



**EXPERT
SUISSE**

Wirtschaftsprüfung
Steuern
Treuhand

Ausgewählte Fragen und Antworten zur Prüfung bei Anwendung des neuen Rechnungslegungs- rechts

Datum der ersten Veröffentlichung: 20. März 2014

Mit letzter Änderung vom: 27. Oktober 2015

Vorwort

Das neue Rechnungslegungsrecht ist auf den 1. Januar 2013 in Kraft getreten. Für die Erst-anwendung der neuen Rechnungslegungsbestimmungen besteht eine Übergangsfrist von zwei bzw. drei Jahren. Mit dem neuen Recht stellen sich auch zahlreiche Fragen im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung.

Die Treuhand-Kammer möchte diese Fragen in loser Folge mit diesem Q&A-Dokument aufgreifen und zu einer sicheren Rechtsanwendung beitragen. Dieses Dokument stellt eine Arbeitshilfe dar und kann aufgrund neuer Erkenntnisse Änderungen unterworfen sein. Die hier gemachten Aussagen entsprechen der Meinung der Fachkommissionen der Treuhand-Kammer zum Zeitpunkt der Publikation dieses Dokumentes. Die vorliegenden Antworten sind genereller Natur und nicht ohne weiteres auf die speziellen Umstände eines bestimmten Unternehmens anwendbar.

Dieses Dokument behandelt Fragen zu den Auswirkungen des neuen Rechnungslegungsrechts auf die Revision.
Spezifische Fragen zur Rechnungslegung sind Gegenstand unseres Q&A „Das neue Rechnungslegungsrecht“.

Änderung vom 27. Oktober 2015:

Frage 6.1: Prüfung des zusätzlichen Abschlusses nach anerkanntem Standard
gemäss Art. 962a Abs. 3 OR

Inhaltsverzeichnis

| | |
|--|----|
| 1. Vorzeitige bzw. erstmalige Anwendung des neuen Rechnungslegungsrechts (nRLR).... | 4 |
| 2.a. Vorzeitige Anwendung des nRLR – Schwellenwerte für die Konzernrechnung..... | 5 |
| 2.b. Vorzeitige Anwendung des nRLR – Schwellenwerte für die Konzernrechnung..... | 6 |
| 3. Rechnungslegung für grössere Unternehmen (Art. 961 – 961d OR)..... | 7 |
| 4.a. Rechnungslegung für grössere Unternehmen – Verstoss gegen Art. 961 bzw. Art. 961a OR..... | 9 |
| 4.b. Rechnungslegung für grössere Unternehmen – Verstoss gegen Art. 961 bzw. Art. 961a OR..... | 10 |
| 5. Rechnungslegung für grössere Unternehmen – Lagebericht (Art. 961c OR) | 11 |
| 6. Zusätzlicher Abschluss nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung | 14 |
| 6.1 Prüfung des zusätzlichen Abschlusses nach anerkanntem Standard gemäss Art. 962a Abs. 3 OR | 16 |
| 7. Abschluss nach anerkanntem Standard aufgrund vertraglicher Vereinbarung..... | 20 |
| 8. Berechnung Kapitalverlust nach Art. 725 Abs. 1 OR | 21 |
| 9. Antrag auf Verwendung des Bilanzgewinns..... | 22 |

1. Vorzeitige bzw. erstmalige Anwendung des neuen Rechnungslegungsrechts (nRLR)

Frage

Ist die vorzeitige bzw. erstmalige Anwendung des neuen Rechnungslegungsrechts (nRLR) im zusammenfassenden Bericht der Revisionsstelle an die Generalversammlung zu erwähnen?

Antwort

Nein. Auf die vorzeitige bzw. erstmalige Anwendung des nRLR ist im zusammenfassenden Bericht der Revisionsstelle nicht hinzuweisen. Die Umstellung auf das neue Rechnungslegungsrecht muss jedoch aus dem Anhang der Jahresrechnung für den Bilanzleser ersichtlich sein.

Art. 959c Abs. 1 Ziff. 1 OR verlangt denn auch im Anhang der Jahresrechnung Angaben über die in der Jahresrechnung angewandten Grundsätze. Dies bedingt bei der erstmaligen Anwendung des nRLR einen entsprechenden Hinweis auf die Umstellung der Rechnungslegung.

Die Übergangsbestimmungen sehen zudem in Art. 2 Folgendes vor:

Art. 2 Abs. 4 der Übergangsbestimmungen

Bei erstmaliger Anwendung der Vorschriften zur Rechnungslegung kann auf die Nennung der Zahlen der Vorjahre verzichtet werden. Bei der zweiten Anwendung müssen nur die Zahlen des Vorjahres angegeben werden. Werden Zahlen der vorgängigen Geschäftsjahre genannt, so kann auf die Stetigkeit der Darstellung und die Gliederung verzichtet werden. Im Anhang ist auf diesen Umstand hinzuweisen.

Sollten die vorgenannten Informationspflichten im Anhang missachtet worden sein, ist im Bericht der Revisionsstelle aufgrund der Verletzung der Rechnungslegungsgrundsätze zu beurteilen, ob eine Einschränkung des Prüfungsurteils zu erfolgen hat.¹

¹ Vgl. PS 705 *Modifizierung des Prüfungsurteils im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers*; Standard zur Eingeschränkten Revision, Ziff. 8.2 Stellungnahme zum Ergebnis der Revision.

2.a. Vorzeitige Anwendung des nRLR – Schwellenwerte für die Konzernrechnung

Eine Holdinggesellschaft wendet das nRLR frühzeitig an und macht von der Möglichkeit der Anwendung der höheren Schwellenwerte nach Art. 963a Abs. 1 Ziff. 1 OR Gebrauch.

Frage

Bedeutet dies, dass die Pflicht zur ordentlichen Revision des Einzelabschlusses gemäss Art. 727 Abs. 1 Ziff. 3 OR entfällt, weil keine gesetzliche Verpflichtung zur Erstellung einer Konzernrechnung mehr besteht?

Kann sich eine Gesellschaft somit bereits ab dem Geschäftsjahr 2013 auf eine eingeschränkte Revision der Jahresrechnung beschränken, sofern sie infolge einer frühzeitigen Anwendung des nRLR auf eine Konzernrechnung verzichtet?

Antwort

Ja. Bestand die Pflicht zur ordentlichen Revision des Einzelabschlusses nur wegen der Konsolidierungspflicht gemäss Art. 727 Abs. 1 Ziff. 3 OR, muss bei Anwendung des nRLR nur noch eine eingeschränkte Revision der Jahresrechnung erfolgen. Dies ist eine grundlegende Auswirkung der Anhebung der Schwellenwerte auf "20-40-250". Eine frühzeitige Anwendung des nRLR führt dazu, dass die Gesellschaft bereits zu diesem Zeitpunkt auf eine Konzernrechnung verzichten kann, ungeachtet der Bestimmungen von Art. 2 Abs. 3 Übergangsbestimmungen. Vorbehalten bleibt die Pflicht zur ordentlichen Revision aus einem anderen Grund.

2.b. Vorzeitige Anwendung des nRLR – Schwellenwerte für die Konzernrechnung

Frage

Falls eine Gesellschaft das nRLR frühzeitig ab dem Geschäftsjahr 2013 integral anwendet und die Schwellenwerte nach Art. 963a Abs. 1 Ziff. 1 OR unterschreitet, aber dennoch freiwillig (d.h. ohne gesetzliche Verpflichtung) eine Konzernrechnung erstellt, kann sie diese auch eingeschränkt prüfen lassen, da eben keine gesetzliche Pflicht zur ordentlichen Revision mehr besteht?

Antwort

Nein. Ein freiwillig erstellter Konzernabschluss kann nicht eingeschränkt geprüft werden, da es sich bei der eingeschränkten Revision um eine gesetzliche Revision handelt und diese nur für die Revision handelsrechtlich vorgeschriebener Einzelabschlüsse vorgesehen ist. Den Unternehmen steht es jedoch frei, einen Auftrag zur Prüfung (gem. den Vorgaben der PS zur Abschlussprüfung) oder zur prüferischen Durchsicht (gem. den Vorgaben von PS 910 *Review (prüferische Durchsicht) von Abschlüssen*) der freiwillig erstellten Konzernrechnung zu erteilen.

3. Rechnungslegung für grössere Unternehmen (Art. 961 – 961d OR)

Frage

Unternehmen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, müssen die zusätzlichen Rechnungslegungsanforderungen für grössere Unternehmen beachten (Art. 961 OR). Fallen unter diese Bestimmung auch Unternehmen, die ihre Jahresrechnung im Rahmen eines **Opting-up** einer ordentlichen Revision unterziehen?

Antwort

Nein. Der neue Art. 961 OR sieht vor, dass Unternehmen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, zusätzliche Angaben im Anhang machen, als Teil der Jahresrechnung eine Geldflussrechnung erstellen und einen Lagebericht verfassen müssen.

Gesetzlich zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind gemäss Art. 727 Abs. 1 OR folgende Gesellschaften:

Art. 727 OR

I. Revisionspflicht

1. Ordentliche Revision

¹ Folgende Gesellschaften müssen ihre Jahresrechnung und gegebenenfalls ihre Konzernrechnung durch eine Revisionsstelle ordentlich prüfen lassen:

1. Publikumsgesellschaften; als solche gelten Gesellschaften, die:
 - a. Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert haben,
 - b. Anleiensobligationen ausstehend haben,
 - c. mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft nach Buchstabe a oder b beitragen;
2. Gesellschaften, die zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschreiten:
 - a. Bilanzsumme von 20 Millionen Franken,
 - b. Umsatzerlös von 40 Millionen Franken,
 - c. 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt;
3. Gesellschaften, die zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet sind.

Eine ordentliche Revision im Rahmen eines **Opting-up** (Art. 727 Abs. 3 OR) beruht auf einem entsprechenden Beschluss der Generalversammlung ggf. mit Anpassung der Statuten, nicht jedoch auf einer gesetzlichen Pflicht. Die Anforderungen für grössere Unternehmen im Sinne von Art. 961 OR finden deshalb bei einem **Opting-up** keine Anwendung.

Auch eine Prüfung im Auftrag (mit positiver Zusicherung), da gesetzlich nicht vorgeschrieben, verpflichtet nicht zur Rechnungslegung für grössere Unternehmen im Sinne von Art. 961 OR. Die Tatsache, dass ein Abschlussprüfer einen Vermerk mit positiv formulierter Zusicherung abgibt (z.B. gem. den Vorgaben von *PS 700 Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Vermerks zum Abschluss*), hat somit keinen Einfluss darauf, ob die gesetzlichen Bestimmungen über die Rechnungslegung für grössere Unternehmen nach Art. 961 OR anwendbar sind.

4.a. Rechnungslegung für grössere Unternehmen – Verstoss gegen Art. 961 bzw. Art. 961a OR

Frage

Wie berücksichtigt die Revisionsstelle in ihrem zusammenfassenden Revisionsbericht die Tatsache, dass die Jahresrechnung eines grösseren Unternehmens entgegen den Vorschriften von Art. 961 OR keine Geldflussrechnung enthält?

Antwort

Gemäss Botschaft (BBl 2008, 1717) enthält die Geldflussrechnung wichtige Zusatzinformationen, die insbesondere für die Beurteilung der Entwicklung der Zahlungsfähigkeit wertvoll sind. Wird keine Geldflussrechnung erstellt, fehlt den Aktionären somit eine wichtige – vom Gesetzgeber vorgesehene – Informationsquelle. Die Revisionsstelle wird aufgrund dieser wesentlichen falschen Darstellung ihr Prüfungsurteil grundsätzlich einschränken.²

Ggf. ist ein versagtes Prüfungsurteil angebracht, wenn die Auswirkung auf den Abschluss sowohl als wesentlich als auch umfassend beurteilt wird.³

Die Genehmigungs- bzw. Rückweisungsempfehlung richtet sich nach PS 701 *Ordentliche Revision: Bildung eines Prüfungsurteils und Erteilung eines Vermerks zum Abschluss* Tz. 38-11.

² Vgl. PS 705 *Modifizierung des Prüfungsurteils im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers* Tz. 7(a) i.V.m. Tz. A7(a).

³ Vgl. PS 705 *Modifizierung des Prüfungsurteils im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers* Tz. 8.

4.b. Rechnungslegung für grössere Unternehmen – Verstoss gegen Art. 961 bzw. Art. 961a OR

Frage

Wie berücksichtigt die Revisionsstelle in ihrem zusammenfassenden Revisionsbericht die Tatsache, dass der Anhang zur Jahresrechnung eines grösseren Unternehmens entgegen den Vorschriften von Art. 961a OR bspw. die zusätzlichen Angaben zu den langfristigen verzinslichen Verbindlichkeiten oder zum Honorar der Revisionsstelle nicht enthält?

Antwort

Aufgrund der unvollständigen Offenlegungen im Anhang der Jahresrechnung hat der Abschlussprüfer sein Prüfungsurteil einzuschränken, sofern die fehlende Offenlegung als wesentlich eingestuft wird.

5. Rechnungslegung für grössere Unternehmen – Lagebericht (Art. 961c OR)

Frage

Welche Konsequenzen ergeben sich für die Berichterstattung des Abschlussprüfers, wenn

- a) der Lagebericht (Art. 961c OR) nicht (d.h. insbesondere nicht in schriftlicher Form) erstellt wird oder im Zeitpunkt der Berichterstattung des Abschlussprüfers nicht vorliegt;
- b) im Lagebericht gesetzlich vorgeschriebene Angaben fehlen oder falsche Aussagen gemacht werden?

Antwort

Gemäss Botschaft (BBI 2008, 1718) ergibt sich für die Revisionsstelle folgende Ausgangslage: Aufgrund von Absatz 3 darf der Lagebericht der Darstellung der wirtschaftlichen Lage in der Jahresrechnung nicht widersprechen. Der Lagebericht ist im Gegensatz zum erweiterten Anhang (vgl. Art. 961a OR) und zur Geldflussrechnung (vgl. Art. 961b OR) nicht Teil der Jahresrechnung. Die Revisionsstelle prüft den Lagebericht nicht. Im Rahmen der ordentlichen Revision muss sie jedoch das oberste Leitungs- oder Verwaltungsorgan im umfassenden Revisionsbericht auf allfällige Widersprüche zwischen der Jahresrechnung und dem Lagebericht hinweisen (vgl. Art. 728b Abs. 1 OR).

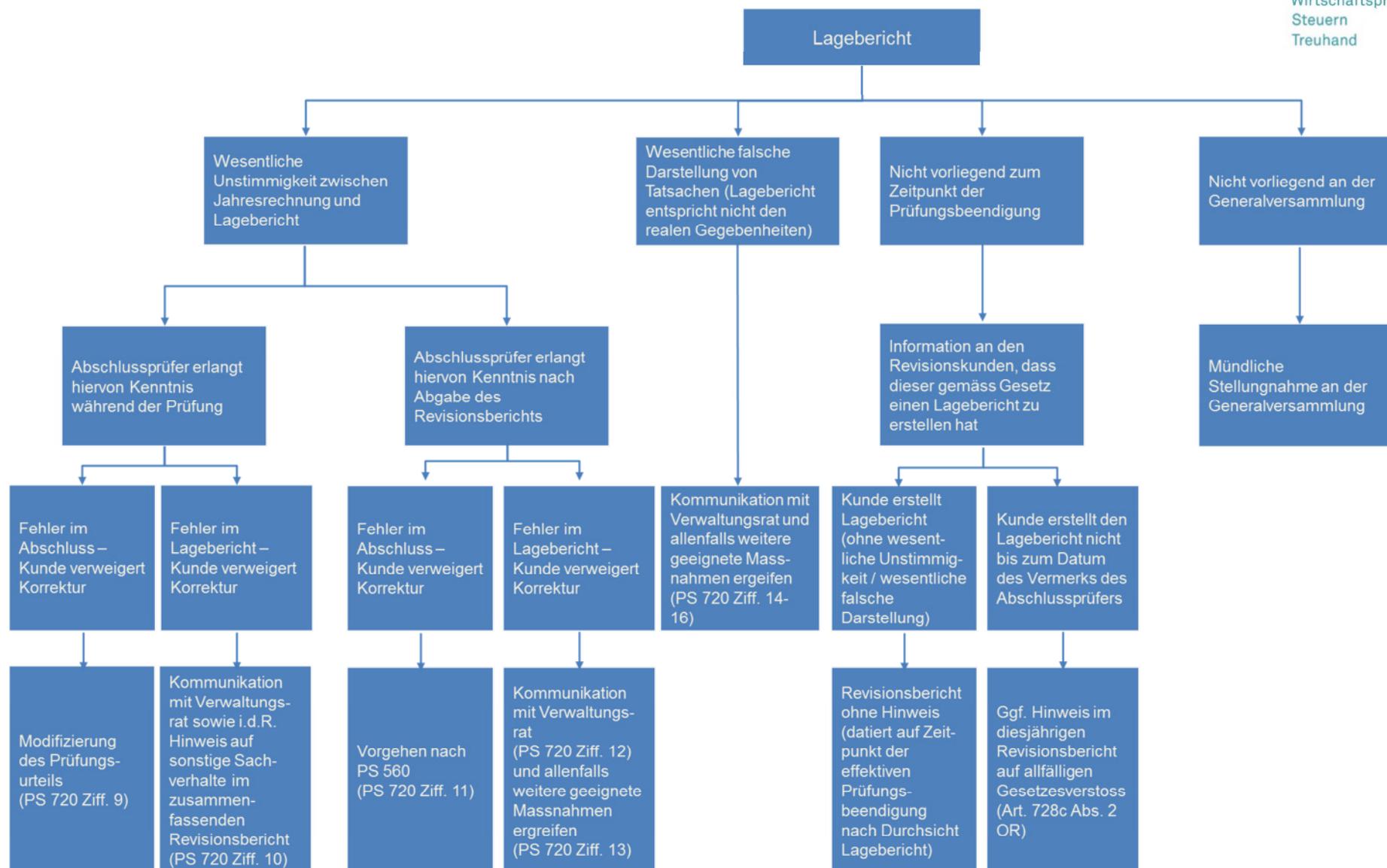
Ungeachtet dieser Vorgaben in der Botschaft ist das berufsständische Vorgehen in PS 720 *Die Pflichten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten* festgehalten. Der Abschlussprüfer hat danach die Informationen im Lagebericht zu lesen, um ggf. bestehende wesentliche Unstimmigkeiten gegenüber dem geprüften Abschluss festzustellen (vgl. PS 720, Tz. 6).

Für die möglichen Fallkonstellationen in der Praxis vgl. die nachfolgende Abbildung.

Stellt der Abschlussprüfer eine wesentliche Unstimmigkeit (Widerspruch zu Informationen im Abschluss) fest und wird diese Unstimmigkeit im Lagebericht nicht seitens des Prüfungskunden korrigiert, hat der Abschlussprüfer entweder (a) einen Absatz zum Hinweis auf sonstige Sachverhalte in seinen Vermerk aufnehmen, in dem die wesentliche Unstimmigkeit beschrieben wird, (b) den Vermerk zurückzuhalten oder (c) das Mandat niederzulegen, sofern eine Niederlegung nach den anzuwendenden Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften möglich ist (vgl. PS 720 Tz. 10). Handelt es sich um eine wesentliche falsche Darstellung von Tatsachen (falsch angegebene oder dargestellte Informationen, die nicht mit Sachverhalten zusammenhängen, die im geprüften Abschluss enthalten sind), richtet sich das Vorgehen nach PS 720, Tz. 14 ff.

Wenn entgegen der gesetzlichen Pflicht kein Lagebericht erstellt wurde, liegt ein Verstoß gegen die gesetzliche Bestimmung von Art. 961 OR vor, wonach Unternehmen, die zur ordentlichen Revision verpflichtet sind, einen Lagebericht zu verfassen haben. Der Lagebericht ist im Übrigen auch schriftlich zu erstellen; eine mündliche Berichterstattung an die Generalversammlung genügt nicht (BBI 2008, 1717). Ansonsten liegt ein Gesetzesverstoß vor. Über festgestellte Gesetzesverstöße ist gem. Art. 728c OR zu berichten.

Ein praktisches Problem besteht ggf. darin, dass der Lagebericht zum Zeitpunkt der Unterzeichnung des zusammenfassenden als auch des umfassenden Berichts der Revisionsstelle noch nicht vorliegt. Damit kann die Revisionsstelle zu diesem Zeitpunkt nicht abschliessend beurteilen, ob noch ein Lagebericht erstellt und der Generalversammlung vorgelegt werden wird. Insoweit hat die Revisionsstelle bereits zu diesem Zeitpunkt die Aufnahme eines Eventualhinweises in ihren zusammenfassenden Revisionsbericht in Erwägung zu ziehen. Bei Teilnahme an der Generalversammlung wird die Revisionsstelle auf den allenfalls nicht erstellten Lagebericht mündlich hinweisen. Zur Auskunftserteilung an der Generalversammlung vgl. HWP Band II, Teil II, Abschnitt 7.4.1.4.



6. Zusätzlicher Abschluss nach anerkanntem Standard zur Rechnungslegung

Frage

Müssen alle Unternehmen, die einen zusätzlichen Abschluss nach anerkanntem Standard erstellen, diesen ordentlich prüfen lassen?

Antwort

Art. 962 OR definiert, welche rechnungslegungspflichtigen Unternehmen einen zusätzlichen Abschluss nach anerkanntem Standard zu erstellen haben. Es sind dies gemäss Art. 962 Abs. 1 OR:

1. Publikumsgesellschaften;
2. Grossgenossenschaften mit mindestens 2000 Genossenschaffern;
3. Stiftungen, die von Gesetzes wegen zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind.

Zudem können folgende Minderheiten einen zusätzlichen Abschluss nach einem anerkannten Standard verlangen (Art. 962 Abs. 2 OR):

1. Gesellschafter, die mindestens 20 Prozent des Grundkapitals vertreten;
2. 10 Prozent der Genossenschaffter oder 20 Prozent der Vereinsmitglieder;
3. Gesellschafter oder Mitglieder, die einer persönlichen Haftung oder einer Nachschusspflicht unterliegen.

In diesen Fällen, in welchen gemäss Art. 962 Abs. 1 oder Abs. 2 OR ein zusätzlicher Abschluss nach einem anerkannten Standard zu erstellen ist, muss dieser gemäss Art. 962a Abs. 3 OR einer ordentlichen Revision unterzogen werden.

Anders formuliert: Die Bestimmungen von Art. 962a OR beziehen sich auf die Fälle des Art. 962 OR. In allen anderen Fällen, d.h. wenn ein zusätzlicher Abschluss nach anerkanntem Standard nicht aufgrund der Bestimmungen von Art. 962 OR erstellt wird, ergibt sich mithin auch keine Pflicht zur ordentlichen Revision dieses Abschlusses.

Somit sind Unternehmen, die freiwillig bzw. aufgrund privatrechtlicher Vereinbarung einen zusätzlichen Abschluss nach anerkanntem Standard erstellen, nicht zu einer ordentlichen Revision dieses zusätzlichen Abschlusses verpflichtet.⁴ Zu denken ist etwa an Organisationen aus dem gemeinnützigen Bereich, die das Gütesiegel der Stiftung ZEWO benutzen und zu diesem Zweck den Rechnungslegungsstandard Swiss GAAP FER 21 anwenden.

⁴ Wird eine Prüfung dieses Abschlusses gewünscht, erfolgt diese nach den Schweizer PS zur Abschlussprüfung. Ebenso möglich ist eine prüferische Durchsicht gem. den Vorgaben von PS 910.

Der Geltungsbereich von Art. 962a Abs. 3 OR wurde bereits in der Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts angesprochen ("*Selbstverständlich können Unternehmen einen Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung auch auf freiwilliger Basis erstellen. Die Artikel 962 und 962a finden diesfalls keine Anwendung.*", S. 1721) und in der Sitzung des Nationalrates vom 7. Dezember 2011 in der Folge bestätigt. Sowohl die Kommissionssprecherin Christa Markwalder wie auch die SP-Sprecherin Susanne Leutenegger Oberholzer haben seinerzeit zu Protokoll gegeben, dass die Art. 962 und 962a OR keine Anwendung finden, wenn Unternehmen einen Abschluss nach einem anerkannten Standard auf freiwilliger Basis erstellen. Auch seitens Bundesrätin Simonetta Sommaruga ist diese Interpretation als korrekt bestätigt worden.

Für Unternehmen hingegen, die aufgrund eines Spezialgesetzes oder gemäss kantonalen Vorgaben einen zusätzlichen Abschluss nach anerkanntem Standard erstellen, gelten betreffend die Revisionspflicht und Revisionsart die in diesen Spezialgesetzen oder kantonalen Regelungen festgelegten Bestimmungen. So erstellen etwa Krankenversicherungsgesellschaften ihren statutarischen Jahresabschluss (Jahresrechnung, welche der Generalversammlung zur Genehmigung vorgelegt wird) nach den Vorgaben von Swiss GAAP FER 41 (vgl. Richtlinie des EDI zur Rechnungslegung in der sozialen Krankenversicherung und zum neuen aufsichtsrechtlichen Abschluss i.V.m. Art. 60 KVG⁵ und Art. 82 KVV⁶) und haben diesen Abschluss einer ordentlichen Revision zu unterstellen (Art. 87 KVV).

⁵ Bundesgesetz über die Krankenversicherung, SR 832.10

⁶ Verordnung über die Krankenversicherung, SR 832.102

6.1 Prüfung des zusätzlichen Abschlusses nach anerkanntem Standard gemäss Art. 962a Abs. 3 OR

Ausgangslage

Nach Art. 962 Abs. 1 OR haben wirtschaftlich bedeutende Unternehmen zusätzlich zur Jahresrechnung nach Obligationenrecht einen Abschluss nach einem anerkannten Rechnungslegungsstandard zu erstellen.

Keine Pflicht zur Erstellung eines Abschlusses nach anerkanntem Standard besteht, wenn eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard erstellt wird (Art. 962 Abs. 3 OR).

Die Einhaltung des anerkannten Standards muss durch einen zugelassenen Revisionsexperten geprüft werden. Es ist eine ordentliche Revision des Abschlusses durchzuführen (Art. 962a Abs. 3 OR).

Fragestellungen

- a) Muss die Revisionsstelle die Prüfung vornehmen (sofern es sich dabei um einen zugelassenen Revisionsexperten oder ein staatlich anerkanntes Revisionsunternehmen handelt) oder kann ein externer zugelassener Revisionsexperte damit beauftragt werden, m.a.W. ist die Prüfung gemäss Art. 962 Abs. 3 OR eine zwingende Aufgabe der entsprechend qualifizierten Revisionsstelle?
- b) Untersteht die Prüfung des Abschlusses nach anerkanntem Standard der Haftung gemäss Art. 755 OR?
- c) Umfasst die Prüfung des zusätzlichen Abschlusses auch eine Prüfung der Existenz des Internen Kontrollsystems (IKS)?
- d) Bestehen im Zusammenhang mit der Prüfung des zusätzlichen Abschlusses auch Berichterstattungs- und Anzeigepflichten im Sinne von Art. 728b Abs. 1 und 728c Abs. 1 und 2 OR?

Antworten

a) Ist die Prüfung gemäss Art. 962 Abs. 3 OR eine zwingende Aufgabe der entsprechend qualifizierten Revisionsstelle?

Der Wortlaut von Art. 962a Abs. 3 OR, gemäss welchem die Einhaltung des anerkannten Standards durch einen zugelassenen Revisionsexperten zu prüfen sei, scheint auf den ersten Blick gegen die Pflicht zur Prüfung durch die Revisionsstelle zu sprechen.

Die Botschaft (BBl 2008, 1722) hält fest, dass, sofern die Gesellschaft über eine Revisionsstelle verfüge, für die Prüfung „in der Regel die Revisionsstelle zuständig“ sei. Zur Ausnahme von dieser Regel werden in der Botschaft aber keine Ausführungen gemacht.

In der Lehre wird denn auch mehrheitlich die Meinung vertreten, dass es sich bei der Prüfung des zusätzlichen Abschlusses nach anerkanntem Standard nicht um eine eigentliche Aufgabe der Revisionsstelle handle und deshalb das oberste Leitungs- und Verwaltungsorgan der Gesellschaft auch einen anderen zugelassenen Revisionsexperten für diese Aufgabe bestimmen könne.

Unter diesen Umständen sollte ein von Art. 962 OR betroffenes Unternehmen die Wahl haben, diese Prüfung einem anderen zugelassenen Revisionsexperten zu übertragen – auch wenn es grundsätzlich eine Revisionsstelle gewählt hat, welche die Qualifikation für die Prüfung des Abschlusses nach anerkanntem Standard erfüllt.

b) Untersteht die Prüfung des Abschlusses nach anerkanntem Standard der Haftung gemäss Art. 755 OR?

Nach Art. 755 OR sind alle mit der Prüfung der Jahres- und Konzernrechnung, der Gründung, der Kapitalerhöhung oder Kapitalherabsetzung befassten Personen sowohl der Gesellschaft als auch den einzelnen Aktionären und Gesellschaftsgläubigern für den Schaden verantwortlich, den sie durch absichtliche oder fahrlässige Verletzung ihrer Pflichten verursachen. Sonderaufträge, welche nicht zu den in Art. 755 OR aufgeführten Prüfungsarten zählen, wie beispielsweise die Sonderprüfung nach Art. 697a OR unterliegen nicht der Revisionshaftung.

Der zusätzliche Abschluss nach anerkanntem Standard gemäss Art. 962 OR ist laut Botschaft (BBl 2008, 1704) und einhelliger Lehre nicht Teil des Geschäftsberichts (im Unterschied zur OR-Jahresrechnung und zur Konzernrechnung). Er dient den am Unternehmen Beteiligten lediglich als zusätzliche Informationsquelle zur OR-Rechnungslegung.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände untersteht die Prüfung eines solchen Abschlusses nicht der Haftung gemäss Art. 755 OR.

c) Umfasst die Prüfung des zusätzlichen Abschlusses auch eine Prüfung der Existenz des Internen Kontrollsystems (IKS)?

Die Fragestellung ist insbesondere relevant, wenn das betroffene Unternehmen für seinen OR-Einzelabschluss nicht der ordentlichen Revision unterliegt, was bei Grossgenossenschaften zutreffen kann.

Sinn und Zweck der Prüfung des Abschlusses nach anerkanntem Standard ist es, sicherzustellen, dass der gewählte anerkannte Standard, d.h. das entsprechende Regelwerk vollständig und korrekt eingehalten wird. Dazu dürfte jedoch die Prüfung des Abschlusses als solchen genügen. In der Literatur wird denn teilweise auch darauf hingewiesen, dass die Art. 728 ff. OR lediglich "sinngemäss" anzuwenden seien bzw. dass sich die Vorgabe der Revision des Abschlusses nach anerkanntem Standard gemäss Art. 962a Abs. 3 OR auf den Prüfungsgegenstand nach Art. 728a Abs. 1 Ziff. 1 OR (Jahresrechnung und Konzernrechnung) beziehe und damit implizit nicht auf die Prüfungsgegenstände nach Ziff. 2 und 3 (Gewinnverwendungsantrag und IKS-Existenz).

In der Botschaft (BBI 2009, 1722) wird festgehalten, dass für den zugelassenen Revisionsexperten bei der Prüfung des zusätzlichen Abschlusses die Vorschriften zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle gemäss Art. 728 OR selbstverständlich zu beachten seien. Diese Feststellung wäre nicht nötig, wenn sämtliche Bestimmungen zur ordentlichen Revision und damit auch Art. 728 OR über die Unabhängigkeit der Revisionsstelle, tel quel auf die Prüfung des zusätzlichen Abschlusses nach anerkanntem Standard anwendbar wären.

Somit ist bei einer Prüfung des Abschlusses nach anerkanntem Standard keine Prüfung der IKS-Existenz (im Sinne von PS 890 *Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems*) vorzunehmen.

d) Bestehen im Zusammenhang mit der Prüfung des zusätzlichen Abschlusses Berichterstattungs- und Anzeigepflichten im Sinne von Art. 728b Abs. 1 (umfassender Bericht an den Verwaltungsrat) und 728c Abs. 1 und 2 OR (Melde- bzw. Hinweispflicht bei festgestellten Verstössen gegen Gesetz, Statuten oder Organisationsreglement)?

Auch diese Fragestellungen sind insbesondere dann relevant, wenn das betroffene Unternehmen für seinen OR-Einzelabschluss nicht der ordentlichen Revision unterliegt, was bei Grossgenossenschaften zutreffen kann.

Der Abschluss nach anerkanntem Standard dient in erster Linie den Kapitalgebern. Ihnen soll mit diesem zusätzlichen Abschluss ein möglichst den tatsächlichen finanziellen Verhältnissen des Unternehmens entsprechendes Bild präsentiert werden⁷. Es erscheint nicht als

⁷ BBI 2008, 1719

notwendig, zusätzlich noch einen umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat zu erstellen, der gar nicht der primäre Adressat des Abschlusses und dessen Prüfung ist. Abgesehen davon würden dem umfassenden Bericht nach dem unter c) Gesagten ohnehin die Feststellungen über das IKS fehlen, welche beim umfassenden Bericht über die Prüfung eines OR-Jahresabschlusses einen zentralen Bestandteil darstellen.

Sinn und Zweck der Prüfung des Abschlusses nach anerkanntem Standard ist die Sicherstellung der Einhaltung dieses Standards. Überdies besteht wie unter a) ausgeführt die Möglichkeit, dass die Prüfung nicht durch die Revisionsstelle des Unternehmens, sondern durch einen anderen zugelassenen Revisionsexperten erfolgt. Daher erscheint eine weitergehende Informations- und Anzeigepflicht im Sinne von Art. 728c Abs. 1 und 2 OR nicht als notwendig.

7. Abschluss nach anerkanntem Standard aufgrund vertraglicher Vereinbarung

Frage

Ein nicht konsolidierungspflichtiges Unternehmen A erfüllt keine Kriterien gemäss Art. 727 Abs. 1 OR und unterliegt somit der eingeschränkten Revision. Aufgrund von vertraglichen Bestimmungen (z.B. in einer Kreditvereinbarung mit einem Finanzinstitut) wird jedoch ein zusätzlicher Einzelabschluss in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER erstellt.

Muss wegen des zusätzlichen Swiss GAAP FER-Abschlusses aufgrund von Art. 962a Abs. 3 OR eine ordentliche Revision durchgeführt werden?

Antwort

Nein. Nach Art. 962a Abs. 3 OR hat ein Prüfungskunde, welcher einen Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellen muss, eine ordentliche Revision dieses Abschlusses durchführen zu lassen. Die Botschaft (vgl. BBl 2004, 1721) stellt aber klar, dass nur bei einem aufgrund von Art. 962 OR gesetzlich vorgeschriebenen Abschluss die Bestimmungen von Art. 962a Abs. 3 OR zur Anwendung gelangen: „Selbstverständlich können Unternehmen einen Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung auch auf freiwilliger Basis erstellen. Die Artikel 962 und 962a finden diesfalls keine Anwendung.“

Der zusätzliche nach Swiss GAAP FER erstellte Abschluss unterliegt – mangels gesetzlicher Revisionspflicht für diesen Abschluss – auch keiner eingeschränkten Revision. Wird eine Prüfung dieses Abschlusses gewünscht, erfolgt diese nach den Schweizer PS zur Abschlussprüfung. Ebenso möglich ist eine prüferische Durchsicht gem. den Vorgaben von PS 910.

8. Berechnung Kapitalverlust nach Art. 725 Abs. 1 OR

Frage

Das neue Rechnungslegungsrecht hat den Ausweis des Eigenkapitals neu geregelt. Wie ist nach dieser Neuregelung der hälftige Kapitalverlust zu ermitteln?

Antwort

Die Berechnungsmethode nach PS 290 *Pflichten der gesetzlichen Revisionsstelle bei Kapitalverlust und Überschuldung* zur Ermittlung des hälftigen Kapitalverlusts gilt unverändert.

Zudem gilt es das Folgende zu beachten (vgl. TREUHAND-KAMMER, HWP "Eingeschränkte Revision", S. 80 ff., Zürich, 2013):

- Das neue Rechnungslegungsrecht ändert am Bestand der allgemeinen gesetzlichen Reserve gemäss Art. 671 OR nichts.
- Die bisherige Reserve für eigene Aktien hat im Falle **direkt** erworbener eigener Aktien keine Bedeutung mehr: Es gilt hier künftig der neue Bilanzierungsmodus (keine Aktivierung in Verbindung mit einem Minusposten im Eigenkapital).
- Die bisherige Reserve für eigene Aktien hat im Falle **indirekt** erworbener eigener Aktien weiterhin Bestand: Es gilt hier bis auf Weiteres der alte Bilanzierungsmodus (Aktivierung bei der Tochtergesellschaft und Bildung einer Reserve für eigene Aktien bei der Muttergesellschaft durch Umbuchung aus dem frei verwendbaren Eigenkapital).
- Der Minusposten gemäss Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 Bst. e OR reduziert das Eigenkapital vorab und ist nicht (auch noch) in die Berechnung des Schwellenwerts nach Art. 725 Abs. 1 OR einzubeziehen.

9. Antrag auf Verwendung des Bilanzgewinns

Frage

Im nRLR wird der Begriff "Bilanzgewinn" nicht mehr verwendet (vgl. Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 OR). Wie formuliert nunmehr die Revisionsstelle in ihrem zusammenfassenden Bericht an die Generalversammlung ihr Prüfungsurteil in Bezug auf den Antrag des Verwaltungsrates über die Verwendung des Bilanzgewinns?

Antwort

Die Revisionsstelle prüft gem. Art. 728a Abs. 1 Ziff. 2 OR, ob der Antrag des Verwaltungsrats über die Verwendung des Bilanzgewinns dem Gesetz und den Statuten entspricht.

Der Prüfungsgegenstand "Verwendung des Bilanzgewinns" umfasst unverändert neben der Ausschüttung aus dem Bilanzgewinn bzw. dem Gewinnvortrag sämtliche weiteren Kapitalrückführungen (z.B. Ausschüttungen aus den Kapitaleinlagereserven) ausserhalb der gesetzlichen Kapitalherabsetzungen. Auch wenn das neue Rechnungslegungsrecht den Bilanzgewinn nicht länger in der gesetzlichen Mindestgliederung für die Bilanz vorsieht, hat der Wortlaut von Art. 728a Abs. 1 Ziff. 2 OR – wie im Übrigen auch von Art. 675 Abs. 2 OR – nicht geändert. Da insoweit gegenüber dem bisherigen Recht keine Änderung des Prüfungsgegenstandes eintritt, ist es weiterhin sachgerecht, den Begriff „Verwendung des Bilanzgewinns“ zu benutzen.