

Revisionsrecht

Erste Erfahrungen mit

dem neuen Revisionsrecht

Seit bald zwei Jahren ist das neue Revisionsrecht in Kraft. Unabhängig von der Rechtsform sind die Grösse und die wirtschaftliche Bedeutung eines Unternehmens massgebend für die Revisionspflicht. Hat sich aufgrund der ersten Erfahrungen das neue Revisionsrecht, das nicht zuletzt mit dem Anspruch einer Entlastung der KMU eingeführt worden ist, auch wirklich bewährt?

Roland Furger

Katja Lötscher

Die gesetzlichen Bestimmungen zur Revision gelten rechtsformunabhängig für alle juristischen Personen (im Grundsatz auch für Vereine und Stiftungen). Personengesellschaften sind dem neuen Revisionsrecht nicht unterstellt.

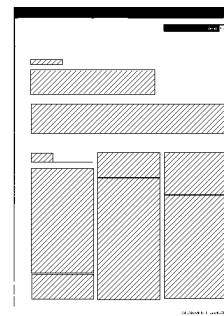
Als eigentliche konzeptionelle Neuerung unterscheidet das neue Revisionsrecht zwischen einer eingeschränkten und einer ordentlichen Revision, Kleinstfirmen lässt es gar die Möglichkeit offen, gänzlich auf eine Revision zu verzichten. Den Schwellenwert zur Bestimmung der Revisionsart «eingeschränkt» oder «ordentlich» hat der Gesetzgeber bei einer Bilanzsumme von 10 Mio. Franken, einem Umsatz von 20 Mio. Franken und 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt festgelegt. Publikumsgesellschaften und Gesellschaften, die zwei der genannten Schwellenwerte in zwei aufeinanderfolgenden Jahren überschreiten, müssen eine ordentliche Revision durchführen. Nachdem das auf den 1. Januar 2008 erneuerte Revisionsrecht mit den Geschäftsabschlüssen 2008 die erste Bewährungsprobe hinter sich hat, lassen sich bereits Erkenntnisse ziehen und Trends erkennen.

IKS im Zentrum

Neben der Prüfung der Jahresrechnung und des Antrags des Verwaltungsrates über die Gewinnverwendung bestätigt die Revisionsstelle bei der ordentlichen Revision neu auch die Existenz eines Internen Kontrollsystems (IKS). Die Treuhand-Kammer hat im eigens geschaffenen Prüfungsstandard PS 890 präzisiert, was die «Existenz des Internen Kontrollsystems» bedeutet und wie dies geprüft werden soll.

Die anfängliche Skepsis hinsichtlich des Aufwands für die Umsetzung eines IKS ist der Erkenntnis gewichen, dass es durchaus auch für KMU möglich ist, mit vertretbarem Aufwand ein gesetzeskonformes IKS aufzubauen, ohne eine eigentliche Dokumentationsflut zu entfachen. Die spezifischen Eigenheiten vieler kleiner und mittelgrosser Unternehmen tragen zu dieser positiven Einschätzung bei:

- Im Rahmen der weitverbreiteten ISO-Zertifizierung hatten viele Unternehmen ihre Abläufe schon aufgezeichnet. Mit geschickter Ergänzung um die finanziellen Bereiche konnte der Dokumentationsaufwand in Grenzen gehalten werden. Der Umgang mit Qualitätszertifikaten förderte auch das Verständnis für die Belange



des Internen Kontrollsystems.

- In vielen KMU steht der Eigner an der Spitze der Unternehmung mit entsprechend hohem unternehmerischem und finanziellem Engagement. Funktionierende Abläufe und Kontrollen liegen daher quasi von Natur aus in seinem ureigensten Interesse.
- Durch seine Einbindung in das Tagesgeschäft und die kurzen Wege kann der Eigentümer zentrale Kontrollfunktionen wahrnehmen.
- Ein gut ausgebautes Informationssystem mit zeitnahen Finanzinformationen (Monatsabschlüsse, Kennzahlen) kann bei vielen Unternehmen eine zentrale Funktion im IKS übernehmen.
- Wettbewerbsbedingte Effizienz ist ein Erfolgsfaktor für viele KMU. Dies führte zu einem gesunden Misstrauen gegenüber der drohenden Dokumentationsflut beim IKS.

Von Bedeutung ist zudem die Tatsache, dass nicht die Revisionsstelle den Ausbau- und Gütegrad des IKS zu bestimmen hat, sondern der Verwaltungsrat. Dabei ist entscheidend, dass der Verwaltungsrat diese – vom Gesetz durchaus vorgesehene – Gestaltungsfunktion aktiv wahrnimmt. Das obenstehende Beispiel zeigt die Teilbereiche des IKS auf. Eine zentrale Rolle spielen die Risikoerhebung und -beurteilung sowie die entsprechenden Informationsflüsse im Unternehmen.

Die eingeschränkte Revision

Die überwiegende Mehrheit der Schweizer

KMU erfüllt die Schwellenwerte einer ordentlichen Revision nicht, womit die eingeschränkte Prüfung gemäss Art. 729a OR zur Anwendung kommt. Die Prüfungshandlungen beschränken sich bei der eingeschränkten Revision auf analytische Prüfungen, Befragungen und angemessene Detailprüfungen (z. B. Bestandes- und Bewertungsprüfungen). Nicht Bestandteil der eingeschränkten Revision sind hingegen Drittbestätigungen, die Teilnahme an der Inventur, Prüfungen zu deliktischen Handlungen sowie Prüfungen im Bereich des IKS. In der Praxis dürfte der KMU-Kunde bezüglich Prüfungsumfang und -art keine wesentlichen Unterschiede zur bisher bekannten Revision festgestellt haben. Damit zeigt sich die versprochene Entlastung der KMU nicht im Vergleich mit der früher durchgeführten Revision, sondern vielmehr in der Tatsache, dass die Unternehmung, die einer eingeschränkten Revision unterliegt, von den zusätzlichen Anforderungen, die an Unternehmen mit einer ordentlichen Revision gestellt werden und künftig noch vermehrt gestellt werden könnten, entkoppelt wird.

Auch wenn die Standardberichterstattung der Revisionsstelle an die Generalversammlung mit der negativen Prüfungsbestätigung noch etwas gewöhnungsbedürftig erscheint, ist insgesamt doch festzuhalten, dass die Einführung der eingeschränkten Revision aus Sicht der KMU als gelungene Neuerung bezeichnet werden darf. Sollten aber die Anforderungen an die ordentliche Revision künftig weiter steigen, so stellt sich die berechnete Frage, ob die Schwellenwerte zum Übergang von der eingeschränkten zur ordentlichen Revision nicht erhöht werden müssten.

Opting out beliebt

Unternehmen, welche die Bedingungen für eine eingeschränkte Revision erfüllen und weniger als zehn Vollzeitstellen aufweisen, können mittels Opting out ganz auf eine Revisionsstelle verzichten. Ein Blick in die Meldungen im Schweizerischen Handelsamtsblatt (SHAB) zeigt, dass heute bei Neugründungen sehr oft von der Möglichkeit des Opting out Gebrauch gemacht wird. Die Möglichkeit zur Kostenoptimierung und eine administrative Entlastung in der Gründungsphase dürften hierbei im Vordergrund stehen.

Bereits bestehende Unternehmen entscheiden sich hingegen weniger oft, als ursprünglich erwartet, für ein Opting out. Die Gründe für diese eher zurückhaltende Anwendung des Opting out liegen einerseits in einer generellen Trägheit beim Wechsel von Bestehendem zu Neuem und in der Einbindung von Unternehmen in Unternehmensgruppen, die aus Gruppensicht gewisse Mindestanforderungen an die Revision stellen. Festzustellen ist aber auch, dass bei kleinen Unternehmen die Revision oft stark eingebunden ist in eine breite Palette von Dienstleistungen des Treuhänders. Soweit der Kunde preislich und qualitativ mit dem Gesamtpaket zufrieden ist, sieht er offensichtlich wenig Veranlassung, an Bewährtem zu rütteln. Da Kleinstunternehmen überwiegend eigenfinanziert sind, spielt auch der Druck seitens der Banken in der Frage des Opting out eine eher untergeordnete Rolle. Tendenziell ist aber davon auszugehen, dass sich das Opting out weiter etablieren wird und dass der Anteil der Unternehmen, die sich für das

Opting out entscheiden, damit laufend zu nehmen wird.

Risikobeurteilung ohne Nutzen

Mit der Einführung des neuen Revisionsrechts wurde auch Art. 663b OR durch die neue Ziff. 12 ergänzt. Danach sind im Anhang der Jahresrechnung Angaben zur Durchführung einer Risikobeurteilung zu machen. Unglücklicherweise sind durch den Einbezug in Art. 663b OR alle Aktiengesellschaften von dieser Anforderung betroffen, also auch jene, die einer eingeschränkten Revision unterliegen oder die ein Opting out gewählt haben.

Die Durchführung einer Risikobeurteilung als solche darf auch im KMU-Bereich als wichtige Aufgabe und vorausschauendes Führungsinstrument des Verwaltungsrates und Unternehmers angesehen werden. Hingegen beschränken sich die Angaben zur Risikobeurteilung im Anhang der Jahresrechnung wie erwartet auf einen oder zwei Standardsätze ohne jede materielle Aussagekraft.

Für den Bilanzleser bringen diese Informationen jedoch keinerlei Nutzen. Im Sinne einer Vereinfachung ist der Gesetzgeber deshalb gut beraten, diese Ergänzung von Art. 663b OR wieder rückgängig zu machen oder zumindest nur auf Unternehmen mit einer ordentlichen Revision zu beschränken.

Gerade an diesem Beispiel zeigt sich, dass es mit dem Instrument der eingeschränkten und der ordentlichen Revision möglich sein muss, kleinere KMU von den Anforder-

rungen, die an grössere Unternehmen gestellt werden, zu befreien.

Fazit

Die Neukonzeption mit der Unterteilung in eine eingeschränkte und eine ordentliche Revision darf als gelungen bezeichnet werden. Sie gewährleistet, dass auch künftig die KMU von tendenziell steigenden Anforderungen an die ordentliche Revision befreit werden können. Bei richtiger Handhabung darf hier mittelfristig mit einer Entlastung der KMU gerechnet werden. Hingegen

drängt sich mit zunehmenden Anforderungen an die ordentliche Revision eine Erhöhung der Schwellenwerte für die Pflicht zur ordentlichen Revision auf. Die Einführung des Opting out hat sich im Grundsatz bewährt und die Opting-out-Quote dürfte in Zukunft noch zunehmen. Abzuwarten bleibt, wie sich die hohe Opting-out-Quote auf die Qualität der Jahresabschlüsse auswirken wird. Die Vorschriften über die Angaben zur Durchführung einer Risikobeurteilung sind aus KMU-Sicht ungeeignet und könnten ersatzlos gestrichen werden. ■

Standardsätze

Beispiel 1

Der Verwaltungsrat hat sich mit den Risiken auseinandergesetzt, sie schriftlich festgehalten und entsprechende Massnahmen eingeleitet.

Beispiel 2

Der Verwaltungsrat hat periodisch ausreichende Risikobeurteilungen vorgenommen und allfällige sich daraus ergebende Massnahmen eingeleitet, um zu gewährleisten, dass das Risiko einer wesentlichen Fehlausegung in der Rechnungslegung als klein einzustufen ist.

Kontakt



Roland Furger
lic.oec., dipl. Wirtschaftsprüfer
Tel. 041 228 11 51
roland.furger@balmer-etienne.ch



Katja Lötscher
dipl. Wirtschaftsprüferin
Tel. 041 228 11 43
katja.loetscher@balmer-etienne.ch



Balmer-Etienne AG
www.balmer-etienne.ch

Beispiel einer IKS-Dokumentation

Checkliste IKS

Zusammenfassung der Ergebnisse

| Kontrollumfeld | | Risikobeurteilung | | Kontrollmassnahmen | | Information | |
|----------------|------------------------------------|-------------------|----------------------------------|--------------------|---|-------------|-------------------------------|
| 1100 | Integrität und ethische Werte | 2100 | Unternehmensziele / Prozessziele | 3100 | Allgemeine Kontrollmassnahmen | 4100 | Information |
| 1200 | Bekenntnis zur Kompetenz | 2200 | Risiken | 3200 | Kontrollmassnahmen Auftragseingang – Kreditoren – Zahlungen | 4200 | Kommunikation |
| 1300 | Verwaltungsrat / Geschäftsleitung | 2300 | Bewältigung von Wandel | 3300 | Kontrollmassnahmen Verkauf – Debitoren – Mahnwesen | 5100 | Permanente Überwachung |
| 1500 | Organisationsstruktur / Befugnisse | | | 3400 | Kontrollmassnahmen angefangene Arbeiten / Warenlager | 5300 | Berichterstattung von Mängeln |
| | | | | 3700 | Kontrollmassnahmen Personal und IT | | |

- Handlungsbedarf
- Angemessen, vertretbar mit Optimierungsmöglichkeiten
- gut, kein Handlungsbedarf