



Karl Renggli*

dipl. Wirtschaftsprüfer
Partner SRG Schweizerische Revisions-
gesellschaft AG, Aarau, und AWB
Allgemeine Wirtschaftsprüfung und
Beratung AG, Aarau
www.srgch.ch/www.awb-ag.ch

Risikobeurteilung im Anhang (Art. 663b Ziff. 12 OR)

Die Unsicherheit in Bezug auf die Durchführung und Offenlegung der Risikobeurteilung ist gross – ein pragmatischer Ansatz mit dem Umgang des neuen Prüfungsgegenstandes in der Praxis.

1. Ausgangslage und Klärung der Begriffe

Aus der Sicht der Seminarteilnehmer bzw. des Wirtschaftsprüfers stehen folgende Fragen im Mittelpunkt:

- Was konkret bedeutet «Durchführung einer Risikobeurteilung»?
- Welche Angaben sind wie im Anhang offenzulegen?
- Was muss die Revisionsstelle konkret prüfen (bei der ordentlichen Revision und bei der eingeschränkten Revision)?
- Wie sieht die Berichterstattung der Revisionsstelle aus, wenn die Durchführung und Offenlegung der Risikobeurteilung nicht gesetzeskonform erfolgt?
- Inwieweit darf die Revisionsstelle bei der Durchführung der Risikobeurteilung bzw. bei der Formulierung des Anhangs mitwirken?

Die Diskussionen im Vorfeld der neuen gesetzlichen Bestimmung zur Offenlegung der Risikobeurteilung gemäss Art. 663b Ziff. 12 verliefen kontrovers. Die Meinungen und Interpretationen der gesetzlichen Bestimmung und der entsprechenden Botschaft sind teilweise widersprüchlich. Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer hat deshalb keine konkreten Vorgaben in Bezug auf die Ausgestaltung und den Inhalt der Risikobeurteilung

und deren Offenlegung gemacht. Dies ist Aufgabe der Wirtschaftsverbände! In Bezug auf die Prüfung orientieren wir uns an den gültigen Prüfungsstandards. Spezifische Standards für die Prüfung der Risikobeurteilung wurden nicht erlassen.

Die Durchführung der Risikobeurteilung und deren Offenlegung im Anhang der Jahresrechnung per 31. Dezember 2008 sind für viele KMU-Gesellschaften noch nicht klar! Auch der Wirtschaftsprüfer tut sich mit dem Thema schwer, fehlen doch konkrete Vorgaben des Berufsstandes in Bezug auf den Inhalt der Risikobeurteilung und deren Prüfung sowie die praktischen Erfahrungen mit dem Umgang mit mangelhaften Risikobeurteilungen. Der folgende Beitrag stellt einen pragmatischen Ansatz dar, wie der KMU-Prüfer in der Praxis mit dem neuen Prüfungsgegenstand umgehen könnte.

Zu beachten ist, dass im Vorentwurf zur Revision des neuen Aktien- und Rechnungslegungsrechts die Risikobeurteilung nicht mehr im Anhang offenzulegen ist und deshalb voraussichtlich (kaum vor 2011) keinen Prüfungsgegenstand mehr bildet!

2. Risikobegriffe

Im Zusammenhang mit der Prüfung der Jahresrechnung nehmen die Prüfungsstandards zu den einzelnen Begriffen vereinfacht wie folgt Stellung. Eine kurze Auslegeordnung ist zweckmässig.

- **Prüfungsrisiko:** Risiko, dass der Abschluss wesentliche Fehlaussagen enthält. → Die ordentliche Revision liefert eine hohe Urteilsicherheit (rund 90–95%), die eingeschränkte Revision liefert nur eine begrenzte Zusicherung (rund 60%), dass die geprüfte Jahresrechnung keine wesentlichen Fehlaussagen enthält.
- **Inhärentes Risiko:** Risiko, dass eine wesentliche Fehlaussage aufgrund von Einflussfaktoren (Komplexität der Transaktionen, Markteinflüsse, Ermessensentscheide etc.) entstehen könnte, ungeachtet der internen Kontrollmassnahmen. → Gestützt auf sein Verständnis der Unternehmung und deren Tätigkeit, hat der Prüfer die Anfälligkeit auf wesentliche Falschdarstellungen in der Jahresrechnung zu beurteilen.
- **Kontrollrisiko:** Risiko, dass eine wesentliche Fehlaussage mangels organisatorischer Massnahmen nicht verhindert, nicht aufgedeckt oder nicht korrigiert wird. → Die Prüfung des internen Kontrollsystems ist explizit nicht Ge-

genstand der eingeschränkten Revision. Es ist jedoch unbestritten, dass die Kenntnis über das allgemeine Kontrollumfeld der eingeschränkt zu prüfenden Gesellschaft einen wesentlichen Faktor für die Bestimmung der Prüfungsschwerpunkte darstellt.

- **Aufdeckungsrisiko:** Risiko, dass trotz durchgeführter Prüfungshandlungen eine wesentliche Fehlaussage nicht aufgedeckt wird. → Der Prüfer benötigt während des ganzen Prüfungsprozesses eine kritische Grundhaltung. → Die Prüfungsschwerpunkte sind auf wesentliche Jahresabschlussposten zu legen und es sind weitergehende Prüfungen vorzunehmen, wenn aufgrund der empfohlenen Prüfungshandlungen wesentliche Fehlaussagen angenommen werden müssen oder ein erhöhtes inhärentes Risiko einer Falschdarstellung besteht. Die Prüfungsarbeiten müssen mit der notwendigen Sorgfalt und Verantwortung durchgeführt werden.

- **Risikobeurteilung:** Dieser Begriff wird im Prüfungsstandard im Zusammenhang mit den vorstehenden Risikobegriffen im Rahmen des risikoorientierten Prüfungsansatzes verwendet.

- **Durchführung der Risikobeurteilung:** Dieser Begriff im Sinne von Art. 663b Ziff. 12 wird in den Prüfungsstandards an zwei Stellen sinngemäss angesprochen:

- **Ordentliche Revision:** PS 890 – Prüfung der Existenz des IKS

«Der Risikobeurteilungsprozess des Unternehmens bildet die Grundlage für die durch die Unternehmensleitung zu identifizierenden Risiken, die im IKS beachtet werden müssen. Gemäss Art. 663b Ziff. 12 OR enthält der Anhang neu Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung. Wenn dieser Prozess den Umständen (einschliesslich Merkmale, Grösse und Komplexität des Unternehmens) angemessen ist, hilft er dem Abschlussprüfer bei der Identifizierung von Risiken wesentlicher falscher Angaben in der Jahresrechnung.

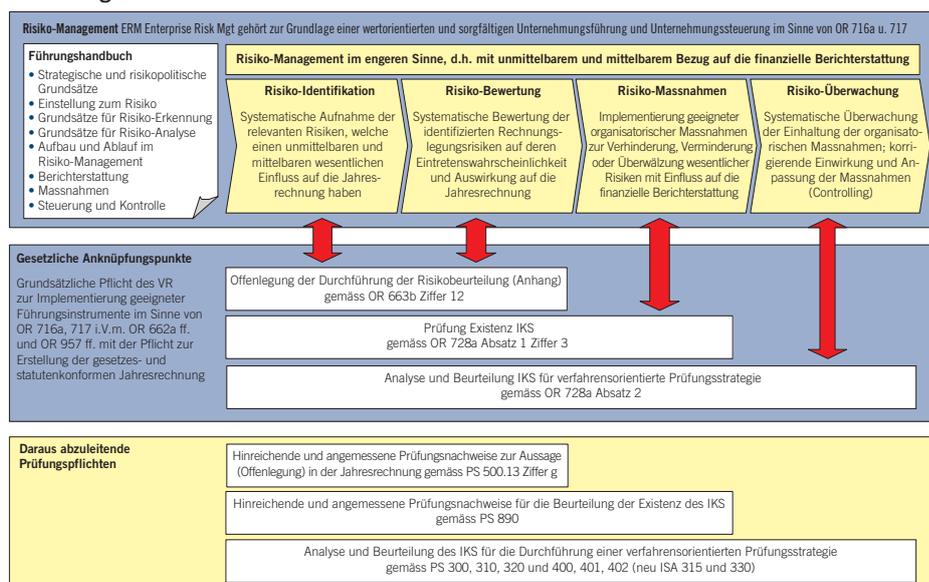
Im Rahmen der Risikobeurteilung identifiziert das Unternehmen seine wesentlichen Geschäftsrisiken, schätzt deren Bedeutung und Eintretenswahrscheinlichkeit ein und definiert Massnahmen, um diesen Risiken zu begegnen.»

- **Eingeschränkte Revision:** Standard zur Eingeschränkten Revision

Im Zusammenhang mit den vorgeschlagenen Prüfungshandlungen für die Prüfung der Durchführung der Risikobeurteilung im Anhang gemäss Art. 663b Ziff. 12: «Befragung zur durchgeführten Risikobeurteilung».

Abgeleitet aus der Beschreibung und den Erläuterungen zum Risikobeurteilungsprozess

Abbildung 1



gemäss PS 890 kann die Risikobeurteilung im Sinne von Art. 663b Ziff. 12 wie folgt zusammengefasst werden:

- Risikobeurteilung ist Teilprozess des gesamten Risikomanagements einer Unternehmung.
- Risikomanagement ist ein Prozess/ eine Aufgabe im Rahmen der ordentlichen Geschäftsführung.
- Risikomanagement ist Teil der unübertragbaren und unentziehbaren Aufgaben des Verwaltungsrates (Anknüpfungspunkte Art. 716a, 716b und 717 OR).
- Risikomanagement als Ganzes orientiert sich an Modellen wie COSO Enterprise Risk Management Framework (ERM) mit den fünf Kernschritten 1. Zielsetzung; 2. Ereignisidentifikation; 3. Risikobeurteilung; 4. Risikohandhabung; 5. Steuerungs- und Kontrollaktivitäten.
- Die Risikobeurteilung im engeren Sinn beschränkt sich auf die Risiko-Identifikation und die Risiko-Bewertung.

Zur Klarstellung, dass die Risikobeurteilung im Sinne von Art. 663b Ziff. 12 nicht sämtliche Geschäftsrisiken umfasst, dient folgendes Zitat aus der Botschaft: «... Es ist klarzustellen, dass die Risikobeurteilung **nicht sämtliche Geschäftsrisiken** erfasst, sondern nur die Erläuterungen derjenigen Risiken, die einen wesentlichen **Einfluss auf die Beurteilung der Jahresrechnung** haben könnten.»

In Bezug auf die Prüfung der Risikobeurteilung dient das Zitat von aBR Blocher: «...Die Revisionsstelle bestätigt, dass im Anhang eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den Risiken vorgenommen worden ist und dass der Verwaltungsrat diese Risiken beurteilt hat. Man kann prüfen, ob das vorhanden ist. Ob sie richtig oder falsch sind, kann die Revisionsstelle nicht prüfen ... Das ist Aufgabe des Verwaltungsrates. Ein Sitzungs-

datum und die Aussage, man habe über die Risiken gesprochen, genügt natürlich nicht ...»

Abbildung 1 fasst die Zusammenhänge in vereinfachter Form zusammen.

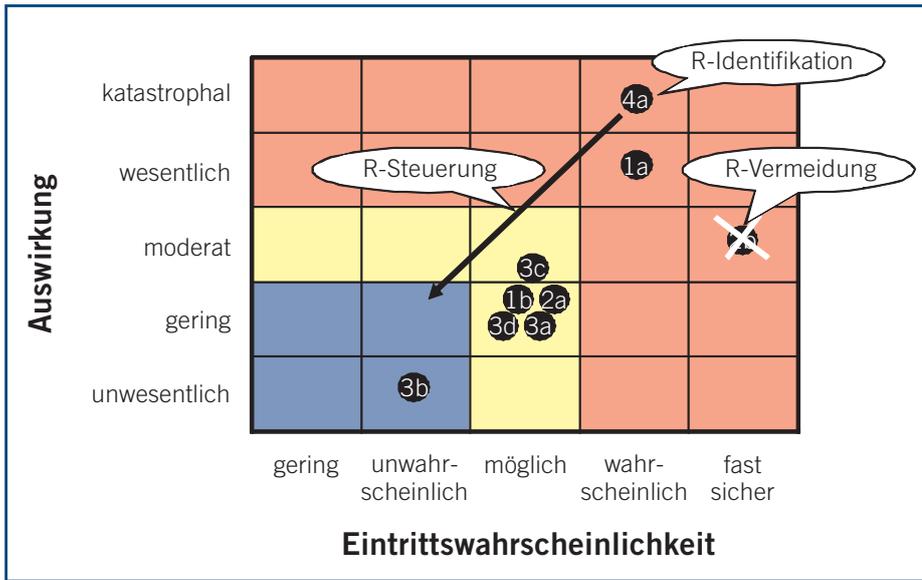
Fazit

Es ist die Aufgabe des Verwaltungsrates – unabhängig davon, ob die Jahresrechnung ordentlich oder eingeschränkt geprüft wird oder ob ein Opting-out vorgenommen wurde –, über das Risikomanagement im Anhang zur Jahresrechnung eine Offenlegung vorzunehmen. Die Offenlegung umfasst mindestens Angaben über die Durchführung der Risiko-Identifikation und die Risiko-Bewertung. Eine weiter gehende Offenlegung kann die Transparenz der Jahresrechnung und damit die Beurteilung der Jahresrechnung verbessern – eine explizite Pflicht kann aus der gesetzlichen Disposition nicht zwingend abgeleitet werden.

3. Durchführung der Risikobeurteilung

Wie bereits erwähnt, ist die Durchführung einer Risikobeurteilung Bestandteil eines umfassenden Risikomanagements. Für ordentlich zu prüfende Unternehmungen muss im Rahmen der Existenz des Internen Kontrollsystems das Vorhandensein des Risikobeurteilungsprozesses des Unternehmens explizit bestätigt werden. Es kann i.d.R. davon ausgegangen werden, dass es sich hierbei um grössere und komplexere Unternehmen handelt, welche im Rahmen ihrer Aufbau- und Ablauforganisation ein umfassendes IKS implementiert haben. Anhand einer umfassenden Dokumentation ist der Risikobeurteilungsprozess beschrieben und für den Abschlussprüfer nachvollziehbar.

Abbildung 2



Bei KMU-Gesellschaften wird die Durchführung einer Risikobeurteilung grundsätzlich als problematischer angenommen. In den Seminardiskussionen wurde zu Recht auf die sehr unterschiedlichen Strukturen der KMU hingewiesen: von der Einmann-Aktiengesellschaft mit wenigen Geschäftsaktivitäten bis hin zu den komplexeren Unternehmen mit entsprechenden anspruchsvolleren Organisationen. Gerade diese heterogene Ausgangslage mag der Grund dafür sein, dass kein verbindliches Modell für das Risikomanagement bzw. die Risikobeurteilung im Umfeld der eingeschränkten Revision vorgegeben wurde.

Es wäre nicht sachgerecht, wegen der sehr unterschiedlichen KMU-Geschäftsstrukturen darin den Grund für eine Nichtdurchführung einer Risikobeurteilung zu finden. Tatsache ist nämlich, dass sich wegen der anspruchsvollen KMU-Marktsituation die verantwortungsbewussten Geschäftsinhaber laufend Gedanken über die Stärken und Schwächen sowie Chancen und Risiken ihrer Unternehmen machen. Wichtig ist nun aber, dass diese Überlegungen nachvollziehbar dokumentiert werden müssen (aBR Blocher: «...Man kann prüfen, ob das vorhanden ist...»).

Michael Annen hat in seinem Fachbeitrag im TREX 5/2008, S. 270, die Risikomatrix vorgestellt (vgl. Abbildung 2).

Ein pragmatischer Ansatz für die Identifikation der unmittelbaren und mittelbaren finanziellen Unternehmungsrisiken könnte die periodische Bestandesaufnahme durch den Verwaltungsrat und die Geschäftsleitung anhand der Jahresrechnung bzw. Zwischenabschlüsse sein. Die aktuellen Markteinflüsse, Einschränkungen des Regulators u.ä. sind ebenfalls mit zu berücksichtigen. Abbildung 3 (siehe unten) verdeutlicht das einfache, aber systematische Vorgehen.

Die so durchgeführte Risiko-Identifikation und anschließende Risiko-Beurteilung umfasst in kleineren, übersichtlichen Verhältnissen nicht viel mehr als eine A4-Seite. Zu beachten ist ferner, dass es sich dabei um ein «dynamisches» Dokument handelt, das bei Bedarf angepasst werden muss. Unbedingt zu beachten ist auch, dass dieses Dokument der Verantwortung des Verwaltungsrates untersteht. Es ist daher zweckmässig, inskünftig ein VR-Standard-Traktandum «Aktuelle Risikobeurteilung und allfällige Massnahmen» für die regelmässigen Verwaltungsratssitzungen vorzusehen.

Fazit

Die Risikobeurteilung im Sinne von Art. 663b Ziff. 12 umfasst die inhaltliche Auseinandersetzung mit den finanziellen Risiken der Unternehmung. Diese Aufgabe ist von der Geschäftsleitung und dem Verwaltungsrat vorzunehmen und so zu dokumentieren, dass die Revisions-

stelle diese Beurteilung und Auseinandersetzung nachvollziehen kann.

In kleinen KMU-Verhältnissen beschränkt sich die Dokumentation der Risikobeurteilung auf die umfassende Protokollierung der Verwaltungsratssitzung. In grösseren Organisationen ist die Dokumentation der Risikobeurteilungsprozesse mit den identifizierten Risiken und den beschlossenen Massnahmen zweckmässig.

4. Offenlegung im Anhang

Die Durchführung der Risikobeurteilung ist im Anhang zur Jahresrechnung offenzulegen. Die Offenlegung hat nach Art. 662a ordnungsgemäss zu erfolgen.

Aufgrund der Diskussionen und Meinungen an den erwähnten Seminaren sowie gemäss publizierten Fachartikeln zeichnen sich für die ordnungsgemässe Offenlegung vier Varianten ab: Variante 1: Reine Vollzugsmeldung, dass eine Risikobeurteilung vorgenommen wurde.

Variante 2: Offenlegung des Risikobeurteilungsprozesses, ohne Angaben der Risiken und Massnahmen.

Variante 3: Offenlegung des Risikobeurteilungsprozesses; Angaben über die finanziellen Risiken und getroffenen Massnahmen.

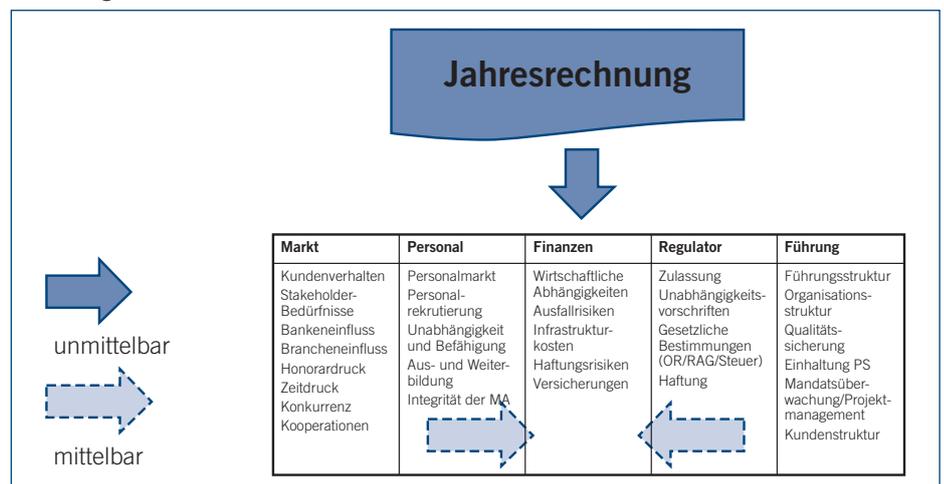
Variante 4: Offenlegung des Risikobeurteilungsprozesses; umfassende Angaben über die Geschäftsrisiken und die getroffenen Massnahmen.

In Abbildung 4 findet sich eine Darstellung dieser Massnahmen.

Beurteilung der Varianten

Die Mehrheit der Seminarteilnehmer gibt der Variante 2 den Vorzug: Diese umfasst alle Elemente für die zuverlässige Beurteilung der

Abbildung 3



Jahresrechnung – ohne jedoch auf Details einzugehen. Die Varianten 3 und 4 beinhalten Angaben, welche bereits als vertrauliche Informationen zu werten sind.

Die Kommission der Wirtschaftsprüfung der Treuhänderkammer (KWP) hat drei Varianten als mögliche Lösungen für die Offenlegung im Anhang vorgeschlagen: Die erste Variante wäre, dass die Gesellschaft nur den Risikobeurteilungsprozess im Anhang offenlegt. Als erweiterte Offenlegung (zweite Variante) würden zusätzlich die wesentlichen Risiken, welche einen Einfluss auf die Jahresrechnung haben, beschrieben werden. Als am weitesten gehende Offenlegung (dritte Variante) werden zusätzlich zur zweiten Variante auch noch die operativen und strategischen Risiken im Anhang offengelegt.

Im Sinne der vorstehenden Variante 2 (erste Variante KWP) wurden verschiedene Formulierungsvarianten erarbeitet, welche den Kunden als mögliche Offenlegungen empfohlen werden können.

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

Quelle: Prof. Pfaff, veb-Seminar

«Die Gesellschaft verfügt über ein implementiertes Risiko-Management. Ausgehend von einer periodisch (3-mal jährlich) durchgeführten systematischen Risikobeurteilung werden die für die Gesellschaft wesentlichen Risiken bewertet und auf ihre Eintrittswahrscheinlichkeit und deren finanzielle Auswirkungen bewertet. Mit entsprechenden, vom Verwaltungsrat beschlossenen Massnahmen werden diese Risiken vermieden, vermindert oder überwältigt. Die selbst zu tragenden Risiken werden konsequent überwacht. Die letzte Risikobeurteilung durch den Verwaltungsrat wurde am 1. September 2007 vorgenommen. Aufgrund dieser Risikobeurteilung sind keine besonderen Rückstellungen und Wertberichtigungen in der vorliegenden Jahresrechnung erforderlich. Das Risiko-Management ist in einem Handbuch aktuell dokumentiert.»

Quelle: Karl Renggli, Seminar Unternehmerforum Schweiz

Abbildung 4

Offenlegung, dass Risikobeurteilung vorgenommen wurde	Offenlegung Risikobeurteilungsprozess	Offenlegung Risikobeurteilungsprozess und Risiken mit Einfluss auf JR	Offenlegung Risikobeurteilungsprozess und alle wesentlichen Unternehmungsrisiken
Vollzugsmeldung – keine konkreten Angaben Wortlaut OR 663b Ziff. 12	Vollzugsmeldung – keine Angaben über Risiken Kompromiss	Vollzugsmeldung – mit Angaben über JR-Risiken Meinung Botschaft?	Umfassende Risikobeurteilung mit operativen und strategischen Risiken Meinung Botschaft?
Variante 1 Am 1. September 2008 wurde eine Risikobeurteilung vorgenommen	Variante 2 Der VR hat periodische RB vorgenommen ...; allfällige Massnahmen ... getroffen, um Fehlaussagen in der JR zu vermeiden	Variante 3 Der VR hat periodische RB vorgenommen ...; folgende JR-Risiken identifiziert und bewertet ...; folgende Massnahmen getroffen ...	Variante 4 Der VR hat periodische RB vorgenommen ...; folgende SIF/IO-Risiken identifiziert und bewertet ...; folgende Massnahmen getroffen ...

«Im Rahmen seiner Pflicht zur Oberleitung der Gesellschaft hat der Verwaltungsrat entschieden, das Audit Committee mit der Durchführung der Risikoprüfung zu beauftragen.

Der Verwaltungsrat und die Geschäftsleitung haben die Grundsätze des Risk Managements festgelegt. Dazu gehören die Vorgaben zur systematischen Erfassung und Auswertung der Risiken, deren Priorisierung, die Beurteilung der Einflüsse auf das gesamte Unternehmen sowie die Einleitung und Überwachung von Massnahmen zur Vermeidung und Minimierung von Risiken.

Die systematisch erfassten, analysierten und priorisierten Risiken wurden in einer Master Risk List zusammengefasst. Der Verwaltungsrat lässt sich periodisch über die Umsetzung von beschlossenen Massnahmen und deren Wirkung zur Risikominimierung orientieren. Er prüft die Vorschläge der Geschäftsleitung basierend auf der aktuellen Master Risk List und bestimmt das konkrete weitere Vorgehen.

Jährlich erfolgt ein Versicherungsreview. Auch im vergangenen Geschäftsjahr hat der Verwaltungsrat die Ergebnisse der aktuellen Versicherungsprüfung zur Kenntnis genommen.

Es wurde eine regelmässige Berichterstattung über das Risk Management etabliert. Dem Verwaltungsrat sind ausserordentliche Vorfälle, welche auf ein nicht erkanntes Risiko schliessen lassen oder deren Auswirkungen für die Zukunft zu einem signifikanten Risiko werden können, umgehend zu melden.

Es ist nicht ausgeschlossen, dass die erkannten und evaluierten Risiken unvollständig oder falsch gewichtet sind, da bezüglich zukünftiger Entwicklungen teilweise Annahmen getroffen werden mussten.»

Quelle: Dr. R. Müller, UBS-Kundenanlass

Aus der Sicht des Wirtschaftsprüfers ist der im letzten Beispiel aufgeführte Disclaimer problematisch. Es können damit allfällige notwendige Rückstellungen oder Wertberichtigungen im Sinne von objektiven oder subjektiven Unsicherheiten nicht relativiert werden.

In Bezug auf die Mitwirkung bei der Formulierung des Anhangs ist die Zurverfügungstellung einer dieser Mustervorlagen unbedenklich.

Fazit

Es ist zweckmässig, die Offenlegung im Anhang so zu formulieren, dass der Bilanzleser sich davon überzeugen kann, dass eine gesetzeskonforme «Auseinandersetzung mit den finanziellen Risiken» vorgenommen wurde. Auf die Offenlegung der einzelnen Risiken und Massnahmen wird in der Praxis wohl verzichtet, oder sie wird nur in begründeten Fällen zweckmässig sein.

Die Zurverfügungstellung von Formulierungsvorschlägen ist in Bezug auf die Unabhängigkeitsvorschriften unbedenklich. Die Durchführung der Risikobeurteilung durch die Revisionsstelle ist nicht zulässig.

5. Prüfung der Risikobeurteilung

Wie bereits erwähnt, ist die Prüfung der Risikobeurteilung im Rahmen der ordentlichen Revision Bestandteil der Prüfung der Existenz des IKS (PS 890). Das Kennen der unternehmensrelevanten Risiken und deren Gewichtung und Beurteilung ist die Grundvoraussetzung für ein funktionierendes IKS. Zu beachten ist (Abbildung 1, siehe Seite 25), dass im Rahmen der Existenzprüfung auch die relevanten Kontrollmassnahmen und deren Umsetzung zu beurteilen sind (fünf Kontrollkomponenten).

Bei der Eingeschränkten Revision beschränkt sich die Prüfung auf «die Befragung zur durchgeführten Risikobeurteilung» (Standard EingeRev, Anhang D, Seite 60).

Die Prüfung der Angaben über die Durchführung der Risikobeurteilung im Anhang orientiert sich am methodischen Ablauf der Prüfung über die Phasen Prüfungsvorbereitung, Prüfungsplanung und Prüfungsdurchführung. In den einzelnen Phasen der Prüfung kann die Risikobeurteilung (im Sinne von Art. 663b Ziff. 12) wie folgt thematisiert werden:

- **Prüfungsvorbereitung:** Der Kunde ist auf die Notwendigkeit der Durchführung und Offenlegung der Risikobeurteilung aufmerksam zu machen.
- **Prüfungsplanung:** Der Abschlussprüfer führt eine eigene Risikobeurteilung im Rahmen seiner Prüfung durch.
- **Prüfungsdurchführung:** «Formale» Beurteilung der Offenlegung im Sinne der Ordnungsmässigkeit Art. 662a OR, d.h. die Angaben sind vollständig, die Angaben sind wahr, die Angaben sind zuverlässig beurteilbar, klar und nicht missverständlich.

Die Durchführung der Prüfung kann schematisch wie in Abbildung 5 zusammengefasst werden.

Die «formale» Beurteilung der Angaben über die Durchführung der Risikobeurteilung ist wie folgt zu relativieren: Stimmt die durch den Abschlussprüfer vorgenommene eigene Risikobeurteilung (insbesondere inhärente Risiken) in wesentlichen Teilen nicht mit der Offenlegung im Anhang überein, ist die Inkonsistenz zu klären (Anpassung der eigenen Risikobeurteilung oder Anpassung der Angaben über die Durchführung der Risikobeurteilung).

Fazit

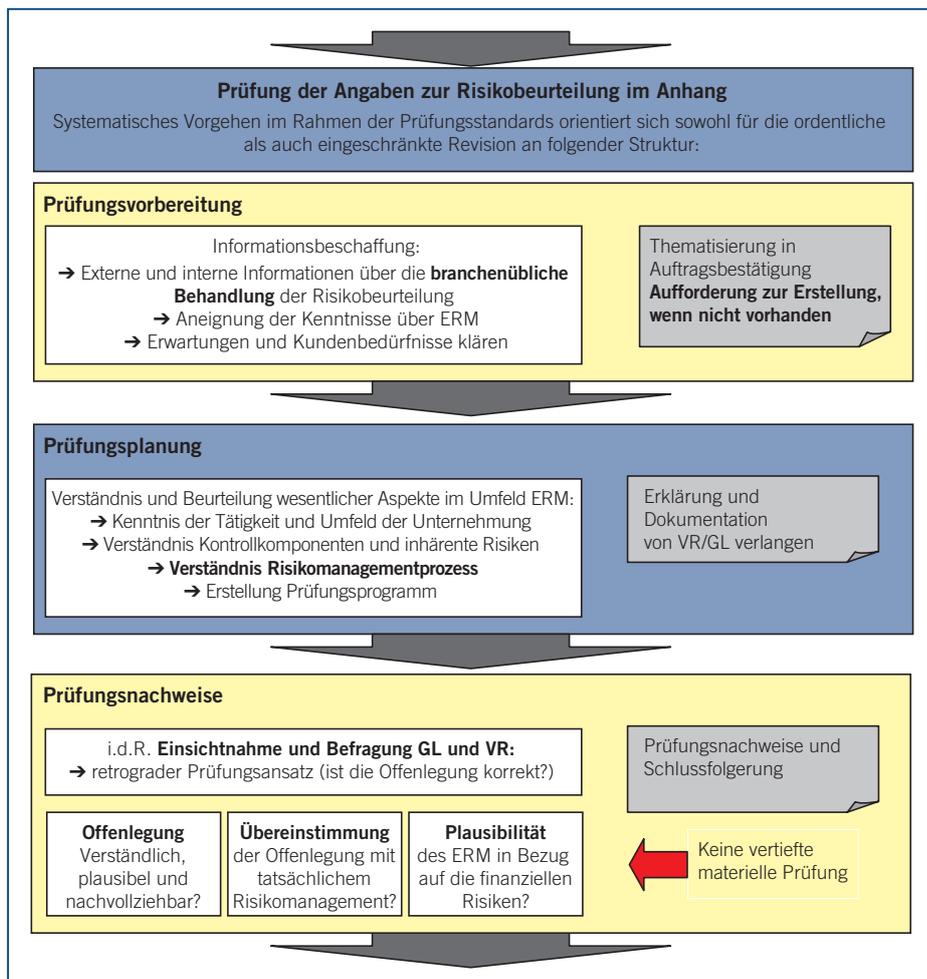
Die Prüfung der ordnungsgemässen Offenlegung der Durchführung der Risikobeurteilung basiert im Wesentlichen auf Einsichtnahmen in die relevante Dokumentation, auf ergänzenden Befragungen und auf der «formalen» Übereinstimmung der Offenlegung mit der tatsächlich durchgeführten Risikobeurteilung. Eine vertiefte materielle Prüfung der Risikobeurteilung ist nicht vorgesehen. aBR Blocher: «... Ob sie richtig oder falsch sind, kann die Revisionsstelle nicht prüfen.»

6. Berichterstattung der Revisionsstelle

Offizielle Berichtsmuster für die Formulierung von festgestellten Verstössen gegen die Offenlegungsvorschriften von Art. 663b Ziff. 12 OR liegen noch nicht vor.

Aufgrund der bestehenden Prüfungsstandards PS 700 sowie Standard EingeRev Kapitel 7 und

Abbildung 5



Anhang F können folgende Grundsätze zur Berichterstattung zusammengefasst werden:

- Der Anhang ist Bestandteil der Jahresrechnung.
- Die Jahresrechnung (Abschluss) ist in allen wesentlichen Teilen gesetzes- und statutenkonform zu erstellen.
- Die fehlende Offenlegung oder fehlerhafte Offenlegung stellt einen Gesetzesverstoss im Sinne von Art. 663b dar.
- PS 700.45 ordentliche Revision: «Über die Rechnungslegungsgrundsätze, die Methode ihrer Anwendung oder die Angaben im Abschluss kann es zu Meinungsverschiedenheiten des Abschlussprüfers mit der Unternehmensleitung kommen. Sind solche Meinungsverschiedenheiten für den Abschluss wesentlich, **muss der Abschlussprüfer entweder ein eingeschränktes oder ein verneinendes Prüfungsurteil** abgeben.»
- Standard EingeRev: «Ist der Revisor jedoch auf einzelne Sachverhalte gestossen, die ihn zum Schluss veranlassen, dass die **Jahresrechnung resp. Teile davon** und/oder der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes **nicht dem Gesetz und den Statuten**

entsprechen, oder muss er solche Sachverhalte annehmen, so sind diese darzulegen (Einschränkung).»

In der Praxis wird als Alternative zur Einschränkung der Hinweis erwähnt. Der Hinweis ist nicht PS-konform, weil er Sachverhalte aufführt, welche den Abschluss nicht beeinflussen. Dies sind Gesetzes- und Statutenverstösse, die weder die Jahresrechnung noch die Buchführung zum Gegenstand haben. Bei der eingeschränkten Revision wäre ein Hinweis nicht vorgesehen.

In Bezug auf die Qualifikation der Einschränkung, ob es sich um ein eingeschränktes Prüfungsurteil bzw. eine eingeschränkte Prüfungsaussage oder um ein(e) verneinende(s) oder unmögliche(s) Prüfungsurteil bzw. Prüfungsaussage handelt, ist im konkreten Fall zu beurteilen.

Zu beachten ist ferner, dass im Bericht der ordentlich zu prüfenden Jahresrechnung die Übereinstimmung mit Art. 728a OR bzw. PS 890 Existenz IKS zu bestätigen ist. Eine fehlende Risikobeurteilung würde somit eine Einschränkung zur Jahresrechnung und u.U. auch zu einer Einschränkung zur Existenz des IKS führen.

Die untenstehenden Formulierungsvorschläge für eine nicht durchgeführte und offengelegte Risikobeurteilung müssen mit den offiziellen Berichtsvarianten abgestimmt werden:

In der Praxis wird die weitverbreitete Meinung vertreten, dass die Jahresrechnung keine Fehlaussage enthält, wenn die Nicht-Durchführung der Risikobeurteilung klar und unmissverständlich im Anhang offengelegt wird («Auf die Durchführung einer Risikobeurteilung wurde verzichtet»). Dies ist nicht PS-konform. Die Angaben im Anhang beinhalten nicht, ob eine Risikobeurteilung durchgeführt wurde, sondern dass die Angaben über die Durchführung offengelegt werden. Mit analoger Begründung könnte die Nicht-

Offenlegung der Netto-Auflösung der stillen Reserven, der Eventualverpflichtungen etc. gerechtfertigt werden.

Fazit

Die nicht gesetzeskonforme Offenlegung der Durchführung der Risikobeurteilung im Anhang führt zwingend zu einer Einschränkung im Bericht der Revisionsstelle. Dieses eingeschränkte Prüfungsurteil bzw. diese eingeschränkte Prüfungsaussage beinhaltet implizit auch die Aussage darüber, dass der Verwaltungsrat seiner Führungsaufgabe und seiner Sorgfaltspflicht nicht nachkommt. Diese Aussage wird die Wirkung bei den Kreditgebern nicht verfehlen!

7. Schlusswort

Die Unsicherheit in Bezug auf die Durchführung und Offenlegung der Risikobeurteilung ist verbreitet. Als pflichtbewusste Wirtschaftsprüfer nehmen wir unsere Verantwortung wahr und setzen die heute gültigen gesetzlichen Bestimmungen konsequent, aber konziliant durch. ■

* Der Autor hatte als Referent für die Treuhand-Kammer, Sektionen des Treuhänder-Verbandes sowie das Unternehmerforum Schweiz die Möglichkeit, an diversen Seminaren diese Thematik zu schulen und einen umfassenden Erfahrungs- und Meinungsaustausch mit den Seminarteilnehmern zu führen.

→ Auszug aus einer ordentlichen Berichterstattung

«... Eine Prüfung beinhaltet die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen für die in der Jahresrechnung enthaltenen Wertansätze und sonstigen Angaben. Die Auswahl der Prüfungshandlungen liegt im pflichtgemässen Ermessen des Prüfers. Dies schliesst eine Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben in der Jahresrechnung als Folge von Verstössen oder Irrtümern ein. Bei der Beurteilung dieser Risiken berücksichtigt der Prüfer das interne Kontrollsystem, soweit es für die Aufstellung der Jahresrechnung von Bedeutung ist, um die den Umständen entsprechenden Prüfungshandlungen festzulegen, nicht aber um ein Prüfungsurteil über die Wirksamkeit des IKS abzugeben. Die Prüfung umfasst zudem die Beurteilung der Angemessenheit der angewandten Rechnungslegungsmethoden, die Plausibilität der vorgenommenen Schätzungen sowie eine Würdigung der Gesamtdarstellung der Jahresrechnung. Wir sind der Auffassung, dass die von uns erlangten Prüfungsnachweise eine ausreichende und angemessene Grundlage für unser Prüfungsurteil bilden.

Zur Offenlegung ist Folgendes zu bemerken: Entgegen der Bestimmung von Art. 663b Ziff. 12 OR wurde keine Risikobeurteilung durchgeführt. Die notwendigen Angaben über die Durchführung der Risikobeurteilung im Anhang fehlen.

Prüfungsurteil

Nach unserer Beurteilung entspricht die Jahresrechnung für das am 31. Dezember 2008

abgeschlossene Geschäftsjahr mit Ausnahme der vorstehenden Einschränkung dem schweizerischen Gesetz und den Statuten.

Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften

Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen an die Zulassung gemäss Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) und die Unabhängigkeit (Art. 728 OR und Art. 11 RAG) erfüllen und keine mit unserer Unabhängigkeit nicht vereinbare Sachverhalte vorliegen.

Im Rahmen unserer Prüfung gemäss Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR und dem Schweizer Prüfungsstandard 890 haben wir festgestellt, dass ein gemäss den Vorgaben des Verwaltungsrates ausgestaltetes internes Kontrollsystem für die Aufstellung der Jahresrechnung nicht existiert.

Nach unserer Beurteilung entspricht das interne Kontrollsystem nicht dem schweizerischen Gesetz, weshalb wir die Existenz des internen Kontrollsystems für die Aufstellung der Jahresrechnung nicht bestätigen können.

Ferner bestätigen wir, dass der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinnes dem schweizerischen Gesetz und den Statuten entspricht, und empfehlen, die vorliegende Jahresrechnung **trotz vorstehender Einschränkung** zu genehmigen...»

(in der Annahme, dass abschlussrelevante Beurteilungen vorgenommen werden können – sonst Rückweisung)

→ Auszug aus einer eingeschränkten Revision

«... Unsere Revision erfolgte nach dem Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision. Danach ist diese Revision so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in der Jahresrechnung erkannt werden. Eine Eingeschränkte Revision umfasst hauptsächlich Befragungen und analytische Prüfungshandlungen sowie den Umständen angemessene Detailprüfungen der beim geprüften Unternehmen vorhandenen Unterlagen. Dagegen sind Prüfungen der betrieblichen Abläufe und des internen Kontrollsystems sowie Befragungen und weitere Prüfungshandlungen zur Aufdeckung deliktischer Handlungen oder anderer Gesetzesverstösse nicht Bestandteil dieser Revision.

Zur Offenlegung ist Folgendes zu bemerken: Entgegen der Bestimmung von Art. 663b Ziff. 12 OR wurde keine Risikobeurteilung durchgeführt. Die notwendigen Angaben über die Durchführung der Risikobeurteilung fehlen.

Bei unserer Revision sind wir – mit Ausnahme der im vorstehenden Absatz dargelegten Einschränkung – nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht Gesetz und Statuten entsprechen...»

(evtl. verneinende Aussage, wenn Fehlaussagen angenommen werden müssten)