

EXPERTsuisse Sektion Aargau

Neues Handbuch der Wirtschaftsprüfung

Stefan Elmiger

Revisionsexperte, dipl. WP
Inhaber ASP Partner AG,
Lenzburg



Lenzburg, 14. Januar 2025



1

Themen



Themen

1. Einführung

1. Rahmenkonzept
2. Fachliche Verlautbarungen

2. Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung: Band «betriebswirtschaftliche Prüfungen und verwandte Dienstleistungen»

1. Ausgewählte Änderungen und Ergänzungen
2. Nachhaltigkeitsthemen
3. Andere betriebswirtschaftliche Prüfungen gemäss Gesetz

3. Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung: Band «Ordentliche Revision»

1. Wesentliche Änderung
2. Fallbeispiel Überschuldung
3. Kurzfälle Eigenkapital und Gewinnverwendung



Neues Handbuch der Wirtschaftsprüfung | 14. Januar 2025

2

2

Themen

1. Einführung

1. Rahmenkonzept

2. Fachliche Verlautbarungen

2. Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung:

Band «betriebswirtschaftliche Prüfungen und verwandte Dienstleistungen»

1. Ausgewählte Änderungen und Ergänzungen

2. Nachhaltigkeitsthemen

3. Andere betriebswirtschaftliche Prüfungen gemäss Gesetz

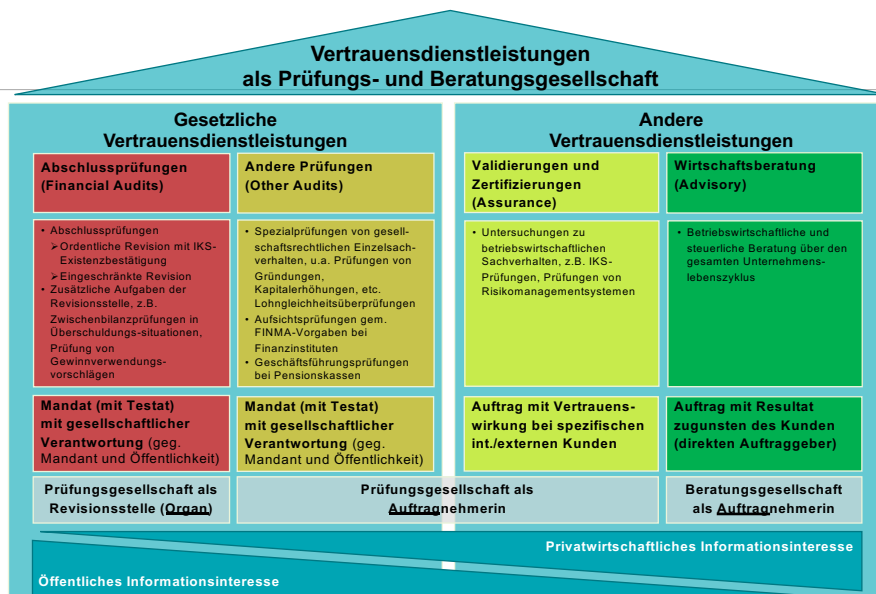
3. Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung:

Band «Ordentliche Revision»

1. Wesentliche Änderung

2. Fallbeispiel Überschuldung

3. Kurzfälle Eigenkapital und Gewinnverwendung



Vertrauensdienstleistungen

Einsatzgebiete ↓ Leistungs- kategorien	Gesetzliche Vertrauensdienstleistungen			Andere Vertrauens- dienstleistungen
	Abschlussprüfungen	Spezialprüfungen	Aufsichtsprüfungen	Freiwillige Prüfungen und verwandte Dienstleistungen
(1) AUDIT Prüfungsauftrag zur Erlangung hin- reichender Sicherheit	Ordentliche Revision bei Publikums- gesellschaften / Grossunternehmen	Gründungsprüfungen Kapitalerhöhungs- prüfungen Fusionsprüfungen	Untersuchungen gemäss FINMA- Vorgaben bei Finanz- instituten	Bspw. Prüfung interner Kontrollsysteme oder von Risikoma- nagementsystemen
(2) REVIEW Prüfungsauftrag zur Erlangung begrenzter Sicherheit	Eingeschränkte Revision bei KMU		Untersuchungen gemäss FINMA- Vorgaben bei Finanz- instituten	Bspw. Prüfung interner Kontrollsysteme oder von Risikoma- nagementsystemen
(3) AUP AGREED UPON PROCEDURES Vereinbarte Unter- suchungshandlungen				Bspw. Untersuchungen zur Einhaltung von Organisations- oder Spesenreglementen
(4) COMPILATION Erstellung von (Finanz-)Informationen				Budgets, Mehrjahres- vergleiche und betriebswirtschaftliche Analysen

Neues Handbuch der Wirtschaftsprüfung | 14. Januar 2025

5

5

Vertrauensdienstleistungen: Überleitung zu den SA-CH

Darstellung der Schweizer Prüfungslandschaft (ab 15.12.2022)

ANWENDUNGS- BEREICH	Schweizer Standards zur Prüfung von vergangenheitsorientierten Finanzinformationen				Schweizer Standards für andere Dienstleistungen des Prüfers			
	Eingeschränkte Revisionen	Ordentliche Revisionen	Gesetzliche Spezial- prüfungen	Freiwillige Abschluss- prüfungen im Auftrag	Reviews von Finanz- informationen (z.B. Zwischen- abschlüsse)	Prüfungen und Reviews von nicht- finanziellen Informationen	Prüfung zukunfts- orientierter Finanzinfor- mationen	Verwandte Dienst- leistungen
STANDARD- BEZEICH- NUNG	Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER)	Schweizer Standards zur Abschlussprüfung (SA-CH)			Schweizer Standards für Review- Engagements	Schweizer Standards für sonstige betriebswirtsch. Prüfungen	Schweizer Standards f. Prüfungen zukunfts- orientierter Finanz-Infos	Schweizer Standards für verwandte DL (AuPs, Compilation)
BESTAND- TEILE	Kapitel 1-9 Anhang A-H	ISA-CH 200-799, 800-810 und PS-CH 290, 700			ISRE-CH 2400, 2410	ISAE-CH 3000, 3402, 3410, 3420 und PS-CH 870, 890, 980	ISAE-CH 3400	ISRS-CH 4400 4410

Neues Handbuch der Wirtschaftsprüfung | 14. Januar 2025

6

6

Berufliche Verhaltensanforderungen

1. Standes- und Berufsregeln

verpflichtendes Grundsatzdokument, konkretisiert durch verbindliche Vorgaben in:

(1)	(2)	(3)
Richtlinien zur Unabhängigkeit (RzU)	Richtlinien zur Weiterbildung (RzW)	Qualitätssicherungsstandard QS 1

2. Rahmenkonzept der betriebswirtschaftlichen Prüfungen

3. Fachliche Verlautbarungen

	SA/SER	PH/RS	HWP	Q&A/ FM
Inhalt	Vorgaben zum Prüfungsvorgehen.	Auffassung zu einzelnen Prüfungs- und Rechnungslegungsfragen.	Erläuterungen, Hilfestellungen zu allen Fragen des Prüfungswesens / Kommentar zu Rechnungslegung und Revision.	Interpretation zu aktuellen Fragen betreffend Rechnungslegung / Revision / Steuern sowie weiteren artverwandten Themen.
Verbindlichkeit	Von Berufsangehörigen in sämtlichen Prüfungsaufträgen zu berücksichtigen. Verbindlich.	Geben eine Orientierung für die Berufsangehörigen. Anwendung wird empfohlen.	Hilfsmittel für die Aus- und Weiterbildung sowie die tägliche Praxis.	Hilfsmittel, insbesondere für die tägliche Praxis.
Verabschiedungsprozess	Öffentliche Vernehmlassung. Verabschiedung durch Vorstand von EXPERTsuisse.	Keine Vernehmlassung. Verabschiedung durch Vorstandsausschuss von EXPERTsuisse.	Keine Vernehmlassung. Verabschiedung durch Redaktionskommission von EXPERTsuisse.	Keine Vernehmlassung. Verabschiedung durch themenverantwortliche Fachkommission von EXPERTsuisse.

7

7

Standes- und Berufsregeln en detail

Standes- und Berufsregeln

1. Sorgfalt und Verantwortung

- Beachtung der geltenden Rechtsvorschriften
- Beachtung der fachlichen Verlautbarungen von EXPERTsuisse
- Förderung der Aus- und Weiterbildung
- Mandatsannahmeprozess
- Klare Regelung des Auftragsverhältnisses
- Einverlangen notwendiger Unterlagen und Auskünfte bei Offerten-Abgabe
- Gewährleistung eines angemessenen Zugangs zur obersten Führung des geprüften Unternehmens bei Offerten-Abgabe

4. Beziehung zwischen den Berufsangehörigen

- Anerkennung des fairen, freien Wettbewerbs
- Zweitgutachten zu Fragen des RW, der Revision oder der RL → mit Erlaubnis des Auftraggebers Kontakt mit Erstgutachter aufnehmen und diesem die Möglichkeit zur Darstellung des Sachverhalts einräumen, ansonsten Ablehnung des Auftrags

2. Verschwiegenheit

- Berufsgeheimnis (Art. 730b Abs. 2 OR)
- Geheimhaltung der Feststellungen (sofern nicht von Gesetzes wegen zur Bekanntgabe verpflichtet) bezüglich:
 - Inhalt des Revisionsberichts
 - Gesetzliche Anzeigepflichten
 - Auskunft ggü. Sonderprüfer
 - Zutrittsbewährung ggü. RAB
 - Auskunfts- und Meldepflichten ggü. RAB
 - Zeugen- und Edtionspflicht gemäss Strafprozessordnung
- Entbindung der Rev.stelle von Rev.geheimnis durch Auftraggeber möglich

5. Honorare

- Angemessenes Honorar je nach Schwierigkeitsgrad/Verantwortung, hohe Qualität der DL möglich
- Erhebung nach Zeitaufwand oder aufgrund anderer sachlicher Kriterien

3. Unabhängigkeit (RzU)

Der Prüfer vermeidet bei der Ausübung seiner Tätigkeit jede Bindung und Handlung, die seine berufliche Entscheidungsfreiheit und Unbefangenheit gefährdet oder gefährden könnte. Weitere Ausführungen hierzu finden sich in den Richtlinien zur Unabhängigkeit von EXPERTsuisse.

8

Themen

1. Einführung

1. Rahmenkonzept

2. Fachliche Verlautbarungen

2. Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung:

Band «betriebswirtschaftliche Prüfungen und verwandte Dienstleistungen»

1. Ausgewählte Änderungen und Ergänzungen

2. Nachhaltigkeitsthemen

3. Andere betriebswirtschaftliche Prüfungen gemäss Gesetz

3. Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung:

Band «Ordentliche Revision»

1. Wesentliche Änderung

2. Fallbeispiel Überschuldung

3. Kurzfälle Eigenkapital und Gewinnverwendung



Berufliche Verhaltensanforderungen

1. Standes- und Berufsregeln

verpflichtendes Grundsatzdokument, konkretisiert durch verbindliche Vorgaben in:

(1)	(2)	(3)
Richtlinien zur Unabhängigkeit (RzÜ)	Richtlinien zur Weiterbildung (RzW)	Qualitätssicherungsstandard QS 1

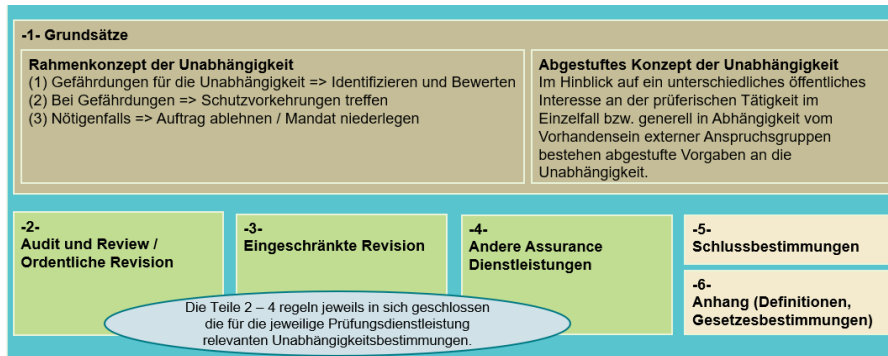
2. Rahmenkonzept der betriebswirtschaftlichen Prüfungen

3. Fachliche Verlautbarungen

	SA/SER	PH/RS	HWP	Q&A/ FM
Inhalt	Vorgaben zum Prüfungsvorgehen.	Auffassung zu einzelnen Prüfungs- und Rechnungslegungsfragen.	Erläuterungen, Hilfestellungen zu allen Fragen des Prüfungswesens / Kommentar zu Rechnungslegung und Revision.	Interpretation zu aktuellen Fragen betreffend Rechnungslegung / Revision / Steuern sowie weiteren artverwandten Themen.
Verbindlichkeit	Von Berufsangehörigen in sämtlichen Prüfungsaufträgen zu berücksichtigen. Verbindlich.	Geben eine Orientierung für die Berufsangehörigen. Anwendung wird empfohlen.	Hilfsmittel für die Aus- und Weiterbildung sowie die tägliche Praxis.	Hilfsmittel, insbesondere für die tägliche Praxis.
Verabschiedungsprozess	Öffentliche Vernehmlassung. Verabschiedung durch Vorstand von EXPERTsuisse.	Keine Vernehmlassung. Verabschiedung durch Vorstandsausschuss von EXPERTsuisse.	Keine Vernehmlassung. Verabschiedung durch Redaktionskommission von EXPERTsuisse.	Keine Vernehmlassung. Verabschiedung durch themenverantwortliche Fachkommission von EXPERTsuisse.

Richtlinien zur Unabhängigkeit 2022 (RzU): Konzept

- Neue RzU «im Tandem» mit den neuen PS sowie dem revidierten Aktienrecht (auf den 15. Dezember 2022 in Kraft).
- Die RZU wurden allerdings insgesamt vollständig neu gegliedert.
- Wichtig: Bestimmungen für die eingeschränkten Revision bleiben materiell unverändert, werden allerdings hier in RzU nochmals (der Vollständigkeit halber) wiedergegeben.



Neues Handbuch der Wirtschaftsprüfung | 14. Januar 2025
25

11

11

Richtlinien zur Unabhängigkeit 2022 (RzU): Konzept / Schutzmassnahmen

1. Grundsätze

- **Übernahme** Rahmenkonzept und **Schutzmassnahmen** aus **IESBA Code of Ethics**
- Umfassendere Bestimmungen zu **Kommunikation mit dem Verwaltungsrat**
 - In den Grundsätzen gilt dies auch für die eingeschränkte Revision
- **Schutzmassnahmen: Grundsatz**



...Die bestehenden oder anzuwendenden Schutzmassnahmen werden sich in Abhängigkeit von den jeweiligen Gegebenheiten unterscheiden. Es ist jedoch immer zu berücksichtigen, was eine Drittperson als nicht akzeptabel erachten würde (**Independence in appearance**). (Art. 9 lit c. RzU 2022)

Bei Gesellschaften des öffentlichen Interesses (PIE) besteht ein umfassendes Verbot von weiteren Dienstleistungen und es sind keine Schutzmassnahmen möglich (Art. 64 RzU)

Begriff «Schutzmassnahmen» wird 84 Mal (!) in den RzU verwendet

Neues Handbuch der Wirtschaftsprüfung | 14. Januar 2025

12

12

Richtlinien zur Unabhängigkeit 2022 (RzU): PIE / weitere Punkte

2. Ordentliche Revision (1/3)

- Klarstellung von erlaubten **Nichtprüfungsleistungen für PIE/Non-PIE**
 - Striktere Vorgaben in Bezug auf die Gefährdung durch Selbstprüfung bei PIEs, insbesondere Klarstellung, dass bei PIE im Zusammenhang mit dem Selbstprüfungsverbot keine Schutzmassnahmen zulässig sind
 - Ausschluss von Wesentlichkeitsüberlegungen bei der Erbringung von Zusatzdienstleistungen bei PIE
 - Übersichtlich: PIE- und Non-PIE-Icons bei Artikeln
- Präzisierungen im Bereich **Personalverleih**: zusätzliche Schutzmassnahme in Form der zusätzlichen Überprüfung der ausgeführten Arbeit
- Präzisierungen und Erleichterungen im Bereich der **finanziellen Beteiligungen** (insb. ist die finanzielle Beteiligung an einem Prüfungsmandanten durch Vorsorgeeinrichtung des Prüfungsunternehmens nicht mehr per se ausgeschlossen)



Richtlinien zur Unabhängigkeit 2022 (RzU): weitere Dienstleistungen

2. Ordentliche Revision (2/3)

- **Umfassendes Verbot von Managementfunktionen**: Erhöhte Bedeutung und Präzisierung
- Präzisierungen im Bereich der **Erbringung weiterer Dienstleistungen**
 - Administrative Dienstleistungen (z. B. Ausfüllen von Formularen oder Fristenüberwachen)
 - Bewertungen
 - Steuerdienstleistungen
 - Interne Revision
 - Informationstechnologie (z. B. Buchführungssysteme, Reporting-Systeme, Interne Kontrolle)
 - Rechtliche Dienstleistungen
 - Personalvermittlung
 - Corporate Finance-Dienstleistungen



Richtlinien zur Unabhängigkeit 2022 (RzU): Personelle Wechsel / Rangordnung

2. Ordentliche Revision (3/3)

- Präzisierungen bzgl. **Wechsel vom Prüfungsunternehmen zum Mandanten und umgekehrt**
 - Nach Funktion differenzierte Cooling Off-Perioden bei PIEs und Inkludierung unter einheitlicher Leitung stehender Gesellschaften (**neu 5 Jahre statt 3 Jahre** für leitenden Revisor und neu 3 Jahre auch für Qualitätssicherer);
 - zudem werden gewisse Ausnahmefälle und spezifische Sachverhalte definiert
 - Präzisierung der Beschäftigungsbeschränkungen während Cooling Off Periods (z.B. kein Erbringen von bedeutenden Nicht-Prüfungsdienstleistungen)
- **Rangordnung:**
 - Die RzU gehen den Schweizer Standards zur Abschlussprüfung (SA-CH) vor



Richtlinien zur Unabhängigkeit 2022 (RzU): Eingeschränkte Revision

3. Eingeschränkte Revision

- Art. 110 Unabhängigkeitsvorgaben bei der eingeschränkten Revision:
Für die eingeschränkte Revision gelten die Unabhängigkeitsbestimmungen des **Schweizer Standards zur Eingeschränkten Revision (SER)**.

4. Andere Prüfungsaufträge / Andere Assurance Dienstleistungen (inkl. Spezialprüfungen)

- Im Grundsatz: wie bisher
- Gesetzliche Spezialprüfungen durch Revisionsunternehmen: Doppelmandate weitgehend ausgeschlossen (ausser Art. 725 und 729 OR).
=> Unabhängigkeit wie in der ordentlichen Revision



Berufliche Verhaltensanforderungen

1. Standes- und Berufsregeln

verpflichtendes Grundsatzdokument, konkretisiert durch verbindliche Vorgaben in:

(1) Richtlinien zur Unabhängigkeit (RzU)	(2) Richtlinien zur Weiterbildung (RzW)	(3) Qualitätssicherungsstandard QS 1
---	--	---

2. Rahmenkonzept der betriebswirtschaftlichen Prüfungen

3. Fachliche Verlautbarungen

	SA/SER	PH/RS	HWP	Q&A/ FM
Inhalt	Vorgaben zum Prüfungsvorgehen.	Auffassung zu einzelnen Prüfungs- und Rechnungslegungsfragen.	Erläuterungen, Hilfestellungen zu allen Fragen des Prüfungswesens / Kommentar zu Rechnungslegung und Revision.	Interpretation zu aktuellen Fragen betreffend Rechnungslegung / Revision / Steuern sowie weiteren artverwandten Themen.
Verbindlichkeit	Von Berufsangehörigen in sämtlichen Prüfungsaufträgen zu berücksichtigen. Verbindlich.	Geben eine Orientierung für die Berufsangehörigen. Anwendung wird empfohlen.	Hilfsmittel für die Aus- und Weiterbildung sowie die tägliche Praxis.	Hilfsmittel, insbesondere für die tägliche Praxis.
Verabschiedungsprozess	Öffentliche Vernehmlassung. Verabschiedung durch Vorstand von EXPERTsuisse.	Keine Vernehmlassung. Verabschiedung durch Vorstandsausschuss von EXPERTsuisse.	Keine Vernehmlassung. Verabschiedung durch Redaktionskommission von EXPERTsuisse.	Keine Vernehmlassung. Verabschiedung durch themenverantwortliche Fachkommission von EXPERTsuisse.

17

17

«Dynamische» Übernahme der ISA (Revised ISA 220, 315 und 600) 1/2

- Für die Prüfung von Jahres- und Konzernrechnungen, die am oder nach dem 15. Dezember 2022 enden, gelten die neuen Schweizer Standards zur Abschlussprüfung (SA-CH).
- Die **SA-CH** umfassen die Standards zur Abschlussprüfung, die sich aus den von EXPERTsuisse mit Schweizer Anpassungen übernommenen ISA (**ISA-CH**) und den eigenständigen Schweizer Prüfungsstandards (**PS-CH**) zusammensetzen.
- Die ISA-CH entsprechen dem Stand der internationalen ISA im Oktober 2018 – nach Abschluss des Auditor Reporting-Projekts, des Disclosure-Projekts, des NOCLAR-Projekts und des überarbeiteten ISA 540 (Revised).
- Dies bedeutet, dass trotz der Nachführung per Ende 2022 bereits wieder eine Lücke zwischen den ISA und SA-CH besteht. Diese umfasst die Standards zum Qualitätsmanagement (ISQM 1, ISQM 2, ISA 220 (Revised)), ISA 315 (Revised) und ISA 600 (Revised).
- EXPERTsuisse geht dazu zur dynamischen Übernahme der Standards über, d.h. nicht mehr alle paar Jahre Grossrevision der PS, sondern sukzessive Übernahme einzelner ISA.

18

«Dynamische» Übernahme der ISA (Revised ISA 220, 315 und 600) 2/2

- Anwendung ab den nachfolgenden Zeiträumen:
 - ISA 220 (Revised), ISA 315 (Revised) und ISA 600 (Revised) für die Prüfung von Jahres- und Konzernrechnungen von Geschäftsjahren beginnend nach dem 15. Dezember 2024;
 - ISQM 1 und 2 für alle ordentlichen Revisionen von Jahres- und Konzernrechnungen beginnend nach dem 15. Dezember 2025.
- Guidance von EXPERTsuisse:
 - Schulungen im Herbst zu den revised ISA
 - EF-Artikel in der Schwerpunktausgabe «Audit & Assurance» im Oktober
- Auch Spezialprüfungen sind unter Beachtung der SA-CH durchzuführen.

19

Berufliche Verhaltensanforderungen

1. Standes- und Berufsregeln

verpflichtendes Grundsatzdokument, konkretisiert durch verbindliche Vorgaben in:

(1)	(2)	(3)
Richtlinien zur Unabhängigkeit (RzU)	Richtlinien zur Weiterbildung (RzW)	Qualitätssicherungsstandard QS 1

2. Rahmenkonzept der betriebswirtschaftlichen Prüfungen

3. Fachliche Verlaufbarungen

	SA/SER	PH/RS	HWP	Q&A/ FM
Inhalt	Vorgaben zum Prüfungsvorgehen.	Auffassung zu einzelnen Prüfungs- und Rechnungslegungsfragen.	Erläuterungen, Hilfestellungen zu allen Fragen des Prüfungswesens / Kommentar zu Rechnungslegung und Revision.	Interpretation zu aktuellen Fragen betreffend Rechnungslegung / Revision / Steuern sowie weiteren artverwandten Themen.
Verbindlichkeit	Von Berufsangehörigen in sämtlichen Prüfungsaufträgen zu berücksichtigen. Verbindlich.	Geben eine Orientierung für die Berufsangehörigen. Anwendung wird empfohlen.	Hilfsmittel für die Aus- und Weiterbildung sowie die tägliche Praxis.	Hilfsmittel, insbesondere für die tägliche Praxis.
Verabschiedungsprozess	Öffentliche Vernehmlassung. Verabschiedung durch Vorstand von EXPERTsuisse.	Keine Vernehmlassung. Verabschiedung durch Vorstandsausschuss von EXPERTsuisse.	Keine Vernehmlassung. Verabschiedung durch Redaktionskommission von EXPERTsuisse.	Keine Vernehmlassung. Verabschiedung durch themenverantwortliche Fachkommission von EXPERTsuisse.

20

Aktualisierung fachliche Verlautbarungen – was gilt?

Titel / Zweck: Prüfungshinweise	letzte Änderung
PH 10: Besondere Vorgänge	14.06.2023
PH 20: Berücksichtigung der Mehrwertsteuer (MWST) bei der Abschlussprüfung	03.06.2016
PH 30: Prüfungen nach dem Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG): Allgemeine Grundlagen	01.01.2023
PH 30: Prüfungen nach dem Bundesgesetz über Fusion, Spaltung, Umwandlung und Vermögensübertragung (Fusionsgesetz; FusG): Musterberichte gemäss neuen SA-CH	29.12.2022
PH 40: Prüfung und Berichterstattung des Abschlussprüfers einer Vorsorgeeinrichtung	29.06.2022
Berichterstattung für die Prüfung von Vorsorgeeinrichtungen und Anlagestiftungen (in Ergänzung zu PH 40) (DE/FR/IT/EN)	24.03.2023
PH 50: Abschlussprüfung kleinerer Einheiten	03.02.2016
PH 60: Prüfung und Berichterstattung des Abschlussprüfers einer Gemeinderechnung	28.02.2023

Aktualisierung fachliche Verlautbarungen – was gilt?

Titel / Zweck: Prüfungshinweise	letzte Änderung
PH 70: Aufsichtsprüfung (FINMA-Prüfungen)	01.01.2020
PH 80: Prüfung und Berichterstattung des Abschlussprüfers einer Familienausgleichskasse	17.12.2024

Berufliche Verhaltensanforderungen

1. Standes- und Berufsregeln

verpflichtendes Grundsatzdokument, konkretisiert durch verbindliche Vorgaben in:

(1) Richtlinien zur Unabhängigkeit (RzU)	(2) Richtlinien zur Weiterbildung (RzW)	(3) Qualitätssicherungsstandard QS 1
--	---	--

2. Rahmenkonzept der betriebswirtschaftlichen Prüfungen

3. Fachliche Verlautbarungen

	SA/SER	PH/RS	HWP	Q&A/ FM
Inhalt	Vorgaben zum Prüfungsvorgehen.	Auffassung zu einzelnen Prüfungs- und Rechnungslegungsfragen.	Erläuterungen, Hilfestellungen zu allen Fragen des Prüfungswesens / Kommentar zu Rechnungslegung und Revision.	Interpretation zu aktuellen Fragen betreffend Rechnungslegung / Revision / Steuern sowie weiteren artverwandten Themen.
Verbindlichkeit	Von Berufsangehörigen in sämtlichen Prüfungsaufträgen zu berücksichtigen. Verbindlich.	Geben eine Orientierung für die Berufsangehörigen. Anwendung wird empfohlen.	Hilfsmittel für die Aus- und Weiterbildung sowie die tägliche Praxis.	Hilfsmittel, insbesondere für die tägliche Praxis.
Verabschiedungsprozess	Öffentliche Vernehmlassung. Verabschiedung durch Vorstand von EXPERTsuisse.	Keine Vernehmlassung. Verabschiedung durch Vorstandsausschuss von EXPERTsuisse.	Keine Vernehmlassung. Verabschiedung durch Redaktionskommission von EXPERTsuisse.	Keine Vernehmlassung. Verabschiedung durch themenverantwortliche Fachkommission von EXPERTsuisse.

23

23

Aktualisierung fachliche Verlautbarungen – was gilt?

Handbuch für Wirtschaftsprüfung (HWP)

- HWP Buchführung und Rechnungslegung
 - 2023 veröffentlicht
 - Neues OR/Aktienrecht integriert
 - Verschiedene kleinere Änderungen
 - Korrigendum auf Homepage
- HWP Betriebswirtschaftliche Prüfungen
 - In Überarbeitung, Veröffentlichung auf 2024 geplant
 - Schwerpunkt: neues Aktienrecht
- HWP Ordentliche Revision und Eingeschränkte Revision
 - In Überarbeitung, Veröffentlichung 2024 (resp. 2025 für ER)
 - Vollständige Überarbeitung: Neue SA-CH/SER, neues OR usw.



24

24

Aktualisierung fachliche Verlautbarungen – was gilt?

Mustervorlagen zusammengefasst

- Mustervorlage **«Formulierungsbeispiele für Berichte des Abschlussprüfers zum Abschluss»**
 - 106 Seiten
 - Vor allem ISA-CH 700 ff
- Verschiedene Mustervorlagen in **«Aktualisierte Mustervorlagen gemäss Schweizer Standards für andere Dienstleistungen im Bereich der Wirtschaftsprüfung»** zusammengefasst (PS 800 bis 980)
 - 91 Seiten
 - Viele Muster in einer Sammlung zusammengefasst
 - Spezifische Muster weiterhin separat



25

Themen

1. Einführung

1. Rahmenkonzept
2. Fachliche Verlautbarungen

2. Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung: Band «betriebswirtschaftliche Prüfungen und verwandte Dienstleistungen»

1. Ausgewählte Änderungen und Ergänzungen
2. Nachhaltigkeitsthemen
3. Andere betriebswirtschaftliche Prüfungen gemäss Gesetz

3. Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung: Band «Ordentliche Revision»

1. Wesentliche Änderung
2. Fallbeispiel Überschuldung
3. Kurzfälle Eigenkapital und Gewinnverwendung



26

Vertrauensdienstleistungen des Wirtschaftsprüfers ausserhalb der klassischen Abschlussprüfung

Der HWP Band «Betriebswirtschaftliche Prüfungen und verwandte Dienstleistungen» gibt einen Überblick über die gesamte Dienstleistungspalette des Wirtschaftsprüfers. Er legt damit auch die Basis für sämtliche weiteren Bände der HWP-Reihe.

Inhalt:

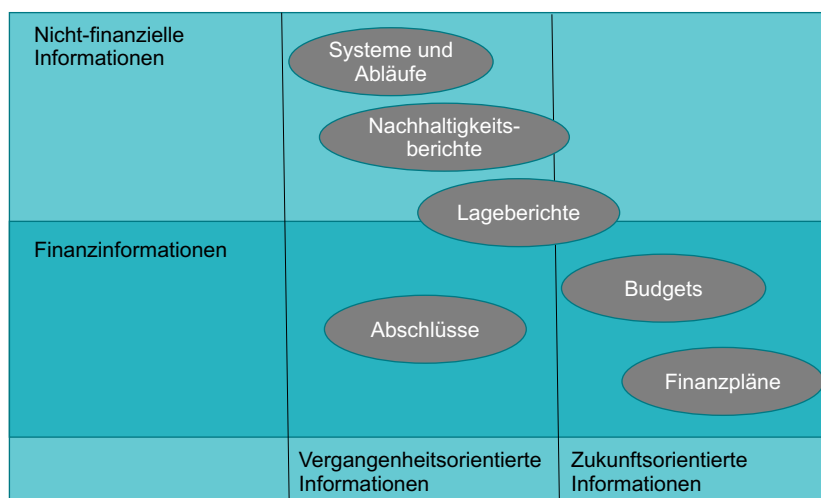
- Teil I** Betriebswirtschaftliche Prüfungen – Ein Überblick
- Teil II** Prüfung von Finanzinformationen
- Teil III** Prüfung nicht-finanzieller Informationen
- Teil IV** Andere betriebswirtschaftliche Prüfungen gemäss Gesetz
- Teil V** Verwandte Dienstleistungen

Erhältlich als Buch, elektronische Version sowie als Kombi in unserem Webshop unter www.expertsuisse.ch/webshop.

Die elektronische Version bietet als Zusatznutzen eine Verknüpfung mit den einschlägigen Gesetzesmaterialien.



Grundlage für die Konzeption



Unterschiede in der Konzeption

HWP «andere Prüfungen»	HWP «betriebswirtschaftliche Prüfungen und andere Dienstleistungen»
1. Konzept	
Themen, die nicht in anderen HWP-Bänden behandelt wurden.	- Grundlagen der Wirtschaftsprüfung - Spezialthemen in separaten Bänden
2. Inhalt	
- Betriebswirtschaftliche Prüfungen nach Gesetz - Assurance-Dienstleistungen und verwandte Dienstleistungen gemäss IAASB	- Grundlagen der Wirtschaftsprüfung - Prüfung von Finanzinformationen - Prüfung nicht-finanzieller Informationen - Andere betriebswirtschaftliche Prüfungen nach Gesetz - Verwandte Dienstleistungen
Seiten: 295	Seiten: 420 (2020) und 445 (2025)

Neues Handbuch der Wirtschaftsprüfung | 14. Januar 2025

29

29

Hintergrund der Überarbeitung

- Alter HWP Band «Andere Prüfungen» stammte von 2009
- Vollständige Überarbeitung (Veröffentlichung 2020)
- Neue Version 2024 aufgrund des angepassten Aktienrechts
 - redaktionelle Anpassungen sowie punktuelle Ergänzungen
 - Verweise auf künftige Standards (ISA-CH, ISAE-CH oder ISRE-CH) sowie auf Prüfungshinweise (insb. PH 10)
 - Darstellerische Anpassungen: Kopfzeile neu mit Teil und Kapitel, Randziffern detaillierter
 - Änderungen im Aktienrecht



Neues Handbuch der Wirtschaftsprüfung | 14. Januar 2025

30

30

Unterschiede Band 2020 und 2024

BAND 2020

Grundlagen der Wirtschaftsprüfung

- Einführung in betriebswirtschaftliche Prüfungen
- Übersichten / grafische Darstellungen
- Grundlagen schaffen für Ausbildung

Prüfung von Finanzinformationen

- Einleitung, Definition und Abgrenzungen (neu)
- Behandlung von PS 800, PS 805 und PS 810 (neu)
- Überarbeitung Kapitel PS 940 und 910

Prüfung nicht-finanzieller Informationen (mehr oder weniger neu)

- Behandlung von PS 950, PS 870, PS 980
- Kurzeinführung zu IKS (PS 890)
- Nicht-finanzielle Informationen: Ergänzung der neuen SA-CH oder ähnlichen Themen
- IKS bei Dienstleistungsunternehmen und Nachhaltigkeitsthemen

BAND 2024

redaktionelle Anpassungen

redaktionelle Anpassungen und Hinweis zu Key Audit Matters

Erweiterung Nachhaltigkeitsthemen



Unterschiede Band 2020 und 2024

BAND 2020

Andere betriebswirtschaftliche Prüfungen gemäss Gesetz

- Einführung: Rahmenkonzept, Zulassungsanforderungen, Qualitätssicherung, Unabhängigkeit und Grundsätze der Prüfungsdurchführung (neu)
- Punktuelle Anpassungen in den jeweiligen Kapiteln

Verwandte Dienstleistungen

- PS 920 und PS 930: Aktualisierung
- Confort Letters, Due Diligence und Unternehmensbewertung (neu)

Glossar

- neu

BAND 2024

Weitergehende Überarbeitung aufgrund der Anpassungen im Aktien-Recht

Konzeptionell unverändert

Fairness Opinion (neu)

ergänzt



Standesregeln: Verschwiegenheit

- Grundsatz der Verschwiegenheit auf erworbene Sachverhalte
- Befreiung (sofern nicht andere gesetzliche Bestimmungen):
 - Bei ausdrücklicher Einwilligung des Auftraggebers (Achtung Geheimnisinteressen von Dritten)
 - Bestimmung des eidg. oder kant. Rechts ermächtigen oder auffordern
 - Überwiegendes Interesse der Berufsangehörigen erfordern eine Offenbarung (z. B. in zivil-, straf-, aufsichts- oder verwaltungsrechtlichen Verfahren)
 - In Verfahren zur Ahndung von Verstössen gegen Berufs- und Standesregeln oder Finanzmarktreglungen
 - Soweit zur Stellungnahme von privaten Anzeigen die Offenbarung von Geheimnissen erforderlich, bei denen der Geheimnisherr der Anzeiger ist



(HWP BWP/VDL RZ 60, S. 25)

Besondere Überlegungen bei Prüfungen nach PS 805

- **Berichterstattung:** Klärung zur Mitteilung besonders wichtiger Prüfungssachverhalte (Key Audit Matters)
- Grundsatz
 - Bildung eines Prüfungsurteils muss die generellen Anforderungen von ISA-CH 700 bzw. PS-CH 700 erfüllen
 - Dies gilt auch für ISA-CH 705, 706 und 720
- Key Audit Matter nach ISA-CH 701
 - Key Audit Matters bei kapitalmarktnotierten Einheiten
 - Im Rahmen von PS 805 nur,
 - wenn in Gesetzen oder anderen Rechtsvorschriften gefordert oder
 - Prüfer freiwillig mitteilen würde.
 - In der Praxis Mitteilung von KAM bei PS 805 somit äusserst selten



(HWP BWP/VDL RZ 60, S. 25)

Prüfung von Pro-forma-Finanzinformationen in einem Prospekt

Ausgangslage:

- Ihr Kunde ist ein erfolgreiches Unternehmen im Bereich Logistik. Eine Nachfolge alleine innerhalb der Familie ist aus finanziellen Gründen nicht möglich. Zudem stehen wichtige Wachstumsschritte (insbesondere einen neuen Terminal) an, die zu finanzieren sind.
- Der Inhaber will deshalb bei rund 5 ihm bekannt Personen aus seinem Umfeld einen Teil der Aktien platzieren. Eine Kotierung an einer Börse ist nicht geplant.
- Dazu wird eine Holding gegründet, welche in einem zweiten Schritt eine Kapitalerhöhung zur Übernahme der Aktien sowie zur Finanzierung des Wachstums durchführt.
- Im Zusammenhang mit der Ausgabe der Aktien im Rahmen der Kapitalerhöhung werden Pro-forma-Finanzinformationen erstellt, welche sie prüfen sollen. Zudem sollen Sie weitere notwendige Prüfungen vornehmen.
- Wie gehen Sie vor?



Prüfung von Pro-forma-Finanzinformationen in einem Prospekt

Lösungsvorschlag:

- Kapitalerhöhung: Prüfung bei qualifizierenden Tatbeständen:
 - Sacheinlage (hier z. B. Aktien der Zielgesellschaft)
 - Liberierung durch Verrechnung
 - Kapitalerhöhung aus eigenen Mitteln
 - Gewährung von besonderen Vorteilen
 - Aufhebung und Beschränkung des Bezugsrechts
- Prüfung der Pro-forma-Finanzinformationen:
 - Prüfung nach ISAE 3420 «Assurance Engagements to Report on the Compilation of Pro Forma Financial Information included in a Prospectus»
 - In der Regel im Kapitalmarktumfeld anwendbar
 - Hilfreich im vorliegenden Fall, aber effektiv anwendbar?
 - Genau klären, was die Pro Forma Financial Information enthalten, wer sie erstellt und was bestätigt werden soll.



Betriebswirtschaftliche Prüfungen nach PS 950



Teil III Prüfung nicht-finanzieller Informationen

6 Angesichts der vielfältigen Konstellationen hinsichtlich der zu beurteilenden Prüfungsgegenstände sowie der Kriterien und Verfahren zu deren Beurteilung bzw. Messung sind solche Prüfungen für den Auftraggeber, den Berufsangehörigen und auch für die Nutzer sehr anspruchsvoll. Neben den fachlichen Aspekten beeinflussen auch die Interessen unterschiedlicher Anspruchsgruppen die Zielsetzungen einer derartigen Prüfung.

7 Ein Prüfungsgegenstand kann aus einem oder mehreren Sachverhalten oder Sachverhaltsinformationen bestehen. Sachverhaltsinformationen können sich bspw. auf die Aussage des Auftraggebers zum Thema Umweltverhalten mittels Vorlesungsaussagen beziehen. D.h., als Sachverhaltsinformation rückt der sich ergebende Effekt aus dem Umweltverhalten des Unternehmens in den Mittelpunkt und nicht bspw. die Einhaltung eines Prozesses oder einer Kontrolle.

8 Der Standard unterscheidet zwischen direkten und sogenannten aussagegestützten Aufträgen. Bei einem direkten Auftrag («Direct engagement») beurteilt der Berufsangehörige den Prüfungsgegenstand (Sachverhalt oder Sachverhaltsinformationen) anhand gewisser Kriterien und erstattet darüber Bericht. Die Schlussfolgerung in seinem Bericht bezieht sich dabei direkt auf den zu beurteilenden Prüfungsgegenstand.

Bei einem aussagegestützten Auftrag («Attestation engagement») beurteilt der Auftraggeber den Sachverhalt (bzw. seine Dienstleistung oder IT-Systeme und die damit verbundenen Kontrollen) selbst und gibt seine Beurteilung den Nutzern bekannt. Der Berufsangehörige wird damit beauftragt, diese Beurteilung des Auftraggebers (d.h. die Aussage oder das Statement) zu überprüfen und darüber Bericht zu erstatten. Wenn der Auftraggeber die Sachverhaltsinformation selbst nicht darstellt, kann diese Information auch vom Berufsangehörigen in den Prüfungsbericht aufgenommen werden. Prüfungen nach PS 950 «Grundsatze zur Prüfung von Compliance-Management-Systemen CMS» (vgl. III.3) oder ISAE 3402 folgen diesem Beispiel.

Die nachstehende Tabelle gibt eine Übersicht über mögliche Aufträge nach PS 950, wobei für einige Sachgebiete spezifische PS des Berufsstandes bestehen (bspw. ISAE 3402 oder PS 950), auf die an anderer Stelle näher eingegangen wird.

Band 2020

Band 2024

Review sind bei Prüfungen nach PS 950 sowohl der zu beurteilende Prüfungsgegenstand als auch die Kriterien für dessen Beurteilung festzulegen, da Letztere nicht immer institutionalisiert bzw. vorgegeben sind.

6 Angesichts der vielfältigen Konstellationen hinsichtlich der zu beurteilenden Prüfungsgegenstände sowie der Kriterien und Verfahren zu deren Beurteilung bzw. Messung sind solche Prüfungen für den Auftraggeber, den Berufsangehörigen und auch für die Nutzer sehr anspruchsvoll. Neben den fachlichen Aspekten beeinflussen auch die Interessen unterschiedlicher Anspruchsgruppen die Zielsetzungen einer derartigen Prüfung.

7 Ein Prüfungsgegenstand kann aus einem oder mehreren Sachverhalten oder Sachverhaltsinformationen bestehen. Sachverhaltsinformationen können sich bspw. auf die Aussage des Auftraggebers zum Thema Umweltverhalten mittels Vorlesungsaussagen beziehen. D.h., als Sachverhaltsinformation rückt der sich ergebende Effekt aus dem Umweltverhalten des Unternehmens in den Mittelpunkt und nicht bspw. die Einhaltung eines Prozesses oder einer Kontrolle.

8 Der Standard unterscheidet zwischen direkten und sogenannten aussagegestützten Aufträgen. Bei einem direkten Auftrag («Direct engagement») beurteilt der Berufsangehörige den Prüfungsgegenstand (Sachverhalt oder Sachverhaltsinformationen) anhand geeigneter Kriterien und erstattet darüber Bericht. Die Schlussfolgerung in seinem Bericht bezieht sich dabei direkt auf den zu beurteilenden Prüfungsgegenstand.

Bei einem aussagegestützten Auftrag («Attestation engagement») beurteilt der Auftraggeber den Sachverhalt (bzw. seine Dienstleistung oder IT-Systeme und die damit verbundenen Kontrollen) selbst und gibt seine Beurteilung den Nutzern bekannt. Der Berufsangehörige wird damit beauftragt, diese Beurteilung des Auftraggebers (d.h. die Aussage oder das Statement) zu überprüfen und darüber Bericht zu erstatten. Wenn der Auftraggeber die Sachverhaltsinformation selbst nicht darstellt, kann diese Information auch vom Berufsangehörigen in den Prüfungsbericht aufgenommen werden. Prüfungen nach PS 950 «Grundsatze zur Prüfung von Compliance-Management-Systemen CMS» (vgl. III.3) oder ISAE 3402 folgen diesem Beispiel.

Die Merkmale eines aussagegestützten und direkten Auftrags lassen sich wie folgt zusammenfassen:

	Aussagegestützter Auftrag	Direkter Auftrag
Rolle des Berufsangehörigen	Die verantwortliche Partei ist dafür verantwortlich, den zugrunde liegenden Sachverhalt anhand definierter Kriterien zu messen oder zu bewerten. Gegebenenfalls hält sie die Ergebnisse in schriftlicher Form (Aussage) fest.	Die verantwortliche Partei ist für den zugrunde liegenden Sachverhalt verantwortlich. Sie führt keine Messung oder Bewertung dieses Sachverhalts durch. Ihre Verantwortung für den Sachverhalt wird sie in der Regel mit der Unterzeichnung der Auftragsvereinbarung und durch die Abgabe der Vollständigkeitserklärung bestätigen.

Abbildung 15: Unterscheidungskriterien von aussagegestützten und direkten Aufträgen nach PS 950 und externen Standards

Neues Handbuch der Wirtschaftsprüfung | 14. Januar 2025

37

Themen

1. Einführung

1. Rahmenkonzept
2. Fachliche Verlaufbarungen

2. Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung: Band «betriebswirtschaftliche Prüfungen und verwandte Dienstleistungen»

1. Ausgewählte Änderungen und Ergänzungen
2. Nachhaltigkeitsthemen
3. Andere betriebswirtschaftliche Prüfungen gemäss Gesetz

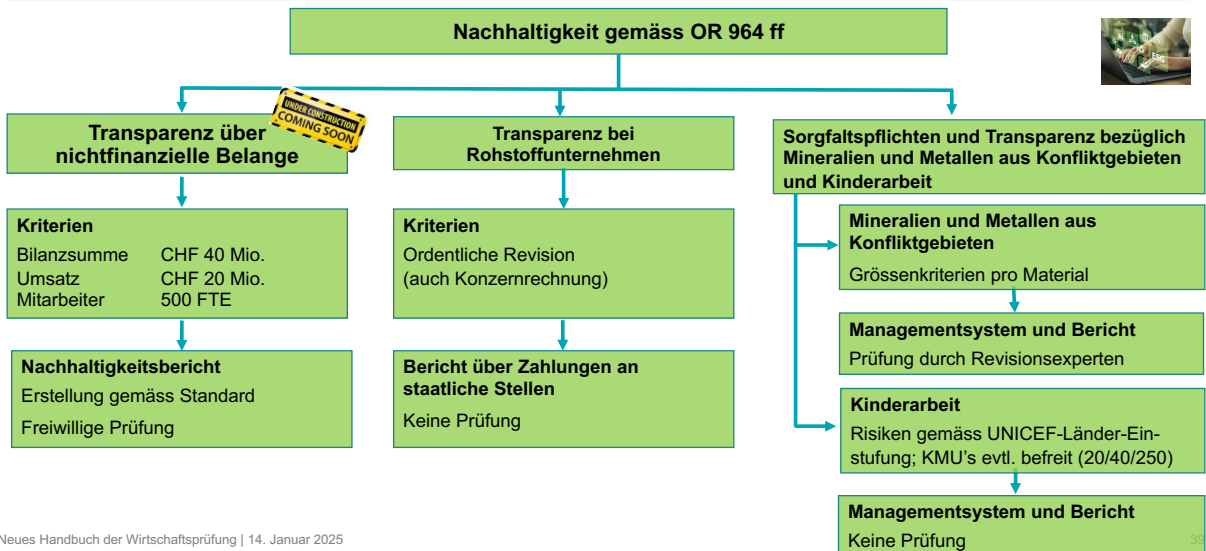
3. Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung: Band «Ordentliche Revision»

1. Wesentliche Änderung
2. Fallbeispiel Überschuldung
3. Kurzfälle Eigenkapital und Gewinnverwendung



38

Nachhaltigkeit – Ausgangslage



39

«Nachhaltigkeit» oder Corporate Social Responsibility – Gesetzesbestimmungen

▪ Sorgfalts- und Berichterstattungspflichten nach Art. 964j ff. OR

Achter Abschnitt:⁸¹⁹
Sorgfaltspflichten und Transparenz bezüglich Mineralien und Metallen aus Konfliktgebieten und Kinderarbeit

Art. 964j

A. Grundsatz

¹ Unternehmen, deren Sitz, Hauptverwaltung oder Hauptniederlassung sich in der Schweiz befindet, müssen in der Lieferkette Sorgfaltspflichten einhalten und darüber Bericht erstatten, wenn sie:

1. Zinn, Tantal, Wolfram oder Gold enthaltende Mineralien oder Metalle aus Konflikt- und Hochrisikogebieten in den freien Verkehr der Schweiz überführen oder in der Schweiz bearbeiten;
2. Produkte oder Dienstleistungen anbieten, bei denen ein begründeter Verdacht besteht, dass sie unter Einsatz von Kinderarbeit hergestellt oder erbracht wurden.

² Der Bundesrat legt jährliche Einfuhrmengen von Mineralien und Metallen fest, bis zu denen ein Unternehmen von der Sorgfalts- und Berichterstattungspflicht befreit ist.

³ Er legt fest, unter welchen Voraussetzungen kleine und mittlere Unternehmen sowie Unternehmen mit geringen Risiken im Bereich Kinderarbeit nicht prüfen müssen, ob ein begründeter Verdacht auf Kinderarbeit besteht.

⁴ Er legt fest, unter welchen Voraussetzungen die Unternehmen von den Sorgfalts- und Berichterstattungspflichten ausgenommen sind, die sich an ein international anerkanntes gleichwertiges Regelwerk, wie insbesondere die ILO-Konventionen, anlehnen.



40

40



«Nachhaltigkeit» oder Corporate Social Responsibility – Gesetzesbestimmungen

■ Sorgfalts- und Berichterstattungspflichten nach Art. 964j ff. OR

B. Sorgfalts-
pflichten

Art. 964k

¹ Die Unternehmen führen ein Managementsystem und legen darin Folgendes fest:

1. die Lieferkettenpolitik für möglicherweise aus Konflikt- und Hochrisikogebieten stammende Mineralien und Metalle;
2. die Lieferkettenpolitik für Produkte oder Dienstleistungen, bei denen ein begründeter Verdacht auf Kinderarbeit besteht;
3. ein System, mit dem die Lieferkette zurückverfolgt werden kann.

² Sie ermitteln und bewerten die Risiken schädlicher Auswirkungen in ihrer Lieferkette. Sie erstellen einen Risikomanagementplan und treffen Massnahmen zur Minimierung der festgestellten Risiken.

³ Sie lassen die Einhaltung der Sorgfaltspflichten bezüglich der Mineralien und Metalle durch eine unabhängige Fachperson prüfen.

⁴ Der Bundesrat erlässt die näheren Vorschriften; er orientiert sich dabei an international anerkannten Regelwerken, wie insbesondere den Leitlinien der OECD.

C. Bericht-
erstattung

Art. 964l

¹ Das oberste Leitungs- oder Verwaltungsorgan erstattet jährlich Bericht über die Erfüllung der Sorgfaltspflichten.

² Der Bericht ist in einer Landessprache oder auf Englisch abzufassen.

³ Das oberste Leitungs- oder Verwaltungsorgan stellt sicher, dass der Bericht:

1. innerhalb von sechs Monaten seit Ablauf des Geschäftsjahres elektronisch veröffentlicht wird;
2. mindestens zehn Jahre lang öffentlich zugänglich bleibt.

⁴ Für die Führung und Aufbewahrung der Berichte gilt Artikel 958/ sinngemäss.

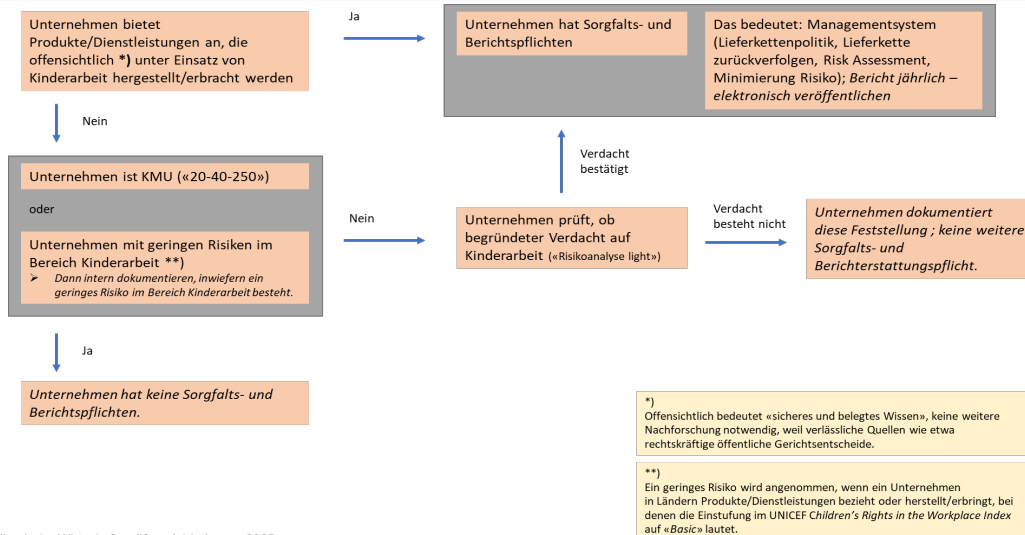
⁵ Unternehmen, die Produkte und Dienstleistungen von Unternehmen anbieten, die einen Bericht verfasst haben, müssen für diese Produkte und Dienstleistungen selber keinen Bericht erstellen.



Sorgfaltspflichten und Transparenz bezüglich Mineralien und Metallen aus Konfliktgebieten und bezüglich Kinderarbeit

- Unternehmen, die **Mineralien oder Metalle**, bestehend aus Zinn, Tantal, Wolfram und deren Erze, sowie Gold aus **Konflikt- und Hochrisikogebieten** in den freien Verkehr in der Schweiz überführen oder hier verarbeiten. **=> KMU grundsätzlich ja, es sei denn geringe Einfuhrmengen**
- Haben ein Managementsystem zu unterhalten, darin festzulegen: Lieferkettenpolitik, Massnahmen zur Rückverfolgbarkeit der Lieferkette; Risikobeurteilung.
- Sorgfaltspflicht bei begründetem Verdacht (also konkrete Hinweise) auf Kinderarbeit, d.h. wachsam sein in der Lieferkette und bei Verdacht Untersuchungen an die Hand nehmen.
- Kinderarbeit = Minderjährige, bevor deren Schulpflicht endet oder auf keinen Fall < 15 Jahre; oder Gefahr für Leben, Gesundheit, Sittlichkeit, dann nicht < 18 Jahre.
- Sorgfaltsprüfung hinsichtlich **Kinderarbeit** gilt nicht **=> KMU grundsätzlich nein, ggf. ja**
 - A) für KMU (Umsatz < Mio. 40 Fr, Bilanzsumme < 20 Mio. Fr, weniger als 250 Mitarbeitende),
 - B) für Unternehmen mit geringem Risiko im Bereich Kinderarbeit, d.h. UNICEF-Einstufung von «Basic»
 - Es sei denn: Offensichtlicher Einsatz von Kinderarbeit in der Lieferkette, dann sowohl A) und B) zur Sorgfaltsprüfung verpflichtet.
- Betr. Mineralien / Metallen: Externe Prüfung auf Einhaltung Sorgfaltspflichten und Berichterstattungspflicht.
- **Elektronische Veröffentlichung des Berichts (Website)**. Zu unterzeichnen durch VR-P und die im Unternehmen für die Berichterstellung verantwortliche Person.
 - Unternehmen, die Produkte und Dienstleistungen von Unternehmen anbieten, die einen Bericht verfasst haben, müssen betr. diese Produkte/DL selber keinen Bericht erstellen.

Sorgfaltspflichten und Transparenz bezüglich Kinderarbeit



Neues Handbuch der Wirtschaftsprüfung | 14. Januar 2025

43

43

Nachhaltigkeit – Das Thema bekommt Nachdruck – und was, wenn der Kunde sich nicht daran hält



- **Pflichten der Revisionsstelle in diesem Zusammenhang ?**
 - **Explizite Prüfungspflicht durch mandatierten Prüfer**
 - bezogen auf Einhaltung der Sorgfaltspflichten bezüglich der Mineralien und Metalle
 - aber nicht zwingend durch die Revisionsstelle
 - **Implizite Prüfungspflicht durch die Revisionsstelle (1)**
 - Wenn über diese Themen im Anhang zu berichten wäre, müsste sich die Revisionsstelle davon überzeugen, dass die dort gemachten Angaben korrekt sind.
 - Die Berichterstattung hat elektronisch zu erfolgen (z.B. via Website) und ist mindestens zehn Jahre lang öffentlich zugänglich zu machen.
 - Anhangsangaben sind nicht zu erwarten.
 - Also hier keine implizite Prüfungspflicht zu erwarten.
 - **Implizite Prüfungspflicht durch die Revisionsstelle (2)**
 - Die Revisionsstelle hat eine Anzeigepflicht bei festgestellten Gesetzesverstößen (OR 728c).
 - Muss daher z.B. mittels Befragung abgeklärt werden, ob die Vorschriften nach Art. 964^{quinquies} ff. OR eingehalten sind?
 - Anders formuliert: Entsteht aus dieser Anzeigepflicht eine (vorgängige) «Suchpflicht» (Suche nach Gesetzesverstößen)?
- => siehe folgende Folien

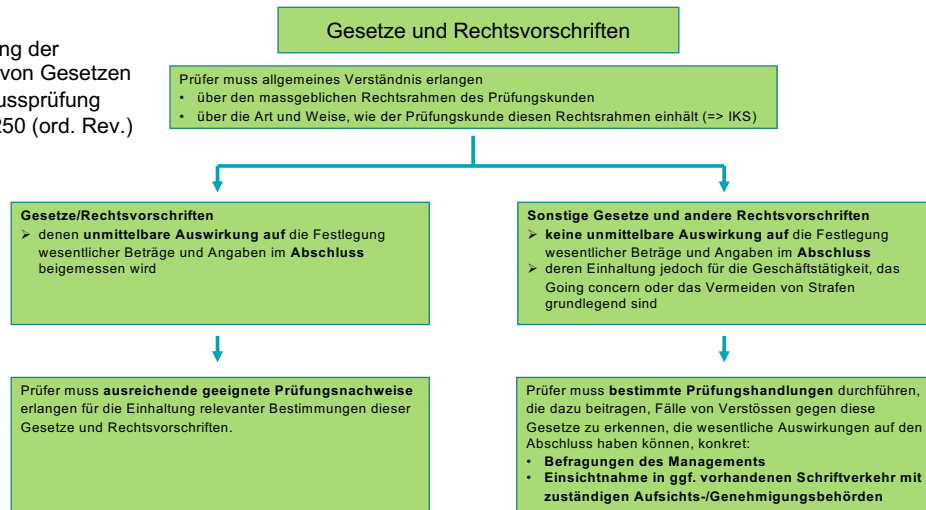
Neues Handbuch der Wirtschaftsprüfung | 14. Januar 2025

44

44

Nachhaltigkeit – Das Thema bekommt Nachdruck – und was, wenn der Kunde sich nicht daran hält

Berücksichtigung der Auswirkungen von Gesetzen bei der Abschlussprüfung nach ISA-CH 250 (ord. Rev.)



Neues Handbuch der Wirtschaftsprüfung | 14. Januar 2025

45

45

Nachhaltigkeit – Das Thema bekommt Nachdruck – und was, wenn der Kunde sich nicht daran hält

Ordentliche Revision

- Die Missachtung der Berichtspflichten wird strafrechtlich geahndet mit Busse bis zu TCHF 100 (Haftung des VR). Dies wird dann aus Sicht der Jahresrechnung des berichtspflichtigen Unternehmens regelmässig keine wesentliche Rückstellung auslösen.
- Bei ordentlicher Revision (ISA-CH 250) besteht nach meinem Dafürhalten damit keine Pflicht nach den Berufsstandards, allfällige Missachtungen der Bestimmungen nach Art. 964^{quinquies} ff. OR aufzudecken, etwa im Rahmen von Befragungen des Managements.
- => Eher keine Suchpflicht, ausser offensichtliches Risiko!

Eingeschränkte Revision

- Keine Prüfungen zur Aufdeckung von Gesetzesverstössen ausserhalb des Prüfungsgegenstands (Rechnungslegung / Gewinnverwendung) (SER, S. 10)
- Berichts-/Anzeigepflicht nur bei
 - Untätigkeit VR bei Vorliegen hälftiger Kapitalverlust / Überschuldung
- Im Gegensatz zur ordentlichen Revision (Art. 728c OR) darüber hinaus keine gesetzliche Anzeigepflicht bei weiteren Verstössen gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement.
- Werden Verstösse gegen Gesetz oder Statuten im Rahmen der Durchführung einer eing. Rev. festgestellt und besteht ein direkter Bezug zur Jahresrechnung, so ist ein Hinweis im Revisionsbericht in Erwägung zu ziehen. (SER, S. 11)
- => Keine Suchpflicht! (und was ist bei offensichtlichem Risiko?)

Neues Handbuch der Wirtschaftsprüfung | 14. Januar 2025

46

46

Nachhaltigkeit – Das Thema bekommt Nachdruck – und was, wenn der Kunde sich nicht daran hält

Anders wohl EXPERTsuisse (vgl. Verbands-Newsletter vom 19.12.23)

- «Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer werden zumindest im Rahmen der ordentlichen Revision, gem. Art. 728c OR und basierend auf den Prüfungsstandards, angehalten sein, die Einhaltung der Pflichten im Bereich Kinderarbeit mit Blick auf die möglichen Berichterstattungs- und Sorgfaltspflichten zu überprüfen.»



Themen

1. Einführung

1. Rahmenkonzept
2. fachliche Verlautbarungen

2. Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung: Band «betriebswirtschaftliche Prüfungen und verwandte Dienstleistungen»

1. Ausgewählte Änderungen und Ergänzungen
2. Nachhaltigkeitsthemen
3. Andere betriebswirtschaftliche Prüfungen gemäss Gesetz

3. Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung: Band «Ordentliche Revision»

1. Wesentliche Änderung
2. Fallbeispiel Überschuldung
3. Kurzfälle Eigenkapital und Gewinnverwendung



Übersicht

Rahmenbedingungen bei betriebswirtschaftlichen Prüfungen gemäss Gesetz

149

150

Teil IV Andere betriebswirtschaftliche Prüfungen gemäss Gesetz

- Anpassungen ans neue **Aktienrecht** und an Rechtsprechung
- Übersichten erweitert und ergänzt
- Gründung: Wegfall der (beabsichtigten) Sachübernahme
- **Kapitalband** anstelle der genehmigten Kapitalerhöhung

IV.1.2 Zulassungsanforderungen

Der Gesetzgeber hat für die gesetzlichen Spezialprüfungen unterschiedliche Zulassungsanforderungen definiert. Gemäss Art. 8 ff. IV darf eine natürliche Person nur dann selbstständig gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen erbringen, wenn sie als Einzelunternehmen im Handelsregister eingetragen ist und sie selbst wie auch ihr Einzelunternehmen von der Aufsichtsbehörde entsprechend zugelassen sind.

Der Gesetzgeber folgt dabei dem Grundsatz, dass bei einer Reduktion des Haftungsersatzes und bei komplexen Transaktionen im Sinne des Gläubigerschutzes eine höhere Zulassung notwendig sei. Die Zulassungsanforderungen im Rahmen gesetzlicher Spezialprüfungen lassen sich Abbildung 23 entnehmen.

Besonderer Vorgang (Art der gesetzlichen Spezialprüfung)	Grundlage (Gesetzesartikel)	Prüfungsgegenstand	Mindestanforderung an die Zulassung	Berichtsadressat
Prüfungen bei Kapitalveränderungen				
(qualifizierte) Gründung	Art. 635a OR	Gründungsbericht	Zugelassener Revisor	Gründer*
(qualifizierte) Nachüberprüfung	Art. 635a OR	Nachüberprüfungsbericht	Zugelassener Revisor	Verwaltungsrat*
(qualifizierte) ordentliche Kapitalerhöhung	Art. 650f Abs. 1 OR	Kapitalerhebungsbericht	Zugelassener Revisor	Verwaltungsrat*
Kapitalerhöhung aus bedingtem Kapital	Art. 650f Abs. 1 OR	Ausgabe neuer Aktien; Emissionsprospekt	Zugelassener Revisions-experte	Verwaltungsrat*
Aufhebung/Streichung Statutenbestimmung über das bedingte Kapital	Art. 653i Abs. 2 OR	Streichung Bestimmungen betr. bedingtem Kapital	Zugelassener Revisions-experte	Verwaltungsrat*
Herabsetzung des Aktienkapitals (vor oder nach GV-Beschluss)	Art. 653m Abs. 1 OR	Deckung Gläubigerforderungen	Zugelassener Revisions-experte	Verwaltungsrat*

* Der Bericht dient auch als Eintragungsbüro für das Handelsregisteramt.

Abbildung 23/1: Gesetzliche Zulassungsanforderungen bei Spezialprüfungen

Besonderer Vorgang (Art der gesetzlichen Spezialprüfung)	Grundlage (Gesetzesartikel)	Prüfungsgegenstand	Mindestanforderung an die Zulassung	Berichtsadressat
Herabsetzung des Aktienkapitals zur Beseitigung einer Unterbilanz (mit teilweiser Wiederherhöhung in bar)	Art. 653p Abs. 1 OR	Betrag der Kapitalherabsetzung übersteigt Unterbilanz nicht	Zugelassener Revisions-experte	Generalversammlung*
Herabsetzung des Aktienkapitals zur Beseitigung einer Unterbilanz und Wiederherhöhung durch Sacheinlage	Art. 653p Abs. 1 OR Art. 652f Abs. 1 OR	Betrag der Kapitalherabsetzung übersteigt Unterbilanz nicht und Kapitalerhebungsbericht	Zugelassener Revisions-experte	Generalversammlung*
Gleichzeitige Herabsetzung und Erhöhung des Aktienkapitals	Art. 653q Abs. 2 OR Art. 652f Abs. 1 OR	Kapitalerhebungsbericht	Zugelassener Revisor	Verwaltungsrat*
Kapitalband (ordentliche Erhöhung des Aktienkapitals)	Art. 653u Abs. 5 OR Art. 652f Abs. 1 OR	Kapitalerhebungsbericht	Zugelassener Revisor	Verwaltungsrat*
Kapitalband (Erhöhung aus bedingtem Kapital)	Art. 653u Abs. 5 OR Art. 652f Abs. 1 OR	Ausgabe neuer Aktien; Prospekt	Zugelassener Revisions-experte	Verwaltungsrat*
Kapitalband (Herabsetzung des Aktienkapitals)	Art. 653u Abs. 3 OR Art. 653m Abs. 1 OR	Deckung Gläubigerforderungen	Zugelassener Revisions-experte	Verwaltungsrat*

* Der Bericht dient auch als Eintragungsbüro für das Handelsregisteramt.

Abbildung 23/2: Gesetzliche Zulassungsanforderungen bei Spezialprüfungen

Neues Handbuch der Wirtschaftsprüfung | 14. Januar 2025

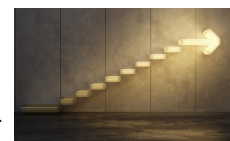
49

49

1. Flexibilisierung des Aktienkapitals

Ausgangslage (1/2)

- Die Increate+Impact AG (nachfolgend kurz II AG) ist ein Startup, welches mittels des Einsatzes von KI-Beratungsdienstleistungen unterstützt. Das **Aktienkapital** beträgt **CHF 2.5 Mio.**
- Beratungsunternehmen erhalten einen kompetitiven Vorteil, indem die Erfahrungen aus bisherigen Kundenmandaten im konkreten Kundenfall der KI zur Verfügung stehen. Die Software zeigt ähnliche Fälle auf und legt selbständig einen konkreten Lösungsvorschlag vor.
- Nach einem schwierigen Start läuft die Software erfolgreich bei einem mittleren Beratungsunternehmen. Stetige ändernde und steigende Wünsche des Beratungsunternehmens sowie deren Kunden führen laufende zu Folgeaufträgen, weshalb die II AG bereits knapp die Gewinnzone erreicht hat.
- Die II AG verfügt noch über eine in den Statuten eingetragene **bedingte Kapitalerhöhung** für Optionen für Mitarbeiteraktien **über CHF 0.5 Mio., wovon CHF 0.3 Mio. bis heute ausgeübt** wurden.
- Neu haben ein grösseres sowie mehrere mittlere Beratungsunternehmen ebenfalls angeklopft. Damit dieser Entwicklungsschritt sowie weitere geplante Wachstum möglich sind, ist eine weitere Kapitalrunde notwendig.



Neues Handbuch der Wirtschaftsprüfung | 14. Januar 2025

50

50

1. Flexibilisierung des Aktienkapitals

Ausgangslage (2/2)

- Das **Unternehmen steht an einem Wendepunkt**. Es stehen zwei Varianten zur Diskussion:
 - Geplant ist, dass ein Investor maximal CHF 5 Mio. zur Verfügung stellt, CHF 4 Mio. Darlehen und CHF 1 Mio. als Aktienkapital. Die Mittel werden in den nächsten drei Jahren benötigt. Derzeit ist nicht klar, wann genau und in welcher Höhe.
 - Sollten die Wachstumsschritte nicht wie gewünscht erfolgen, so ist vorgesehen, den bisherigen Investoren CHF 0.5 Mio. mittels Aktienkapitalrückzahlung zurückerhalten. Danach würde das mittlere Beratungsunternehmen die II AG zur Knowhow-Sicherung übernehmen.



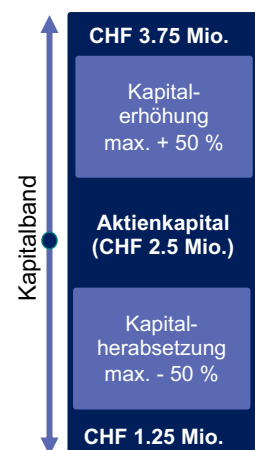
Fragestellung

- Sie beraten die II AG seit der Gründung in Finanzfragen. Welches Vorgehen empfehlen Sie der II AG geplanten Veränderung der Kapitalstruktur?
- Die Revisions AG prüft die II AG (eingeschränkte Revision. Was hat Sie im vorliegenden Fall zu beachten?

1. Flexibilisierung des Aktienkapitals

Lösungsvorschlag: Kapitalband (Art. 653s ff)

- Statuten können VR ermächtigen, während max. 5 Jahren das Kapital zu erhöhen oder herabzusetzen.
- Obere / untere Grenze = je 50% des im HR eingetragenen Aktienkapitals
- Einschränkung der Ermächtigung nur auf Kapitalerhöhungen oder nur Kapitalherabsetzungen
- Ermächtigung zu Kapitalherabsetzungen nur bei ordentlicher oder eingeschränkter Revision
- Beschliesst GV während Ermächtigung Kapitalveränderung oder eine Änderung der Währung des Aktienkapitals, fällt Kapitalband dahin. Ermächtigung kann jederzeit widerrufen werden.
- Kombination von bedingtem Kapital und Kapitalband möglich: Bei Anpassung des Aktienkapitals aufgrund bedingter Kapitalerhöhung müssen Grenzen des Kapitalbands entsprechend angepasst werden.



1. Flexibilisierung des Aktienkapitals

Ausgangslage (2/2)

- ... und die **Revisionsstelle**?

Prüfung Kapitalveränderungen:

- Nach Ablauf jedes Geschäftsjahres prüft ein zugelassener Revisionse**xperte**, ob die Ausgabe der neuen Aktien dem Gesetz, den Statuten und ggf dem Prospekt entsprochen haben.
- Bei einer Herabsetzung des Aktienkapitals innerhalb des Kapitalbands sind die Bestimmungen zur Sicherstellung von Forderungen, zum Zwischenabschluss und zur **Prüfungsbestätigung** (Revisionse**xperte**) bei der ordentlichen Kapitalherabsetzung sinngemäss anwendbar.
- Die Statutenbestimmungen über die bedingte Kapitalerhöhung dürfen nur geändert werden, wenn ein Revisionse**xperte** den Sachverhalt bestätigt.

Revisionsstelle

- Es muss nicht zwingend die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle sein, welche die entsprechenden Prüfungen vornimmt.
- Das Fehlen des jährlichen Berichts (seit der letzten Revision) hat wohl auch die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle festzustellen.

1. Flexibilisierung des Aktienkapitals

Sonstige Änderungen zu Kapitalerhöhungen

- **Ordentliche Kapitalerhöhungen** sind neu innerhalb von **6 Monaten** statt 3 anzumelden.
- **Genehmigte Kapitalerhöhungen** abgeschafft bzw. ersetzt durch Kapitalband.
- **Bedingtes Kapital** nur noch bei Barliberierung über eine Schweizer Bank abzuwickeln (nicht mehr erforderlich bei Verrechnungsliberierung) und neu explizit auch verwendbar für:
 - Aktionärsoptionen
 - Optionen an Dritte

1. Flexibilisierung des Aktienkapitals

Weitere Flexibilisierungen

- **Verrechnungsliberierung:** Neu explizit auch erlaubt, wenn Forderung nicht mehr durch Aktiven gedeckt ist
- **Partizipationskapital:**
 - Bei börsenkotierten Unternehmen: bis zum 10-fachen des eingetragenen Aktienkapitals
 - Bei nicht-börsenkotierten Unternehmen: bis zum 2-fachen des eingetragenen Aktienkapitals
- **Rückzahlung Kapital(-einlage)reserven** explizit vorgesehen
- **Qualifizierte Tatbestände:** Sacheinlagen, Verrechnungsliberierung etc. müssen in den Statuten offengelegt, aber nicht (mehr) im Handelsregister eingetragen werden

Gesellschaften werden ab Inkrafttreten des neuen Aktienrechts 2 Jahre Zeit haben, um ihre Statuten anzupassen.

Themen

1. Einführung

1. Rahmenkonzept
2. Fachliche Verlautbarungen

2. Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung: Band «betriebswirtschaftliche Prüfungen und verwandte Dienstleistungen»

1. Ausgewählte Änderungen und Ergänzungen
2. Nachhaltigkeitsthemen
3. Andere betriebswirtschaftliche Prüfungen gemäss Gesetz

3. Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung: Band «Ordentliche Revision»

1. Wesentliche Änderung
2. Fallbeispiel Überschuldung
3. Kurzfälle Eigenkapital und Gewinnverwendung



HWP OR: Wesentliche Änderungen

Neue Standesregeln und Standards

- Anpassung an neue gesetzliche Vorgaben (insbesondere Obligationenrecht)
- Richtlinie zur Unabhängigkeit
- Schweizer Standards zur Abschlussprüfung (SA-CH)

Prüfungsdurchführung

- Prüfung von Kryptoassets
- IT als Prüfungshilfsmittel: Einsatz von «Robotic Process Automaiton»

Gewinnverwendung

- Reservenbildung
- Verlustverrechnung
- Kapitaleinlagereserven
- Zwischendividenden
- Ergänzung um verschiedene Praxisbeispiel

Kapitalverlust und Überschuldung

- Anpassung an das neue Aktienrecht (Art. 725a und Art. 725b) sowie PS 290
- Ergänzung um verschiedene Praxisbeispiele



Themen

1. Einführung

1. Rahmenkonzept
2. Fachliche Verlautbarungen

2. Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung: Band «betriebswirtschaftliche Prüfungen und verwandte Dienstleistungen»

1. Ausgewählte Änderungen und Ergänzungen
2. Nachhaltigkeitsthemen
3. Andere betriebswirtschaftliche Prüfungen gemäss Gesetz

3. Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung: Band «Ordentliche Revision»

1. Wesentliche Änderung
2. Fallbeispiel Überschuldung
3. Kurzfälle Eigenkapital und Gewinnverwendung



Der Praxisfall – Ausgangslage

Bilanz			
AKTIVEN	TCHF	PASSIVEN	TCHF
Flüssige Mittel	100	Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	50
Vorräte	500	Passive Rechnungsabgrenzungen	50
Umlaufvermögen	600	Kurzfristiges Fremdkapital	100
Mobile Sachanlagen	50	Übrige langfristige Verbindlichkeiten	
Immaterielle Werte		gegenüber Nahestehenden	1'000
Entwicklung Runningsschuhe	3'000	gegenüber Beteiligten	1'000
Patente	100	gegenüber Nahestehenden (mit Rangrücktritt)	2'000
Marken	100	gegenüber Beteiligten (mit Rangrücktritt)	2'000
Website	250	Langfristiges Fremdkapital	6'000
CI/CD	500	Aktienkapital	100
Anlagevermögen	4'000	Reserven/Jahresverlust	
		Aufgeld (Agio) aus Gründung	400
		Verlustvortrag	-500
		Jahresverlust	-1'500
		Eigenkapital	-1'500
TOTAL AKTIVEN	4'600	TOTAL PASSIVEN	4'600

Erfolgsrechnung	2023
	TCHF
Handelserlös	60
Erlösminderung	0
Betriebsertrag	60
Materialaufwand	-10
Handelswarenaufwand	-100
Fulfillment und Versand	-10
Bruttoergebnis (Bruttogewinn)	-120
Personalaufwand	-500
Raumaufwand	-40
Verwaltungs- und Informatikaufwand	-150
Werbeaufwand	-580
Betriebsergebnis 1 (EBITDA)	-1'390
Abschreibung mobile Sachanlagen	-80
Abschreibung immaterielle Werte	-20
Betriebsergebnis 2 (EBIT)	-1'490
Finanzaufwand	-10
Jahresverlust vor Steuern	-1'500

Der Praxisfall – Ausgangslage und Fragestellung

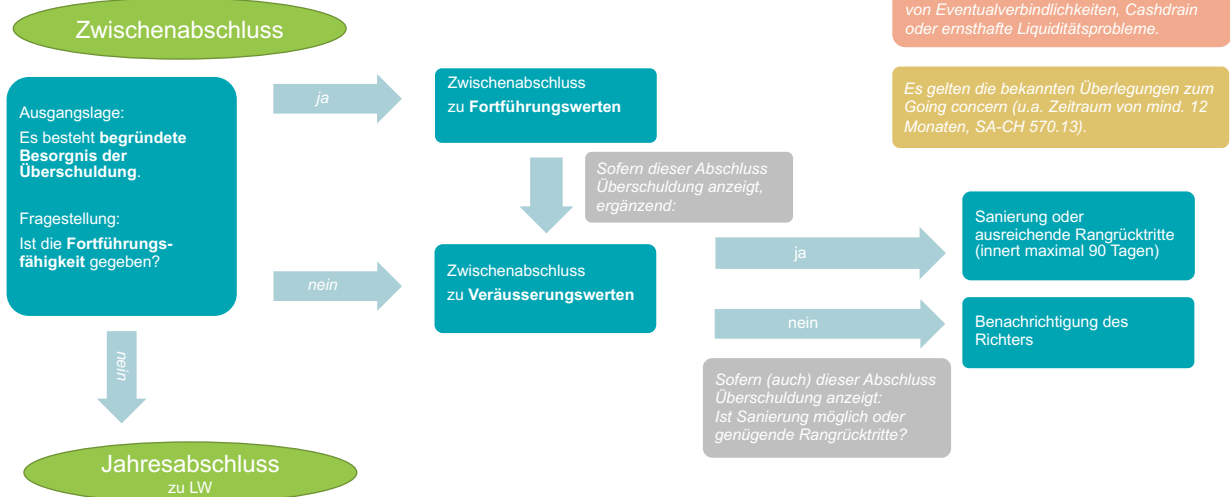
Ausgangslage

- Und wieder ein neuer Stern am Runningsshoe-Himmel.
- Die eingeschränkt zu prüfende Jahresrechnung dieses Start-ups zeigt per 31.12.23 eine buchmässige Überschuldung (EK: TCHF -1'500).
- Gläubiger der Gesellschaft werden Rangrücktrittsvereinbarungen in der Höhe von CHF 4 Mio. unterzeichnen.
- Ein Zwischenabschluss liegt aktuell nicht vor.
- Mögliche zukünftige Verluste wären per 31.12. aufgrund der Rangrücktritte ausreichend gedeckt und die Finanzierung wird durch die Aktionäre/Investoren sichergestellt, so sagt Ihnen die Unternehmensleitung.
- Aufgrund der Ausgangslage ist davon auszugehen, dass ein Zwischenabschluss zu Fort- und Veräusserungswerten eine Überschuldung zeigen würde.

Fragestellung

- Ist es ein zwingendes Erfordernis, dass die Gesellschaft einen Zwischenabschluss zu erstellen hat, obwohl sie bereits in einer Überschuldung ist (ist ja keine begründete Besorgnis mehr, oder)?
- Wenn Sie keinen Zwischenabschluss erstellt, ist dann im Revisionsbericht ein Hinweis auf einen Gesetzesverstoss anzubringen?

Der Praxisfall – Lösungshinweise 5/5



Neues Handbuch der Wirtschaftsprüfung | 14. Januar 2025

61

61

Der Praxisfall – Lösungshinweise 2/5

Feststellungen und Überlegungen (cont.)

- Damit ist von Überschuldung im Sinne von OR 725b auszugehen, was die Anzeigepflicht vor Gericht auslöst.
- Von dieser Anzeigepflicht ist der VR nur befreit, wenn genügend hohe Rangrücktritte (RR) vorliegen.
- Dabei kann betreffend die Höhe des RR abgestellt werden auf die Deckungslücke gem. Zwischenabschluss zu FW, vgl. PS-CH 290, A23 mit der Begründung, dass gem. VR das Going concern gegeben ist, da die Aktionäre / Investoren die Finanzierung sicherstellen. Dabei ist jedoch noch ein Sicherheitspolster einzurechnen für mind. die bis zum nächsten Prüfungszeitpunkt noch zu erwartenden Verluste.

Die Rechnung könnte wie folgt aussehen:

Eigenkapital per 31.12.2023	-1'500
Erwarteter Verlust 2024	-1'200
Eigenkapital per 31.12.2024	-2'700
Fortgesetzter Verlust im 1. Hj. 2025 bis zum nächsten Prüfungszeitpunkt	-700
Eigenkapital geschätzt per nächstem Prüfungszeitpunkt	-3'400
Rangrücktritte per 31.12.2023	4'000
=> ausreichende Rangrücktritte zum Bilanzstichtag 31.12.2023	

Neues Handbuch der Wirtschaftsprüfung | 14. Januar 2025

62

62

Der Praxisfall – Lösungshinweise 4/5

Revisionsbericht

<<<

Ohne unsere Prüfungsaussage einzuschränken, machen wir auf Anmerkung X im Anhang der Jahresrechnung aufmerksam, in der ausgeführt wird, dass die Werthaltigkeit der Vorräte und insbesondere der immateriellen Werte von den künftigen Verkäufen des neuen Runningschuhs abhängen. Der Verwaltungsrat der Shoe AG ist überzeugt vom Potenzial des Marktes und der Nachfrage nach einem technologisch neuartigen Lauschuh. Der Verwaltungsrat ist ferner überzeugt, dass die bisherigen Aktionäre sowie nahestehende Investoren die weitere Finanzierung für die Entwicklung der Shoe AG sicherstellen. Die Jahresrechnung ist daher zu Fortführungswerten erstellt.

Wir machen darauf aufmerksam, dass die Jahresrechnung der Shoe AG eine buchmässige Überschuldung in Höhe von TCHF 1'500 aufweist. Die Gesellschaft hat daher auf den 31. März 2024 einen Zwischenabschluss zu Fortführungswerten erstellt. Dieser weist ebenfalls eine Überschuldung auf.

Entgegen der gesetzlichen Vorgabe von Art. 725b Abs. 1 S. 2 OR, wonach auf einen eigenständigen Zwischenabschluss zu Liquidationswerten verzichtet werden kann, wenn die Annahme der Fortführung gegeben ist und der Zwischenabschluss zu Fortführungswerten keine Überschuldung aufweist, hat die Gesellschaft auf die Erstellung eines Zwischenabschlusses zu Liquidationswerten verzichtet.

Da Gläubiger der Gesellschaft im Betrag von TCHF 4'000 Rangrücktritt erklärt haben, hat der Verwaltungsrat von der Benachrichtigung des Richters abgesehen.

>>>

Themen

1. Einführung

1. Rahmenkonzept
2. Fachliche Verlautbarungen

2. Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung: Band «betriebswirtschaftliche Prüfungen und verwandte Dienstleistungen»

1. Ausgewählte Änderungen und Ergänzungen
2. Nachhaltigkeitsthemen
3. Andere betriebswirtschaftliche Prüfungen gemäss Gesetz

3. Schweizer Handbuch für Wirtschaftsprüfung: Band «Ordentliche Revision»

1. Wesentliche Änderung
2. Fallbeispiel Überschuldung
3. Kurzfälle Eigenkapital und Gewinnverwendung



Fragestellung -1-

Ausgangslage

- Die Cash and Carry AG hat einen ausserordentlichen Ertrag aus dem Verkauf einer Liegenschaft realisiert.
- Der komplette Gewinn aus dem Immobilienverkauf (CHF 500'000) soll bereits unter dem Jahr ausgeschüttet werden.
- Die Gesellschaft hat das Opting-out beschlossen.
- Der VR schlägt der GV eine Nettoausschüttung von CHF 325'000 vor.

Fragestellung

- Alles in Ordnung hier?

Fragestellung -1-

Lösungshinweise

- Interimsdividende zulässig nach revidiertem Aktienrecht (OR 675a)
- Erfordert Zwischenabschluss und grundsätzlich auch dessen Prüfung (vor dem Beschluss der Generalversammlung)
- Auf Prüfung kann allerdings verzichtet werden, wenn
 - die Gesellschaft ihre Jahresrechnung nicht durch eine Revisionsstelle eingeschränkt prüfen lassen muss
 - oder sämtliche Aktionäre der Ausrichtung der Zwischendividende zustimmen und die Forderungen der Gläubiger durch die Dividende nicht gefährdet werden.
- Die Bestimmungen über die Dividenden finden Anwendung, d.h. es sind die gesetzlichen Gewinnreserven zu öffnen.
- Der komplette Gewinn aus dem Immobilienverkauf wird somit wohl kaum ausgeschüttet werden können (hängt allerdings ab vom Zwischenergebnis insgesamt).
- Ein Gewinn aus einer separaten Transaktion jedenfalls kann nicht als Interimsdividende ausgeschüttet werden, es braucht den Zwischenabschluss.

Fragestellung -2-

Ausgangslage

- Die Mature AG übernimmt für einen Kaufpreis von CHF 20'000 insgesamt 5'000 Aktien der Gründungsaktionäre.
- Der Aktien-Nennwert beträgt CHF 1.
- Variante -A- : Ein Jahr später werden die Anteile für CHF 25'000 an einen Neuaktionär veräussert.
- Variante -B- : Ein Jahr später wird beschlossen, die eigene Anteile zu vernichten.

Fragestellung

- Wie lauten die Buchungen bei der Mature AG in Variante -A- und Variante -B-?

Fragestellung -2-

Lösungshinweise

(1) Erwerb eigener Aktien

	Dr.	Cr.
Eigene Aktien	20'000	
Bank		20'000
Minusposten im Eigenkapital	20'000	
Eigene Aktien		20'000

(2) A: Wiederveräusserung der eigenen Aktien

	Dr.	Cr.
Eigene Aktien	20'000	
Minusposten im Eigenkapital		20'000
Bank	25'000	
Gesetzliche Kapitalreserve		5'000
Eigene Aktien		20'000

Fragestellung -2-

Lösungshinweise

- Gesetz und Botschaft äussern sich nicht zur Frage, wie beim Verkauf ein Differenzbetrag zwischen dem Veräusserungspreis und dem Anschaffungswert zu erfassen ist.
- Logik der Botschaft (BBI 2008, S. 1660): Geschäftsvorfälle mit eigenen Kapitalanteilen wirtschaftlich eine Kapitalerhöhung oder -herabsetzung
 - demzufolge kein Gewinn oder Verlust
 - erfolgsneutrale Erfassung in Analogie zum Agio
 - Mehr- oder Mindererlös aus Veräusserung eigener Kapitalanteile direkt dem Eigenkapital gutschreiben/belasten (gesetzliche Kapitalreserve oder freiwillige Gewinnreserven)
- Weil das Gesetz aber weder den Ertragsbegriff definiert noch anderweitig die Erfassung von Geschäftsvorfällen mit Eigentümern in deren Funktion als Eigenkapitalgeber festlegt, ist auch eine erfolgswirksame Erfassung zulässig...
- Die vom Unternehmen gewählte Methode ist als Grundsatz der Rechnungslegung stetig anzuwenden und ggf. im Anhang offenzulegen.

Fragestellung -2-

Lösungshinweise

(1) Erwerb eigener Aktien

	Dr.	Cr.
Eigene Aktien	20'000	
Bank		20'000
Minusposten im Eigenkapital	20'000	
Eigene Aktien		20'000

(2) B: Vernichtung der eigenen Aktien (Kapitalherabsetzung)

	Dr.	Cr.
Eigene Aktien	20'000	
Minusposten im Eigenkapital		20'000
Aktienkapital	5'000	
Gesetzliche Kapitalreserve *)	15'000	
Eigene Aktien		20'000

*) ... und wenn Kapitalreserve nicht ausreicht: Belastung der gesetzlichen Gewinnreserve i.e.S. und ggf. der freiwilligen Gewinnreserven

Fragestellung -3-

Ausgangslage

- Die Gründungsaktionäre der Start-up AG möchten das Management am Unternehmenserfolg beteiligen (share-based payment).
- Die AG übernimmt für einen Kaufpreis von CHF 20'000 insgesamt 5'000 Aktien der Gründungsaktionäre.
- Der Aktien-Nennwert beträgt CHF 1.
- Das Management erwirbt die Aktien anschliessend zu CHF 15'000.
- Zu diesem Zeitpunkt beträgt der Verkehrswert dieser 5'000 Aktien exakt CHF 30'000.
- Für das Management gilt eine Sperrfrist von vier Jahren, während der die Aktien nicht weiterveräussert werden dürfen.

Fragestellung

- Wie lauten die Buchungen bei der Start-up AG?

Fragestellung -3-

Lösungshinweise

(1) Erwerb eigener Aktien

	Dr.	Cr.
Eigene Aktien	20'000	
Bank		20'000
Minusposten im Eigenkapital	20'000	
Eigene Aktien		20'000

(2) Vergünstigte Abgabe der eigenen Aktien an das Management (**Variante -1-**)

	Dr.	Cr.
Eigene Aktien	20'000	
Minusposten im Eigenkapital		20'000
Bank	15'000	
Personalaufwand	5'000	
Eigene Aktien		20'000

Fragestellung -3-

Lösungshinweise

(2) Vergünstigte Abgabe der eigenen Aktien an das Management (**Variante -2-**)

	Dr.	Cr.
Eigene Aktien	20'000	
Minusposten im Eigenkapital		20'000
Bank	15'000	
Personalaufwand	15'000	
Eigene Aktien		20'000
Gesetzliche Kapitalreserve 		10'000



Gegenposition im Eigenkapital ergibt sich aus dem Steuerrecht.

Erfassung als Reserven aus Kapitaleinlagen sollte z.B. dann möglich sein, wenn Reserven für eigene Aktien zulasten dieser Reserve gebildet wurden oder im Zeitpunkt des Zugangs der eigenen Aktien eine Besteuerung als Teilliquidation erfolgte.

Fragestellung -4-

Ausgangslage

- Die Big and Beautiful AG hatte im Vorjahr einen Kapitalverlust erlitten.
- Durch eine Aufwertung von Immobilien (im Umfang von CHF 160'000) konnte dieser beseitigt werden.
- Aktuell läuft es wie geschmiert und die Gesellschaft ist wieder in der Gewinnzone.
- Der VR möchte eine steuerneutrale Ausschüttung in Höhe von CHF 150'000.
- Das Eigenkapital ist aktuell wie folgt:

in CHF	
Aktienkapital	200'000
Gesetzliche Kapitalreserve	230'000
Gesetzliche Gewinnreserve	50'000
Verlustvortrag	-240'000
Jahresgewinn	300'000
Total Eigenkapital	540'000

Fragestellung

- Möglich? Was sagen Sie?

Fragestellung -4-

Lösungshinweise

- Die Aufwertungsreserve (CHF 160'000) darf nicht ausgeschüttet werden.
- Es verbleibt somit eine Kapitalreserve in Höhe von CHF 70'000.
- Die Kapitalreserve darf sodann an die Aktionäre zurückbezahlt werden, sofern die gesetzlichen Kapital- und Gewinnreserven, abzgl. des Betrags allfälliger Verluste, die Hälfte des im Handelsregister eingetragenen Aktienkapitals übersteigen (Art. 671 Abs. 2 OR).
- Kapitalreserve (CHF 70'000) + gesetzliche Gewinnreserve (CHF 50'000) = Total (CHF 120'000).
- Hälftiges Aktienkapital = CHF 100'000.
- Steuerneutral ausschüttbar = CHF 20'000.

Fragestellung -5-

Ausgangslage

- Die Wachstums AG hat per 31.12.2023 folgendes (vorläufiges) Eigenkapital:

in CHF	
Aktienkapital	200'000
Gesetzliche Kapitalreserve	60'000
Gesetzliche Gewinnreserve	50'000
Gewinnvortrag	100'000
Jahresgewinn	300'000
Total Eigenkapital	710'000

- Im November wurde eine Barkapitalerhöhung in Höhe von CHF 80'000 (CHF 50'000 Nominalkapital) beschlossen und die Eintragung im HR ist per Bilanzstichtag erfolgt.
- Die Forderung ggü. den Aktionären ist gebucht.
- Der Verwaltungsrat möchte den gesamten Bilanzgewinn in Höhe von CHF 400'000 zur Ausschüttung vorschlagen.

Fragestellung

- Was sagen Sie als Revisionsstelle zum Gewinnverwendungsvorschlag?

Fragestellung -5-

Lösungshinweise

- Die gesetzliche Gewinnreserve ist zu öffnen, bis sie zusammen mit der gesetzlichen Kapitalreserve die Hälfte des im Handelsregister eingetragenen Aktienkapitals erreicht (Art. 672 Abs. 2 OR) .
- Die Reservedotierung erfolgt damit nicht mehr wie im Altrecht auf Basis des tatsächlich eingezahlten Aktienkapitals.
- Bei einer Aktienkapitalerhöhung / Kapitalherabsetzung verändert sich der "antizipierte" Betrag der gesetzlichen Gewinnreserve entsprechend.
- Die Gewinnverwendung hat daher zunächst noch eine weitere Öffnung der gesetzlichen Gewinnreserven zu berücksichtigen.

Fragestellung -6-

Ausgangslage

- Die Verlustverrechnung gem. Gesetz erfolgt nach Art. 674 OR wie folgt:

Art. 674

¹ Verluste müssen in folgender Reihenfolge verrechnet werden mit:

1. dem Gewinnvortrag;
2. den freiwilligen Gewinnreserven;
3. der gesetzlichen Gewinnreserve;
4. der gesetzlichen Kapitalreserve.

² Anstelle der Verrechnung mit der gesetzlichen Gewinnreserve oder der gesetzlichen Kapitalreserve dürfen verbleibende Verluste auch teilweise oder ganz auf die neue Jahresrechnung vorgetragen werden.

Fragestellung

- Inwieweit setzt die Verlustverrechnung einen GV-Beschluss voraus?

Fragestellung -6-

Lösungshinweise

Fallvarianten der Verlustverrechnung		GV-Beschluss ?
a	Vollständige Verrechnung mit einem Gewinnvortrag	In den Fällen a. und b. wird die Verrechnung mit Verlusten gesetzlich vorgeschrieben, weshalb hier weder ein "Verlustverrechnungsvorschlag" seitens des Verwaltungsrats noch ein entsprechender Generalversammlungsbeschluss erforderlich sind.
b	Verrechnung mit dem Gewinnvortrag und freiwilligen Gewinnreserven	
c	Verrechnung mit dem Gewinnvortrag, freiwilligen Gewinnreserven und der gesetzlichen Gewinnreserve	Es liegt in der Kompetenz der Generalversammlung, den Vortrag auf neue Rechnung anstelle einer Verrechnung mit den gesetzlichen Reserven zu beschliessen. Entsprechend muss der Verwaltungsrat der Generalversammlung die Verrechnung gemäss den Fällen c. und d. bzw. den Vortrag auf neue Rechnung im Fall e. beantragen. Der diesbezügliche Antrag des Verwaltungsrats an die Generalversammlung unterliegt der Prüfung durch die Revisionstelle.
d	Verrechnung mit dem Gewinnvortrag, freiwilligen Gewinnreserven, der gesetzlichen Gewinnreserve und der gesetzlichen Kapitalreserve	
e	Vortrag auf neue Rechnung des "Restbetrags" - nach zwingender Verrechnung gem. a. und b. - anstelle einer Verrechnung mit den gesetzlichen Reserven	

a und b Die handelsbilanzielle Verbuchung der gesetzlich erforderlichen Verrechnung nach a. und b. kann erst im Folgejahr stattfinden, da im Jahresabschluss der vollständige (somit nicht verrechnete) Jahresgewinn resp. -verlust explizit auszuweisen ist (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3 lit. g OR).

Weiterführende Hinweise und Literatur

- Ausgewählte Fragen und Antworten zu Zwischendividende und Gewinnverwendung gemäss revidiertem Aktienrecht, EXPERTsuisse, Publikationsdatum: 28. Oktober 2022 (Beilage -4-)
- GEWINNVERWENDUNG, VERLUSTVERRECHNUNG UND RESERVEN IM REVIDIERTEN AKTIENRECHT - Was muss rein? Was darf raus?, Kleibold, EF 6/2023
- § 7 «Reserven (Art. 671 – 674 OR)», Kleibold, in: BK – Nobel/Müller

Korrigendum

- **Korrektur vom 14. September 2018**
Tome «Contrôle restreint» 2014
 - 2.3.1 Inkonsistenz zum entsprechenden Berichtsbeispiel im NCR
- **Korrektur vom 08. Dezember 2023**
Band «Buchführung und Rechnungslegung» 2023
 - 1.1.1 Gewinnverwendung - Reservezuweisung nicht nach aktuell gültigem Recht dargestellt
 - 1.1.2 Teilzahlungsgeschäfte - Korrektur veralteter Artikel aus dem Obligationenrecht
 - 1.1.3 Präzisierung von zwei Gesetzesartikeln
- **Korrektur vom 05. Dezember 2024**
Band «Ordentliche Revision» 2024
 - 3.7.8.2 Ausschüttungen bei Vorliegen von Konzerndarlehen
 - 4.1.3 Anwendbarkeit von ISA 600 (revised)



Fazit und Ausblick

- **Wirtschaftsprüfung ist mehr als Abschlussprüfung**
 - Abschlussprüfung bleibt Ankerprodukt; aufgrund gesellschaftspolitischer Entwicklungen oder im Zuge einer steigenden Staatsquote entstehen aber zunehmend weitere Prüfungsgegenstände (oftmals ausserhalb des angestammten Bereichs der historischen Finanzinformationen).
 - Für eine erfolgreiche Zukunft unseres Berufsstands müssen wir die Wirtschaftsprüfung daher breiter verstehen und weiter denken.
 - Vertrauen ist der zentrale Punkt: Wirtschaftsprüfung legitimiert sich durch Verantwortung gegenüber Drittparteien (dokumentiert in Standes- und Berufsregeln).
 - Revisionskunde - Mandant - weitere Anspruchsgruppen (unterschiedliche Informationsbedürfnisse, bestehende Vertraulichkeitsanforderungen, Kundennähe versus professional skepticism).
- **Spezialprüfungen**
 - Spezialprüfungen als vom Gesetzgeber definierte Elemente von Kapital- und Gläubigerschutz «gehören» eher den Spielregeln einer ordentlichen Revision / Prüfung mit hinreichender Zusicherung.
 - Unsere Dienstleistungen sind bei verschiedenen Stakeholdern immer stärker gefragt
- **Änderungen im Aktienrecht fördern unseren Wirtschaftsstandort**
 - Änderungen im Aktienrecht bringen notwendige Fortschritte für die Schweizer Wirtschaft
 - Die Umsetzung der (neuen) Regeln ist zentral für einen funktionierenden Wirtschaftsstandort
 - Die Wirtschaftsprüfung ist gefordert, dass wir die Umsetzung bei unseren Kunden mit unserem Fachwissen begleiten und damit wesentlich zum Vertrauen in den Schweizer Wirtschaftsstandort beitragen



Besten Dank für
Eure Aufmerksamkeit

Rückfragen im Anschluss:
stefan.elmiger@asp-partner.ch



EXPERT
SUISSE