

Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision

Mögliche Schutzvorkehrungen bezüglich Mitwirkung bei der Buchführung und Erbringung anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft

Sofern durch die Mitwirkung in der Buchführung oder das Erbringen anderer Dienstleistungen das Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten besteht, muss die Revisionsstelle geeignete organisatorische oder personelle Massnahmen treffen, um eine verlässliche Prüfung sicherzustellen (Art. 729 Abs. 2 OR). Wo genau die Grenze für die Mitwirkung der Revisionsstelle bei der Buchführung des geprüften Unternehmens und für andere relevante Dienstleistungen¹ verläuft, ist vom Revisionsunternehmen im Rahmen der allgemeinen Vorgaben an seine Mitarbeitenden festzulegen und vom leitenden Revisor auf dem Revisionsmandat umzusetzen. Die nachstehenden Ausführungen dienen dazu, dem Revisionsunternehmen und dem leitenden Revisor im Sinne von Leitlinien die hierfür notwendigen Instrumente in die Hand zu geben.

Das Gesetz verlangt sowohl Massnahmen auf der Ebene des Revisionsunternehmens (organisatorische Massnahmen) als auch auf der Ebene der an einem Revisionsmandat beteiligten Personen (personelle Massnahmen). Die Arbeiten in der Buchführung oder andere relevante Dienstleistungen¹ und die eingeschränkte Revision dürfen nicht durch dieselbe Person oder dieselbe Personengruppe durchgeführt werden (Botschaft des Bundesrates, BBl 2004 4026). In jedem Fall ist somit eine klare und effektive Funktionstrennung sicherzustellen. Einpersonen-Revisionsunternehmen dürfen daher neben der Revision nicht bei der Buchführung mitwirken oder andere relevante Dienstleistungen¹ erbringen.

Folgende Schutzvorkehrungen kommen in Frage:

Thema	Schutzvorkehrungen
Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein (Art. 729 Abs. 1 OR)	Das Revisionsunternehmen sollte Weisungen, Prozesse und Kontrollen in Übereinstimmung mit den Vorgaben des Berufsstandes zur Qualitätssicherung und zur Einhaltung der Unabhängigkeit definieren ² . Dies erfasst auch die Frage der Mitwirkung in der Buchführung und die Erbringung anderer relevanter Dienstleistungen ¹ . In kleineren Verhältnissen kann die externe Überwachung durch einen unabhängigen Dritten zweckmässig sein.
Verantwortung für die Jahresrechnung (Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 und 6 OR)	Die Verantwortung für die Jahresrechnung liegt beim geprüften Unternehmen bzw. bei dessen Verwaltungsrat. Die Revisionsstelle übernimmt keine Aufgaben, die den An-

¹ Als relevant gelten vorliegend nur Dienstleistungen, bei denen die Gefahr der Überprüfung eigener Arbeiten entsteht (Art. 729 Abs. 2 Satz 1 OR).

² Anleitung zur Qualitätssicherung bei kleinen und mittelgrossen Revisionsunternehmen und Standard zur eingeschränkten Revision von EXPERTSuisse und TREUHAND|SUISSE bzw. Qualitätssicherungsstandard 1 (Qualitätssicherung für Praxen, die Abschlussprüfungen und prüferische Durchsichten von Abschlüssen sowie andere betriebswirtschaftliche Prüfungen und Aufträge zu verwandten Dienstleistungen durchführen Prüfungsstandard PS 220 (Qualitätssicherung bei der Abschlussprüfung) und Richtlinien zur Unabhängigkeit von EXPERTSuisse.

	schein erwecken könnten, sie übernehme diese Verantwortung. Die Revisionsstelle darf da, wo dem geprüften Unternehmen ein Ermessen bei Buchführung und Rechnungslegung zusteht (z.B. Abschreibungen, Wertberichtigungen, Rückstellungen, Aktivierung bestimmter Kosten, Wiederaufwertung, Ausnahmen vom Verrechnungsverbot oder Änderung von Rechnungslegungsgrundsätzen etc.), dieses Ermessen nicht selber ausüben, sondern höchstens die Grenzen dieses Ermessens aufzeigen. Die Mitwirkung bei der Buchführung muss sich daher auf die Unterstützung bei der Erstellung der Jahresrechnung beschränken. Dies bedeutet, dass das geprüfte Unternehmen Urheber und geistiger Vater der Jahresrechnung sein muss. Wird diese vollständig oder in wesentlichen Teilen durch Mitarbeitende der Revisionsstelle erstellt (auch wenn diese gar nicht an der Revision beteiligt sind), wird die Revisionsstelle zum eigentlichen Urheber der Jahresrechnung und übernimmt damit faktisch die Verantwortung. Die Mitwirkung bei der Buchführung und die Erbringung anderer relevanter Dienstleistungen¹ erfolgt im Weiteren auf Grund einer separaten Auftragsbestätigung, welche die Verantwortlichkeiten festlegt und das geprüfte Unternehmen über die Risiken aufklärt. Die Dokumentierung (z.B. durch Protokollierung der Kontakte zwischen der Revisionsstelle und dem geprüften Unternehmen) können aufzeigen, wer bei der Festlegung der kritischen Ansätze in der Jahresrechnung welche Rolle eingenommen hat.
Verbot der Selbstprüfung (Art. 729 Abs. 1 i.V.m. Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR, Anhang B.a. zum Standard zur eingeschränkten Revision 2015, Ziff. VIII der Richtlinien zur Unabhängigkeit von EXPERTsuisse)	Insbesondere bei folgenden Arbeiten besteht das Risiko der Selbstprüfung: - Mitwirkung in der Buchführung - Bewertungen - Corporate Finance und ähnliche Aktivitäten - Interessenvertretung und Rechtsberatung - Dienstleistungen im Bereich des Steuer-, Abgabe- und Sozialversicherungsrechts - Dienstleistungen im Bereich der internen Revision - Dienstleistungen im Bereich der Entwicklung oder Umsetzung von Finanzinformationssystemen (Buchführungssysteme) - Temporäre Bereitstellung von Personal

	- Portfolio Management für Dritte - Personalvermittlung
Organisatorische Trennung (Art. 729 Abs. 2 OR)	Im Rahmen der unternehmensbezogenen Qualitätssicherung gewährleistet das Revisionsunternehmen, dass die operative Leitung der Revisionsabteilung und der Abteilung, deren Mitarbeitende an der Buchführung mitwirken oder andere relevante Dienstleistungen¹ erbringen, nicht durch die gleiche Person oder durch (ganz oder teilweise) dieselbe Personengruppe erfolgt. Die organisatorische Trennung kann mandatsbezogen erfolgen. Einzelne Personen dürfen für beide Abteilungen, aber nicht gleichzeitig für Mandate desselben geprüften Unternehmens tätig sein. Im Weiteren dürfen diejenigen Personen, die an der Buchführung mitwirken bzw. andere relevante Dienstleistungen¹ erbringen oder die entsprechende Abteilung leiten, gegenüber den Personen, die an der Revision beteiligt sind oder die Revisionsabteilung leiten, mandatsbezogen nicht weisungsbefugt sein und umgekehrt. Der Ausschluss der Weisungsunterworfenheit kann in einem Reglement formalisiert werden.
Personelle Trennung (Art. 729 Abs. 2 OR)	Im Rahmen der mandatsbezogenen Qualitätssicherung gewährleistet das Revisionsunternehmen, dass diejenigen Personen, die Buchführungsarbeiten durchführen oder andere relevante Dienstleistungen¹ für das geprüfte Unternehmen erbringen, nicht an den Revisionsarbeiten für dieses Unternehmen beteiligt sind.
Konzernverhältnis (Art. 729 Abs. 1 i.V.m. Art. 728 Abs. 6 OR)	Die Bestimmungen über die Unabhängigkeit erfassen auch Gesellschaften, die mit der Revisionsstelle unter einheitlicher Leitung stehen (Konzern). Mit anderen Worten können die Vorgaben des Gesetzes nicht dadurch umgangen werden, dass die Tätigkeiten, die mit Blick auf das Selbstprüfungsverbot relevant sind, durch rechtlich voneinander getrennte Gesellschaften durchgeführt werden. Auch in diesem Fall muss eine klare und effektive organisatorische und personelle Trennung bestehen.

Wirtschaftlichen Abhängigkeit (Art. 729 Abs. 1 i.V.m. Art. 728 Abs. 2 Ziff. 5 OR; Ziff. IX.B.3 der Richtlinien zur Unabhängigkeit von EXPERTsuisse)	Im Rahmen einer eingeschränkten Revision kann dem geprüften Unternehmen auf Grund des weniger strengen Selbstprüfungsverbots tendenziell mehr Honorar für andere Dienstleistungen in Rechnung gestellt werden als bei einer ordentlichen Revision. Dabei kann allerdings Anlass zur Besorgnis einer wirtschaftlichen Abhängigkeit bestehen, wenn der Honoraranteil eines geprüften Unternehmens (inkl. alle konsolidierten Unternehmen) gemessen an den gesamten durchschnittlichen Honorareinnahmen des Revisionsunternehmens der letzten fünf Jahre, zehn Prozent übersteigt. Spätestens bei der Überschreitung des Honoraranteils von 20 Prozent dürfte die wirtschaftliche Unabhängigkeit nicht mehr gegeben sein.
Dokumentation (Art. 730c OR)	In Bezug auf das konkrete Mandat sind in den Arbeitspapieren die Überlegungen zur Unabhängigkeit bei der Beurteilung der Mandatsannahme und -weiterführung zu dokumentieren.
Revisionsbericht (Art. 729b Abs. 1 Ziff. 3 und Abs. 2 OR)	Die Revisionsstelle muss im Revisionsbericht offenlegen, ob sie bei der Buchführung mitgewirkt oder andere relevante Dienstleistungen¹ (und falls ja, welche) erbracht hat, und welche personellen und organisatorischen Schutzmassnahmen sie ergriffen hat, um eine verlässliche Prüfung sicherzustellen. Die Unterzeichnung des Revisionsberichts durch den leitenden Revisor und durch eine zweite Person, die in der Buchführung mitgewirkt oder an anderen relevanten Dienstleistungen¹ für dasselbe Unternehmen beteiligt war, ist mit der Unabhängigkeit nicht vereinbar.