ... erworben hat. Entgegen der Bestimmung von Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. e OR wurde der Anschaffungswert in Höhe von CHF ... nicht als Minusposten für eigene Kapitalanteile bilanziert. Ferner wurde der Erwerb und deren Bedingungen entgegen der Bestimmungen von Art. 959c Abs. 2 Ziff. 4 und 5 OR nicht offengelegt.

...modifizierte Prüfungsaussage....

Ferner weisen wir darauf hin, dass der Erwerb in Ermangelung frei verwendbarer Reserven gemäss Art. 659 Abs. 1 OR erfolgte.

Berichterstattung

Fall Eigene Aktien

Lösungsvorschlag Variante 2

*Zur Offenlegung ist Folgendes zu bemerken: Unsere Revision hat ergeben, dass die Muster AG im Berichtsjahr eigene Aktien erworben und wieder veräussert hat. Entgegen der Bestimmung von Art. 959c Abs. 2 Ziff. 5 OR wurden die Bedingungen über den Erwerb und Veräusserung nicht offengelegt. Ferner weisen wir darauf hin, dass der Erwerb in Ermangelung frei verwendbarer Reserven gemäss Art. 659 Abs. 1 OR erfolgte. *)*

*) es ist sachdienlich, diesen Hinweis auf die fehlenden frei verwendbaren Reserven hier anzubringen, da es sich um eine abgeschlossene Transaktion handelt.

Berichterstattung

Fall Nahestehende

Sachverhalt:

Die Muster AG weist die Forderung gegenüber der Schwestergesellschaft (100 % Beteiligung der Ehefrau von Hauptaktionär der Muster AG) nicht gesondert in der Jahresrechnung aus. Der VR der Muster AG argumentiert mit dem Gesetzeswortlaut, wonach nur Beteiligte und Beteiligungen gesondert auszuweisen oder im Anhang offen zu legen sind.

Theorie:

Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber direkt oder indirekt Beteiligten und Beteiligungen sowie Organe sind gesondert auszuweisen oder im Anhang offen zu legen OR 959a Abs. 4 i.V.m. OR 959c Abs. 1 Ziff. 2; (vgl. HWP-BF&RL IV 2.8 und SER D c, d, i, j) Erweiterte Definition: weitere Gesellschaften und Personen, welche aufgrund ihrer Stellung und Beziehungen Einfluss nehmen können gelten ebenfalls als Nahestehend....

Berichterstattung

Fall Nahestehende

Lösungsvorschlag:

Zur Darstellung und Offenlegung ist Folgendes zu bemerken: Unsere Revision hat ergeben, dass die Forderungen gegenüber der Schwestergesellschaft XX in Höhe von CHF ... nicht gesondert ausgewiesen wurden, sondern in den Forderungen aus Lieferungen und Leistungen enthalten sind. Dies ist ein wesentlicher Verstoss gegen die gesetzlichen Gliederungsvorschriften gemäss Art. 959a Abs. 4 OR.

...modifizierte Prüfungsaussage....

Berichterstattung

Fall Beobachtbarer Marktpreis

Sachverhalt:

Im Baumaschinenhandel etabliert sich aufgrund von regen Angeboten und Nachfragen ein web-basierter Marktwert. Dies führt dazu, dass aktuell kleine und mittelgrosse Tunnelbohrmaschinen auf dem Occasionsmarkt rund 20 % teurer sind als im Vorjahr. Die Muster Maschinenhandel AG hat deshalb ihre Maschinenbestände um 10 % oder TCHF 200 aufgewertet und entsprechend im Anhang erläutert. Das ausgewiesene Ergebnis von TCHF 200 soll als Dividende ausgeschüttet werden.

Theorie:

Aktiven mit einem beobachtbaren Marktpreis in einem aktiven Markt dürfen in den Folgebewertung zu diesem Wert bilanziert werden (OR 960b Abs. 1); die Bewertung ist im Anhang offen zu legen. (vgl. HWP-BF&RL II 4.3.3 und SER D f)

Der Berufsstand ist der Auffassung, dass nur börsenähnliche Handelsplattformen für die Bestimmung von Marktpreisen geeignet sind.

Berichterstattung

Fall Beobachtbarer Marktpreis

Die Bewertung zu „Marktpreisen“ führt zu einem nicht realisierten Gewinn, der ausgeschüttet werden soll.

Lösungsvorschlag:

Zur Bewertung ist Folgendes zu bemerken: Unsere Revision hat ergeben, dass die Handelsbestände der Tunnelbohrmaschinen aufgrund der aktuell höheren Nachfrage um TCHF 200 über die Anschaffungswerte hinaus aufgewertet wurden. Dies ist ein wesentlicher Verstoss gegen Bewertungsvorschriften gemäss Art. 960a Abs. 2 OR, die im konkreten Fall eine Bilanzierung zu Anschaffungswerten vorsieht.

Entsprechend sind das Ergebnis und das Eigenkapital zu günstig ausgewiesen. Aufgrund der erforderlichen Wertberichtigung wäre die beantragte Gewinnverwendung nicht möglich.

Wegen der Auswirkung des im vorstehenden Absatz dargelegten Sachverhalts entsprechen die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht Gesetz und Statuten.

Berichterstattung

Fall Umfassende Offenlegung im Anhang

Sachverhalt:

Die Muster AG ist traditionell zurückhaltend mit der Darstellung der Jahresrechnung. Dies wird begründet mit den verschiedenen Minderheitsaktionären, welche von ausserhalb der ursprünglichen Familie kommen und zunehmend unbequeme Fragen stellen und finanzielle Forderungen stellen.

Aus diesem Grunde sind im Anhang nur jene Positionen aufgeführt, welche gemäss Art. 958c Abs. 1 Ziff. 4 OR wesentlich sind. Als wesentlich hat der VR 2 % des Umsatzes definiert.

Theorie:

Offenlegungspflicht gemäss Art. 959c Abs. 1 Ziff. 2 und 3 sowie Abs. 2 Ziff. 1-14 OR HWP-BF&RL IV.5 Zweck: möglichst zuverlässige Beurteilung der wirtschaftlichen Lage: klar, verständlich und das Wesentliche.

Berichterstattung

Fall Umfassende Offenlegung im Anhang

Lösungsvorschlag:

Revisionsstelle beurteilt die Kunden-Wesentlichkeit mit ihrer eigenen Berechnung. KW 2 % von Umsatz sind vertretbar, wenn qualitative Kriterien eingehalten sind und die Informationsbedürfnisse der Minderheitsaktionäre nicht offensichtlich verletzt werden. Die zwei wichtigsten Kriterien sind:

Kunden-Wesentlichkeit ist nicht > hälftiges AK und gesetzliche Reserven

Kunden-Wesentlichkeit ist nicht > ausgewiesenes Ergebnis vor Steuern und stiRes

Bei offensichtlicher Verletzung:

Zur Offenlegung ist Folgendes zu bemerken: Unsere Revision hat ergeben, dass die erforderlichen Angaben zu den angewandten Grundsätzen sowie die Aufschlüsselungen und Erläuterungen zu Positionen der Bilanz und Erfolgsrechnung entgegen den Vorschriften von Art. 959c Abs. 1 Ziff. 1 und 2 im Anhang nicht offengelegt sind.

Zukunft der eingeschränkten Revision: Parl. Initiative Schneeberger

Hintergrund

Frau Nationalrätin D. Schneeberger hat am 15.6.2015 eine parlamentarische Initiative mit folgendem Titel eingereicht:

"KMU-taugliche Lösung sichern. Eingeschränkte Revision zum Schutz unserer KMU verwesentlichen"

Sie fordert konkret:

- Anpassung der Unabhängigkeitsvorschriften
- Spezialprüfungen sollen analog der eingeschränkten Revision zu behandeln sein
- Die Dokumentation soll bei eingeschränkter Revision angemessen reduziert werden können
- Bei der eingeschränkten Revision soll die Verantwortung für den Schaden angemessen reduziert werden
- Abnahmeempfehlung auch bei eingeschränkter Revision

Zukunft der eingeschränkten Revision: Parl. Initiative Schneeberger

Unabhängigkeit

Initiative	Auswirkungen
Enge Beziehungen zum Prüfkunden sind erlaubt	<ul style="list-style-type: none"> - Wo beginnt eine enge Beziehung? - Können Sie noch unabhängig ein Urteil abgeben?
Finanzielle Verflechtungen mit dem Prüfkunden sind erlaubt	<ul style="list-style-type: none"> - Wer zahlt, befiehlt - Kann ich bei einer finanziellen Beziehung frei urteilen (z.B. OR 725)
Beteiligung der Revisionsstelle am Prüfkunden sind zulässig	<ul style="list-style-type: none"> - Als "was" nehme ich an der GV teil? - Wähle ich mich als Revisionsstelle dann selbst?
Übernahme eines Auftrags zulässig, wenn der Honoraranteil weniger als 1/3 des Gesamtumsatzes ausmacht	<ul style="list-style-type: none"> - Gefahr des Klumpenrisikos sehr hoch - Heute: prinzipienorientiert geregelt: Auftrag darf zu keiner Abhängigkeit führen - Heute: Betrachtung Mehrjahresdurchschnitt - Forderung könnte sogar eine Verschärfung bringen

Zukunft der eingeschränkten Revision: Parl. Initiative Schneeberger

Spezialprüfungen

Initiative	Auswirkungen
Spezialprüfungen sollen analog eingeschränkten Revisionen abgehandelt werden	- Prüfung von Sacheinlagen in Zukunft aufgrund von Befragungen und Analysen?
	- Prüfung von Sacheinlagen in Zukunft mit einer negativen Prüfungsaussage?
	- Bringt die "Vereinfachung" am Ende ein neues und nicht zu unterschätzendes Haftungsproblem?
	- Forderung verwirrt beteiligte Parteien (z.B. HR-Ämter) und schafft Unruhe

Zukunft der eingeschränkten Revision: Parl. Initiative Schneeberger

Dokumentation

Initiative	Auswirkungen
Die Dokumentation soll bei eingeschränkter Revision angemessen reduziert werden können.	- Gibt es denn heute eine verbindliche Vorgabe für den Umfang der Dokumentation bei einer eingeschränkten Revision?
	- SER 2015 (Seite 26): Art und Umfang der Arbeitspapiere des Abschlussprüfers (Jahresakten) richten sich nach den konkreten Umständen.

Zukunft der eingeschränkten Revision: Parl. Initiative Schneeberger

Haftung

Initiative	Auswirkungen
Bei der eingeschränkten Revision soll die Verantwortung für den Schaden angemessen reduziert werden.	- Forderung anlässlich der Aktienrechtsrevision von EXPERTsuisse bereits so eingebracht

Zukunft der eingeschränkten Revision: Parl. Initiative Schneeberger

Abnahmeempfehlung

Initiative	Auswirkungen
Abnahmeempfehlung auch bei eingeschränkter Revision	<ul style="list-style-type: none">- Konkret wird gefordert:<ul style="list-style-type: none">- Weniger Unabhängigkeit- Weniger Dokumentation- Weniger Haftung und trotzdem soll eine Abnahmeempfehlung abgegeben werden?
	<ul style="list-style-type: none">- Braucht es dann die eingeschränkte Revision noch?

Zusammenfassung



Zusammenfassung

1. Neuerungen im Zusammenhang mit "Geldwäscherei / Transparenz" haben es in sich
2. Neuer Standard eingeschränkte Revision hat seinen Ursprung in Meinungsverschiedenheiten der beiden Berufsverbände
3. Die Anpassungen, welche der neue SER mit sich bringt, sind gering – müssen aber nachvollzogen werden
4. Reaktion der RAB auf mandatsbezogene Unabhängigkeitsvorschriften ist sehr positiv zu werten

Besten Dank für
Ihre Aufmerksamkeit