

SCHWEIZER STANDARD ZUR EINGESCHRÄNKTEN REVISION: FIT FÜR DAS NEUE AKTIENRECHT

Anwendungsbereich und wichtigste inhaltliche Änderungen

Der Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER), Ausgabe 2022, gilt für eingeschränkte Revisionen ab dem 1. Januar 2023. Die Revision des Aktienrechts hat eine Aktualisierung des bewährten Standards erforderlich gemacht. Dieser Beitrag geht auf den Anwendungsbereich des SER, die neuen Prüfungsfälle und die wesentlichen geänderten Inhalte des SER ein.

1. AUSGANGSLAGE

Am 1. Januar 2023 tritt das revidierte Aktienrecht in Kraft. Dies haben die beiden Berufsverbände Expertsuisse und Treuhand Suisse zum Anlass genommen, den Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER) zu aktualisieren und an die Bestimmungen des revidierten Aktienrechts anzupassen.

An den Grundfesten der seit Jahren bewährten eingeschränkten Revision wurde nicht gerüttelt [1]. Der Fokus der Überarbeitung im SER lag auf den notwendigen Anpassungen als Folge der Änderungen im Aktienrecht. Dabei sind die geänderten Bestimmungen im Bereich «Kapitalverlust und Überschuldung» und die Möglichkeit zur Ausrichtung einer Zwischendividende die Hauptauslöser der Anpassungen.

2. ANWENDUNGSBEREICH DES SER 2022

Die eingeschränkte Revision ist eine schweizerische Eigenheit, welche seit 1. Januar 2008 im Aktienrecht fest verankert ist. Sie kommt gemäss Art. 727a Abs. 1 OR dann zur Anwendung, wenn die Voraussetzungen für eine ordentliche Revision nicht gegeben sind. Die eingeschränkte Revision basiert auf der international verbreiteten Review (prüferische Durchsicht), umfasst jedoch zusätzlich die vom Gesetz geforderten angemessenen Detailprüfungen und erfolgt nach den Vorgaben eines eigenständigen Standards, dem Schweizer

Standard zur Eingeschränkten Revision (SER). Nach 2008 und 2015 ist die neue Version 2022 die dritte Auflage des SER.

2.1 Gültigkeit ab 1. Januar 2023. Der SER 2022 gilt ab dem 1. Januar 2023. Dabei ist zu beachten, dass im Unterschied zum SER 2015, bei der Anwendung des SER kein Bezug mehr zu einer Jahresrechnung besteht, sondern auf einen Zeitpunkt unabhängig von der Jahresrechnung abgestellt wird. Demnach ist bspw. die eingeschränkte Revision einer Jahresrechnung mit Abschlussdatum 30. September 2022 je nach Zeitpunkt der Durchführung der eingeschränkten Revision mit dem SER 2015 oder dem SER 2022 zu prüfen.

2.2 Neuer Anwendungsbereich ausserhalb der Organstellung. Der SER 2022 gilt in den Fällen, in denen die Abschlussprüferin bzw. der Abschlussprüfer gemäss Gesetz, Statuten oder Beschluss des obersten Organs des Unternehmens Organstellung einnimmt oder – und dieser Teil ist neu in der Ausgabe 2022 – in denen das Gesetz eine eingeschränkte Revision vorsieht [2] (vgl. auch Gegenüberstellung in *Tabelle 1*). Diese Ergänzung wurde erforderlich, weil das revidierte Aktienrecht mit Art. 725a Abs. 2 nOR neu eine Situation geschaffen hat, in welcher eine eingeschränkte Revision ohne Organstellung erforderlich sein kann. Es handelt sich um jene Situation, in der die Gesellschaft einen Kapitalverlust gemäss Art. 725a Abs. 1 nOR aufweist, jedoch infolge



PATRICK SCHACHER,
DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER,
DIPL. STEUEREXPERTE,
PRÄSIDENT FACH-
SUBKOMMISSION
EINGESCHRÄNKTE
REVISION EXPERTSUISSE,
PARTNER HOFFMANN &
PARTNER



PATRIZIA PABST,
DIPLOMBETRIEBSWIRTIN
(FH), DIPL. WIRTSCHAFTS-
PRÜFERIN, FACHLEITERIN
WIRTSCHAFTSPRÜFUNG
EXPERTSUISSE

Opting-out keine Revisionsstelle hat. In dieser Situation (Kapitalverlust gemäss Art. 725a Abs. 1 nOR und Opting-out) muss die letzte Jahresrechnung vor ihrer Genehmigung durch die Generalversammlung einer eingeschränkten Revision unterzogen werden [3].

2.3 Anwendung auch auf gesetzlich verlangte Zwischenabschlüsse. Die Vorschriften zur eingeschränkten Revision beziehen sich ausschliesslich auf die Revision der Jahresrechnung oder eines Zwischenabschlusses [4]. Letzteres war im SER 2015 auf einen *freiwilligen* Zwischenabschluss beschränkt (vgl. auch Gegenüberstellung zwischen SER 2015 und SER 2022 in Tabelle 2). Aufgrund der neuen Bestimmungen zur Zwischendividende (Art. 675a nOR) ist im Fall der Ausrichtung einer Zwischendividende auch ein gesetzlich verlangerter Zwischenabschluss zu prüfen, weshalb die Bezeichnung «freiwillig» im SER 2022 entfällt. Bei Gesellschaften, die nicht ordentlich zu prüfen sind, erfolgt dies nach dem SER. Diese Änderung stellt jedoch keinen *Frei pass* für alle gesetzlichen Zwischenabschlüsse dar: Der SER findet bspw. keine Anwendung bei Zwischenabschlüssen gemäss Art. 725b Abs. 2 nOR [5] [6]. In diesen Fällen gelten weiterhin die Vorgaben nach PS-CH 290 [7].

Die im SER enthaltenen Bestimmungen zur eingeschränkten Revision einer *Jahresrechnung* sind grundsätzlich analog für die eingeschränkte Revision von *Zwischenabschlüssen* anwendbar [8]. Weiterhin gilt, dass Gesellschaften, die zur Erstellung einer Konzernrechnung nach Art. 963 OR verpflichtet sind, ihre Jahresrechnung und ihre Konzernrechnung ordentlich prüfen lassen müssen. Die eingeschränkte Revision findet hier keine Anwendung [9]. Ebenfalls unverändert gilt, dass, wenn eine gesetzliche Pflicht zur Erstellung eines Abschlusses nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung gemäss Art. 962 OR besteht, die Einhaltung des anerkannten Standards durch eine zugelassene Revisionsexpertin oder einen zugelassenen Revisionsexperten mittels ordentlicher Revision geprüft werden muss [10]. Und schliesslich präzisiert der SER weiterhin, dass, falls bei einer neu gegründeten Gesellschaft absehbar ist, dass die Schwellenwerte gemäss Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR überschritten werden, von Beginn weg eine ordentliche Revision durchzuführen ist [11].

3. NEUE PRÜFUNGSFÄLLE IM SER 2022

Aufgrund der Anpassungen im revidierten Aktienrecht wurden im SER 2022 zwei neue Revisionsberichte aufgenommen:

1. Bericht für den Zweck einer Zwischendividende nach Art. 675a Abs. 2 nOR und
2. Bericht für den Zweck gemäss Art. 725a Abs. 2 nOR (Kapitalverlust mit Opting-out).

3.1 Bericht für den Zweck einer Zwischendividende nach Art. 675a Abs. 2 nOR. Die Generalversammlung kann neu gestützt auf einen Zwischenabschluss die Ausrichtung einer Zwischendividende beschliessen. Dies allerdings nur dann, wenn die Revisionsstelle den Zwischenabschluss geprüft hat (Art. 675a nOR). Dieser Zwischenabschluss ist bei Gesellschaften, welche nicht ordentlich zu prüfen sind, eingeschränkt mit dem SER zu prüfen [12]. Auf diese Prüfung kann

Tabelle 1: WESENTLICHE ERGÄNZUNG IN DER EINLEITUNG DES SER 2022

SER 2015, S. 5	SER 2022, S. 5
«Dieser Standard gilt in den Fällen, in denen der Abschlussprüfer gemäss Gesetz, Statuten oder Beschluss des obersten Organs des Unternehmens Organanstellung einnimmt.»	«Dieser Standard gilt in den Fällen, in denen der Abschlussprüfer gemäss Gesetz, Statuten oder Beschluss des obersten Organs des Unternehmens Organanstellung einnimmt oder in denen das Gesetz eine eingeschränkte Revision vorsieht.»

verzichtet werden, wenn sämtliche Aktionärinnen und Aktionäre der Ausrichtung der Zwischendividende zustimmen und die Forderungen der Gläubiger bzw. Gläubigerinnen dadurch nicht gefährdet werden. Ebenfalls keine Prüfung ist erforderlich, wenn die Gesellschaft ihre Jahresrechnung nicht durch die Revisionsstelle eingeschränkt prüfen lassen muss (Opting-out). Eine ggf. freiwillige Prüfung des Zwischenabschlusses kann mit dem SER erfolgen [13].

3.2 Bericht für den Zweck gemäss Art. 725a Abs. 2 nOR (Kapitalverlust mit Opting-out). Im zweiten neuen Fall geht es um die angepassten Bestimmungen zum Kapitalverlust. Zeigt die letzte Jahresrechnung, dass die Aktiven abzüglich der Verbindlichkeiten die Hälfte der Summe aus Aktienkapital, nicht an die Aktionärinnen und Aktionäre zurückzahlbarer gesetzlicher Kapitalreserven sowie gesetzlicher Gewinnreserve nicht mehr decken, so ergreift der Verwaltungsrat Massnahmen zur Beseitigung des Kapitalverlusts. Er trifft, soweit erforderlich, weitere Massnahmen zur Sanierung der Gesellschaft oder beantragt der Generalversammlung solche, soweit sie in deren Zuständigkeit fallen (Art. 725a Abs. 1 nOR). Hat die Gesellschaft keine Revisionsstelle, so muss die letzte Jahresrechnung vor ihrer Genehmigung durch die Generalversammlung überdies einer eingeschränkten Revision durch eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor unterzogen werden. Der Verwaltungsrat ernannt die zugelassene Revisorin bzw. den zugelassenen Revisor (Art. 725a Abs. 2 nOR).

Mit diesem zweiten neuen Prüfungsfall lässt der SER erstmals eine eingeschränkte Revision einer Jahresrechnung

Tabelle 2: WESENTLICHE ANPASSUNG DES GELTUNGSBEREICHS DES SER 2022

SER 2015, S. 7	SER 2022, S. 7
«Zu beachten ist, dass sich die Vorschriften zur eingeschränkten Revision ausschliesslich auf die Revision der Jahresrechnung oder einen <i>freiwilligen</i> Zwischenabschluss beziehen.»	«Zu beachten ist, dass sich die Vorschriften zur eingeschränkten Revision ausschliesslich auf die Revision der Jahresrechnung oder eines Zwischenabschlusses beziehen.»

ohne Organstellung zu (vgl. auch Kap. 2.2). Die Beauftragung der zugelassenen Prüferin bzw. des zugelassenen Prüfers erfolgt durch den Verwaltungsrat; ebenso erfolgt die Berichterstattung zuhanden des Verwaltungsrats und nicht zuhanden der Generalversammlung.

Durch die Beauftragung wird die zugelassene Revisorin bzw. der zugelassene Revisor nicht zu einem Organ und hat demnach auch keine weiteren Handlungs- oder Prüfungspflichten, wie dies bei der eingeschränkten Revision der Fall ist. Der Auftrag dient einzig dem Zweck gemäss Art. 725a Abs. 2 nOR. So besteht z. B. keine Prüfungspflicht zum Auftrag über die Verwendung des Bilanzgewinns (was im Fall eines Kapitalverlusts auch nicht zu erwarten ist), weshalb dieser Teil im Revisionsbericht von vornherein entfällt. Auch besteht weder die Pflicht zur Einberufung der Generalversammlung gemäss Art. 699 Abs. 1 OR noch die Anzeigepflicht gemäss Art. 729c OR. Beides ist der Revisionsstelle vorbehalten. Zur Anzeigepflicht gemäss Art. 725b Abs. 5 nOR vgl. Nachfolgendes.

Im Revisionsbericht für den Zweck gemäss Art. 725a Abs. 2 nOR ist mit einem Zusatz auf das Vorliegen des Kapitalverlusts aufmerksam zu machen, falls ein solcher besteht [14].

Das Thema Unternehmensfortführung dürfte in Fällen eines hälftigen Kapitalverlusts ein zu erwartendes wichtiges Thema sein. Es ist zu erwarten, dass die Prüferin oder der Prüfer mit weitergehenden Prüfungshandlungen die entsprechenden Risiken einer Fehlaussage abdecken wird (vgl. insbesondere SER, Anhang G «Unternehmensfortführung»).

Sollte die zugelassene Revisorin bzw. der zugelassene Revisor bei der eingeschränkten Revision nicht nur den hälftigen Kapitalverlust, sondern begründete Besorgnis einer Überschuldung oder gar eine offen ausgewiesene Überschuldung feststellen, so wäre dies im Revisionsbericht für den Zweck gemäss Art. 725a Abs. 2 nOR in geeigneter Weise zu erwähnen und der Verwaltungsrat auf die entsprechenden Handlungspflichten gemäss Art. 725b nOR aufmerksam zu machen [15]. Dies betrifft insbesondere die unverzügliche Erstellung je eines Zwischenabschlusses zu Fortführungs- und Veräusserungswerten (Art. 725b Abs. 1 nOR) und die Ernennung einer zugelassenen Revisorin bzw. eines zugelassenen Revisors und Beauftragung der Prüfung der Zwischenabschlüsse (Art. 725b Abs. 2 nOR).

Aus Sicht der Autoren ist der Prüfungsauftrag für den Zweck gemäss Art. 725a Abs. 2 nOR (Kapitalverlust mit Opting-out) vom Prüfungsauftrag zur Prüfung der Zwischenabschlüsse (Art. 725b Abs. 2 nOR; Überschuldung) zu unterscheiden. Beim Prüfungsauftrag für den Zweck gemäss Art. 725a Abs. 2 nOR wird die *Jahresrechnung eingeschränkt* geprüft. Mit dieser eingeschränkten Revision soll sichergestellt werden, dass die wirtschaftliche Lage nicht schlechter ist, als sie vom Verwaltungsrat dargestellt wird (vgl. Botschaft, S. 577). Beim Prüfungsauftrag zur Prüfung der *Zwischenabschlüsse* gemäss Art. 725b Abs. 2 nOR (Überschuldung) handelt es sich weder um eine eingeschränkte noch um eine ordentliche Prüfung. Es ist ein separater neuer Prüfungsauftrag unter Anwendung des PS-CH 290, welcher bei Opting-out ebenfalls durch eine zugelassene Revisorin bzw. einen zugelassenen Revisor durchgeführt werden muss.

Eine wichtige Frage wird sein, ob die Anzeigepflicht gemäss Art. 725b Abs. 5 nOR, welche im Zusammenhang mit der Prüfung des Zwischenabschlusses gemäss Art. 725b Abs. 2 nOR (Überschuldung) steht, auch auf die zugelassene Revisorin bzw. den zugelassenen Revisor übergeht, welche bzw. welcher «nur» den Auftrag zur eingeschränkten Revision der *Jahresrechnung* für den Zweck gemäss Art. 725a Abs. 2 nOR erhält. Weder im Gesetz noch in der Botschaft finden sich u. E. klare Hinweise zur Beantwortung dieser Frage. Unseres Erachtens ist klar, dass die zugelassene Prüferin bzw. der zugelassene Prüfer, welche bzw. welcher für den Zweck gemäss Art. 725a Abs. 2 nOR für die eingeschränkte Revision der *Jahresrechnung* beauftragt worden ist, keine Pflicht hat, den neuen Auftrag zur Prüfung der *Zwischenabschlüsse* gemäss Art. 725b Abs. 2 nOR anzunehmen und durchzuführen. Entsprechend kann argumentiert werden, dass auch keine Anzeigepflicht gemäss Art. 725b Abs. 5 nOR entstehen kann, da sich diese nur durch die Annahme des Prüfungsauftrags zur Prüfung der *Zwischenabschlüsse* ergeben kann.

Sollte die zugelassene Revisorin bzw. der zugelassene Revisor feststellen, dass die Kriterien gemäss Art. 727a nOR für eine eingeschränkte Revision oder gar Art. 727 OR für eine ordentliche Revision erreicht werden, so muss eine Revisionsstelle durch die Generalversammlung gewählt werden. In diesem Fall muss der Prüfungsauftrag neu definiert und auf die Wahl als Revisionsstelle gewartet werden.

4. WICHTIGSTE INHALTLICHE ÄNDERUNGEN IM SER 2022

Neben den neuen Prüfungsfällen wurden folgende Änderungen/Ergänzungen im SER 2022 aufgenommen:

- Präzisierung der Bestimmungen zur Unabhängigkeit der Prüferin bzw. des Prüfers;
- Ergänzung betreffend spezifische Wesentlichkeitsgrenzen;
- Präzisierungen bei den Prüfungshandlungen;
- Ergänzung «schweizerisch» bei allen Revisionsberichten;
- Überarbeitung des Kapitels «Drohende Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung»;

→ neue Berichtsbeispiele in Anhang F für den Zweck einer Zwischendividende nach Art. 675a Abs. 2 nOR und den Zweck gemäss Art. 725a Abs. 2 nOR sowie neue diesbezügliche Vorlagen für Auftragsbestätigungen (Anhang C) und Vollständigkeitserklärungen (Anhang E).

Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass die Gesetzesartikel im SER 2022 an das revidierte Aktienrecht angepasst wurden.

In den folgenden Abschnitten werden diese Änderungen und Ergänzungen näher ausgeführt.

4.1 Präzisierung der Bestimmungen zur Unabhängigkeit der Prüferin bzw. des Prüfers. Im Bereich der Unabhängigkeit haben die Vorgaben im SER 2022 nur minimale Anpassungen im Vergleich zu den Regelungen im SER 2015 erfahren. Präzisierungen wurden u. a. betreffend den Personenkreis vorgenommen, für welchen die Unabhängigkeit gilt: Konkret werden nun explizit auch die unmittelbaren Familienangehörigen der Mitarbeitenden des Revisionsunternehmens beim Geltungskreis aufgeführt^[16]. Dies ist jedoch eher eine Klarstellung und keine Verschärfung, da den Berufsangehörigen in der Praxis bekannt ist, dass bspw. auch die Partnerin oder der Partner keine wertvollen Geschenke vom Prüfungskunden annehmen darf^[17].

Als unmittelbare Familienangehörige im hier erwähnten Sinne gelten vornehmlich Ehegatten, eingetragene Partner/-innen, Lebensabschnittspartner/-innen und Personen, die von den Mitarbeitenden des Revisionsunternehmens finanziell abhängig sind (z. B. Kinder). Eine finanzielle Abhängigkeit liegt dann vor, wenn im abgelaufenen Kalenderjahr mehr als die Hälfte des Lebensunterhalts einer Person durch den oder die Mitarbeitenden des Revisionsunternehmens bezahlt wurde.

Bei den Beschäftigungsverhältnissen wurde die Zeitspanne, in welcher keine Prüfungsdienstleistungen für den Prüfungsmandanten (= früherer Arbeitgeber bzw. frühere Arbeitgeberin) erbracht werden dürfen, auf den «Zeitraum, auf den sich die Prüfungsbestätigung erstreckt», angepasst. Diese Regelung gilt für leitende Mitarbeitende eines Prüfungsmandanten oder Mitarbeitende eines Prüfungsmandanten, welche durch ihre Position einen bedeutenden Einfluss auf die Buchführung oder die Aufstellung des Abschlusses hatten, und welche in ein Prüfungsunternehmen übertreten.

Im Bereich der gemeinsamen Interessen mit dem Prüfungskunden wurde präzisiert, dass keinerlei gemeinsame Investitionen (bislang «Investitionen in Immobilien») sowie Beteiligungen an Joint Ventures oder andere vergleichbare Aktivitäten zulässig sind, welche über die Erbringung der üblichen Dienstleistungen hinausgehen. Weiterhin zulässig sind hingegen bspw. ein Sponsoring oder eine Veranstaltung zusammen mit dem Prüfungskunden^[18].

4.2 Ergänzung betreffend spezifische Wesentlichkeitsgrenzen. In der Prüfungsplanung wurde in Kap. 5.2 «Wesentlichkeit bei der Planung und Durchführung der Abschlussprüfung» ein Abschnitt zur Möglichkeit der Festlegung spezifischer Wesentlichkeitsgrenzen, welche tiefer als die Gesamtwe-

sentlichkeit anzusetzen sind, ergänzt. Diese können von der Prüferin bzw. vom Prüfer in Betracht gezogen werden, falls mögliche Fehlaussagen von spezifischen Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben die Entscheidungen der Berichtsempfänger und -empfängerinnen der Jahresrechnung beeinflussen könnten. Das Konzept ist nicht neu und findet sich bereits im HWP, Band «Eingeschränkte Revision»^[19].

4.3 Präzisierungen bei den Prüfungshandlungen. Hinsichtlich der Prüfungsdurchführung hat sich das revidierte Aktienrecht insbesondere auch auf die Prüfungshandlungen in Anhang D des SER ausgewirkt:

→ So wurde bei den «Allgemeinen Prüfungen» (Bst. a) eine analytische Prüfungshandlung betreffend Vereinfachungen und Verkürzungen bei der Erstellung eines Zwischenabschlusses nach Art. 960f nOR für den Zweck einer Zwischendividende gemäss Art. 675a Abs. 2 nOR ergänzt.

→ Weiter wurde bei den Detailprüfungen die Formulierung der Prüfungshandlung bezüglich der Unterzeichnung bzw. formellen Gutheissung der Jahresrechnung so angepasst, dass sie auch für Zwischenabschlüsse anwendbar ist.

→ Ferner wurde bei der Position «Eigenkapital» (Bst. o) bei den Detailprüfungen eine neue Prüfungshandlung zur Prüfung der Einhaltung der gesetzlichen Verlustverrechnung ergänzt (vgl. Art. 674 nOR). In Bezug auf die Prüfung des «Anhangs» (Bst. u) sollen sich die Befragungen zum Rücktritt der Revisionsstelle neu auch auf Gründe der Abberufung der Revisionsstelle beziehen (vgl. Art. 959c Abs. 2 Ziff. 14 nOR).

→ Schliesslich ist die Befragung auszuweiten betreffend durchgeführte Kapitalerhöhungen und Kapitalherabsetzungen, die der Verwaltungsrat innerhalb eines Kapitalbands vorgenommen hat (vgl. Art. 959c Abs. 2 Ziff. 15 nOR).

4.4 Ergänzung «schweizerisch» bei allen Revisionsberichten. In allen Revisionsberichten wurde die Prüfungsaussage angepasst (kursiv ausgezeichnet):

«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.»

4.5 Überarbeitung des Kapitels «Drohende Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung». Die umfassendsten Änderungen betreffen Kap. 9 und Anhang H des SER, welche sich mit den Themen der Überschuldung und dem Verhalten der Revisionsstelle im Fall einer Überschuldung befassen.

Wichtig: Bei der Prüfung des Zwischenabschlusses zu Fortführungs- und zu Veräusserungswerten im Falle einer begründeten Besorgnis einer Überschuldung gemäss Art. 725b nOR handelt es sich weder um eine eingeschränkte noch um eine ordentliche Revision. Für diesen speziellen Prüfungsfall, der unabhängig von der Art der Revision der Jahresrechnung zu behandeln ist, gelten die Vorgaben von PS-CH 290^[20].

Ergibt sich aus der eingeschränkten Revision eine Überschuldung, so wird diese im Revisionsbericht festgehalten.

Zusätzlich werden die Organe auf ihre gesetzlichen Pflichten aufmerksam gemacht. Die Jahresrechnung entspricht in diesem Fall dem Zwischenabschluss zu Fortführungswerten und ist zu prüfen (Art. 725b nOR).

Verfügt die Gesellschaft infolge eines Opting-out über keine Revisionsstelle, muss zur Prüfung des Zwischenabschlusses zu Fortführungs- und zu Veräusserungswerten ein zugelassener Revisor bzw. eine zugelassene Revisorin beigezogen werden. Ausser in den Fällen eines Opting-out ist die gesetzliche Revisionsstelle für die Prüfung des Zwischenabschlusses nach Art. 725b nOR zuständig.

Wenn die Revisionsstelle klare und stichhaltige Informationen von kompetenter Stelle aus dem Unternehmen erhält, wonach die Gesellschaft offensichtlich überschuldet ist, oder wenn sie die Überschuldung im Zuge der eingeschränkten Revision der Jahresrechnung oder eines Zwischenabschlusses feststellt, muss sie den Verwaltungsrat an seine Pflichten erinnern. Die diesbezügliche Anzeigepflicht beschränkt sich auf die Benachrichtigung des Richters oder der Richterin, wenn dies der Verwaltungsrat trotz offensichtlicher Überschuldung unterlässt.

Die Bestimmungen des Art. 725b nOR gelten ungeachtet dessen, ob die Jahresrechnung ordentlich, eingeschränkt oder gar nicht geprüft wird (Opting-out). Dies gilt auch bei der Anzeigepflicht im Falle einer offensichtlichen Überschuldung.

Die grafische Darstellung in Anhang H des SER zum Vorgehen bei Überschuldung einer Aktiengesellschaft bei eingeschränkter Revision wurde vollständig überarbeitet, um die Bestimmungen des revidierten Aktienrechts wiederzugeben.

4.6 Neue Berichtsbeispiele in Anhang F für den Zweck einer Zwischendividende nach Art. 675a Abs. 2 nOR und den Zweck gemäss Art. 725a Abs. 2 nOR sowie neue diesbezügliche Vorlagen für Auftragsbestätigungen (An-

hang C) und Vollständigkeitserklärungen (Anhang E). Eine der wichtigsten Neuerungen im revidierten Aktienrecht ist die Möglichkeit der Ausschüttung einer Zwischendividende (Art. 675a nOR). Die Ausrichtung einer Zwischendividende kann gestützt auf einen Zwischenabschluss von der Generalversammlung beschlossen werden. Gemäss Art. 675a Abs. 2 nOR muss bei revisionspflichtigen Gesellschaften die Revisionsstelle den Zwischenabschluss vor dem Beschluss der Generalversammlung prüfen (vgl. Ausführungen in Kap. 3.1). Der SER wurde um ein neues Berichtsmuster sowie Mustervorlagen für eine Auftragsbestätigung und Vollständigkeitserklärung für diesen Prüfungsfall erweitert.

Auch für den Fall der Prüfung von Zwischenabschlüssen bei Kapitalverlust und Überschuldung im Auftrag durch eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor für Unternehmen mit Opting-out (Art. 725b Abs. 2 nOR) sind im SER neue Mustervorlagen für Auftragsbestätigung, Bericht und Vollständigkeitserklärung integriert worden (vgl. Ausführungen in Kap. 3.2).

Die neuen Mustervorlagen finden sich wie folgt:

- Auftragsbestätigung in Anhang C, Beispiele 3 und 4;
- Vollständigkeitserklärung in Anhang E Beispiele 2 und 3;
- Revisionsbericht in Anhang F Beispiele 16 und 17.

5. FAZIT

Das Schweizer Instrument der eingeschränkten Revision hat sich in den vergangenen Jahren bewährt [21]. Die Überarbeitung des SER erfolgte daher mit dem Fokus der Umsetzung der Bestimmungen des revidierten Aktienrechts. Aufbau und Gliederung des Standards wurden unverändert übernommen. Das professionelle Ermessen der Berufsangehörigen wird nach wie vor hochgehalten, sodass eine pragmatische und kosteneffiziente Prüfung im KMU-Segment weiterhin möglich ist [22]. ■

Fussnoten: 1) Vgl. Arnet Marc, «Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision – 10 Jahre Erfolgsgeschichte», in Expert Focus 2018/11, S. 850 sowie Blaser Felix, «Eingeschränkte Revision – Eine Würdigung aus Bankenoptik», in Expert Focus 2018/11, S. 883 ff. 2) Vgl. SER, S. 5 «Einleitung». 3) Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass die Revisionspflicht nach Art. 725a Abs. 2 nOR entfällt, wenn der Verwaltungsrat ein Gesuch um Nachlassstundung einreicht (vgl. Art. 725a Abs. 3 nOR). 4) Vgl. SER, S. 6 f. «Wesen der eingeschränkten Revision». 5) Besteht begründete Besorgnis einer Überschuldung, erstellt der Verwaltungsrat je einen Zwischenabschluss zu Fortführungs- und Veräusserungswerten (Auszug aus Art. 725b Abs. 1 nOR). Der Verwaltungsrat lässt die Zwischenabschlüsse durch die Revisionsstelle oder, wenn eine solche fehlt, durch eine zugelassene Revisorin oder einen zugelassenen Revisor prüfen (Auszug aus Art. 725b Abs. 2 nOR). 6) Vgl. SER 2022, S. 7, 2. Absatz «Wo das Gesetz eine andere Prüfung oder eine andere Bestätigung verlangt (z. B. Prüfung von Kapitalerhöhungen, Kapitalherabsetzungen, Fusionen, Zwischenabschlüsse gemäss Art. 725 b Abs. 2 nOR usw.), ist weder eine eingeschränkte Revision noch ein Opting-out zulässig.» 7) Vgl. SER, Kap. 9 «Überschuldung», 2. Abschnitt, S. 34: «Für diesen speziellen

Prüfungsfall, der unabhängig von der Art der Revision der Jahresrechnung zu behandeln ist, gelten die Vorgaben von PS-CH 290 (Drohende Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung)». 8) Vgl. SER, S. 5, 5. Absatz «Im vorliegenden Standard finden sich zahlreiche Bestimmungen zur eingeschränkten Revision der Jahresrechnung. Diese Bestimmungen sind analog für die eingeschränkte Revision von Zwischenabschlüssen anwendbar (vgl. Geltungsbereich, S. 7)». 9) Vgl. SER, S. 7, 1. Absatz. 10) Vgl. SER, S. 7, 1. Absatz. 11) Vgl. SER, S. 7, 3. Absatz. 12) Vgl. Art. 675a Abs. 2 nOR: «Die Revisionsstelle muss den Zwischenabschluss vor dem Beschluss der Generalversammlung prüfen.» Zwar äussert sich weder das Gesetz noch die Botschaft (BBl 2017 2.1.14) zur konkreten Prüfungsart bei Anwendung von Art. 675a Abs. 2 nOR; es ist aber sachlogisch davon auszugehen, dass dieselben Regeln wie für die Prüfung der Jahresrechnung gelten. 13) In Anwendung des neu ergänzten Gültigkeitsbereichs ist keine Organstellung für die Anwendung des SER mehr erforderlich. Ergo darf der Zwischenabschluss mit dem SER geprüft werden, auch wenn keine Revisionsstelle vorliegt. 14) Vgl. SER, Berichtsbeispiel Nr. 17, S. 135 sowie SER, S. 32/33, Beispiele von Zusätzen. 15) Vgl. SER, Kap. 8 «Berichterstattung», Teil 8.3 «Stellungnahme zum Ergebnis der

Prüfung». S. 28 ff. Denkbar sind z. B. ein Hinweis auf einen Gesetzesverstoß ausserhalb des Prüfungsgegenstands (SER, Teil 8.3.2.1) wie auch ein Zusatz mit weiteren Informationen (SER, Teil 8.3.2.2). 16) Vgl. SER, Anhang B, Bst. (b), (c) und (k). 17) Vgl. SER, Anhang B, Bst. (k) «Geschenk- und Vorteilsannahme». 18) Vgl. SER, Anhang B, Bst. (e) «Gemeinsame Interessen mit dem Prüfungskunden». 19) Vgl. HWP, Band «Eingeschränkte Revision, Kap. III 1.4.5.1 «Anwendung der Wesentlichkeit in der Prüfungsplanung», S. 153 f. 20) PS-CH 290 «Drohende Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung», in Expert Focus 2022/8, S. 298 ff. 21) Vgl. Ochsner/Suter, «Expertenbericht über den allfälligen Handlungsbedarf im allgemeinen Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht» im Auftrag des Bundesamts für Justiz, 20. Juli 2017. 22) Vgl. Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004 (BBl 2004), 3993 f.