

Änderungen der Bestimmungen über die Revision im Gesellschaftsrecht

**(mit besonderer Berücksichtigung der
"ordentlichen" Revision)**

Überblick über die wichtigsten Gesetzes-Änderungen

Berikon, im November 2007

Inhaltsübersicht

Einleitung

- a) Entstehung des neuen Revisionsrechtes
- b) Grundlegende Gesetzesänderungen
- c) Geltungsbereich
- d) „Gesetzesnovelle“: Anhang (Jahresrechnung) mit Angabe zur Risikobeurteilung

Ordentliche Revision („full audit“)

- 1. Revisionspflicht
- 2. Anforderungen an die Revisionsstelle
- 3. Aufgaben der Revisionsstelle
- 4. Internes Kontrollsystem (IKS)
- 5. Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung
- 6. Inkraftsetzung

Schlussbemerkungen

Anhänge

Anhang I: IKS-Internes Kontrollsystem

Anhang II: Anhang zur Jahresrechnung (Art. 663b revOR)

Anhang III: Gegenüberstellung ordentliche und eingeschränkte Revision

Quellennachweis

Einleitung

a) Entstehung des neuen Revisionsrechtes

Unter dem Druck der öffentlichen und politischen Diskussionen um Bilanzskandale und Unternehmenszusammenbrüche hat sich auch in der Schweiz das Tempo und der Rhythmus der Gesetzgebungsverfahren in Sachen Revision und Rechnungslegung deutlich verschärft.

Ein Thema, das in den letzten Jahren auch für die KMU immer wichtiger wurde, ist die Corporate Governance, also die Art und Weise, wie eine Firma geführt werden sollte.

Die Eidgenössischen Räte haben im Dezember 2005 die Änderung des Obligationen-, des Vereins- und des Stiftungsrechts sowie das Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren verabschiedet. Die Gesetzesbestimmungen, welche das neue GmbH-Recht betreffen, wurden bereits Mitte 2005 verabschiedet.

Am 17. Oktober 2007 hat nun der Bundesrat die umfassende Revision des Gesellschaftsrechts auf den **1. Januar 2008** in Kraft gesetzt. Er hat ferner die total revidierte Handelsregister-Verordnung mit den erforderlichen Ausführungsbestimmungen verabschiedet, die auf den gleichen Zeitpunkt in Kraft tritt.

b) Grundlegende Gesetzesänderungen

Das neue Revisionsrecht regelt die Revision einheitlich **ohne Rücksicht auf die Rechtsform**. Es ist die Grösse und die wirtschaftliche Bedeutung des Unternehmens die bestimmen, ob und in welcher Form eine juristische Person über eine Revisionsstelle verfügen muss. Einer allfälligen Revisionspflicht unterstellt sind **Aktiengesellschaften, GmbH, Genossenschaften, Kommandit-Aktiengesellschaften, Vereine und Stiftungen**.

Es wird zwischen der "**ordentlichen**" Revision, die der bisher gesetzlich geregelten Revision mit einigen zusätzlichen Anforderungen entspricht, und der sogenannten "**ingeschränkten**" Revision unterschieden. Bei der "ingeschränkten" Revision führt die Revisionsstelle nur bestimmte, im Gesetz aufgezählte Arten von Prüfungshandlungen durch.

Das Aktienrecht teilt die Gesellschaften neu in drei Kategorien ein (vgl. Art. 727 revOR), nämlich in

- *Publikumsgesellschaften*
- *nicht kotierte wirtschaftlich bedeutende Unternehmen sowie*
- *in kleine und mittlere Unternehmen ("KMU")*

Zu den wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen zählen gemäss Art. 727 Abs. 2 Ziff. 2 revOR Gesellschaften, die zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschreiten:

- a) *Bilanzsumme von Fr. 10'000'000*
- b) *Umsatzerlös von Fr. 20'000'000*
- c) *50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt*

Als KMU gelten alle Gesellschaften, die diese Grössenordnungen nicht erreichen.

c) Geltungsbereich

Die Bestimmungen über die Revisionsstelle sind im Aktienrecht in den Artikeln 727 – 730 revOR geregelt. Bei den **übrigen Rechtsformen** (GmbH, Genossenschaft, Verein, Stiftung) findet sich eine **Verweisung auf die Bestimmung des Aktienrechts** sowie bestimmte Einzelregelungen vor allem im Zusammenhang mit den Optionen bei der Revisionspflicht.

d) „Gesetzesnovelle“: Anhang (Jahresrechnung) mit Angabe zur Risikobeurteilung

Die Botschaft des Bundesrates zur Änderung des Obligationenrechtes (OR) enthält eine wesentliche Neuerung hinsichtlich der Beurteilung der Unternehmensrisiken zu Aktiengesellschaften, GmbH, Genossenschaften, Stiftungen und Vereine. Mit der Einführung von Art. 663b Ziff. 12 OR müssen **Angaben zur Risikobeurteilung** im Anhang der Jahresrechnung enthalten sein. Damit besteht bei sämtlichen Unternehmen, die entweder der "**ordentlichen**" oder der "**eingeschränkten**" **Revisionspflicht** unterstehen, eine Prüfungspflicht der Risikobeurteilung durch die externe Revisionsstelle. Die **Verantwortung** für den Inhalt dieser Anhangsangaben liegt allerdings beim **Verwaltungsrat** (vgl. weitere Ausführungen unter Ziff. 5).

Ordentliche Revision ("full audit")

1. Revisionspflicht

Gemäss Art. 727 revOR müssen folgende Gesellschaften ihre Jahresrechnung und gegebenenfalls ihre Konzernrechnung durch eine Revisionsstelle prüfen lassen:

- 1. Publikumsgesellschaften; als solche gelten Gesellschaften, die:*
 - a) Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert haben,*
 - b) Anlehensobligationen ausstehend haben,*
 - c) mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft nach Buchstabe a oder b beitragen;*

- 2. Gesellschaften, die zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschreiten:*
 - a) Bilanzsumme von 10 Millionen Franken,*
 - b) Umsatzerlös von 20 Millionen Franken,*
 - c) 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt;*

- 3. Gesellschaften, die zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet sind.*

Eine ordentliche Revision muss auch dann vorgenommen werden, wenn Aktionäre, die zusammen mindestens 10 Prozent des Aktienkapitals vertreten, dies verlangen.

Verlangt das Gesetz keine ordentliche Revision der Jahresrechnung, so können die Statuten vorsehen oder kann die Generalversammlung beschliessen, dass die Jahresrechnung ordentlich geprüft wird.

2. Anforderungen an die Revisionsstelle

Publikumsgesellschaften müssen als Revisionsstelle ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen nach den Vorschriften des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 bezeichnen.

Die übrigen **Gesellschaften**, die zur **ordentlichen Revision verpflichtet** sind, müssen als Revisionsstelle einen **zugelassenen Revisionsexperten** nach den Vorschriften des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 bezeichnen (vgl. Art. 727b revOR).

3. Aufgaben der Revisionsstelle

In Art. 728a revOR sind Gegenstand und Umfang der Prüfung wie folgt umschrieben:

Die Revisionsstelle prüft, ob:

- 1. die Jahresrechnung und gegebenenfalls die Konzernrechnung den gesetzlichen Vorschriften, den Statuten und dem gewählten Regelwerk entsprechen;*
- 2. der Antrag des Verwaltungsrates an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinnes den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht;*
- 3. ein internes Kontrollsystem existiert.*

Die Revisionsstelle berücksichtigt bei der Durchführung und bei der Festlegung des Umfangs der Prüfung das interne Kontrollsystem.

Die Geschäftsführung des Verwaltungsrates ist nicht Gegenstand der Prüfung durch die Revisionsstelle.

4. Internes Kontrollsystem (IKS)

Der Gesetzgeber hat in Art. 728a revOR erstmalig die **Pflicht zur Prüfung der Existenz des IKS** explizit erwähnt und fordert zudem vom Prüfer ein **Urteil** dazu.

Damit die Revisionsstelle die Existenz des IKS prüfen bzw. bestätigen kann, muss sie die notwendigen Prüfungshandlungen durchführen und dokumentieren.

Um die Existenz des IKS durch die Revisionsstelle prüfen und testieren zu können, reicht es nicht aus, dass das IKS lediglich formell vorhanden ist. Das IKS muss in einer prüfbaren Form existieren, was die Einhaltung gewisser Mindestanforderungen sowie die Standardisierung der Dokumentation bedingt. Zudem wird verlangt, dass das **dokumentierte IKS gelebt** wird, d.h. **materiell existiert**.

In diesem Zusammenhang ist es wichtig, dass – je nach Rechtsform – das jeweils zuständige Organ bezüglich Aufbau, Umfang und Dokumentation des IKS die primäre Verantwortung wahrnehmen muss. Bei der Aktiengesellschaft beispielsweise ist dies die Geschäftsleitung. Der **Verwaltungsrat** ist für die Schaffung und Aufrechterhaltung eines geeigneten **IKS verantwortlich**.

Wesentliche Aspekte zum Thema IKS sind im Anhang I dargestellt.

5. Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung

In der obligationenrechtlichen Bestimmung zum Anhang als Teil der Jahresrechnung ist unter Ziffer 12 des Art. 663b OR eine neue Vorschrift aufgenommen worden, nämlich:
"Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung".

Die **Verantwortung** für die Durchführung der Risikobeurteilung und deren inhaltliche Ausprägung obliegt dem **Verwaltungsrat**. Der Revisionsstelle kommt lediglich die Aufgabe zu, die Angaben im Anhang über die Durchführung einer Risikobeurteilung zu prüfen.

Aus den parlamentarischen Beratungen lässt sich entnehmen, dass über den Gesetzeswortlaut hinaus folgende Erwartungen geäußert wurden:

„Die Durchführung der Risikobeurteilung muss so umschrieben werden, dass dies formell von der Revisionsstelle nachvollzogen werden kann, d.h. es muss auch entsprechend nachweisbar und dokumentiert sein.

Die Risikobeurteilung muss die Erläuterung derjenigen Risiken erfassen, welche einen wesentlichen Einfluss auf die Beurteilung der aktuellen Jahresrechnung haben könnten.

Im Anhang muss ersichtlich sein, dass eine Auseinandersetzung mit den Risiken vorgenommen worden ist und der Verwaltungsrat diese Risiken beurteilt hat.“

Weitere Aspekte zum Thema Risikobeurteilung sind im Anhang II dargestellt.

6. Inkraftsetzung

Das neue Revisionsrecht wird, wie bereits erwähnt, am **1. Januar 2008** in Kraft gesetzt.

Gesellschaften mit dem Kalenderjahr als Geschäftsjahr unterstehen dem neuen Recht schon für das erste Geschäftsjahr, das mit dem Inkrafttreten beginnt. So wird für das Geschäftsjahr 2008 das neue Recht anwendbar.

Der erste Revisionsbericht nach dem neuen Recht (Art. 728b und 729b revOR) wird von der Revisionsstelle in der **ersten Hälfte des Jahres 2009** erstattet.

Gesellschaften, deren Geschäftsjahr am Tage des Inkrafttretens (1.1.2008) noch läuft, unterstehen für dieses Geschäftsjahr und dessen Revision noch dem alten Recht.

Die Abschlussprüfung für das Geschäftsjahr 2008/09, abgeschlossen per 30. Juni, erfolgt in der 2. Hälfte des Jahres 2009 nach neuem Recht.

Schlussbemerkungen

Bei der "**ordentlichen**" **Revision** scheint der Gesetzgeber auf den ersten Blick nicht allzu viel geändert zu haben. Bei näherer Betrachtung führen allerdings zahlreiche Änderungen und Ergänzungen in ihrer Gesamtheit zu recht weit reichenden Konsequenzen. Betroffen sind nicht nur die Publikumsgesellschaften, sondern auch und vor allem die **nicht kotierten wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen** (AG, GmbH, Genossenschaften, Vereine und Stiftungen).

Die neu geregelte "ordentliche" Revision stellt für den Prüfer hohe Anforderungen bezüglich der gesetzlichen Auflagen wie:

- Prüfung des internen Kontrollsystems
- Prüfung der Risikobeurteilung
- umfassende Berichterstattung an den Verwaltungsrat
- Anzeigepflichten

Es gilt allerdings festzuhalten, dass die **primäre Verantwortung** für die **Rechnungslegung** im Allgemeinen sowie für die Installierung des **internen Kontrollsystems** und die Führung des **Risiko-Managements** im Speziellen beim **Verwaltungsrat** bzw. bei den geschäftsführenden Organen liegt.

Anhänge

- Anhang I IKS-Internes Kontrollsystem
- Anhang II Anhang zur Jahresrechnung (Art. 663b revOR)
- Anhang III Gegenüberstellung ordentliche und eingeschränkte Revision

Quellennachweis

- Gesetzestexte 2007 zum Gesellschaftsrecht und zur Revisionsaufsicht, Veröffentlichung von PricewaterhouseCoopers
- Revisionsstelle und Abschlussprüfung nach neuem Recht, von Prof. Peter Bockli, Zürich, Basel, Genf 2007
- Spezialnummer Neues Revisionsrecht, Der Schweizer Treuhänder 5/2006
- diverse Unterlagen aus Seminarien der Treuhänder-Kammer und der Schweizerischen Treuhänder Schule