

Da gegenüber der ordentlichen Revision zwingende Prüfhandlungen entfallen, muss der Prüfer seine Prüfungsaussage auf Erfahrungsschatz und Professional Judgement abstützen. Gut aufgebaute Arbeitspapiere und eine klare Prüfdokumentation helfen, die Prüfungsaussage zu erkennen, nachzuweisen und zu erhärten. Nur durch eine ausreichende Dokumentation ist ein Nachvollzug von Dritten jederzeit gewährleistet, insbesondere potentielle Haftungsansprüche können sich dadurch vermeiden lassen.

PETER ANDEREGG

BEFRAGUNGEN UND DEREN DOKUMENTATION

Besserer Ablauf und mehr Effizienz mittels geeigneter Prüfungstools – Teilbereich aus der Praxis

1. EINLEITUNG

Per 1.1.2012 werden die Schwellenwerte für die zwingende Durchführung einer ordentlichen Revision bei Aktiengesellschaften, Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Genossenschaften und Stiftungen erhöht. Ab Abschluss 31.12.2012 wird es für die meisten Klein- und Mittelunternehmen (KMU) der Schweiz möglich sein, sich nur «eingeschränkt» prüfen zu lassen (sofern zum Beispiel auch Bankenvereinbarungen nichts anderes verlangen). Künftig wird die eingeschränkte Revision in der Schweiz die weitaus gebräuchlichste Prüfungsform sein.

Die eingeschränkte Revision war ursprünglich als rationale Prüfung bei Kleinunternehmen oder Stiftungen mit übersichtlichen Strukturen (Grenze bei 50 Vollzeitstellen) gedacht. Da neu Mittelunternehmen mit bis zu 250 Vollzeitstellen der eingeschränkten Revision unterstellt sind, steigen die Qualitätsanforderungen an diese Prüfungsform und insbesondere an die Prüfer erneut.

1.1 Prüfansatz der eingeschränkten Revision: Review.

Bei der eingeschränkten Revision muss der «Blick auf das Wesentliche» gewährleistet und dokumentiert sein:

→ 1. Beurteilung der Gesamtheit durch Befragungen und Analysen, → 2. nach Erreichen eines Gesamtüberblickes Definition der → wesentlichen Prüfpositionen, → Prüffelder, die ergebnisrelevant sind. → 3. Weitere Befragungen, Analysen, Ergänzungs- und Vertiefungsprüfungen (angemessene Detailprüfungen).



PETER ANDEREGG,
DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER
UND SOFTWARE-
ENTWICKLER, MITGLIED
SCHWEIZERISCHES
INSTITUT FÜR DIE EINGE-
SCHRÄNKTE REVISION,
INHABER VON ANDEREGG
TREUHAND, MEIRINGEN

Die Revision erfolgt zielorientiert (wesentliche Fehlaussagen erkennen) und wird zeitgleich dokumentiert (Anforderungen an den Prüfer).

1.2 Gliederung der eingeschränkten Revision. Die Gliederung der eingeschränkten Revision ergibt sich aus dem Standard zur eingeschränkten Revision und sieht folgende Prüfteile vor:

→ Prüfvorbereitung; → Prüfplanung; → Prüfung; → Berichterstattung; → Mandatsfortführung.

Der Prüfer beginnt die Arbeit für jeden dieser Prüfteile, indem er die Antworten aus den Befragungen durchliest, kritisch beurteilt und daraus sein Prüfvorgehen ableitet.

Die eingesetzten Fragebögen müssen einfach und klar aufgebaut sein, sodass Missverständnisse zwischen den Verantwortlichen des geprüften Unternehmens und dem Prüfer vermieden werden. Die Antworten müssen den Prüfer in die Lage versetzen, sich bei der eingeschränkten Revision auf das Prüfrelevante und Wesentliche zu konzentrieren.

Konkret ist es das Ziel dieser Befragungen, dem Kunden den Aufbau des Abschlussordners zu erleichtern und die Anforderungen an die Vollständigkeit der Abschlussunterlagen aufzuzeigen. Weiter nimmt der Kunde Stellung zur gewählten Wertbasis (Fortführung oder Liquidation), zu offensichtlichen Risiken im Betrieb und Geschäftsumfeld, ausserordentlichen Entwicklungen im laufenden Jahr, zur Ordnungsmässigkeit der Jahresrechnung und zu den einzelnen Bilanzpositionen. Auch sollte er sich mit den Veränderungen der stillen Reserven pro Bilanzposition auseinandersetzen und dem Prüfer diese offenlegen (muss vorhanden sein, damit die Bestimmungen von Art. 663b des *Obligationenrechts (OR)*, Auflösung von wesentlichen stillen Reserven, auch eingehalten werden können).

Im Laufe der Prüfung werden die Fragebögen selbstverständlich ergänzt und die Aussagen und Feststellungen durch weitere gegengezeichnete Akten dokumentiert. Diese könnten unter anderem die Liste der Veränderung der stillen Reserven, das Protokoll der Schlussbesprechung sowie weitere Nachweise (Verzeichnisse, Auszüge und Verträge) sein.

Die Prüfdokumentation muss nicht nur die durchgeführte Revision vollständig dokumentieren, sondern bildet zugleich die Grundlage für die Qualitätssicherung, welche gemäss den Bestimmungen der Revisionsaufsichtsbehörde ein wichtiges Kriterium in der Rezertifizierung sein wird.

2. PRÜFNACHWEIS: BEFRAGUNG ALS WICHTIGE PRÜFGRUNDLAGE

Die Prüfunterlagen des geprüften Unternehmens müssen qualitativ hochwertig und vollständig sein. Ihnen kommt bei der Beurteilung allfälliger Haftungsfragen eine zentrale Bedeutung zu. Eine eingeschränkte Revision besteht zu wesentlichen Teilen aus Befragungen. Alle Befragungen sind vollständig zu protokollieren (dokumentieren). Nicht gegengezeichnete Notizen zu Befragungen sind unter Umständen wertlos.

Es macht Sinn, die Fragebogen dem geprüften Unternehmen vor Prüfbeginn zu unterbreiten. Die Verantwortlichen des geprüften Unternehmens können sich bereits einlesen und allenfalls Abklärungen treffen. Die Verantwortlichen des geprüften Unternehmens können die Fragen schriftlich beantworten und unterzeichnen (oder bei der Revision begleitet durch den Revisor).

Die vom Kunden ausgefüllten und unterzeichneten Fragebogen bilden einen wichtigen Prüfbeleg im Rahmen der Dokumentation.

Der Prüfer kann sich nach Durchsicht der ausgefüllten Fragebogen bereits ein erstes Bild über das zu prüfende Unternehmen machen. Er ist in der Lage, bei seiner Prüfplanung erste Gewichtungen vorzunehmen, wesentliche Prüffelder zu definieren und mögliche Problembereiche einzugrenzen.

Aufgrund der Informationen aus den Fragebogen kann der Prüfer eine erste Zahlenanalyse vornehmen. Offengelegte Fakten erleichtern dazu die Interpretation der ersten Analysen. Die Revisionsvorbereitung in ihrer Gesamtheit wird zielgerichtet und effizient.

3. FRAGEBOGEN: INHALT

Fragebogen können eingesetzt werden für
→ die Abschluss- und Prüfvorbereitung des geprüften Unternehmens, → Selbstbeurteilungen des geprüften Unternehmens.

Wichtig: Alle vom geprüften Unternehmen ausgefüllten Fragebogen müssen von der jeweils zuständigen und verantwortlichen Person unterzeichnet sein.

3.1 Fragebogen für die Abschluss- und Prüfvorbereitung des geprüften Unternehmens. Fragebogen für die Abschluss- und Prüfvorbereitung sind:

→ Inhaltsverzeichnis des Abschlussordners: Liste der vom Mandanten bereitzustellenden Prüfunterlagen, → die Vollständigkeitserklärung.

3.1.1 Inhaltsverzeichnis des Abschlussordners: Festhalten der vom Mandanten bereitzustellenden Prüfunterlagen. Diese Liste (nicht abschliessend) kann wie folgt aussehen:

Allgemeine Unterlagen: Unterzeichnete Jahresrechnung, unterzeichnetes Wareninventar, unterzeichnetes Anlageinventar, Anlagespiegel und Liste mit den dem geprüften Unternehmen bekannten stillen Reserven. Protokolle der Generalversammlung und der Verwaltungs- oder Stiftungsratssitzungen. Statuten, Handelsregisterauszüge, wesentliche Verträge, Gesellschafterverzeichnis.

Besondere Unterlagen: Detaillisten zu den einzelnen Bilanzpositionen wie Debitorenliste, Inkassoliste, Altersgliederung, verfallene Debitoren per Revisionsstichtag, Details Warenvorräte und angefangene Arbeiten.

Darlehensverträge (u. U. mit Nahestehenden und Eigentümern, entsprechende Kapital- und Zinsausweise), Rechnungsabgrenzungen, Grundbuchauszüge (Änderungen, Rest alle 4–5 Jahre), Kauf-/Verkaufsverträge, Dienstbarkeiten, Nutzungen bei Änderungen. Kreditorenliste, Darlehensverträge für Hypotheken und langfristige Darlehen. Nachweis Rückstellungen. Aktiven mit Eigentumsvorhalten/Debitoren mit Zessionen. Kapitalerhöhungen. Umsatzstatistiken, Margenentwicklungen, Lohnvorgaben, Lohnausweise von Aktionären und Nahestehenden. Mietverträge, Versicherungsverträge, Leasingbestätigungen, Umgang mit eigenen Aktien, Risikomanagement und Offenlegung im Unternehmen usw.

3.1.2 Vollständigkeitserklärung. Hier sei auf die Ausführungen im Standard zur eingeschränkten Revision, Anhang E, verwiesen.

3.2 Fragebogen für die Selbstbeurteilungen des geprüften Unternehmens zu zentralen prüfspezifischen Fragen. Fragebogen zur Selbstbeurteilungen des geprüften Unternehmens zu zentralen prüfspezifischen Themen können beinhalten:

→ Selbstbeurteilung der Fortführungsfähigkeit und Fortführungsabsicht durch das geprüfte Unternehmen; → Selbstbeurteilung des Risikos und des Risikomanagements (u. a. auch im Zusammenhang mit den Anhangangaben); → Befragungen zur ordnungsgemässen Rechnungslegung und zur Jahresrechnung insgesamt sowie zu deren wesentlichen Bilanzpositionen; → Entwicklung der stillen Reserven aus der Sicht des geprüften Unternehmens; → mögliche negative Ereignisse, welche nach dem Bilanzstichtag eingetroffen sind (Offenlegungspflicht im Anhang).

3.2.1 Selbstbeurteilung der Fortführungsfähigkeit und Fortführungsabsicht durch die Unternehmensleitung des geprüften Unternehmens. Die Unternehmensleitung bestätigt, dass in absehbarer Zukunft (12 Monate) das Unternehmen weder beabsichtigt, noch dazu gezwungen ist, das Unternehmen als Ganzes oder Teile davon zu liquidieren, die Geschäftstätigkeit einzustellen oder ein Konkurs- oder Nachlassverfahren einzuleiten. Das Unternehmen wird in seiner Tätigkeit fortgeführt. Die Fortführungsfähigkeit ist gegeben aus finanzieller Sicht (Rentabilität, Liquidität, Mittelbeschaffung), aus betrieblicher Sicht (kein Heimfall von Rechten, keine Personalprobleme, keine Engpässe bei wichtigen Ressourcen),

und es bestehen auch keine weiteren Gründe, die das Unternehmen gefährden könnten (wie Verstösse gegen die gesetzlichen Eigenkapitalvorschriften (z. B. Art. 725 OR), Verstösse gegen die statutarischen Vorschriften, existenzbedrohende Rechtsstreitigkeiten, Verfahren, gesetzliche oder politische Veränderungen gegen das Unternehmen oder Verlust des Vertrauens in die Unternehmensleitung).

3.2.2 Selbstbeurteilung des Risikos und des Risikomanagements (u.a. auch im Zusammenhang mit den Angaben zum Anhang). Die Unternehmensleitung ist verpflichtet, die Geschäftsrisiken ihres Unternehmens einzuschätzen. Die Selbstbeurteilung des Risikos und des Risikomanagements muss der Unternehmensleitung und dem Prüfer Auskunft zu den Risikofaktoren geben, der Höhe des Risikos und den Auswirkungen auf die aktuelle und künftige Geschäftstätigkeit. In der Regel erstellt die Unternehmensleitung diese Liste von sich aus. Wenn dies nicht der Fall wäre, unterbreitet der Prüfer dem Kunden einen Fragebogen, i. d. R. gegliedert nach Geschäftsfeldern wie Beschaffung, Produktion, Verkauf, Führung, Finanzen, Personal, Forschung und Weiteres. Es muss jedoch angemerkt werden, dass die Risikobeurteilung aufgrund der gesetzlichen Kriterien ein wichtiger Bestandteil für die Oberleitungsorgane einer Gesellschaft darstellen.

Die Unternehmensleitung beurteilt jede Risikoposition z. B. nach folgenden Risikokriterien:

→ *Hoch*: die Fortführung des Unternehmens ist gefährdet, Sofortmassnahmen sind nötig. Der Zeithorizont liegt unter einem Jahr. → *Mittel*: Massnahmen sind eingeleitet. Der Zeithorizont, bis die Massnahmen wirken müssen, liegt zwischen einem und zwei Jahren. → *Tief*: Es sind keine Massnahmen geplant oder nötig, höchstens strategische. Der Zeithorizont liegt über zwei Jahren.

Wichtig: die Vorgaben zur Beurteilung der Risiko-Kriterien basieren in diesem Beispiel auf persönlichen Erfahrungen und haben keinen verbindlichen Charakter. Weiter ist auch wichtig, zu erkennen, dass nicht für sämtliche Risiken Gegenmassnahmen notwendig sind, das Oberleitungsorgan jedoch mit diesen Risiken umgehen können muss.

3.2.3 Befragungen zur ordnungsgemässen Rechnungslegung und zur Jahresrechnung insgesamt sowie zu deren wesentlichen Bilanzpositionen.

3.2.3.1 Jahresrechnung als Ganzes. Die Unternehmensleitung muss informieren, ob

→ wesentliche Änderungen, Ereignisse oder Transaktionen mit Erklärungsbedarf vorliegen; → die Bewertung und Darstellung der Jahresrechnung anders ist als im Vorjahr; → ein Fortführungsproblem besteht, und falls ja, welche Massnahmen zur Sicherstellung der nächsten 12 Monate eingeleitet sind?

Bestehen wesentliche Transaktionen mit Nahestehenden, wie werden sie abgewickelt, wie bilanziert? Gibt es wesentliche Fremdwährungspositionen oder Ausserbilanzgeschäfte, welche finanzielle Forderungen nach sich ziehen?

Wie werden ausserordentliche, nicht routinemässige Geschäftsvorfälle abgewickelt und bilanziert?

3.2.3.2 Ordnungsmässigkeit der Buchführung. Nicht Prüfgegenstände einer eingeschränkten Revision sind die Buchführung, das interne Kontrollsystem und die Geschäftsführung: somit wird die Ordnungsmässigkeit der Buchführung nicht geprüft. Aber: Eine ordnungsgemäss geführte Buchhaltung bildet die absolute Grundlage für eine gesetzeskonforme Jahresrechnung. So liegt es im Interesse des Prüfers, dass die Leitung des geprüften Unternehmens bestätigt, dass die Jahresrechnung nach den Grundsätzen der Ordnungsmässigkeit erstellt worden ist. Faktisch bedeutet dies, dass also auch die Ordnungsmässigkeit der Buchführung ein wichtiges Kriterium in der Praxis darstellen dürfte.

3.2.3.3 Einzelpositionen der Jahresrechnung. Die Verantwortlichen des geprüften Unternehmens bestätigen:

Zu den einzelnen Bilanz- und Erfolgsrechnungspositionen: Bei den Aktiven bestehen keine anderen als im Anhang ausgewiesene Verpfändungen, Eigentumsbeschränkungen oder Hinterlagen. Sicherungsübereignungen sind nachgewiesen. Abgrenzungen – aktiv wie passiv – wurden vorgenommen. Alle Passiven sind vollständig erfasst. Für alle Bilanz und Erfolgsrechnungspositionen ist eine Aufnahme und Abstimmung erfolgt. Die Bonität kann nachgewiesen werden, Bewertungen entsprechen den Gesetzesnormen. Beim Verkehr gibt es keine ausserordentlichen oder ungewöhnlichen Transaktionen. Gibt es Abweichungen von diesen Normen, so halten sie die Verantwortlichen des geprüften Unternehmens auf dem Fragebogen fest und begründen sie ausreichend.

Zum Anhang: So wichtig wie die Stellungnahme zu den einzelnen Bilanz- und Erfolgsrechnungspositionen ist die Auseinandersetzung der Verantwortlichen des geprüften Unternehmens mit den einzelnen Positionen des Anhangs: Bürgschaften, Garantien, Pfandbestellungen zugunsten Dritter, Eventualverbindlichkeiten, Abtretungen, Eigentumsvorbehalte, Leasing-Verbindlichkeiten, Brandversicherungswerte, Versicherungsverträge, Schulden gegenüber Vorsorgeeinrichtungen, wesentliche Beteiligungen, stille Reserven, eigene Aktien, Kapitalerhöhungen, Ergebnis der Risikobeurteilung.

Zu den stillen Reserven: Die Verantwortlichen des geprüften Unternehmens teilen dem Prüfer die ihnen bereits bekannten und offensichtlichen stillen Reserven pro einzelne Bilanzposition mit.

3.2.4 Umgang mit negativen Ereignissen, die nach dem Bilanzstichtag eingetroffen sind. Die Verantwortlichen des geprüften Unternehmens bestätigen dem Prüfer, dass es keine schwebende Geschäfte (angefangene Arbeiten, pendente Offerten, Ausserbilanzgeschäfte) gibt, die nach dem Bilanzstichtag zu erkennbaren Verlusten geführt haben. Keine Ereignisse nach dem Bilanzstichtag – wie Garantiefälle, Versicherungsfälle, Prozesse, Konkurse usw. –, die zu Verlusten führen, deren

Ursache im alten Jahr liegt, bekannt sind. Die Verantwortlichen des geprüften Unternehmens müssen sich schriftlich verpflichten, sollten wesentliche Ereignisse nach der Abgabe des Revisionsberichts eintreten, die Revisionsstelle und auch die Generalversammlung über diese Ereignisse und ihre finanziellen Folgen zu informieren.

4. EINSATZ VON EDV-HILFSMITTELN FÜR DAS ERSTELLEN VON FRAGEBOGEN UND ZAHLENANALYSEN

Beim Vorbereiten von Fragebogen und der Durchführung von Zahlenanalysen kann es sinnvoll sein, eine Prüfsoftware, welche speziell für die eingeschränkte Revision entwickelt wurde, einzusetzen.

4.1 Das Prüfprogramm stellt Fragebogen zur Verfügung.

→ Prüfvorbereitung durch den Kunden; → Beurteilung der Fortführungsfähigkeit durch den Kunden; → Fragebogen Risikomanagement des Kunden; → Befragung zur Jahresrechnung und deren einzelnen Positionen, zur Veränderung der stillen Reserven.

4.2 Die Prüfanalyse lässt sich mittels EDV wesentlich vereinfachen und beschleunigen. Eine Automatisierung hilft bei

→ Berechnungen von Indizien zur Fortführungsfähigkeit; → Berechnungen zur Bestimmung der Wesentlichkeit; bietet an einen → Zahlenvergleich Berichtsjahr mit Vorjahr; → Zahlenvergleich Veränderung Berichtsjahr zu Vorjahr; → Zahlenvergleich auch in Prozenten; → Zahlenvergleich zwischen erster Zahlenanalyse mittels Annahmen und den BLW-Werten effektiv; → wichtigste Kennzahlen für die Prüfplanung; → wichtigste Kennzahlen für die Prüfung; → wichtigste Kennzahlen für den Kunden.

Ideal und unumgänglich ist es, wenn das Prüfprogramm den Prüfer wie einen Leitfaden durch die eingeschränkte Revision begleitet und damit gleichzeitig die Anforderungen an die Qualitätssicherung erfüllt.

5. FAZIT

Zusammenfassend lässt sich festhalten, dass die Prüfdokumentation ein wesentlicher Pfeiler in der ganzen Arbeit des Revisors darstellt. Mittels eines geeigneten Prüfungstools [1] kann die Effizienz im Bereich der Revision gesteigert und ein optimaler Ablauf gewährleistet werden. Sind Revisionen nach den gleichen Grundsätzen aufgebaut, können die Qualitätsmerkmale der Revisionsaufsichtsbehörde besser eingehalten und mit der dazugehörigen Dokumentation des Prüfungsvorgehens allfällige Haftungsansprüche vermindert werden. ■

Anmerkung: 1) Prüfsoftware/EDV-Leitfaden für die eingeschränkte Revision entwickelt von Peter Anderegg: ✓auditcontrol® (vorgestellt im ST 2011/8, gelbe Seite 10), aktuell: deutsch; (französische Version in Entwicklung); www.auditsystem.ch.