

# Neuordnung der Revision

## Verwaltungsrat und Revisionsstelle in der Pflicht

Dr. iur. Martin Moser, Rechtsanwalt, LL.M.

Bratschi Emch Rechtsanwälte

Lehrbeauftragter an der Universität Luzern

[martin.moser@bep.ch](mailto:martin.moser@bep.ch)

Abendveranstaltung der Sektion Zürich  
der Treuhand-Kammer  
20. Juni 2006

# Übersicht

- Einführung
  - Gründe für Neuordnung
  - Ziele der Neuordnung
  - Das neue Revisionsrecht
- Eckpunkte der Neuordnung
  - Rechtsformneutrale Revisionspflicht
  - Arten der Revision
  - Kategorien von Revisoren
  - Revisionsaufsicht
- Brennpunkte für Revisionsstelle und Verwaltungsrat
  - Opting-up, -down, -out
  - Zulassung und Aufsicht
  - IKS und Risikobeurteilung
  - Anzeigepflicht bei Überschuldung
  - Haftung

## Gründe für Neuordnung

- Bilanzmanipulationen, Firmenzusammenbrüche
- Verschärfte Bestimmungen in den USA (Sarbanes – Oxley Act)
- Druck aus den USA auf die Schweiz
- Beschleunigung der Gesetzgebung im Bereich „Revision“

## Ziele der Neuordnung

- Harmonisierung der Revisionspflicht
- Gewährleistung einer qualitativ einwandfreien Wirtschaftsprüfung
- Wiederherstellen von Vertrauen und Glaubwürdigkeit in die Abschlussprüfung
- Internationale Koordination
- Erleichterungen für KMU

## Das neue Revisionsrecht

- **Regelung in zwei Erlassen**
  - Obligationenrecht (Änderung)
  - Revisionsaufsichtsgesetz (RAG, neuer Erlass)
- **In-Kraft-Treten voraussichtlich im 2. Semester 2007**  
(erstmalig betroffen: Jahresrechnungen für Geschäftsjahre, die am 1. Juli 2007 oder später beginnen)

## Rechtsformneutrale Revisionspflicht

- Potentiell revisionspflichtig sind: AG, Kommandit-AG, GmbH, Genossenschaft, Verein, Stiftung (nicht: Einzelunternehmen, Kollektiv- und Kommanditgesellschaft)
- Verweis auf Aktienrecht bei anderen Rechtsformen
- Schutzziele bestimmen Revisionspflicht:
  - Investorenschutz bei Publikumsgesellschaften
  - Schutz öffentlicher Interessen (z.B. Erhalt von Arbeitsplätzen) bei wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen
  - Schutz von Personen mit Minderheitsbeteiligungen in Privatgesellschaften
  - Schutz von Gläubigern (eingeschränkte Zielsetzung)

## Arten der Revision (1/8)

Jahresabschlüsse von	Revision (Grundsatz)
<ul style="list-style-type: none"><li>▪ Publikumsgesellschaften</li><li>▪ Konzernen</li><li>▪ Volkswirtschaftlich bedeutenden Unternehmen</li></ul>	Ordentliche Revision
Übrigen Unternehmen	Eingeschränkte Revision
Kleinstunternehmen	Keine Revision unter bestimmten Bedingungen

Beachte Kriterien und Wahlmöglichkeiten!

## Arten der Revision (2/8)

- Grundsatz: Eingeschränkte Revision, wenn Voraussetzungen für ordentliche Revision nicht gegeben sind
- Ordentliche Revision verlangt bei:
  - Publikumsgesellschaften:
    - a. Börsenkotiert
    - b. Anlehensobligationen ausstehend
    - c. Trägt 20 % der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft nach a. oder b. bei

## Arten der Revision (3/8)

- Ordentliche Revision verlangt bei (Forts.):
  - Volkswirtschaftlich bedeutenden Unternehmen;  
2 der 3 folgenden Kriterien überschritten:
    - a. Bilanzsumme von CHF 10 Mio.
    - b. Umsatz von CHF 20 Mio.
    - c. 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt
  - Gesellschaften, die zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet sind (OR 663e)

## Arten der Revision (4/8)

- Keine Revisionspflicht für Kleinunternehmen, wenn folgende Kriterien kumulativ erfüllt sind:
  - Zustimmung sämtlicher Aktionäre / Gesellschafter
  - Nicht mehr als 10 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt

- Prüfungsumfang und Berichterstattung

	Ordentliche Revision	Eingeschränkte Revision
Prüfungsumfang	<ul style="list-style-type: none"> <li>Jahresrechnung</li> <li>Konzernrechnung</li> <li>Gewinnverwendung</li> <li>Existenz des internen Kontrollsystems feststellen</li> <li>Feststellung, ob eine Risikobeurteilung vorgenommen wurde</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>Jahresrechnung</li> <li>Gewinnverwendung</li> </ul>
Berichterstattung	<p>Kurzbericht an die Generalversammlung; umfassender Bericht an den Verwaltungsrat</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>Rechnungslegung</li> <li>Ergebnis der Revision</li> <li>Internes Kontrollsystem</li> <li>Gesetzesvorstösse</li> </ul>	<p>Kurzbericht an die Generalversammlung (negative Bestätigung)</p>

## Arten der Revision (6/8)

- Charakter der eingeschränkten Revision
  - Prüfungshandlungen beschränken sich auf:
    - Befragungen
    - Analytische Prüfungshandlungen
    - Angemessene Detailprüfungen
  - Basiert auf Review, hat aber andere Funktion (ist statutarische Abschlussprüfung)

## Arten der Revision (7/8)

- Charakter der eingeschränkten Revision (Forts.)
  - Gemeinsame Arbeitsgruppe von STV und TK (IG WP) zur Erarbeitung eines Standards für die eingeschränkte Revision
  - Standard ist in Vernehmlassung (vgl. Treuhänder 2006/6-7, S. 400ff.)
  - Konzeption des Standards
    - Risikoorientierter Prüfungsansatz
    - Prüfung aufgrund von Unterlagen, die beim Kunden vorhanden sind (Drittbestätigungen werden nicht eingeholt)

## Arten der Revision (8/8)

- Charakter der eingeschränkten Revision (Forts.)
  - Konzeption des Standards (Forts.)
    - IKS nicht geprüft
    - Keine Prüfungen zur Entdeckung deliktischer Handlungen oder anderer Gesetzesverstöße
    - Keine Teilnahme an Inventur
  - Verschiedenen Beispiele (z.B. von Prüfungshandlungen) im Anhang zum Standard

## Kategorien von Revisoren (1/2)

- Staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen
  - Für ordentliche Revision bei Publikumsgesellschaften
- Zugelassener (registrierter) Revisionsexperte
  - Für ordentliche Revision bei volkswirtschaftlich bedeutenden und anderen Gesellschaften
- Zugelassener (registrierter) Revisor
  - Für eingeschränkte Revision
- (Nicht registrierter) Laienrevisor
  - Für freiwillige Revisionen

## Kategorien von Revisoren (2/2)

- Verschärfte Regelung der Anforderungen an die Unabhängigkeit (OR 728 und 729)
- Anforderungen für die Zulassung definiert in Bezug auf:
  - Ausbildung
  - Fachpraxis

## Revisionsaufsicht (1/2)

- Paradigmenwechsel
  - Geltendes Recht: Selbstregulierung, von Ausnahmen abgesehen keine Aufsicht
  - Neues Revisionsrecht: staatliches Zulassungs- und Aufsichtssystem
- Revisionsaufsichtsbehörde
  - Öffentlichrechtliche Anstalt
  - Unabhängig von Bundesverwaltung, administrativ dem EJPD zugeordnet
  - Organisation:
    - Verwaltungsrat (höchstens 5 Mitglieder)
    - Direktorin / Direktor
    - Revisionsstelle
  - Aufbau ca. ab Herbst 2006

## Revisionsaufsicht (2/2)

- Zulassungssystem
  - Zulassung erforderlich für Erbringung von Revisionsdienstleistungen
  - Erfasst natürliche Personen und Revisionsunternehmen (jur. Personen)
  - Revisorenregister
- Aufsicht über die Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften
  - Reaktion auf internationale Entwicklung
  - Besondere Pflichten
  - Regelung von Aufsichtsmitteln und Sanktionen

## Opting-up, -down, -out (1/3)

- Wahlmöglichkeiten:
  - Opting-up zur ordentlichen Revision:
    - Begehren von Aktionäre, die zusammen mindestens 100% des AK vertreten
    - Vorgesehen in Statuten oder Beschluss der GV
  - Opting-up zur eingeschränkten Revision:
    - Begehren eines Aktionärs spätestens 10 Tage vor GV
  - Opting-out (Verzicht auf eingeschränkte Revision):
    - Zustimmung sämtlicher Aktionäre und
    - Nicht mehr als zehn Vollzeitstellen
  - Opting-Down:
    - Freiwillige Revision bei Option-out
  - Opting-in zu ordentlicher oder eingeschränkter Revision:
    - Auf Druck des Marktes

## Opting-up, -down, -out (2/3)

- Aufgabe des VR: Beurteilung von Pflichten und Optionen hinsichtlich Revision
- Mögliche Kriterien für Entscheid über Art der Revision:
  - Druck von Seiten des Marktes (Banken, Versicherungen?)
  - Begehren von externen VR
  - Instrument der finanziellen Führung / interne Kontrolle
  - Kosten (insbesondere Verhältnis Kosten / Nutzen der eingeschränkten Revision)

## Opting-up, -down, -out (3/3)

- Anforderungen an VR steigen
  - Komplexes Revisionsrecht
  - Anspruchsvollere Kommunikation mit Revisionsstelle
  - Prüfungsausschuss (Audit Committee) bei KMU?

## Zulassung und Aufsicht (1/2)

- Revisionsstelle muss zugelassen sein; RAG definiert die Anforderungen für jede Revisorenkategorie
- Vermutung: Einführung des Zulassungssystems kann Herausforderung für kleine und mittlere Revisionsstellen (-unternehmen) sein
  - Gesuch um Zulassung in welcher Kategorie?
  - Fragen im Hinblick auf Entscheidung:
    - Bisherige Tätigkeit
    - Erwünschte bzw. mögliche künftige Revisionstätigkeit (in Abhängigkeit von Ausbildung, Fachpraxis, Kundenprofilen)

## Zulassung und Aufsicht (2/2)

- Geltung des RAG:
  - Gilt für Revisionsstellen, sobald neue Vorschriften zur Revisionsstelle des OR Anwendung finden
  - Übergangsbestimmungen namentlich in Bezug auf Fachpraxis

## IKS und Risikobeurteilung (1/2)

- Internes Kontrollsystem (IKS)
  - Prüfungsgegenstand bei der ordentlichen Revision (Prüfung der „Existenz“)
  - Berücksichtigung des IKS bei Durchführung und Festlegung des Umfangs der Prüfung
  - Genügen bei KMU bestehende Kontrollmechanismen?
    - Bisherige Anforderungen abgeleitet aus OR 662a und 716a
    - Prüfungstiefe und –breite dürfte aufgrund der neuen Bestimmungen zunehmen
    - Anforderungen an Dokumentation steigen
    - Abstimmung mit der Revisionsstelle empfiehlt sich
  - Handlungsbedarf für VR im Hinblick auf rechtzeitige Implementation eines „ordnungsgemässen“ IKS

## IKS und Risikobeurteilung (2/2)

- Risikobeurteilung
  - OR 663b Ziff. 12: VR macht im Anhang zur Jahresrechnung „Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung“
  - Anforderungen?
    - Dokumentation / institutionalisiertes Risikomanagement
    - Abstimmung mit Revisionsstelle
  - Handlungsbedarf für VR

## Anzeigepflicht bei Überschuldung

- Geltendes Recht: OR 725 II und 729b II (Anzeigepflicht der Revisionsstelle bei offensichtlicher Überschuldung, wenn VR untätig)
- Neues Revisionsrecht:
  - Anzeigepflicht für Revisionsstelle bleibt unverändert (bei offensichtlicher Überschuldung, wenn VR untätig)
  - Anzeigepflicht bei ordentlicher **und** eingeschränkter Revision
- Problem des „eingeschränkten Informationsstandes“ der Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision
  - „Korrektur“ über sachgerechte Auslegung des Elements der „Offensichtlichkeit“?

## Haftung (1/2)

- Haftung der Revisionsstelle
  - Haftung bleibt mit Neuordnung der Revision gleich geregelt
  - Gefahr, dass Haftungsrisiko vor allem bei der eingeschränkten Revision steigt (expectation gap heikel)
- Haftung des VR
  - Haftung bleibt mit Neuordnung der Revision gleich geregelt
  - Neuordnung der Revision bringt für VR zusätzliche Pflichten mit sich:
    - Auseinandersetzung mit neuer komplexer Regelung
    - Intensivere anspruchsvolle Kommunikation mit Revisionsstelle
    - IKS und Risikobeurteilung
  - Haftungsrisiko dürfte sich tendenziell erhöhen

## Haftung (2/2)

- Ausblick: Beschränkung der Haftung der Revisionsstelle ist im Vorentwurf einer Revision des Aktienrechts vorgesehen, aber umstritten