

Aktuelles aus der Wirtschaftsprüfung

Eine Veranstaltung von EXPERTsuisse Sektion Zürich

Hanspeter Gisler, dipl. Treuhandexperte
Mitglied Subkommission Eingeschränkte Revision EXPERTsuisse
Küng Treuhand AG, Luzern

Zürich, 4. Oktober 2022



Agenda

- Was sind die wichtigsten Änderungen fachlicher Natur?
- Auswirkungen, Neuerungen und Änderungen im Zusammenhang mit dem revidierten Aktienrecht in der Wirtschaftsprüfung



Die wichtigsten Änderungen – SER 2022 (1/15)

- Überarbeitung des Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER)
 - Auslöser für Überarbeitung waren die Anpassungen im **Aktienrecht**, welche per 1.1.2023 in Kraft treten, namentlich
 - die geänderten Bestimmungen im **Art. 725 nOR** (drohende Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung) und
 - die Zulässigkeit der **Interimsdividende** und damit zusammenhängend die Prüfung eines Zwischenabschlusses für den Zweck der Ausschüttung einer Zwischen-dividende (Art. 675a Abs. 2 nOR)
 - Ziel der Überarbeitung war Fokussierung auf die Anpassungen im Aktienrecht
 - Weiterer Anpassungsbedarf nicht vorhanden

Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER)

Ausgabe 2022

Einleitung
1 Wesen der eingeschränkten Revision
2 Prüfungsansatz
3 Risikobewertung
4 Prüfungsplan
5 Wesentlichkeit
6 Prüfungshandlungen
7 Prüfungsdokumentation
8 Berichterstattung
9 Überschuldung
Anhang A Gesetzesbestimmungen
Anhang B Unabhängigkeit
Anhang C Auftragsbestätigung
Anhang D Beispiele gebräuchlicher
Prüfungshandlungen
Anhang E Vollständigkeitserklärung
Anhang F Berichterstattung
Anhang G Unternehmensaufrechterhaltung
Anhang H Verhalten bei Überschuldung

Die wichtigsten Änderungen – SER 2022 (2/15)

- **Gültigkeit des SER 2022**

Der SER 2022 gilt ab dem **1. Januar 2023**

Im Unterschied zum SER 2015 oder 2007 gibt es keinen Bezug zu einer Jahresrechnung

Dieser Standard ist für Mitglieder von EXPERTsuisse und TREUHAND|SUISSE verbindlich. Er gilt ~~für die eingeschränkte Revision von Jahresrechnungen für Perioden, die 31. Dezember 2015~~ ab dem 1. Januar 2023.

Merke:

auch eine Jahresrechnung 2021 und älter, welche z.B. erst im GJ 2023 geprüft wird, muss nach dem SER 2022 geprüft werden

Die wichtigsten Änderungen – SER 2022 (3/15)

- **Ausdehnung des Anwendungsbereich des SER**

Heutiger Anwendungsbereich:

«Dieser Standard gilt in den Fällen, in denen der Abschlussprüfer gemäss Gesetz, Statuten oder Beschluss des obersten Organs des Unternehmens Organstellung einnimmt.» (SER 2015, Seite 5)

Neu Ausdehnung auch auf Fälle, in denen das Gesetz eine eingeschränkte Revision vorsieht:

«Dieser Standard gilt in den Fällen, in denen der Abschlussprüfer gemäss Gesetz, Statuten oder Beschluss des obersten Organs des Unternehmens Organstellung einnimmt oder in denen das Gesetz eine eingeschränkte Revision vorsieht.» (SER 2022, Seite 5)

Die wichtigsten Änderungen – SER 2022 (4/15)

- **Ausdehnung des Anwendungsbereich des SER (Fortsetzung)**

Hintergrund dieser Ausdehnung:

Gemäss **Art. 725a Abs. 2 nOR** gilt in Fällen von **Kapitalverlust** ab 1.1.2023 folgendes:

*«Hat die Gesellschaft keine Revisionsstelle, so muss die letzte Jahresrechnung vor ihrer Genehmigung durch die Generalversammlung überdies einer **eingeschränkten Revision** durch einen zugelassenen Revisor unterzogen werden. Der Verwaltungsrat ernennt den zugelassenen Revisor.» (Art. 725a Abs. 2 nOR)*

Merke: eine Gesellschaft mit Opting-Out und gleichzeitigem Kapitalverlust muss eine **eingeschränkte Revision** durchführen

Die wichtigsten Änderungen – SER 2022 (5/15)

- **Anwendung der Bestimmungen auch auf Zwischenabschlüsse (nicht nur freiwillig erstellte Zwischenabschlüsse)**

Heutige Formulierung

*«Zu beachten ist, dass sich die Vorschriften zur eingeschränkten Revision ausschliesslich auf die Revision der Jahresrechnung oder einen **freiwilligen** Zwischenabschluss beziehen.» (SER 2015, Seite 7)*

Neue Formulierung

*«Zu beachten ist, dass sich die Vorschriften zur eingeschränkten Revision ausschliesslich auf die Revision der Jahresrechnung oder **eines Zwischenabschlusses** beziehen.» (SER 2022, Seite 7)*

Merke: Zwischenabschluss gemäss 725b Abs. 2 OR (Überschuldung) ist nicht eingeschränkt zu prüfen → sep. Prüfungsfall

*Wo das Gesetz eine andere Prüfung oder eine andere Bestätigung verlangt (z.B. Prüfung von Kapitalerhöhungen, Kapitalherabsetzungen, Fusionen, **Zwischenabschlüsse gemäss Art. 725b Abs. 2 OR** usw.) ist weder eine eingeschränkte Revision noch ein Opting-out zulässig. Derartige Prüfungen richten sich nach den einschlägigen Prüfungsstandards.» (SER 2022, Seite 7)*

Die wichtigsten Änderungen – SER 2022 (6/15)

Weitere Anpassungen

- **Teil 9 Überschuldung → komplette Überarbeitung und Anpassung an gesetzliche Neuerung im OR 725**
- **Anhang A → Gesetzesbestimmungen mit Ergänzungen der gesetzlichen Neuerung**
- **Anhang B → Unabhängigkeit**
Anpassungen im Geltungskreis: Ergänzung von unmittelbaren Familienangehörigen (z.B. bei Geschenkannahme)
- **Anhang C → Auftragsbestätigung**
Neue Muster für Auftragsbestätigung für den Fall einer eingeschränkten Revision
 - des Zwischenabschlusses für den Zweck einer Zwischendividende nach Art. 675a Abs. 2 OR oder
 - der Jahresrechnung nach Art. 725a Abs. 2 OR (Revision im Auftrag bei Kapitalverlust)
- **Anhang D → Beispiele gebräuchlicher Prüfungshandlungen**
Ergänzung von Prüfungshandlungen in Situation von Art. 675a Abs. 2 OR

Die wichtigsten Änderungen – SER 2022 (7/15)

Weitere Anpassungen

- **Anhang E → Vollständigkeitserklärung**

Anhang F → Berichterstattung:

Neue Muster für Vollständigkeitserklärungen bzw. Revisionsberichte für den Fall einer eingeschränkten Revision

- des Zwischenabschlusses für den Zweck einer Zwischendividende nach Art. 675a Abs. 2 OR oder
- der Jahresrechnung nach Art. 725a Abs. 2 OR (Revision im Auftrag bei Kapitalverlust)

Merke: der Revisionsbericht wird ergänzt: Ergänzung des Wort «**schweizerischen**» in allen Revisionsberichten:

*«Bei unserer Revision sind wir nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht **dem schweizerischen** Gesetz und **den** Statuten entsprechen.»*

Die wichtigsten Änderungen – SER 2022 (8/15)

Weitere Anpassungen

- **Anhang G → Unternehmensfortführung**

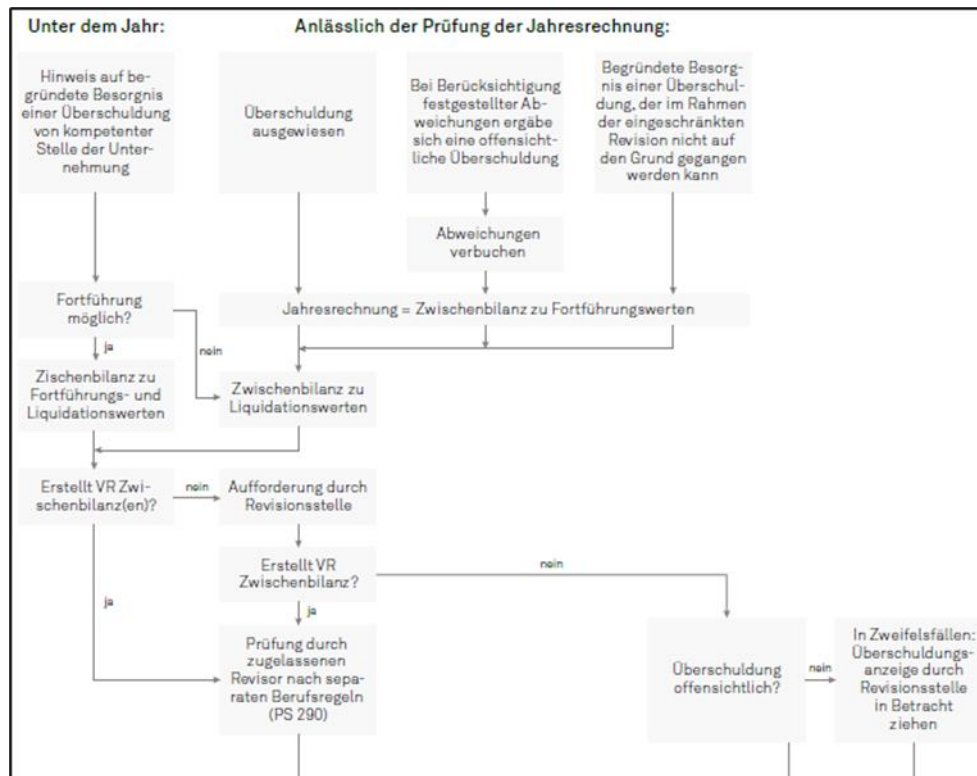
kleinere Anpassungen im Zusammenhang mit Art. 725 Abs. 2 OR (Zahlungsunfähigkeit)

- **Anhang H → Verhalten bei Überschuldung**

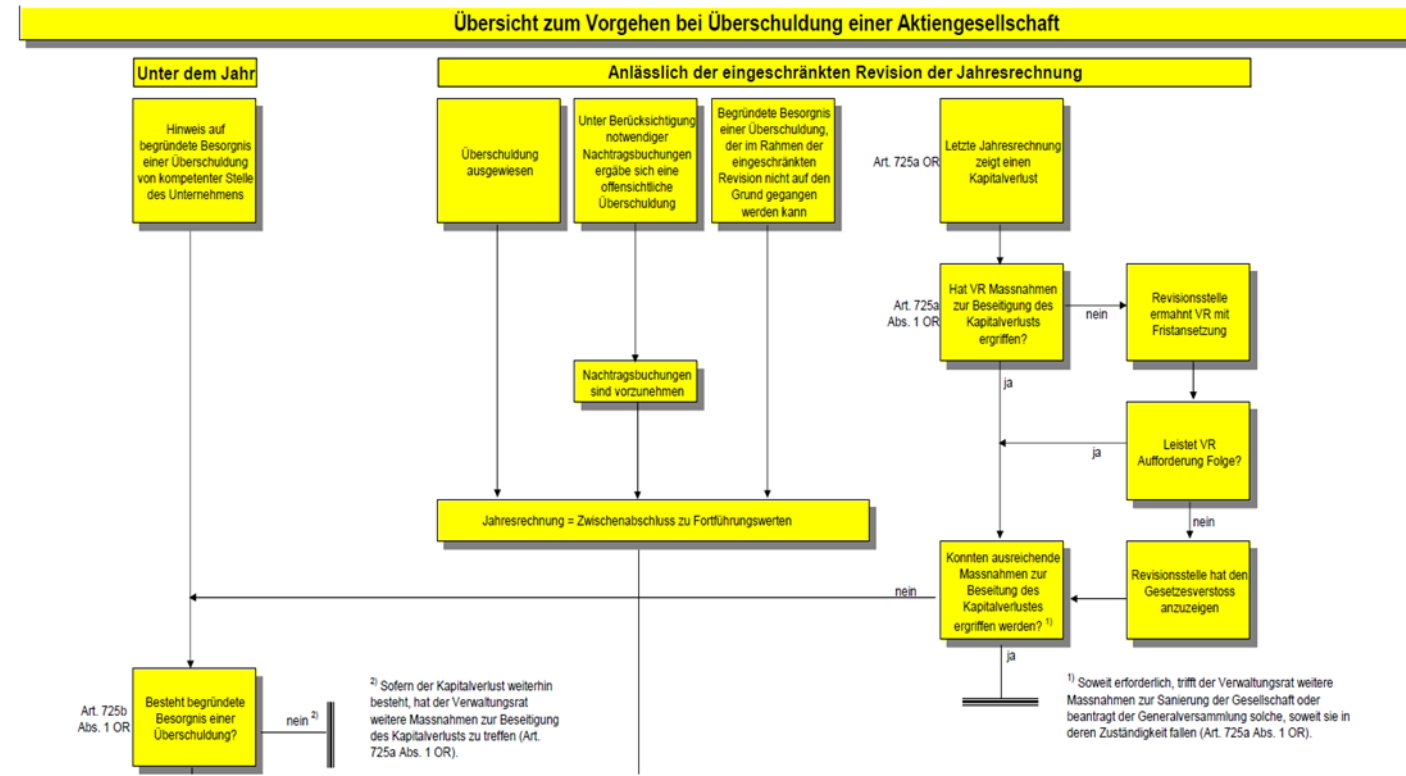
Komplette Überarbeitung, insbesondere auch der Grafik auf den letzten beiden Seiten des SER (vgl. nächstes Slide)

Die wichtigsten Änderungen – SER 2022 (9/15)

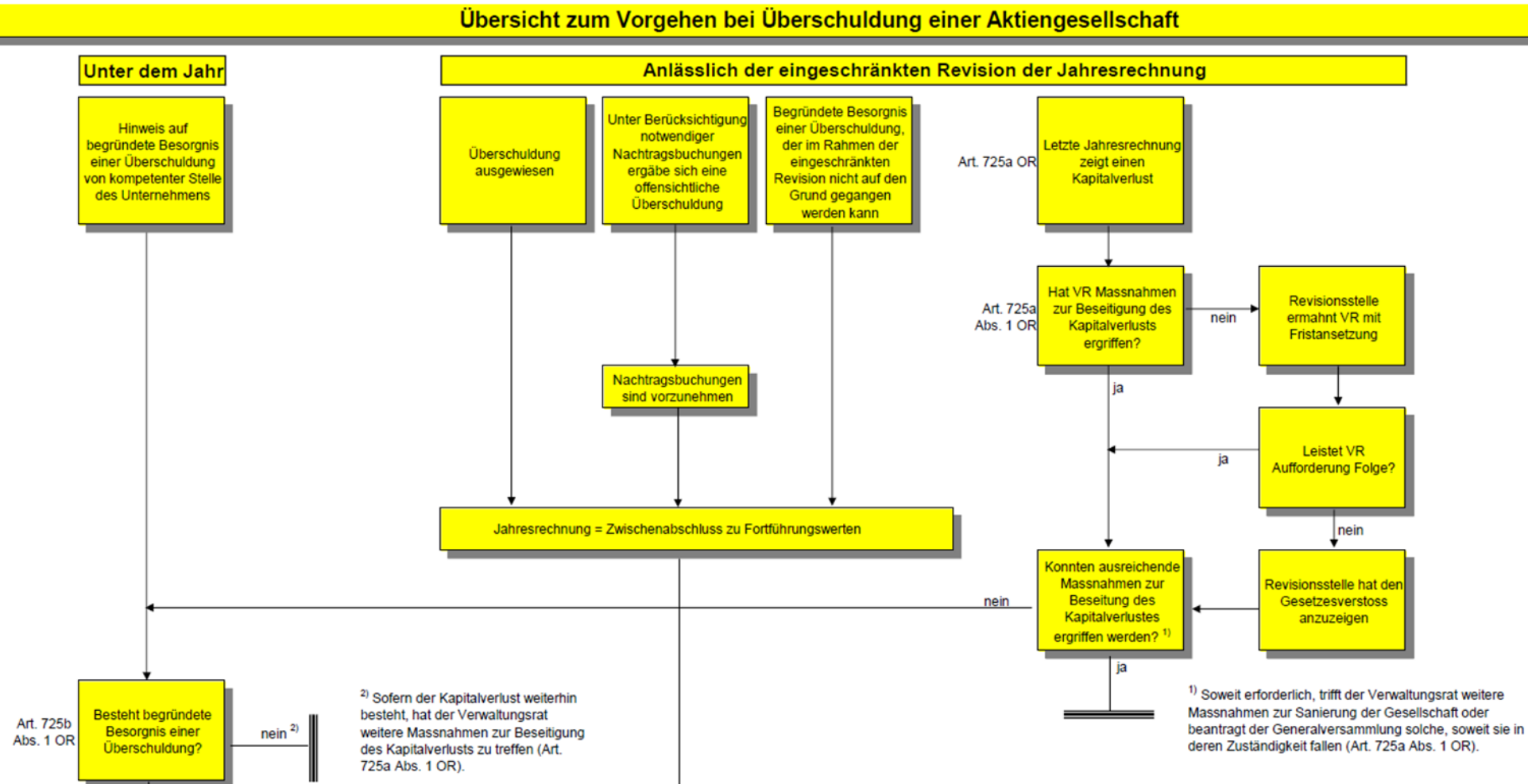
ER 2015



SER 2022



Die wichtigsten Änderungen – SER 2022 (10/15)



Die wichtigsten Änderungen – SA-CH 2022 (11/15)

- Überarbeitung des Schweizer Prüfungsstandards (PS) hin zu den Schweizer Standards zur Abschlussprüfung (SA-CH):
 - Schweizer Prüfungsstandards stammen aus dem Jahr 2013 und basieren auf den International Standards on Auditing (ISA) von 2009, die nun überarbeiteten Schweizer Standards zur Abschlussprüfung basieren auf den ISA von 2018
 - Merke: Übersetzte Standards heissen ISA-CH, rein schweizerische Standards sind mit PS-CH bezeichnet (Beispiele PS-CH 290 oder PS-CH 890)
 - Die Berichterstattung über Key Audit Matters ist nun im ISA-CH 701 geregelt (inkl. Ergänzung einer CH-Textziffer im ISA-CH 210 betreffend Hinweis in der Auftragsbestätigung zur Berichterstattung über Key Audit Matters im Revisionsbericht);
 - Ergänzung in der Vorlage für die Auftragsbestätigung für eine ordentliche Revision betreffend die gesetzlich vorgeschriebene Prüfung des Vergütungsberichts gemäss revidiertem Aktienrecht;
 - Ergänzung einer CH-Textziffer im ISA-CH 250 betreffend Spezialgesetze von Banken, Anlagefonds und Versicherungsgesellschaften und die entsprechende mögliche Pflicht des Abschlussprüfenden zur Benachrichtigung der Aufsichtsbehörde;

Die wichtigsten Änderungen – SA-CH 2022 (12/15)

- Überarbeitung des Schweizer Prüfungsstandards (PS) hin zu den Schweizer Standards zur Abschlussprüfung (SA-CH)
 - Vollständige Überarbeitung des PS-CH 290 «Drohende Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung» unter Berücksichtigung der Bestimmungen des revidierten Aktienrechts;
 - Ergänzung einer CH-Textziffer im ISA-CH 505 betreffend den erforderlichen Mindestinhalt von Bankbestätigungen;
 - Berichtstestat nach dem Motto «opinion first»
 - Ergänzung einer CH-Textziffer im ISA-CH 720 betreffend die Beachtung des Revisionsgeheimnisses bei der Berichterstattung über das Ergebnis des Lesens und Würdigens sonstiger Informationen im Geschäftsbericht.

Die wichtigsten Änderungen – SA-CH 2022 (13/15)

Berufsständische Regelungen von EXPERTsuisse

Standes- und Berufsregeln ergänzt und konkretisiert durch verbindliche Vorgaben in:
(1) Richtlinien zur Unabhängigkeit (2) Richtlinien zur Weiterbildung (3) Qualitätssicherungsstandard)

Rahmenkonzept für betriebswirtschaftliche Prüfungen und Reviews von EXPERTsuisse

Fachliche Verlautbarungen von EXPERTsuisse

→ Differenzierung der Standards nach Art der erbrachten Dienstleistung

ANWENDUNGS- BEREICH	Schweizer Standards zur Prüfung von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen				Schweizer Standards für andere Dienstleistungen des Prüfers			
	Eingeschränkte Revisionen	Ordentliche Revisionen	Gesetzliche Spezialprüfungen	Freiwillige Abschlussprüfungen im Auftrag	Reviews von Finanzinformationen (z.B. Zwischenabschlüsse)	Prüfungen und Reviews von nicht-finanziellen Informationen	Prüfung zukunftsorientierter Finanzinformationen	Verwandte Dienstleistungen
STANDARD- BEZEICH- NUNG	Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER)	Schweizer Standards zur Abschlussprüfung (SA-CH)			Schweizer Standards für Review-Engagements	Schweizer Standards für sonstige betriebswirtsch. Prüfungen	Schweizer Standards f. Prüfungen zukunftsorientierter Finanz-Infos	Schweizer Standards für verwandte DL (AuPs, Compilation)
BESTAND- TEILE	Kapitel 1-9 Anhang A-H				ISRE-CH 2400, 2410	ISAE-CH 3000, 3402, 3410, 3420 und PS-CH 870, 890, 980	ISAE-CH 3400	ISRS-CH 4400 4410

Die wichtigsten Änderungen – RzU und PH 40 (14/15)

- Überarbeitung des Richtlinien zur Unabhängigkeit (RzU)
 - Anpassung aufgrund der überarbeiteten internationalen Normen
 - Thematik Doppelmandate

Bei **Spezialprüfungen** fehlt eine gesetzliche Grundlage betreffend die Zulässigkeit von Doppelmandaten
RZU kennen das Selbstprüfungsverbot → Selbstprüfung im Grundsatz nicht zulässig; wenn keine Selbstprüfung vorhanden ist, liegt keine unvereinbare Situation vor
Bei OR 725 wird es heikel → die Aufgabe zur Prüfung der Zwischenbilanz ist der Revisionsstelle zugeteilt
 - Publikation sollte demnächst erfolgen

Die wichtigsten Änderungen – RzU und PH 40 (15/15)

- Überarbeitung des PH 40 Prüfung und Berichterstattung eines Abschlussprüfers einer Vorsorgeeinrichtung
 - Berichterstattung wurde den Schweizer Standards zur Abschlussprüfung angepasst
Thematik «opinion first»
 - PH 40, Ausgabe 2022 gilt erstmals für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, die am oder nach dem 15. Dezember 2022 enden.

Änderungen / Neuerungen des revidierten Aktienrechts (1/16)

- Kapital:
 - Aktienkapital in Fremdwährung ist möglich (Art. 621 Abs. 2 nOR), Umrechnungskurs bei der Gründung festzuhalten (Kursangabe in Urkunde); Kapitalschutz und Bemessung der direkten Steuern erfolgt anhand des Fremdwährungsabschlusses.
 - Eine Prüfung des einbezahlten FW-Kapitals durch eine Revisionsstelle ist nicht notwendig
 - Beachte: Auch eine nachträgliche Umwandlung von CHF-Aktienkapital in FW-Aktienkapital ist möglich
 - Vom Bundesrat zugelassene Fremdwährungen:
Euro, US-Dollar, Britisches Pfund, Japanischer Yen

Änderungen / Neuerungen des revidierten Aktienrechts (2/16)

■ Reserven:

- Die Reserven werden neu – analog zum Rechnungslegungsrecht (Art. 959a Abs. 2) – in gesetzliche Kapitalreserve, gesetzliche Gewinnreserve und freiwillige Gewinnreserven unterteilt (Art. 671 ff. nOR).
- Gesetzliche Kapitalreserve darf an die Aktionäre zurückbezahlt werden, wenn die gesetzlichen Kapital- und Gewinnreserven abzüglich eines allfälligen Verlustvortrags 50% (bei Holdinggesellschaften 20%) des eingetragenen Aktienkapitals übersteigen (Art. 671 Abs. 2 und 3 nOR).
- Gesetzliche Gewinnreserve ist zu äufnen mit 5 Prozent des Jahresgewinns, bis sie zusammen mit der gesetzlichen Kapitalreserve die Hälfte (respektive 20 Prozent bei Holdinggesellschaften) des im Handelsregister eingetragenen Aktienkapitals erreicht (Art. 672 nOR). Zweite Reservezuweisung auf Superdividende entsprechend nicht mehr notwendig.
- Verluste müssen in folgender Reihenfolge verrechnet werden: Erstens mit dem Gewinnvortrag, zweitens mit den freiwilligen Gewinnreserven, drittens mit der gesetzlichen Gewinnreserve und zuletzt mit der gesetzlichen Kapitalreserve (Art. 674 Abs. 1 nOR).

Änderungen / Neuerungen des revidierten Aktienrechts (3/16)

- Reserven (Fortsetzung):
 - Beispiel

Aktiven		Passiven	
Umlaufvermögen	65	Fremdkapital	50
Anlagevermögen	110	Aktienkapital	100
		Gesetzliche Kapitalreserve	150
		Verlust	- 125
Total	175	Total	175

Hier droht ein Kapitalverlust! – Wie könnte das Problem entschärft werden?

Änderungen / Neuerungen des revidierten Aktienrechts (4/16)

- Reserven (Fortsetzung):
 - Lösungsskizze

Aktiven		Passiven	
Umlaufvermögen	65	Fremdkapital	50
Anlagevermögen	110	Aktienkapital	100
		Gesetzliche Kapitalreserve	25
		Verlust	0
Total	175	Total	175

Durch die Verrechnung des Verlusts mit der Kapitalreserve droht kein unmittelbarer Kapitalverlust. Die (Teil-)Auflösung der Kapitalreserve zwecks Verrechnung mit dem Verlust benötigt einen GV-Beschluss.

Änderungen / Neuerungen des revidierten Aktienrechts (5/16)

- Verlustverrechnung I:
 - In Art. 674 nOR wird neu die Verrechnung von Verlusten geregelt. Daraus ergeben sich folgende mögliche Fälle:
 - a) Verrechnung mit Gewinnvortrag (Art. 674 Abs. 1 OR)
 - b) Verrechnung mit Gewinnvortrag und freiwilligen Gewinnreserven (Art. 674 Abs. 1 OR)
 - c) Verrechnung mit Gewinnvortrag, freiwilligen Gewinnreserven und gesetzlichen Gewinnreserven (Art. 674 Abs. 1 und 2 OR)
 - d) Verrechnung mit Gewinnvortrag, freiwilligen Gewinnreserven, gesetzlichen Gewinnreserven und gesetzlichen Kapitalreserven (Art. 674 Abs. 1 und 2 OR)
 - e) Vortrag auf neue Rechnung (des "Restbetrags" nach Verrechnung gem. a) und b)) anstelle einer Verrechnung mit den gesetzlichen Reserven (Art. 674 Abs. 2 OR);

In welchen Fällen bedarf es eines Antrags des Verwaltungsrates an die Generalversammlung zur Verrechnung der Verluste nach Art. 674 OR? In welchen Fällen bedarf es einer Prüfung?

Änderungen / Neuerungen des revidierten Aktienrechts (6/16)

- Verlustverrechnung II:

- Antwort (gemäss Q & A revidiertes Aktienrecht von EXPERTsuisse):

In den Fällen a) und b) wird die Verrechnung mit Verlusten gesetzlich vorgeschrieben und es braucht keinen Generalversammlungsbeschluss, weshalb auch kein Antrag an die Generalversammlung erforderlich ist. Wobei die Verbuchung der gesetzlich erforderlichen Verrechnung nach a) und b) erst im Folgejahr erfolgen kann, da gemäss Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3g im Jahresabschluss der vollständige (somit nicht verrechnete) Jahresgewinn oder Jahresverlust als Minusposten auszuweisen ist.

Es liegt in der Kompetenz der Generalversammlung, den Vortrag auf neue Rechnung anstelle einer Verrechnung mit den gesetzlichen Reserven zu beschliessen. Entsprechend muss der Verwaltungsrat der Generalversammlung die Verrechnung gemäss den Fällen c) und d) resp. den Vortrag auf neue Rechnung in Fall e) beantragen. Der dazugehörige Antrag des Verwaltungsrates an die Generalversammlung ist zu prüfen.

Änderungen / Neuerungen des revidierten Aktienrechts (7/16)

- Dividenden oder Zwischendividenden I:
 - Dividenden dürfen erst festgesetzt werden, nachdem die Zuweisungen an die gesetzliche Gewinnreserve und an die freiwilligen Gewinnreserven erfolgt sind (Art. 675 Abs. 3 nOR).
 - Generalversammlung kann gestützt auf einen geprüften Zwischenabschluss die Ausrichtung einer Zwischendividende beschliessen (Art. 675a Abs. 1 nOR). Auf die Prüfung kann bei Gesellschaften mit Opting-out oder auch dann verzichtet werden, wenn alle Aktionäre der Ausschüttung zustimmen und die Forderungen der Gläubiger dadurch nicht gefährdet werden (Art. 675a Abs. 2 nOR).

Änderungen / Neuerungen des revidierten Aktienrechts (8/16)

- Dividenden oder Zwischendividenden II:
 - Dividenden dürfen erst festgesetzt werden, nachdem die Zuweisungen an die gesetzliche Gewinnreserve und an die freiwilligen Gewinnreserven erfolgt sind (Art. 675 Abs. 3 nOR).
 - Generalversammlung kann gestützt auf einen geprüften Zwischenabschluss die Ausrichtung einer Zwischendividende beschliessen (Art. 675a Abs. 1 nOR). Auf die Prüfung kann bei Gesellschaften mit Opting-out oder auch dann verzichtet werden, wenn alle Aktionäre der Ausschüttung zustimmen und die Forderungen der Gläubiger dadurch nicht gefährdet werden (Art. 675a Abs. 2 nOR).
 - Zwischendividende – Dividendensubstrat basiert auf dem Ergebnis des laufenden Jahres (Zwischenabschluss)
 - Ausserordentliche Dividende – Dividendensubstrat basiert auf dem Bilanzgewinn des vergangenen Geschäftsjahres

Änderungen / Neuerungen des revidierten Aktienrechts (9/16)

- Dividenden oder Zwischendividenden III:

- Ausgangslage:

Die Goldsprint AG (Geschäftsjahr 01.01. bis 31.12.; 35 Aktionäre) hat per 30. Juni 2023 einen Zwischenabschluss erstellt. Das Aktienkapital beträgt CHF 350'000, die gesetzliche Gewinnreserve CHF 85'000, der Gewinnvortrag CHF 37'576.80 und der Periodengewinn CHF 121'927.45. Der Verwaltungsrat stellt basierend auf dem Zwischenabschluss folgenden Antrag über die Verwendung des Zwischengewinns:

Zuweisung in die gesetzliche Gewinnreserve CHF 7'000

30 % Dividende CHF 105'000

Gewinnvortrag CHF 47'504.25

Sind Sie als VertreterIn der Revisionsstelle, welche die Jahresrechnung eingeschränkt prüft, damit einverstanden? Wie ist Ihr Vorgehen?

Änderungen / Neuerungen des revidierten Aktienrechts (10/16)

- Dividenden oder Zwischendividenden IV:

- Lösungsvorschlag:

Prüfung des Zwischenabschlusses per 30. Juni 2023

Berichterstattung im Sinne des SER 2022, Berichtsbeispiel 16:

Bei unserer Revision sind wir nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass der Zwischenabschluss sowie der Antrag über die Verwendung des Zwischengewinns nicht dem schweizerischen Gesetz und den Statuten entsprechen.

Änderungen / Neuerungen des revidierten Aktienrechts (11/16)

- Finanzverantwortung des Verwaltungsrates:
 - VR überwacht die **Zahlungsfähigkeit** der Gesellschaft und muss bei drohender Zahlungsunfähigkeit mit gebotener Eile Massnahmen zur Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit ergreifen, soweit erforderlich weitere Sanierungsmassnahmen treffen oder der GV beantragen und nötigenfalls ein Nachlassstundungsgesuch einreichen (Art. 725 nOR).
 - Für die Berechnung des Kapitalverlusts sind nur die nicht rückzahlbaren, gesperrten gesetzlichen Reserven mitzuzählen (Art. 725a Abs. 1 nOR).
 - Bei hälftigem Kapitalverlust muss der VR Massnahmen zu dessen Beseitigung ergreifen und soweit erforderlich weitere Sanierungsmassnahmen treffen oder der GV beantragen; die Einberufung einer Sanierungsgeneralversammlung ist nicht mehr zwingend erforderlich (Art. 725a Abs. 1 nOR). Dafür hat neu eine Gesellschaft ohne Revisionsstelle die letzte Jahresrechnung einer eingeschränkten Revision durch einen zugelassenen Revisor unterziehen zu lassen (Art. 725 Abs. 2 nOR).

Änderungen / Neuerungen des revidierten Aktienrechts (12/16)

- Finanzverantwortung des Verwaltungsrates (Fortsetzung):
 - Besteht begründete Besorgnis einer Überschuldung, so erstellt der VR unverzüglich je einen Zwischenabschluss zu Fortführungswerten und Veräusserungswerten (Art. 725b Abs. 1 nOR).
 - Erleichterung: Kein Zwischenabschluss zu Veräusserungswerten notwendig, wenn Zwischenabschluss zu Fortführungswerten keine Überschuldung aufweist und Annahme der Unternehmensfortführung gegeben ist.
 - Der VR lässt die Zwischenabschlüsse durch die Revisionsstelle oder, wenn eine solche fehlt, durch einen zugelassenen Revisor prüfen; er ernennt den zugelassenen Revisor (Art. 725b Abs. 2 nOR).
→ EXPERTsuisse vertritt aufgrund des Wortlauts im Gesetz die Haltung, dass die Revisionsstelle eine solche Prüfung auch bei Doppelmandatierung (Buchführung) vornehmen darf.
 - Ist die Gesellschaft überschuldet, kann die Benachrichtigung des Gerichts unterbleiben, wenn... begründete Aussicht besteht, dass die Überschuldung spätestens 90 Tage nach Vorliegen der geprüften Zwischenabschlüsse behoben werden kann (Art. 725b Abs. 4 Ziff. 2 nOR).
 - Die Rangrücktritte, welche den VR ermächtigen, von der Richterbenachrichtigung abzusehen, müssen neu auch die Zinsforderungen während der Überschuldung umfassen (Art. 725b Abs. 4 Ziff. 1 nOR).

Änderungen / Neuerungen des revidierten Aktienrechts (13/16)

- Finanzverantwortung des Verwaltungsrates (Fortsetzung):
 - Die Rangrücktritte, welche den VR ermächtigen, von der Richterbenachrichtigung abzusehen, müssen neu auch die Zinsforderungen während der Überschuldung umfassen (Art. 725b Abs. 4 Ziff. 1 nOR).
 - Aufhebung Rangrücktritt:
 - Verzicht
 - Umwandlung in Aktienkapital oder Verrechnung mit vom Gläubiger gewährtem Zuschuss in die Reserven
 - Aufhebung durch Prüfung → **ACHTUNG: PS-Prüfung (ohne Bestätigung IKS)**
 - Es werden Berichtsmuster für die Prüfung der Rangrücktrittsaufhebung und –reduktion erarbeitet.
 - **Achtung: Reduktion des Rangrücktritts (neu) ebenfalls nur mit einer PS-Prüfung möglich.**
 - **Beachte: Rangrücktritt ist keine liquiditätswirksame Sanierungsmassnahme → genügt diese Massnahme in Zukunft noch alleine?**

Änderungen / Neuerungen des revidierten Aktienrechts (14/16)

- Sanierungstatbestände im Obligationenrecht (Quelle: EXPERT FOCUS, Juni 2021, Seite 311):

Tabelle: **ÜBERSICHT DER SANIERUNGSTATBESTÄNDE UNTER DEM NEUEN AKTIENRECHT**

Tatbestand	Definition	Wirkung	Rechtsfolge
Drohende Zahlungsunfähigkeit (Art. 725 revOR)	Eigentliche Illiquidität droht einzutreten (nicht bloss vorübergehende Zahlungsschwierigkeiten)	Cash-bezogen	→ VR trifft Massnahmen zur Sicherstellung der Zahlungsfähigkeit → Allenfalls trifft er weitere Sanierungsmassnahmen bzw. beantragt diese der GV, sofern sie in deren Kompetenzbereich liegen → Nötigenfalls Gesuchstellung um Nachlassstundung
Kapitalverlust (Art. 725a revOR)	Bilanzielles EK ist kleiner als die Hälfte des geschützten Kapitals	Bilanzbezogen	→ VR trifft Massnahmen zur Behebung des Kapitalverlusts → Allenfalls trifft er weitere Sanierungsmassnahmen bzw. beantragt diese der GV, sofern sie in deren Kompetenzbereich liegen → Falls keine RS: eingeschränkte Prüfung der letzten Jahresrechnung
Begründete Besorgnis der Überschuldung (Art. 725b revOR)	Aufgrund der Umstände besteht der Verdacht, dass ein vollständiger Verlust des EK vorliegen könnte	Bilanzbezogen	→ VR muss Zwischenabschluss zu Fortführungs- und Veräusserungswerten erstellen (Prüfung durch RS) → Bei Feststellung der Überschuldung hat Benachrichtigung des Gerichts durch VR (subsidiär RS) zu erfolgen, wenn nicht → Rangrücktritt, oder → stille Sanierung möglich

Änderungen / Neuerungen des revidierten Aktienrechts (15/16)

- Sanierung:
 - Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen nach Art. 725c nOR weiterhin möglich und nur zulässig, wenn Revisionsstelle (oder ein zugelassener Revisor) die Einhaltung der gesetzlichen Bestimmungen bestätigt.
 - Provisorische Stundung darf in begründeten Fällen von vier auf acht Monate verlängert werden (Art. 293a Abs. 2 SchKG).

Änderungen / Neuerungen des revidierten Aktienrechts (16/16)

- Revisionsstelle:
 - GV kann die Revisionsstelle nach neuem Recht nur noch aus wichtigen Gründen abberufen (Art. 730a Abs. 4 nOR). Die Gründe dafür müssen im Anhang der Jahresrechnung offengelegt werden.
→ Gläubiger- und Minderheitenschutz

- Opting-out:
 - Ein rückwirkendes Opting-out ist ab dem kommenden Jahr nicht mehr zulässig. Die HR-Ämter werden eine solche Austragung verweigern.

Änderungen im Rechnungslegungsrecht (1/2)

- Die wichtigsten Änderungen im Rechnungslegungsrecht:
 - Mindestgliederung des Eigenkapitals (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. d–g) wird wie folgt angepasst:
 - 3. Eigenkapital
 - a-c unverändert
 - d. freiwillige Gewinnreserven,
 - e. eigene Kapitalanteile als Minusposten (unverändert),
 - f. Gewinnvortrag oder Verlustvortrag als Minusposten,
 - g. Jahresgewinn oder Jahresverlust als Minusposten

Änderungen im Rechnungslegungsrecht (2/2)

- Die wichtigsten Änderungen im Rechnungslegungsrecht (Fortsetzung):
 - Ergänzungen von Anhangsangaben (Anzahl eigene Anteile, Gründe für vorzeitigen Rücktritt oder Abberufung der Revisionsstelle; Art. 959c Abs. 2 Ziff. 4 und 14 nOR)
 - Neu eingefügt ist Art. 959c Abs. 2 Ziff. 15 nOR, der die Angaben im Anhang zu allen Kapitalerhöhungen und Kapitalherabsetzungen verpflichtend macht, die der Verwaltungsrat (VR) innerhalb eines Kapitalbands vorgenommen hat.
 - Zudem enthält der Anhang des Zwischenabschlusses Angaben über den Zweck des Zwischenabschlusses, die Vereinfachungen und Verkürzungen sowie Faktoren, welche die wirtschaftliche Lage des Unternehmens während der Berichtsperiode wesentlich beeinflusst haben, insbesondere Ausführungen zur Saisonalität (Art. 960f Abs. 2 nOR).

Kapitalveränderung respektive Kapitalband - Anwendung des neuen Aktienrechts (1/5)

- Ausgangslage:
Der Verwaltungsrat der Dagobert Duck Geldspeicher AG möchte ein Kapitalband festlegen.
 - Kann er das selber beschliessen / festlegen?
 - Welches ist die minimale respektive maximale Höhe des Aktienkapitals, wenn dieses derzeit
 - a) CHF 100'000
 - b) CHF 150'000
 - c) CHF 200'000
 - d) CHF 1 Mio.
 - d) CHF 50'000beträgt?
 - Muss stets eine geprüfte Jahresrechnung vorliegen für einen solchen Beschluss?

Kapitalveränderung respektive Kapitalband - Anwendung des neuen Aktienrechts (2/5)

- Ausgangslage:
Der Verwaltungsrat der Dagobert Duck Geldspeicher AG möchte ein Kapitalband festlegen.
 - Kann er das selber beschliessen / festlegen?
Kapitalband muss in den Statuten vorgesehen sein (Art. 653s Abs. 1 nOR).
 - Welches ist die minimale respektive maximale Höhe des Aktienkapitals, wenn dieses derzeit
 - a) CHF 100'000 → Minimum: CHF 100'000, Maximum: 150'000
 - b) CHF 150'000 → Minimum: CHF 100'000, Maximum: 225'000
 - c) CHF 200'000 → Minimum: CHF 100'000, Maximum: 300'000
 - d) CHF 1 Mio. → Minimum: CHF 500'000, Maximum: 1'500'000
 - d) CHF 50'000 → Kein Kapitalband möglich; altrechtliche Gesellschaft, welche das AK bei einer Veränderung auf Minimum CHF 100'000 anpassen muss.
 - betragt? → Art. 653s Abs. 2 nOR
 - Muss stets eine geprüfte Jahresrechnung vorliegen für einen solchen Beschluss?
Sofern das AK herabgesetzt werden soll, ist die Jahresrechnung wenigstens eingeschränkt zu prüfen (Art. 653s Abs.4 nOR).

Gewinnverwendung - Anwendung des neuen Aktienrechts (3/5)

- Ausgangslage:
Das Eigenkapital der Testcenter AG besteht aus Aktienkapital CHF 100'000.00, gesetzliche Kapitalreserve CHF 47'500.00, gesetzliche Gewinnreserve CHF 19'200.00, Gewinnvortrag CHF 28'487.25 und Jahresverlust CHF 10'389.70.

Der Verwaltungsrat der Testcenter AG beantragt folgende Gewinnverwendung zuhanden der Generalversammlung:

Gewinnverwendung (Fortsetzung) - Anwendung des neuen Aktienrechts (4/5)

Gewinnverwendung	CHF
Gewinnvortrag	28'487.25
Jahresverlust	- 10'389.70
Total Bilanzgewinn	18'097.55
Zuweisung in die gesetzliche Gewinnreserve	800.00
Auflösung gesetzliche Kapitalreserve	- 17'400.00
Dividendenausschüttung	10'000.00
Ausschüttung Kapitaleinlagereserve	17'400.00
Vortrag auf neue Rechnung	7'297.55
Total Bilanzgewinn	18'097.55

- ☐ Sind Sie als Vertreter der Revisionsstelle mit dem Antrag einverstanden?

Gewinnverwendung (Fortsetzung) - Anwendung des neuen Aktienrechts

Gewinnverwendung	CHF
Gewinnvortrag	28'487.25
Jahresverlust	- 10'389.70
Total Bilanzgewinn	18'097.55
Zuweisung in die gesetzliche Gewinnreserve	800.00
Auflösung gesetzliche Kapitalreserve	- 17'400.00
Dividendenausschüttung	10'000.00
Ausschüttung Kapitaleinlagereserve	17'400.00
Vortrag auf neue Rechnung	7'297.55
Total Bilanzgewinn	18'097.55

- ☐ Sind Sie als Vertreter der Revisionsstelle mit dem Antrag einverstanden?
Der Antrag ist gesetzeskonform (Art. 671 Abs.2 nOR).

Gründungsprüfung - Anwendung des neuen Aktienrechts (5/5)

- Ausgangslage:
Daniel Düsentrieb beabsichtigt die Erfindungsenten AG zu gründen. Bisher haben Sie für den Kunden die Buchhaltung der Einzelfirma geführt. Im Weiteren haben Sie ihn steuerlich beraten sowie seine Steuererklärung erstellt.
 - Fall 1:
Die Einzelfirma soll in eine AG umgewandelt, respektive die vorhandenen Vermögenswerte sollen übernommen werden. Daniel Düsentrieb erteilt Ihnen den Auftrag das Prüfungstestat zu erstellen. Wie ist Ihr Vorgehen?
 - Fall 2:
Daniel Düsentrieb besitzt eine Gewerbeliegenschaft, welche er in die Gesellschaft einbringen möchte. Für die Liegenschaft ist bereits eine Verkehrswertschätzung vorgenommen worden. Wie gehen Sie vor?

Gründungsprüfung - Anwendung des neuen Aktienrechts

- Ausgangslage:
Daniel Düsentrieb beabsichtigt die Erfindungsenten AG zu gründen. Bisher haben Sie für den Kunden die Buchhaltung der Einzelfirma geführt. Im Weiteren haben Sie ihn steuerlich beraten sowie seine Steuererklärung erstellt.
 - Fall 1:
Die Einzelfirma soll in eine AG umgewandelt, respektive die vorhandenen Vermögenswerte sollen übernommen werden. Daniel Düsentrieb erteilt Ihnen den Auftrag das Prüfungstestat zu erstellen. Wie ist Ihr Vorgehen?
Für die Gründungsprüfung muss ein anderer Prüfer gesucht werden, da eine Verletzung der Unabhängigkeit vorliegt (Gefahr der Selbstüberprüfung).
 - Fall 2:
Daniel Düsentrieb besitzt eine Gewerbeliegenschaft, welche er in die Gesellschaft einbringen möchte. Für die Liegenschaft ist bereits eine Verkehrswertschätzung vorgenommen worden. Wie gehen Sie vor?
Sofern Schätzung nicht vom Prüfer stammt, ist eine Mandatsannahme möglich, da dann keine Selbstüberprüfung vorliegt. Dokumente sind zu beschaffen, Prüfung durchzuführen.

Prüfung besonderer Vorgänge – Was ist zu beachten? (1/7)

- Besondere Vorgänge – Inhalte und Prüfungsvorgaben (Quelle: EXPERT FOCUS Juni 2021, Seite 248 ff.):
 - Aktienrecht definiert die Anforderungen an die Zulassung des Prüfers bei besonderen Vorgängen (Spezialprüfungen) in Analogie zu den Anforderungen an den gesetzlichen Abschlussprüfer.
 - Definiert das Gesetz Prüfung von besonderen Vorgängen, erfolgen diese nach den Schweizer Standards zur Abschlussprüfung (SA-CH) und sind grundsätzlich so auszugestalten, dass im Bericht eine positive Zusicherung über die Gesetzmässigkeit des Prüfungsgegenstandes abgegeben werden kann.

Prüfung besonderer Vorgänge – Was ist zu beachten? (2/7)

- Besondere Vorgänge – Inhalte und Prüfungsvorgaben (Quelle: EXPERT FOCUS Juni 2021, Seite 248 ff.):

Tabelle: BESONDERE VORGÄNGE – INHALTE UND PRÜFUNGSVORGABEN				
Sachverhalt (Besonderer Vorgang)	Gesetzliche Grund- lage/Prüfungspflicht nach ORrev	Prüfungsgegenstand bzw. vom Prüfer zu beurteilende Grund- lage	Mindestanforderung an die Zulassung	Berichtsadressat
Gründung				
– in bar	n. a.	n. a.	n. a.	n. a.
– Sacheinlage und/oder besondere Vorteile/ Liberierung durch Verrechnung	Art. 635a OR	Gründungsbericht	Zugelassener Revisor	Gründer
Nachliberierung				
– in bar	n. a.	n. a.	n. a.	n. a.
– Sacheinlage und/oder besondere Vorteile/ Liberierung durch Verrechnung	Art. 634b ORrev	Nachliberierungsbericht	Zugelassener Revisor	Verwaltungsrat

Prüfung besonderer Vorgänge – Was ist zu beachten? (3/7)

Kapitalerhöhung				
Ordentliche Kapitalerhöhung				
– in bar	n. a.	n. a.	n. a.	n. a.
– Sacheinlage und/oder Einschränkung Bezugsrechte/ Liberierung durch Verrechnung	Art. 652c OR Art. 652f Abs. 1 OR/ Art. 653i Abs. 2 ORrev	Kapitalerhöhungsbericht	Zugelassener Revisor	Verwaltungsrat
– Erhöhung aus Eigenkapital	Art. 652d Abs. 2 ORrev Art. 652f Abs. 1 OR	Kapitalerhöhungsbericht/Jahresrechnung bzw. Zwischenabschluss, wenn mehr als sechs Monate nach Jahresende	Zugelassener Revisor	Verwaltungsrat
Bedingte Kapitalerhöhung	Art. 653f ORrev/ Art. 653i Abs. 2 ORrev	Ausgabe neuer Aktien: Prospekt/Streichung Bestimmungen betreffend bedingte Kapitalerhöhung: Statuten	Zugelassener Revisionsexperte	Verwaltungsrat

Prüfung besonderer Vorgänge – Was ist zu beachten? (4/7)

Kapitalherabsetzung				
Herabsetzung des Aktienkapitals mit Mittelfreigabe	Art. 653k ORrev/ 653l ORrev/653m ORrev	Zwischenabschluss, wenn mehr als sechs Monate nach Jahresende; Nachweis, dass Erfüllung der Forderungen nicht gefährdet	Zugelassener Revisionsexperte	Verwaltungsrat
Herabsetzung des Aktienkapitals zur Beseitigung einer Unterbilanz	Art. 653p ORrev	Betrag der Kapitalherabsetzung überschreitet den Betrag der durch Verluste entstandenen Unterbilanz nicht	Zugelassener Revisionsexperte	Generalversammlung
Kapitalherabsetzung und gleichzeitige (Wieder-)Erhöhung in bar	Art. 653q ORrev	n. a.	n. a.	n. a.
Kapitalherabsetzung und gleichzeitige (Wieder-)Erhöhung durch Sacheinlage	Art. 653q Abs. 1 und 2 ORrev i. V. m. Art. 652i Abs. 2 OR	Kapitalerhöhungsbericht (als Teil des Herabsetzungsbeschlusses)	Zugelassener Revisor	Verwaltungsrat

Prüfung besonderer Vorgänge – Was ist zu beachten? (5/7)

Gewinn– und Reservenverwendung				
Verwendung Bilanz-gewinn gemäss dem letzten geprüften Abschluss	Ord. Revision: Art. 728a Abs. 2 OR Eing. Revision: Art. 729a Abs. 2 OR	Antrag des Verwaltungsrates zuhanden (ausser-) ordentlicher GV	Zugelassener Revisions-experte (ordentliche Revision) Zugelassener Revisor (eingeschränkte Revision)	Generalversammlung
Verwendung von anderen Reserven	HWP-Band Ordentliche Revision, Abschnitt III.7.4.3 i. V. m. Ord. Revision: Art. 728a Abs. 2 OR Eing. Revision: Art. 729a Abs. 2 OR	Antrag des Verwaltungsrates zuhanden (ausser-) ordentlicher GV	Zugelassener Revisions-experte (ordentliche Revision) Zugelassener Revisor (eingeschränkte Revision)	Generalversammlung
Interims-/ Zwischendividende	Art. 675a Abs. 2 und 3 ORrev i. V. m. Art. 728a Abs. 2 bzw. Art. 729a Abs. 2 OR	Zwischenabschluss; keine Prüfungspflicht, wenn Opting-out oder sämtliche Aktionäre der Ausrichtung der Zwischen-dividende zustimmen und die Forderungen der Gläubiger dadurch nicht gefährdet werden. Antrag des Verwaltungsrates zuhanden (ausser-) ordentlicher GV	Zugelassener Revisions-experte (ordentliche Revision) Zugelassener Revisor (eingeschränkte Revision)	Generalversammlung

Prüfung besonderer Vorgänge – Was ist zu beachten? (6/7)

Drohende Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung				
Drohende Zahlungsunfähigkeit	Art. 725 ORrev	n. a.	n. a.	n. a.
Kapitalverlust	Art. 725a Abs. 2 ORrev	Letzte Jahresrechnung; <i>Prüfpflicht entfällt, wenn VR Gesuch um Nachlassstundung eingereicht (Art. 725a Abs. 3 ORrev).</i>	Zugelassener Revisor	Generalversammlung
Überschuldung (begründete Besorgnis)	Art. 725b Abs. 2 ORrev	Zwischenabschluss	Revisionsstelle (Zugelassener Revisor)	Verwaltungsrat
Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen	Art. 725c Abs. 2 ORrev	Aufwertungsbetrag	Revisionsstelle (Zugelassener Revisor)	Verwaltungsrat

Prüfung besonderer Vorgänge – Was ist zu beachten? (7/7)

Liquidation				
Eröffnungsbilanz	n. a. (freiwillig)	Freiwillig: Liquidations-Eröffnungsbilanz	Prüfung im Auftrag; keine gesetzlichen Anforderungen	Liquidator
Liquidations-Zwischenabschlüsse	Art. 743 Abs. 5 OR (eing. bzw. ord. Revision)	Liquidations-Zwischenabschlüsse	Zugelassener Revisor (eingeschränkte Revision)/Zugelassener Revisionsexperte (ordentliche Revision)	Generalversammlung
Schlussbilanz	n. a. (freiwillig)	Schlussbilanz	Prüfung im Auftrag; keine gesetzlichen Anforderungen	Liquidator
Vorzeitige Verteilung des Vermögens	Art. 745 Abs. 3 OR	Tilgung der Schulden; keine Gefährdung von Drittinteressen	Zugelassener Revisionsexperte	Liquidator

- Betreffend der Unabhängigkeitsthematik bei der Prüfung besonderer Vorgänge sei auf den Artikel im EXPERT FOCUS 11 / 2020 von Marc Arnet und Patrick Schacher verwiesen.

Zusammenfassung (1/2)

- Wichtigste Meilensteine:
 - Diverse fachliche Verlautbarungen wurden überarbeitet (SER, SA-CH, RzU, PH 40)
 - SER 2022 bleibt ein «schlankes» Werk
 - Mehr Flexibilität bei der Kapitalstruktur und der Ausschüttung von Dividenden
 - Änderungen / Neuerungen betreffen nicht nur die AG sondern auch andere Gesellschaftsformen



Zusammenfassung (2/2)

- Verpasste Chancen im Zusammenhang mit der Revision des Aktienrechts:
 - Keine Überarbeitung des Verantwortlichkeitsrechts
 - Hohes Haftungsrisiko für die Revisionsstelle bleibt bestehen respektive wird erhöht





Besten Dank für
Ihre Aufmerksamkeit