



**EXPERT
SUISSE**

Wirtschaftsprüfung
Steuern
Treuhand

Positionspapier zu vorformulierten Bestätigungen

Datum der Veröffentlichung: 30. Juni 2016

Inhaltsverzeichnis

I. Hintergrund und Thema.....	3
II. Mögliche Auftragsarten.....	4
III. Anwendungsbeispiele.....	7
IV. Themen für einen Dialog	7
V. Unser Gesprächsangebot.....	9

I. Hintergrund und Thema

Gesetzgeber, Bundesämter, staatliche Stellen, Banken und andere Institutionen formulieren zunehmend Bestätigungen und Berichte, häufig auch in elektronischer Form, die von Wirtschaftsprüfern unterzeichnet werden sollen bzw. fordern die Unterschrift des Wirtschaftsprüfers auf Formularen oder Aufstellungen (nachfolgend kurz: vorformulierte Bestätigungen). Zusätzlich werden teilweise Anforderungen an die Prüfung vorgegeben, die nicht mit dem Inhalt der vorformulierten Bestätigungen in Einklang stehen. Darüber hinaus fallen häufig Auftraggeber und Adressat der vorformulierten Bestätigungen auseinander. Der Berufsstand steht vor der nicht immer lösbaren Aufgabe, diese Vorgaben mit den Standes- und Berufsregeln und anderen anwendbaren fachlichen Verlautbarungen (wie bspw. den Schweizer Prüfungsstandards) in Einklang zu bringen.

Ziel des vorliegenden von EXPERTsuisse veröffentlichten Positionspapiers ist es, den Dialog zwischen dem Berufsstand und den oben genannten Institutionen anzustossen und weiter zu fördern. Gleichzeitig wird dem Berufsstand eine Hilfestellung zum Umgang mit derartigen Prüfungsleistungen bereitgestellt.

Die vorformulierten Bestätigungen weisen häufig die folgenden Eigenschaften auf:

- Es besteht Unklarheit über den (Prüfungs-)Gegenstand. Teilweise werden mehrere Auftragsgegenstände formuliert, die nicht ausreichend abgegrenzt sind. Es bleibt unklar, ob ein Gesamturteil über einen einheitlichen (Prüfungs-) Gegenstand oder Einzelurteile über mehrere gesonderte (Prüfungs-) Gegenstände abgegeben werden (sollen).
- Die Kriterien, anhand deren der Prüfungsgegenstand beurteilt wird, sind unklar bzw. es liegen keine geeigneten Urteilkriterien vor. Ohne Bezugsrahmen, der sich aus geeigneten Kriterien ergibt, sind Schlussfolgerungen offen für individuelle Interpretationen und Missverständnisse.
- Vorformulierte Bestätigungen richten sich in der Regel an die beabsichtigten Verwender, bspw. Behörden oder Banken, und sind nicht an den Auftraggeber adressiert. Das rechtliche Auftragsverhältnis besteht jedoch grundsätzlich mit dem Auftraggeber.
- Aus den vorformulierten Bestätigungen gehen Art und Umfang der durchgeführten Tätigkeiten (z.B. Ziehen von Stichproben anstelle einer Vollprüfung) nicht hervor. Die für das erwartete Prüfungsurteil durchzuführenden Prüfungshandlungen sind vor dem Hintergrund der auf Grundlage dieses Urteils zu treffenden Entscheidungen nicht immer verhältnismässig bzw. wirtschaftlich.
- Der Wirtschaftsprüfer wird in vorformulierten Bestätigungen häufig als Revisionsstelle bezeichnet, was auf seine Organstellung hinweist. Bei den Prüfungshandlungen im Zusammenhang mit vorformulierten Bestätigungen handelt es sich aber in der Regel um Prüfungen im Auftrag, bei denen der

Wirtschaftsprüfer gemäss Art. 398 OR nur gegenüber dem Auftraggeber haftet. Bei solchen Aufträgen sind die allgemeinen Geschäftsbedingungen des Auftragnehmers anwendbar.

- Die Revisionsstelle sollte sich als solche nur dort bezeichnen, wenn es aufgrund von gesetzlichen Bestimmungen zwingend vorgesehen ist.
- Eine Verwendungs- und Weitergabebeschränkung ist nicht vorgesehen.
- Die Unterschrift des Wirtschaftsprüfers steht oft unmittelbar unter oder neben der Unterschrift des Mandanten, sodass eine Abgrenzung der jeweiligen Verantwortlichkeiten nur schwer oder gar nicht ersichtlich ist. Während der Mandant z.B. für die Erstellung und fristgerechte Einreichung eines Antrags verantwortlich ist, gibt der Wirtschaftsprüfer eigenverantwortlich ein Urteil zu den darin enthaltenen Angaben ab, welches nicht durch verbindliche Vorformulierungen vorweggenommen werden darf.

Aufgrund der für sie geltenden Standes- und Berufsregeln und anderen anwendbaren fachlichen Verlautbarungen werden Wirtschaftsprüfer die Unterzeichnung derartiger vorformulierter Bestätigungen häufig ablehnen müssen. Es besteht ausserdem die Gefahr einer Erwartungslücke zwischen der tatsächlich geleisteten Prüfungstätigkeit und den Aussagen, die aus der vorformulierten Bestätigung isoliert herausgelesen werden könnten. In der Praxis erfolgt daher häufig die Erteilung von Bestätigungen oder Berichten auf Basis von von EXPERTsuisse bzw. vom International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) festgestellten Grundsätzen bzw. Standards anstelle der vorformulierten Bestätigung oder zusätzlich zur Unterzeichnung der vorformulierten Bestätigung mit Aufnahme eines Hinweises auf die nach den Berufsgrundsätzen erteilte Bestätigung, manchmal mit dem Hinweis, dass diese konstitutiv ist. Beide Bestätigungen werden fest miteinander verbunden.

Diese Lösungen einer gesonderten Berichterstattung werden von vielen der genannten Institutionen jedoch nicht akzeptiert. Dies kann zu gravierenden wirtschaftlichen Nachteilen für die Mandanten führen.

II. Mögliche Auftragsarten

Historische Finanzinformationen, z.B. Jahresabschlüsse, können einer Prüfung mit hinreichender Sicherheit (Full scope audit), oder einer prüferischen Durchsicht (Review) mit begrenzter Sicherheit unterzogen werden. Der Wirtschaftsprüfer formuliert dementsprechend ein Prüfungsurteil bzw. eine Prüfungsaussage entweder mit hinreichender oder mit begrenzter Sicherheit. Für die Prüfung bzw. prüferische Durchsicht liegen von EXPERTsuisse verabschiedete Schweizer Prüfungsstandards (PS) sowie international die vom IAASB verabschiedeten International Standards on Auditing (ISA) bzw. die International Standards on Review Engagements (ISRE) vor. Kein Urteil wird abgegeben, wenn ein

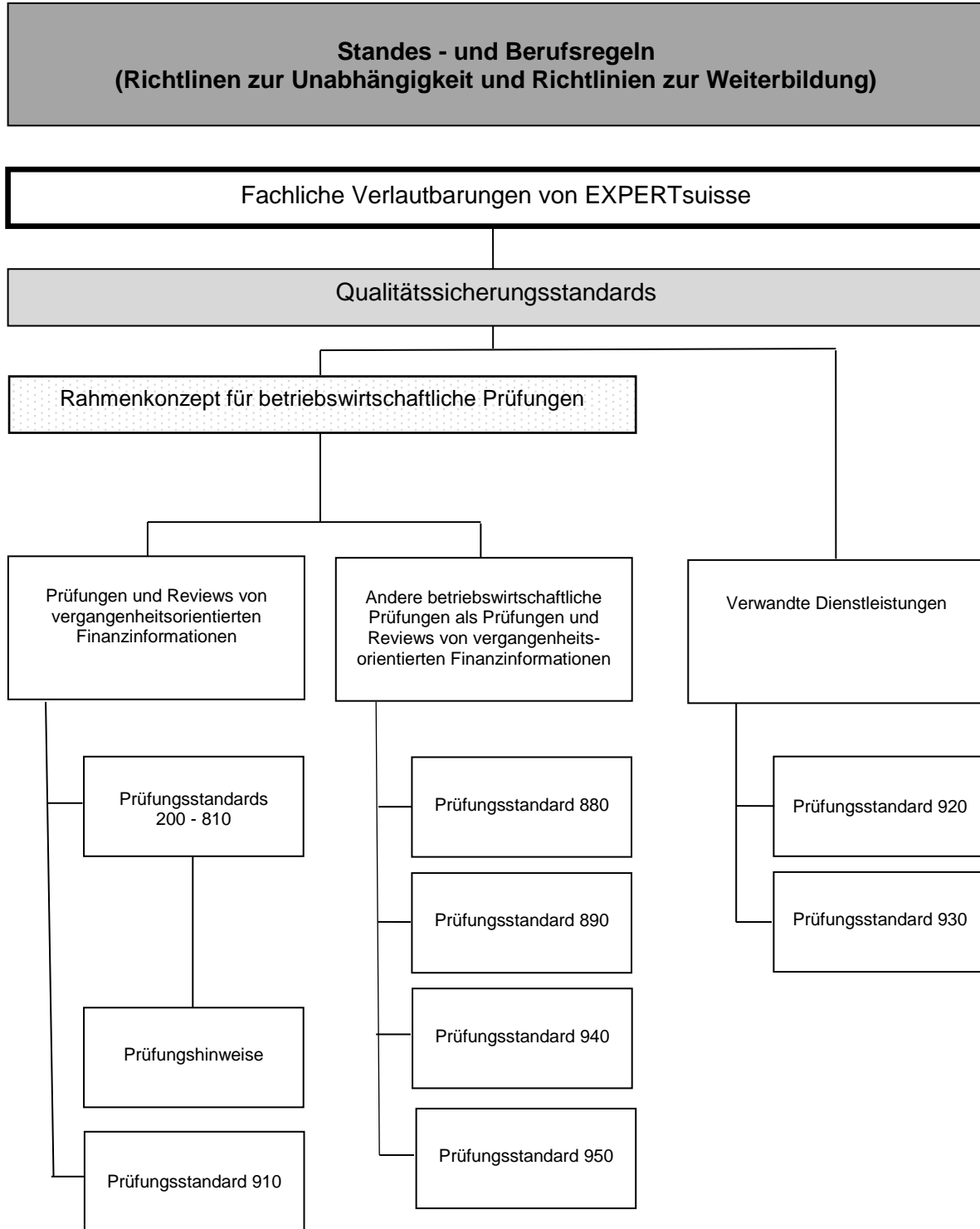
Auftrag über vereinbarte Prüfungshandlungen (Agreed-Upon Procedures, PS 920/ISRS 4400) durchgeführt wird. Stattdessen erfolgt hier eine Berichterstattung über die festgestellten Tatsachen.

Neben historischen Finanzinformationen können bspw. auch **Pro-Forma-** Finanzinformationen (PS 950/ISAE 3000 oder ggf. ISAE 3420) oder **zukunftsorientierte** Finanzinformationen (PS 940) Gegenstand einer Prüfung sein. Diese werden aufgrund der Komplexität der damit verbundenen Fragestellungen im Folgenden nicht weiter behandelt. Das gleiche gilt für die Erstellung von Finanzinformationen (Compilation) durch Wirtschaftsprüfer (PS 930).

Gegenstand vorformulierter Bestätigungen sind oftmals auch nicht-finanzielle Informationen, bspw. die Anzahl von Mitarbeitern oder die zweckentsprechende Verwendung von Mitteln. Für solche Prüfungen steht der PS 950 "Betriebswirtschaftliche Prüfungen, die weder Prüfungen noch Reviews von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen darstellen" bzw. der International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3000 (Revised) „Assurance Engagements Other Than Audits or Reviews of Historical Financial Information“ zur Verfügung.

Die Durchführung von Aufträgen über vereinbarte Prüfungshandlungen bezüglich Finanzinformationen erfolgt nach dem PS 920 oder ISRS 4400.

Die jeweils anzuwendenden Standards sind in der Struktur der fachlichen Verlautbarungen von EXPERTsuisse wie folgt einzuordnen:



III. Anwendungsbeispiele

In den folgenden Bereichen hat EXPERTsuisse Vorlagen zur Anwendung geschaffen:

- Bestätigung von Umsatzerlösen
- Bestätigungen zur Orts- und Branchenüblichkeit der Arbeitsbedingungen sowie zur Lohngleichheit von Mann und Frau
- Bestätigungen bezüglich der Nationalität der Aktionäre im Zusammenhang mit dem Bundesgesetz über den Erwerb von Grundstücken durch Personen im Ausland (BewG) und der dazugehörigen Verordnung (BewV)
- Bestätigung betreffend Verlustscheinprüfungen i.Z.m. Art. 64a Abs. 8 des Bundesgesetzes über die Krankenversicherung (KVG) sowie Artikel 105j der Verordnung über die Krankenversicherung (KVV)
- Bestätigung der Richtigkeit und Vollständigkeit der Datenlieferung für den Risikoausgleich

IV. Themen für einen Dialog

Klare Abgrenzung der Verantwortlichkeiten

In der Bestätigung bzw. im Bericht des Wirtschaftsprüfers (nachfolgend: Bestätigung) sind die Verantwortlichkeiten des Mandanten und des Wirtschaftsprüfers darzustellen und klar voneinander abzugrenzen, um bspw. zu verdeutlichen, dass der Mandant für die Richtigkeit der Angaben und der Wirtschaftsprüfer für die ordnungsgemässe Prüfung verantwortlich ist.

Klare Abgrenzung des Prüfungsgegenstands

Der Prüfungsgegenstand ist in den zugrundeliegenden Anforderungen für die Prüfung klar abzugrenzen und in der Bestätigung zu benennen. Dies ist erforderlich, damit die Aufgabenstellung für die Prüfung eindeutig definiert ist und die Empfänger der Bestätigung das abgegebene Prüfungsurteil richtig einordnen können. Insbesondere muss klargestellt werden, ob ein Gesamturteil über einen einheitlichen (Prüfungs-) Gegenstand oder Einzelurteile über mehrere gesonderte (Prüfungs-) Gegenstände abgegeben werden (sollen).

Zugrundelegung eindeutiger Kriterien

Eindeutige Kriterien sind in den der Prüfung zugrundeliegenden Anforderungen zu nennen und in der Bestätigung anzugeben. Ohne eindeutigen Beurteilungsmassstab ist keine eindeutige Messung bzw. Beurteilung des zugrundeliegenden Sachverhalts und damit kein objektives Prüfungsurteil möglich.

Praktische Durchführbarkeit, Verhältnismässigkeit und Wirtschaftlichkeit der Prüfung

Die Erzielung absoluter Sicherheit zur Abgabe eines Prüfungsurteils ist in aller Regel nicht möglich. Die Prüfungsanforderungen dürfen daher nicht über die Grenzen der praktischen Durchführbarkeit hinausgehen. Die jeweils adäquate Vorgehensweise ergibt sich aus den Grundsätzen der Verhältnismässigkeit und Wirtschaftlichkeit:

- Verhältnismässigkeit bezieht sich auf die Informationsbedürfnisse der beabsichtigten Nutzer bzw. darauf, welche Entscheidungen sie auf der Grundlage der Prüfungsergebnisse zu treffen beabsichtigen. Die im Einzelfall erforderliche Prüfungssicherheit hängt von den jeweiligen Umständen des Auftrags ab. Grundsätzlich gilt: Je grösser die möglichen Konsequenzen eines unzutreffenden Prüfungsurteils sind, desto grösser ist die erforderliche Prüfungssicherheit.
- In Bezug auf Wirtschaftlichkeit gilt es, einen angemessenen Ausgleich zwischen der Verlässlichkeit von Informationen und deren Kosten zu finden. Die Nutzer einer Bestätigung erwarten, dass der Wirtschaftsprüfer sich innerhalb eines vertretbaren Zeitraums und zu vertretbaren Kosten ein Prüfungsurteil bildet, wobei sie sich darüber bewusst sind, dass es in vielen Fällen praktisch nicht durchführbar ist, allen vorliegenden Informationen nachzugehen oder jeden Sachverhalt umfassend zu würdigen.

Eindeutigkeit des Prüfungsurteils

Das Urteil darf kein Prüfungsvorgehen suggerieren, das tatsächlich nicht zur Anwendung kam oder von vornherein nicht durchgeführt werden sollte. Zum Beispiel darf ein Prüfungsurteil nicht den Anschein einer höheren Prüfungssicherheit erwecken, als durch die Prüfung tatsächlich erzielt wurde.

In der Formulierung der Bestätigung ist sicherzustellen, dass sich das Prüfungsurteil auf denselben Prüfungsgegenstand und die Kriterien bezieht, die in den Prüfungsanforderungen festgelegt wurden.

Notwendigkeit von Modifizierungen des Prüfungsurteils und von Hinweisen in der Bestätigung

Der Wirtschaftsprüfer ist gemäss Richtlinien zur Unabhängigkeit (RzU) gehalten, seinen Beruf eigenverantwortlich und unabhängig auszuüben. Der Prüfung durch einen Wirtschaftsprüfer ist damit immanent, dass er sich sein Prüfungsurteil selbst bildet und seine Entscheidungen eigenständig trifft. Als Ergebnis seiner Prüfung erteilt der Wirtschaftsprüfer entweder ein uneingeschränktes oder eingeschränktes Prüfungsurteil oder er versagt dieses. Ist der Wirtschaftsprüfer aufgrund von Prüfungshemmnissen nicht in der Lage, ein Prüfungsurteil abzugeben, erklärt er die Nichtabgabe desselben. In der vom Wirtschaftsprüfer zu erteilenden Bestätigung muss daher eine Modifizierung des

Prüfungsurteils möglich sein. Die Vorgabe eines stets uneingeschränkten Prüfungsurteils ist nicht mit den Berufspflichten des Wirtschaftsprüfers vereinbar.

Ausserdem kann es der Wirtschaftsprüfer für notwendig erachten, in seiner Bestätigung auf Besonderheiten hinzuweisen, die das Prüfungsurteil nicht berühren. Auch diese Möglichkeit ist dem Prüfer einzuräumen.

Adressierung an den Auftraggeber und Abgrenzung des Empfängerkreises

Die vorformulierten Bestätigungen sind in der Regel an die beabsichtigten Nutzer, bspw. Behörden oder Banken, und nicht an den Auftraggeber adressiert. Gleichwohl kann in der Bestätigung auf die geplante Verwendung Bezug genommen werden bzw. können die beabsichtigten Verwender sowie die für diese Gruppen geltenden Massgaben genannt werden („Unsere Bestätigung ist ausschliesslich für die ABC Gesellschaft und die DEF Gesellschaft bestimmt und darf nicht an Dritte weitergegeben oder von Dritten verwendet werden.“).

V. Unser Gesprächsangebot

Vor dem Hintergrund des zunehmenden Bedarfs an betriebswirtschaftlichen Prüfungen steht EXPERTsuisse als Dialogpartner zur Verfügung und bringt sich gerne frühzeitig bei der Entwicklung von Prüfungsvorgaben und der zu erteilenden Berichte oder Bestätigungen ein. Wir haben die Möglichkeit, auf die vielfältige Expertise unserer Mitglieder in den jeweiligen Bereichen zurückzugreifen. Unsere Gremien leisten hochwertige Facharbeit. Unsere Mitglieder verfügen durch ihre berufliche Tätigkeit über profunde Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld der betroffenen Unternehmen. Sowohl die fachliche als auch die branchenbezogene Expertise werden bei EXPERTsuisse gebündelt, um eine einheitliche Vorgehensweise sicherzustellen. Dadurch werden Transaktionskosten verringert und höchste Qualität gewährleistet.

Ein Austausch zwischen den Institutionen und EXPERTsuisse trägt dazu bei, eine den Umständen angemessene Prüfungsleistung und Berichterstattung über die Prüfung zu erhalten und eine ggf. vorhandene Erwartungslücke zu verringern.