



Michael Annen

lic. oec. HSG, dipl. Wirtschaftsprüfer, Mehrwertsteuerexperte FH, Partner Buchhaltungs- und Revisions-AG Zug, www.brag.ch
Mitglied Kommission Fachfragen STVIUSF

Das neue Revisionsrecht

Der vorliegende Artikel soll einen Überblick über das neue Revisionsrecht verschaffen. Der Autor stellt keinen Anspruch auf Vollständigkeit; dazu sei auf die Gesetzesgrundlagen und die einschlägige Literatur verwiesen.

Die Kurzfassung

Am 1. September 2007 ist ein neues Zeitalter in der Wirtschaftsprüfung eingeläutet worden. Die Selbstregulierung weicht einer umfassenden Gesetzesregelung, und ab 2008 werden Kapitalgesellschaften unabhängig von ihrer Rechtsform¹ prüfungspflichtig. Prüfungsumfang und -intensität hängen von Grössenkriterien der Gesellschaft ab. Kapitalgesellschaften, welche zwei der folgenden Kriterien in zwei aufeinanderfolgenden Jahren überschreiten (Art. 727 Abs. 2 OR) oder als Publikumsgesellschaften gelten (Art. 727 Abs. 1 OR), unterliegen der Ordentlichen Revision:

- Bilanzsumme 10 Mio.
- Umsatz 20 Mio.
- Vollzeitstellen 50.

Alle übrigen Gesellschaften, welche diese Kriterien nicht erfüllen, sind neu eingeschränkt prüfungspflichtig und unterliegen der Eingeschränkten Revision (Art. 727a Abs. 1 OR).

Durch die Einführung des Opting Systems haben die Gesellschaften die Möglichkeit, statt einer eingeschränkten Prüfung eine Ordentliche Revision zu verlangen (Opting up) oder bei eingeschränkter Prüfungspflicht auf die Revision vollständig zu verzichten (Opting out); der Verzicht ist allerdings nur möglich, falls die Gesellschaft nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hat und dies alle Gesellschaftseigentümer (Aktionäre, Stammanteils-

inhaber usw.) einstimmig beschliessen (Art. 727 Abs. 2. OR).

Das neue Produkt der eingeschränkten Prüfung ist ein Zugeständnis an die KMU und soll diesen administrativ eine Entlastung bringen. Dabei ist zu beachten, dass die eingeschränkte Prüfung nach dem gemeinsam erarbeiteten Standard zur Eingeschränkten Revision² erfolgen muss. Dieser Standard, welcher vom Schweizerischen Treuhänder Verband STV – USF und der Treuhand-Kammer gemeinsam erarbeitet wurde, beinhaltet den risikoorientierten Prüfungsansatz bei eingeschränkter Prüfung, stellt das Prüfungsvorgehen dar und stellt Vorlagen und Beispiele für Prüfungshandlungen, Vollständigkeitserklärung und Auftragsbestätigung zur Verfügung. Der Standard soll als Hilfsmittel und verbindliche Richtschnur für das Vorgehen bei der eingeschränkten Prüfung dienen. Daneben werden wichtige Themen der Revision wie die Unabhängigkeit, Verhalten bei Überschuldung und die Unternehmensfortführung behandelt.

Die Zweiteilung der Revision in Ordentliche und Eingeschränkte Revision, welche im OR geregelt wird, sowie die aufsichtsrechtliche Neuordnung der Revision im Rahmen des Revisionsaufsichtsgesetzes sind die beiden Eckpfeiler des neuen Revisionsrechtes.

Ab 1. Januar 2008 ist eine Revisionstätigkeit nach neuer Gesetzgebung ohne Zulassung der Revisionsaufsichtsbehörde gesetzeswidrig und ein strafrelevanter Tatbestand³. Analog zur

Zweiteilung der Revision erfolgt auch die Zulassung nach zwei Kategorien:

- der zugelassene Revisor ist für die Eingeschränkte Revision ausreichend
- der zugelassene Revisionsexperte ist für die Ordentliche Revision notwendig sowie für Revisionen, bei welchen bisher der besonders befähigte Revisor zuständig war (wie z.B. Kapitalherabsetzungsprüfung gemäss Art. 732 OR, vorzeitige Löschung der Gesellschaft gemäss Art. 745 Abs. 1 OR oder Fusionsprüfung gemäss FusG).

Für Publikumsgesellschaften wurde eine dritte Kategorie geschaffen: Neu muss jede Revisionsstelle, welche Publikumsgesellschaften prüft, als staatlich beaufsichtigte Revisionsstelle registriert sein. Die Unabhängigkeitsvoraussetzungen sowie die Aufsicht und Kontrolle sind schärfer und weitergehender als für die übrigen Revisionsstellen.

Die wichtigsten Neuerungen im Überblick

a) Die Ordentliche Revision

Neben den Publikumsgesellschaften und Grossunternehmen wird es auch einige mittelständische Unternehmen geben, welche zwei der drei Kriterien: «Bilanzsumme CHF 10 Mio., Umsatz CHF 20 Mio. oder 50 Vollzeitstellen» im Jahresdurchschnitt überschreiten und damit

ordentlich prüfungspflichtig werden. Der Prüfer hat bei der Ordentlichen Prüfung weit umfangreichere Prüfungsstandards einzuhalten; Basis für die Prüfungsarbeit sind die Schweizerischen Prüfungsstandards (PS), welche im Jahr 2004 eingeführt wurden. Diese fassen im wesentlichen die ISA (International Standards on Auditing) zusammen, mit Berücksichtigung der Schweizer Besonderheiten. Die PS gelten als das Standardwerk für die Prüfung schlechthin, und Kenntnisse davon sind für die professionelle Berufsausübung zwingend. Die Bedeutung des Standards PS 700 ist auch für die KMU Prüfung zentral, da dieser Standard die heute gültigen Berichtswortlaute mit vielen Beispielen beinhaltet⁴. Zur Zeit wird an der Überarbeitung der PS gearbeitet; so wird auch für die Ordentliche Revision ein neuer Berichtswortlaut vorbereitet. Denn auch bei der Ordentlichen Revision ändert sich doch einiges im Vergleich zur heutigen Revision: Neben der Jahresrechnung und dem Gewinnverwendungsvorschlag ist neu auch die Existenz eines internen Kontrollsystems (IKS) zu bestätigen⁵. Dieser zusätzliche Prüfungsgegenstand bedeutet Mehrarbeit für Prüfer und Kunden. Das betroffene Unternehmen wird um eine angemessene Dokumentierung und Formalisierung des IKS nicht herumkommen, damit eine Bestätigung betreffend Existenz des IKS durch die Revisionsstelle erfolgen kann. Gerade KMUs, welche die Kriterien zur Ordentlichen Revision (knapp) überschreiten oder konzernrechnungspflichtig sind⁶ und diese Umsetzungen im Bereich IKS vornehmen müssen, ohne dafür die Ressourcen zu haben, werden vor einer grossen (administrativen) Zusatzlast und Herausforderung stehen. Die Revisionsexperten sind in jedem Fall auch gefordert! Die umfassende Prüfung, welche die Ordentliche Revision darstellt, soll eine höhere Verlässlichkeit des Prüfungsergebnisses bringen.

b) Die Eingeschränkte Revision

Der überwiegende Teil der Schweizer Gesellschaften sind KMUs und erfüllen die Grössenkriterien für die Ordentliche Revision nicht. Damit wird die eingeschränkte Revision zur bedeutenden Prüfung. Mit der Eingeschränkten Revision wird teilweise Neuland beschritten. Die Konzeption basiert auf dem im angelsächsischen Recht bekannte Review⁷. Allerdings wurde im Gesetz festgeschrieben (Art. 729 a OR), dass die Eingeschränkte Revision nicht nur ein Review sein soll, sondern umfassender ist: Neben analytischen Prüfungshandlungen und Befragungen sind angemessene Detailprüfungen (Bestandes- und Bewertungsprüfungen) durchzuführen. Der Prüfer hat sich auf Unterlagen, welche beim Kunden vorhanden sind, abzustützen. Der Standard zur Eingeschränkten Revision bildet dabei die Anleitung,

wie vorzugehen ist. Der risikoorientierte Prüfungsansatz ist identisch mit demjenigen einer ordentlichen Prüfung, aber ohne Prüfung des internen Kontrollsystems (IKS). Schliesslich soll die Prüfung den selben Zweck verfolgen, wenn auch der Umfang der Prüfungshandlungen weniger weitgehend ist. Im Rahmen der Risikoanalyse ist ein Verständnis für den Kunden zu erlangen und die Risiken, welche auf die Jahresrechnung einen Einfluss haben, sind zu identifizieren. Dabei stehen analytische Prüfungshandlungen und Befragungen im Vordergrund (Organisation, Geschäftsmodell, Struktur der Bilanz und Erfolgsrechnung, Branchenvergleiche, Budget – Ist-Vergleich, Finanzplanung, Liquiditätsratios, andere branchenspezifische Kennzahlen usw.). Dazu gehören erste Überlegungen zur Mandatsannahme oder Mandatsweiterführung (Ist Unabhängigkeit gewahrt? Geschäftspolitische Überlegungen, welche die Mandatsannahme beeinflussen können? usw.). Mit Hilfe der Festlegung der Wesentlichkeitsgrenze und der durchgeführten Risikoanalyse sind die Prüfungsstrategie resp. die Prüfungsschwerpunkte festzulegen. Anschliessend erfolgt die Erstellung des Prüfungsprogrammes, welches die Prüfungshandlungen umfasst. Diese können wiederum aus analytischen Prüfungshandlungen, Befragungen und Bestandes- und Bewertungsprüfungen bestehen. Der Standard zur Eingeschränkten Revision zeigt im Anhang diverse Beispiele für Prüfungshandlungen je Jahresrechnungsposition auf⁸.

Die Eingeschränkte Revision grenzt sich von der Ordentlichen Revision insofern ab, als keine Drittbestätigungen einzufordern sind (z.B. Bank, Debitoren, Kreditoren), keine Inventurbeobachtungen durchzuführen sind und die Prüfung des IKS nicht Bestandteil der eingeschränkten Prüfung ist. Gesetzesverstösse (insbes. Entdeckung von deliktischen Handlungen) sind nicht Bestandteil der Prüfung der Eingeschränkten Revision. Eine Offenlegung an die Generalversammlung entfällt; einzig die Anzei-

gepflicht bei Überschuldung bleibt analog zur ordentlichen Prüfung bestehen. Die Prüfsicherheit ist aufgrund der qualitativ weniger anspruchsvolleren Prüfung tiefer als bei der Ordentlichen Revision; das Prüfungstestat der Eingeschränkten Revision ist daher eine Negativformulierung. Die Abnahme- oder Rückweisungsempfehlung im Testat entfällt.

Unabhängig davon, ob ordentlich oder eingeschränkt geprüft wird, die Beurteilung des Sachverhalts durch den Prüfer, «professional judgment», ist bedeutend und zentral für eine qualitative, gute Prüfung. Der Standard ist Hilfsmittel; die Beurteilung und die Schlussfolgerungen sind durch den Prüfer wie heute vorzunehmen.

c) Das Opting System

Das Opting System ist ein Novum schlechthin und macht das Prüfen nach zwei Kategorien (ordentliche und Eingeschränkte Prüfung) durchlässig. Das Gesetz gibt die minimalen Bedingungen vor, wann eine Ordentliche Prüfung durchzuführen ist bzw. wann eine eingeschränkte Revision ausreicht. Für das prüfende Unternehmen besteht die Möglichkeit, von der Eingeschränkten Revision in die Ordentliche Revision zu wechseln («opting up», wenn Aktionäre, welche 10% des Aktienkapitals vertreten, dies verlangen oder mittels Beschluss durch Generalversammlung oder Statutenbestimmung), d.h., eine umfassendere Prüfung bzw. ein Testat mit höherer Prüfungssicherheit zu erlangen als bei der Eingeschränkten Revision. Ein Unternehmen, welches die Kriterien der ordentlichen Prüfung nicht erfüllt und eingeschränkt geprüft wird, kann vollständig auf eine Revisionsstelle verzichten (Opting out), sofern die Voraussetzungen erfüllt werden: Das Opting out ist nur möglich, falls die Gesellschaft nicht mehr als 10 Vollzeitstellen hat und alle Gesellschaftseigentümer (Aktionäre, Stammanteilsinhaber usw.) mit dem Verzicht einverstanden sind⁹: Einstimmigkeit ist absolut zwingend!

Ein Unternehmen, welches sich freiwillig der Ordentlichen Revision unterstellt, kann auch ein sog. Opting down vollziehen; d. h. von der Ordentlichen Revision in die Eingeschränkte Revision wechseln oder von der Eingeschränkten Revision auf die gesetzliche Revisionsstelle verzichten und eine freiwillige¹⁰ Revision durchführen. Damit besteht für die KMUs eine interessante Möglichkeit, auf die gesetzliche Revisionsstelle zu verzichten und durch einen professionellen Revisor eine Revision im Auftragsverhältnis nach Kundenwunsch durchführen zu lassen. Eine Revision im Auftragsverhältnis ist sowohl hinsichtlich der zu prüfenden Bereiche (Prüfungsumfang) als auch der Berichterstattung flexibel und kann auf die Bedürfnisse der Berichtsadressaten gerechter eingehen, als eine Eingeschränkte Revision dies kann. Diese Revisionsstelle ist nicht im Handelsregister eingetragen und damit auch nicht Organ, was aus haftungsrechtlicher Sicht ein positiver Nebeneffekt für den Revisor bedeutet. Mit einer auftragsbasierten Revision kann für den Kunden Mehrwert geschaffen werden.

Das Opting System greift nicht bei Stiftungen und Vereinen: Stiftungen können grundsätzlich kein Opting out machen; die Befreiung einer Stiftung von der Revision ist durch die Stiftungsaufsichtsbehörde bewilligungspflichtig und erfolgt nach der einschlägigen Gesetzgebung. Vereine sind gesetzlich nur der ordentlichen Prüfung verpflichtet, sofern diese die Kriterien erfüllen. Alle übrigen Vereine unterliegen keiner gesetzlichen Revisionspflicht.

d) Die Unabhängigkeit

Das Prinzip der Unabhängigkeit bei der ordentlichen und Eingeschränkten Revision ist identisch (Art. 728 Abs. 1 resp. Art. 729 Abs. 1 OR). Allerdings geht die Unabhängigkeitsrichtlinie bei der Eingeschränkten Revision weniger weit als bei der Ordentlichen Revision. So kann die gleiche Revisionsgesellschaft neben der Eingeschränkten Revision auch bei der Buchführung der zu prüfenden Unternehmen mitwirken. Entscheidend ist, dass der Kunde die Verantwortung für die Jahresrechnung trägt und der Prüfer keine Bewertungsentscheide vornimmt. Es darf auch dem Anschein nach nicht so sein, dass der Eindruck entsteht, der Prüfer würde Management-Verantwortung beim Kunden übernehmen. Im weiteren ist sicherzustellen, dass die personelle und organisatorische Trennung innerhalb der Revisionsfirma sicherstellt, dass die Unabhängigkeit für die Ausübung des Mandates gewahrt bleibt. Die personelle und organisatorische Trennung ist gemäss Gesetz erfüllt, wenn nicht dieselbe Person oder Personengruppe Arbeiten in der Buchführung und in der Eingeschränkten Revision des gleichen Kunden durchführt. Dabei gelten für andere

Dienstleistungen die gleichen Kriterien, sofern das Risiko besteht, dass der Prüfer eigene Arbeiten überprüfen muss¹¹.

Diese Lockerung der Unabhängigkeitsanforderungen für die Eingeschränkte Revision soll dem Ziel einer KMU-freundlichen Lösung, wie bereits in der Botschaft des neuen Revisionsrechts mehrmals erwähnt, gerecht werden. Damit ist es nun auch von Gesetzes wegen möglich, im KMU-Bereich die «Dienstleistungen aus einer Hand» anzubieten (z. B. Buchführung und Revision).

Die Unabhängigkeitsanforderungen für die Ordentliche Revision sind weitergehend; die Treuhand-Kammer hat dazu eine neue Unabhängigkeitsrichtlinie erlassen, welche für ihre Mitglieder bindend ist.

e) Die Risikobeurteilung

Mit Einführung des neuen Revisionsrechtes sind auch weitere Bestimmungen des Obligationenrechts überarbeitet worden. Eine bedeutende Bestimmung ist in Art. 663b Ziff. 12 OR¹² enthalten. Danach hat der Verwaltungsrat eine Risikobeurteilung vorzunehmen und Angaben darüber zu machen. Es ist dabei nicht auf die einzelnen Geschäftsrisiken im Detail einzugehen noch sind diese gar offenzulegen. Die Idee ist vielmehr, dass der Verwaltungsrat regelmässig Rechenschaft über die Risiken in der Unternehmung ablegt und dabei ein systematisches Vorgehen wählt, um Risiken zu erkennen und zu messen sowie einen daraus notwendigen Handlungsbedarf ableitet. Die Offenlegung im Anhang zielt auf das Vorgehen der Risikofassung, -messung und -beurteilung ab und nicht auf die Offenlegung von spezifischen Risiken.

Diese Risikobeurteilung ist für jede Gesellschaft vorzunehmen, welche einen Anhang erstellen muss. Da der Anhang Bestandteil der Jahresrechnung ist, wird die Bestimmung über die Risikobeurteilung auch Prüfungsgegenstand für die Ordentliche und Eingeschränkte Revi-

sion. Mit der Erweiterung des Anhangs wird auch der Prüfungsumfang erweitert.

Die Revisionsstelle hat allerdings keine Prüfung des Risikomanagements oder der «richtigen» Identifizierung und Bemessung der Risiken vorzunehmen; vielmehr beschränkt sich die Revisionsstelle auf die rein formale Überprüfung der Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung durch den Verwaltungsrat.

f) Die Zulassung

Das Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) und die dazugehörige Verordnung (Revisionsaufsichtsverordnung, RAV) sind der zweite Pfeiler des neuen Revisionsrechts und bilden die Grundlage für die Zulassung von Revisoren resp. Revisionsexperten sowie das Funktionieren der Aufsichtsbehörde. Die Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) wird ab 1.1.2008 über die Revisorentätigkeit wachen; womit das Zeitalter der Selbstregulierung endgültig der Vergangenheit angehört. Das RAG umschreibt die Zulassungsvoraussetzungen für die Revisoren und Revisionsexperten. Voraussetzung ist der Abschluss eines Fachdiploms als Treuhänder, Buchhalter, dipl. Experte in Rechnungslegung und Controlling oder eines der klassischen Expertendiplome Wirtschaftsprüfer, Treuhand- oder Steuerexperte. Je nach Abschluss des Diploms wird auf eine unterschiedlich dauernde Fachpraxis abgestellt¹³; so ist auch mit einem Hochschulabschluss die Erlangung der Zulassung möglich, die Fachpraxis beträgt allerdings in diesem Fall für die Zulassung als Revisionsexperte 12 Jahre. Für die Zulassung als Revisor sind die gleichen Anforderungen an die Ausbildung (mit Diplom) gestellt; die Erleichterung bezieht sich auf die Fachpraxis, welche sich auf ein Jahr beschränkt¹⁴. Zu beachten ist, dass ein Teil der Fachpraxis unter Beaufsichtigung zu erfolgen hat. Als zugelassener Revisor genügt die Beaufsichtigung von einem Jahr durch einen zugelassenen Revisor. Als zugelassener Revisionsexperte sind zwei Drittel der Fachpraxis

unter Beaufsichtigung eines zugelassenen Revisionsexperten zu erfüllen.

Wie in der Vernehmlassung der RAV im Frühling erkannt, liegt der Knackpunkt der Anforderungen für die Zulassung in der beaufsichtigten Fachpraxis. Anlässlich von Diskussionen zwischen Mitgliedern des Berufsstandes und der RAB, aber auch im Rahmen der Vernehmlassung wurde deutlich, dass die beaufsichtigte Fachpraxis für viele der heute tätigen Revisoren eine Hürde darstellt. Glücklicherweise wurde das Problem seitens der RAB wahrgenommen und eine Lösung für den Berufsstand ausgearbeitet: Nach Art. 50 Abs. 1 lit. a. und b. RAV werden natürliche Personen als Revisoren/Revisionsexperten zugelassen, wenn diese am 1.7.1992 über eine Ausbildung gemäss Verordnung vom 15.6.1992 über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren (VO) verfügt haben; und seit dem 1.7.1992 mehrheitlich auf dem Gebiet des Rechnungswesens oder Revision tätig gewesen sind. Der Nachweis der beaufsichtigten Fachpraxis ist in diesen Fällen nicht nötig (Art. 50 Abs. 2 RAV). Die erwähnte Hürde ist für die Revisionsexperten gelöst, welche am 1.7.1992 über die erforderliche Fachausbildung gemäss VO verfügten und in den Folgejahren sich weiter vorwiegend mit Rechnungswesen oder Revision beschäftigten. Revisoren, welche nach dem 1.7.1992 das entsprechende Diplom erwarben, müssen grundsätzlich die beaufsichtigte Fachpraxis nach RAV erfüllen. Damit wird es eine gewisse Anzahl heute tätige Revisoren geben, welche die Anforderungen des RAG resp. RAV nicht erfüllen. Inwieweit die Härtefallregelung von Art. 43 Abs. 6 RAG anwendbar ist, bleibt abzuwarten. Es ist weiter zu beachten, dass nach Gesetz die Fachpraxis nicht in Revision erlangt werden muss; eine Fachpraxis in Rechnungswesen würde auch genügen, sofern die Beaufsichtigung in Übereinstimmung nach dem RAG erfolgt ist.

Neben der Zulassung werden weitere wichtige Themen für die Revisoren, auch von KMU-Revisionsgesellschaften, behandelt: Das Gesetz verlangt neu eine angemessene Führungsstruktur und ein internes Qualitätssicherungssystem, welches bei der Eingabe und Prüfung der Zulassungsvoraussetzung eines Revisionsunternehmens von der RAB geprüft wird. Falls die RAB zum Schluss kommt, dass das Qualitätssicherungssystem nicht dem Gesetz genügt, hat sich die Revisionsfirma einem System der regelmässigen Beurteilung ihrer Prüfertätigkeit durch gleichrangige Berufsleute anzuschliessen. Einpersonen-Revisionsgesellschaften müssen sich zwingend diesem System der Beurteilung durch gleichrangige Berufsleute unterstellen. Die RAV sieht eine Übergangsfrist bis 31.8.2010 vor, sofern heute noch kein Qualitätssicherungssystem vorliegt.

Das RAG regelt im Weiteren noch den Status der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen, das Funktionieren und die Organisation der RAB sowie die Gebühren und Aufsichtsabgaben, welche die RAB erhebt.

Bedeutend sind auch Art. 13 und 14 RAV, wo für alle natürlichen Personen und Unternehmen, welche ein Gesuch um Zulassung stellen, bestimmt wird, dass diese sowohl meldepflichtig werden als auch einer gesetzlichen Mitwirkungspflicht unterliegen, damit die Behörde alle notwendigen Abklärungen und Überprüfungen durchführen kann.

Wird die Zulassung durch die RAB erteilt, werden das Unternehmen resp. die natürliche Person in einem Revisorenregister geführt, welches öffentlich und im Internet zugänglich ist.

Die Schlussbemerkungen

Das neue Revisionsrecht bringt erstmals neue gesetzliche Regelungen und damit mehr Regulierung des Berufsstands. Dies bedeutet eine weitere Formalisierung der Prüfertätigkeit; dazu sind neue Standards und Arbeitshilfen notwendig, welche bereits vorhanden oder in Bearbeitung sind. Die weniger hohe Prüfungssicherheit bei der Eingeschränkten Revision wird durch mehr Formalisierung und Standardisierung bezüglich Aufwand bei der Revision wettgemacht. Neue Prüfungstatbestände wie die Risikobeurteilung wurden eingeführt. Eine Reduktion der Prüferhonorare bei Eingeschränkten Revisionen sind kaum realisierbar; eher bleiben diese etwa im heutigen Rahmen oder erhöhen sich leicht. Bei der ordentlichen Prüfung steigt der Prüfungsumfang markant und damit Einhergehend auch das Prüfungshonorar. Ob der Markt bei den mittelständischen Unternehmen auch höhere Honorare verträgt, bleibt abzuwarten.

Das neue Revisionsrecht bedeutet mehr Struktur, mehr Standardisierung, mehr Prüfungsarbeit, aber letztlich auch mehr Administration oder weniger produktive Stunden für die Revisoren. Die eigentliche Revisionsarbeit wird durch neue Prüfungsstandards (PS, Standard zur Eingeschränkten Revision) standardisiert, IKS und Risikobeurteilung erweitern den Prüfungsumfang, und eine angemessene Führungsstruktur und interne Qualitätssicherungssysteme sind sicherlich für jede KMU-Revisionsgesellschaft eine Herausforderung.

Das neue Revisionsrecht bedeutet aber auch Chancen für den Berufsstand: Durch die differenzierten Unabhängigkeitsanforderungen bei Ordentlicher und Eingeschränkter Revision wird die Mitwirkung bei der Buchführung möglich; der Wunsch nach Dienstleistungen aus einer Hand im KMU-Bereich wird gesetzlich festgeschrieben. Das Opting out für Kleinstgesell-

schaften eröffnet die Möglichkeit, eine auftragsbasierte Revision massgeschneidert nach Kundenbedürfnissen durchzuführen. Das RAG, die unabhängige Aufsichtsbehörde sowie neue Prüfungsstandards stellen eine einmalige Chance dar, die Qualität der Revisionsdienstleistungen generell zu verbessern.

Das neue Revisionsrecht stellt nicht nur die Revisoren vor neue Herausforderungen, sondern auch die Branchenverbände Schweizerischer Treuhänder Verband STVIUSF und Treuhand-Kammer. Die Selbstregulierung durch die Verbände gehört der Vergangenheit an; ihren Einfluss müssen sie in Zukunft über die RAB geltend machen, was auch eine Verstärkung des Lobbyings für den Berufsstand in Bern zur Folge haben müsste. ■

¹ Vom neuen Revisionsrecht sind auch Genossenschaften, Vereine und Stiftungen erfasst. Personengesellschaften sind nach wie vor von der Revision befreit.

² Für die Ordentliche Revision sind die Schweizer Prüfungsstandards (PS), herausgegeben von der Treuhand-Kammer, relevant. Für Spezielle Prüftatbestände wie Zwischenbilanzprüfung im Falle von Art. 725 OR sind die einschlägigen Berufsregeln zu beachten. Dies bedeutet, neben den PS als Standardwerk ist auch das Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung 1998 (Neuaufgabe folgt) für die professionelle Berufsausübung heranzuziehen.

³ Revisionen der Geschäftsjahre 2007 erfolgen noch nach altem Recht und können ohne Zulassung erfolgen. Anders allerdings die Regelung für punktuelle, d. h. nicht wiederkehrende Prüftatbestände; für solche gelten die neuen Vorschriften.

⁴ Dabei ist zu erwähnen, dass gegenüber dem Berichtswortlaut vor 2006 die Struktur, insbesondere die Platzierung der Einschränkung, geändert hat. Auch die Formulierung von Einschränkungen, Gesetzesverstössen und Zusätzen wurde angepasst. PS 700 hat heute auch für KMU-Prüfungen Gültigkeit, da nach bestehendem Gesetz keine Unterscheidung zwischen Ordentlicher und Eingeschränkter Revision besteht.

⁵ Der Prüfungsstandard zur Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems wurde soeben im Entwurf veröffentlicht und ist auf der Homepage der Treuhand-Kammer abrufbar.

⁶ Art. 727 Abs. 1 Ziff. 3: Gesellschaften, welche eine Konzernrechnung erstellen müssen, sind ordentlich zu prüfen.

⁷ Als eigenständiger PS (PS 910) in den Schweizer Prüfungsstandards geregelt.

⁸ Ausführlicher dazu kann auch auf den Artikel von Stöckli/Zaehner im TREX 3/2006, S. 140 ff. verwiesen werden, welcher den Prüfungsansatz des Standards zur Eingeschränkten Revision im Detail behandelt. Beide Autoren des Artikels haben als Mitglieder der Arbeitsgruppe den Standard zur Eingeschränkten Revision mitentwickelt.

⁹ Art. 727a Abs. 2 OR

¹⁰ Die freiwillige Revision ist nur möglich, wenn die Voraussetzungen des Opting out (10 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt) erfüllt sind. Die freiwillige Revision unterliegt nicht dem Gesetz, und sog. Laienrevisoren können die Revision durchführen.

¹¹ Die Unabhängigkeit ist nicht nur gesetzlich im Art. 728/729 OR geregelt, sondern für die Eingeschränkte Revision im Standard zur Eingeschränkten Revision Anhang B sowie für die Ordentliche Revision in der Unabhängigkeitsrichtlinie der Treuhand-Kammer.

¹² Der Anhang enthält: Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung.

¹³ Treuhandexperte, Steuerexperte und dipl. Experte in Rechnungslegung und Controlling fünf Jahre; Fachausweis Treuhand und Finanz- und Rechnungswesen 12 Jahre, ebenso Hochschulabschluss mit entsprechender Fachrichtung.

¹⁴ Art. 4 resp. Art. 5 RAG