

Das neue Revisionsrecht im Überblick

27.06.2005

Dr. iur. Bernhard Madörin

Mit einem neuen Rechnungslegungsgesetz wollte man dem Erneuerungsbedarf des Revisionsrechts Rechnung tragen. Der Entwurf wurde aber nicht gut aufgenommen, weshalb sich der Gesetzgeber zu einer kleineren Revision entschlossen hat. Da das GmbH-Recht bereits in Revision stand, wurde die Wirtschaftsprüfung daran angehängt. Damit ergab sich folgendes: Revision des GmbH-Rechts, Revision des Aktienrechts, Revision des ZGB für Vereine und Stiftungen, neues Revisionsaufsichtsgesetz. Die Wirtschaftsprüfung ist neu rechtsform-unabhängig. Es gibt die ordentliche Revision wie bisher und neu die eingeschränkte Revision (Review) für KMUs. Die ordentliche Revision wird umfassender und beinhaltet neu die Prüfung der «Internen Kontrollstelle» (IKS) sowie eine Risikobeurteilung. Der Review ist bescheidener. Schliesslich gibt es die Möglichkeit des Verzichtes auf die Revision. Somit ergibt sich eine vollkommen neue Situation im Bereich von KMU und Revision. Der Artikel möchte über diese neue Ausgangslage orientieren.

1. Einleitung

[Rz 1] Die verschiedenen Börsenskandale haben die Vorschriften zur Revision verschärft, namentlich im angelsächsischen Recht. Diesem internationalen Trend hat sich die schweizerische Gesetzgebung angeschlossen. Im Herbst 2005 wird voraussichtlich das neue Recht von den Eidgenössischen Räten beschlossen. Dies führte zu einem tiefgreifenden Wandel in der Revisionsbranche, wobei sich zwei verschiedene Entwicklungen gegenüber stehen. Auf der einen Seite führt es im Bereich der qualifizierten Wirtschaftsprüfung zu einer Verstärkung der Aufgaben der Revisionsstelle, währenddem auf der anderen Seite für die KMUs eine Erleichterung gesucht wird; namentlich könnte ein Grossteil der Schweizer Firmen einige tausend Franken pro Jahr an Wirtschaftsprüfungshonoraren sparen, wenn ihre Rechnung nicht gemäss neuem Aktienrecht revidiert werden müsste, dies unter der Prämisse der Befreiung von Kleinstaktiengesellschaften.

[Rz 2] Die nun vorliegende Gesetzesänderung basiert einerseits auf den Änderungen im Obligationenrecht im weiteren Sinne (Aktien-, GmbH-, Vereins- und Stiftungsrecht) und führt andererseits zu einem neuen [Bundesgesetz über die Revisionsaufsicht \(RAG\)](#). Letzteres betrifft diejenigen Gesellschaften, welche an der Börse kotiert sind oder an der Börse Anleiheobligationen ausstehend haben.

2. Gründe zur Gesetzesrevision

[Rz 3] Die Gründe für die notwendigen Änderungen liegen in einer weltweiten Vertrauenskrise. Die Qualität der Rechnungslegungsnormen, vor allem der internationalen, haben gezeigt, dass diese mit gewissen Mängeln verbunden sind. Namentlich können hochwertige internationale Rechnungslegungsnormen nicht Konkurse internationaler Konzerne verhindern. Daran anzuschliessen ist, dass die Qualität der Prüfungsarbeiten in einer gewissen Kritik steht. Diese Kritik hat dazu geführt, dass zum Beispiel eine international-anerkannte hochwertige Wirtschaftsprüfungsgesellschaft innert Monaten von der Bildfläche verschwunden ist. Solche mit Recht vorgetragenen Unzulänglichkeiten haben die Unabhängigkeit der Wirtschaftsprüfer in Frage gestellt. Dienen diese dem Unternehmer (von dem sie bezahlt werden) oder dem Umfeld?

[Rz 4] Die Erwartungslücke (expectation gap) gegenüber der Wirtschaftsprüfung ist als allgemeiner Begriff bekannt. Sie drückt aus, dass in einer Revisionsgesellschaft ein sakrosanktes Urteil über die zu prüfende oder geprüfte Gesellschaft erwartet wird, währenddem der Revisionsstelle als so genanntes sekundäres Revisionsorgan nur eine bedingte Aufsicht zukommt. Zu diesem «expectation gap» ist nun der «accounting expectation gap» hinzugekommen. Dieser drückt aus, dass – wie oben ausgeführt – die internationalen Rechnungslegungsnormen grosse Spielräume haben, die eine Gesellschaft zu ihren Gunsten ausnützen kann. Die Öffentlichkeit als Bilanzleser ist nicht in der Lage, eine Bilanz im Rahmen dieser internationalen Rechnungslegungsnormen kritisch zu hinterfragen. Sie geht davon aus, dass diese Werte in den Jahresrechnungen richtig sind und im Zuge dieser Defizite wird die Selbstregulierung der Branche (der Wirtschaftsprüfer) von der Öffentlichkeit nicht mehr bedingungslos akzeptiert.

[Rz 5] In anderen Ländern haben diese Veränderungen im Umfeld der Wirtschaftsprüfung bereits zu gesetzlichen Aktivitäten geführt, namentlich in den USA zum «Sarbanes-Oxley Act» im Jahre 2002. Daraus folgend ergaben sich im angelsächsischen Bereich grosse Änderungen und die internationalen Konzerne sind daran, diese Vorgaben in ihrer Rechnungslegung umzusetzen, namentlich im Bereich der Risikoanalyse. Dieser Gesetzgebungsakt hat auch dazu geführt, dass die IOSCO-Arbeitsgruppe zur Übernahme der ISA-Richtlinien hinwirkt. Die 8. EU-Richtlinie wird ebenfalls überarbeitet. Bezüglich der Rechnungslegung wird in der EU und anderen Gremien eine Überarbeitung im Gesellschafts- und Wirtschaftsprüfungsrecht gefordert. Dieser Entwicklung können sich auch die in der Schweiz kotierten Gesellschaften nicht entziehen, soweit sie «nur» schweizerischem Recht unterliegen.

3. Neue gesetzliche Regeln zur Revision

[Rz 6] Im Jahre 1991 ist das neue Aktienrecht in Kraft getreten. Nach einem jahrzehntelangen Stillstand der Rechtsentwicklung in der Rechnungslegung war die Gesetzesänderung dringend notwendig und hat in der Zwischenzeit guten Eingang gefunden. Die Adaption ist vollzogen. Bereits mit Abschluss der Revisionsarbeiten wurde offensichtlich, dass auch andere Institute des Gesellschaftsrechts einer Revision bedürfen. Im Jahre 1993 hat das Eidg. Justiz- und Polizeidepartement eine «Groupe de Réflexion» eingesetzt, welche den Handlungsbedarf auch bei anderen Gesellschaftsformen darlegte. Insbesondere wurde auch ein Gesetz zur Rechnungslegung vorgeschlagen und eine Systematisierung der Wirtschaftsprüfung.

[Rz 7] Als weiterer bedeutender Meilenstein wurde ein Entwurf zu einem Rechnungslegungsgesetz (RRG) vorgelegt, der im Jahre 1998 zirkulierte. Der Entwurf wurde in einem breiten Vernehmlassungsverfahren nicht gut aufgenommen. Namentlich die geforderte absolute Identität von Steuerbilanz und Handelsbilanz wurde nicht goutiert. Das Gesetz wurde generell als KMU-untauglich qualifiziert.

[Rz 8] Im Jahre 2001 ist neben den bereits erwähnten Finanzskandalen im Ausland auch unser grosser «Schweizer Fall» zutage getreten, der Zusammenbruch der «Swissair». Dies führte auch in der Politik zu Reaktionen.

[Rz 9] Im Jahre 2003 beschloss das Eidg. Justiz- und Polizeidepartement, den Revisionsteil vorweg neu zu revidieren und das Rechnungslegungsgesetz später in einer revidierten Fassung vorzulegen. Als Ergebnisse dieses Umfeldes zeigen sich die Entwürfe zu einem GmbH-Recht und zu einem neuen «Revisionsrecht».

4. Grundzüge der neuen gesetzlichen Regelungen

[Rz 10] Die Pflicht zur Revision wird rechtsform-unabhängig bezüglich der Kapitalgesellschaften. Die ursprünglich im Rechnungslegungsgesetz (RRG) vorgesehene Regelung, dass alle Unternehmen unabhängig von ihrer Rechtsform revisionspflichtig sind, wurde fallen gelassen. Die Revisionspflicht bezieht sich auf alle Kapitalgesellschaften (AG, GmbH) wobei neu dann auch noch die Stiftung und der Verein hinzukommen.

[Rz 11] Für «grössere» Gesellschaften und Unternehmungen gibt es erhöhte Anforderungen an die Abschlussprüfung. Darunter fallen Publikumsgesellschaften, welche in einem gesamtwirtschaftlichen Interesse liegen sowie wirtschaftlich bedeutende Unternehmen. Weitere Ziele der Revision sind der Minderheiten- und der Gläubigerschutz.

[Rz 12] Grundsätzlich gibt es zwei Arten der Prüfung, nämlich die ordentliche Prüfung und die eingeschränkte Prüfung. Die ordentliche Prüfung ist bei den «grösseren» Unternehmungen Pflicht, dies sind Gesellschaften, welche an der Börse kotiert sind. Es gehören weiter dazu wirtschaftlich bedeutende Unternehmen und hier müssen zwei von drei Kriterien während zwei Jahren erfüllt sein, es sind dies ein Überschreiten der Bilanzsumme von 6 Mio. Franken, des Umsatzes von 12 Mio. Franken und mehr als 50 Vollzeitstellen. Diese Kriterien sind noch Bestandteil des Differenzbereinigungsverfahrens zwischen National- und Ständerat. Der ordentlichen Prüfung unterliegen auch Gesellschaften, welche eine Konzernrechnung erstellen müssen.

[Rz 13] Als neuer zweiter grosser Pfeiler im Revisionsrecht erscheint die eingeschränkte Prüfung. Diese kommt zum Tragen bei allen Gesellschaften, welche nicht die Kriterien für die ordentliche Prüfung erfüllen, aber nur bezüglich der Kapitalgesellschaften (AG, GmbH). Die eingeschränkte Prüfung ist bei den Vereinen und Stiftungen nicht möglich bzw. nicht vorgesehen.

Wahlmöglichkeit

Im Revisionsrecht existiert neu die Möglichkeit, dass Wahlrechte ausgeübt werden.

a) Opting-Out

Bei einer Kapitalgesellschaft (AG und GmbH) bei der nicht mehr als 10 Vollzeitstellen bestehen, können sämtliche Gesellschafter gemeinsam auf eine Revision verzichten, dies sofern es sich nicht um ein wirtschaftlich bedeutendes Unternehmen handelt. Faktisch dürfte das Opting-Out nicht zu oft praktiziert werden, da das Umfeld (wie z.B. Banken mit Kreditlimiten) eine Prüfung oft wünschen wird.

b) Opting-Up/In

Im Rahmen des Minderheitenschutzes können Aktionäre, welche zusammen mindestens 10% des Grundkapitals besitzen eine ordentliche Prüfung verlangen. Auch können die Statuten eine solche generell vorschreiben.

Im Rahmen des Umfeldes, das höhere Prüfungen verlangt, kann auch anstelle einer eingeschränkten Revision eine ordentliche Revision vom Verwaltungsrat an die Revisionsstelle in Auftrag gegeben werden.

c) Opting-Down

Sofern die Revision freiwillig ist, wie beim Opting-Out, können auch Revisoren, die die fachlichen Anforderungen für die ordentliche Revision nicht erfüllen, Revisionen durchführen.

5. Neue Aufgaben bei der ordentlichen Prüfung

[Rz 14] Von Gesetzes wegen hat die Revisionsstelle eine neue Aufgabe zu übernehmen. Sie muss nämlich bestätigen, dass ein funktionierendes «Internes Kontrollsystem» (IKS) existiert. Der Ständerat möchte sich auf eine Bestandesprüfung beschränken; weglassen des Wortes «funktionierend». Diese fundamentale Änderung führt dazu, dass der Revisor neben der formellen und materiellen Prüfung der Bilanz und Erfolgsrechnung und damit des Rechnungswesens auch organisatorische Prinzipien eines Unternehmens analysieren muss. In dieser Tätigkeit eingeschlossen ist die Bestätigung im Revisionsbericht, dass die Gesellschaft eine Risikobeurteilung vorgenommen hat. Diese muss im Anhang erläutert werden.

[Rz 15] Als weitere zusätzliche Aufgabe muss die Revisionsstelle einen Bericht an den Verwaltungsrat vorlegen, der über den Inhalt der Revision Auskunft gibt. Dieses Instrument war früher der im Gesetz vorgesehene Erläuterungsbericht, welcher jedoch nur ab einer gewissen Gesellschaftsgrösse zwingend vorgeschrieben wurde. Nunmehr ist der Bericht bei allen ordentlichen Prüfungen Bestandteil der Berichterstattung der Revisionsstelle.

6. Unabhängigkeit

[Rz 16] Das alte Aktienrecht schrieb vor, dass die Revisionsstelle unabhängig sei, wobei sie die Definition der Revisionspraxis überliess. Dies hat dazu geführt, dass in den Berufsverbänden verschiedene Kataloge an Kriterien veröffentlicht wurden, welche jedoch insgesamt nicht befriedigten und teilweise der Besitzstandswahrung von Aufträgen dienten.

a) Ordentliche Revision

Bei der ordentlichen Revision führt das Gesetz auf, dass keine eigenen Arbeiten geprüft werden dürfen, dies als Generalklausel zu einem weiterfolgenden detaillierten Katalog. Damit verbunden ist, dass die Erstellung des Geschäftsabschlusses sowie die Buchführung oder die Mitwirkung bei der Buchführung ausgeschlossen sind. Weitere ausgeschlossene Dienstleistungen sind Arbeiten im Zusammenhang von Bewertungen, bei der Mitwirkung bei der internen Revision und bei der Entwicklung von Finanzsystemen oder dergleichen. All diese letztgenannten Dienstleistungen sind unter die Generalklausel zu subsumieren.

b) Eingeschränkte Revision

Bei der eingeschränkten Revision gibt es keine formelle Generalklausel im Gesetz. Es wird aber speziell darauf hingewiesen, dass Mitwirkungen in der Rechnungslegung möglich sind, sofern eine personell und organisatorisch klar getrennte Arbeitsabwicklung besteht. Angaben im Revisionsbericht sind erforderlich, diese können auch im Anhang angeführt werden.

7. Die Qualifikation des Revisors

[Rz 17] Für börsennotierte Gesellschaften wird eine staatlich beaufsichtigte Zulassungsstelle den Kriterienkatalog prüfen. Nur Unternehmen, welche eine solche Zulassungsverfügung erhalten haben, sind zur Revision dieser Gesellschaften befugt.

[Rz 18] Der «Zugelassene Revisionsexperte» darf die ordentliche und die eingeschränkte Revision vornehmen. Die berufliche Qualifikation geht in die gleiche Richtung wie beim heute bekannten «Besonders befähigten Revisor».

[Rz 19] Der «Zugelassene Revisor» hat ähnliche berufliche Qualifikationen mitzubringen wie der Revisionsexperte, seine Praxisdauer ist jedoch nicht so umfassend.

[Rz 20] Der Laienrevisor ist nur noch beim Verein möglich, und auch dann nur, wenn es sich nicht um einen wirtschaftlich bedeutenden Verein handelt, sowie bei Gesellschaften, die sich zu einer freiwilligen eingeschränkten oder ordentlichen Revision entschlossen haben (Opting-Down).

8. Der Review (eingeschränkte Prüfung)

[Rz 21] Neben der ordentlichen Revision, welche der bisherigen Revision materiell gleich kam, wurde neu – unter Berücksichtigung der Erweiterung der Prüfung des internen Kontrollsystems und des vorgesehenen Berichtes an den Verwaltungsrat – der Review eingeführt. Die eingeschränkte Prüfung kommt dem Review gleich, wie er z.B. im Prüfungsstandard 910 definiert worden ist.

[Rz 22] Neben der ganz generellen Vorgabe einer eingeschränkten Revision werden auch ganz konkret folgende Handlungen nicht verlangt:

- die Prüfung des internen Kontrollsystems,
- die Vorlage eines Berichtes an den Verwaltungsrat,
- die Risikobeurteilung,
- die Meldung von Gesetzesverstößen.

[Rz 23] Diese Erleichterungen führen dazu, dass auch der Bericht der Revisionsstelle klar auf den Charakter der eingeschränkten Revision hinweisen muss.

[Rz 24] Die Anzeigepflicht bei Überschuldung bleibt. Die Revisionsstelle behält ihre Organstellung. Die Zukunft wird zeigen, wie hier vorzugehen sein wird.

Dr. iur. Bernhard Madörin ist seit über 20 Jahren Wirtschaftsprüfer und Steuerexperte und zeichnet als Autor zahlreicher praxisorientierter Aufsätze zu den Themen Recht, Steuern, Rechnungslegung, Revision. Von ihm sind verschiedene Bücher zu diesen Themen erschienen. Im Herbst 2005 erscheint «KMU-Revision; Das neue Revisionsrecht unter besonderer Berücksichtigung der eingeschränkten Revision (Review)».

Rechtsgebiet: Handelsrecht

Erschienen in: Jusletter 27. Juni 2005