

Änderungen der Bestimmungen über die Revision im Gesellschaftsrecht

**(mit besonderer Berücksichtigung der
"eingeschränkten" 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

Eingeschränkte Revision („review“)

- 1. Revisionspflicht
- 2. Anforderungen an die Revisionsstelle
- 3. Aufgaben der Revisionsstelle
- 4. Eingeschränkte Revision mit Wahlmöglichkeiten
- 5. Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung
- 6. Relevanz des neuen Revisionsrechtes für Kredit gebende Banken
- 7. Inkraftsetzung

Schlussbemerkungen

Anhänge

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

Anhang II: 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 "**eingeschränkten**" Revision unterschieden. Bei der "eingeschränkten" 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 "**ingeschränkten**" **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).

Eingeschränkte Revision ("review")

1. Revisionspflicht

Unternehmen, welche die Voraussetzungen gemäss Artikel 727 revOR **nicht** erfüllen, unterliegen der „**eingeschränkten**“ **Revision**.

Es sind Gesellschaften, die zwei der folgenden Grössen (in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren) **nicht** überschreiten

- Bilanzsumme von 10 Millionen Franken
- Umsatzerlös von 20 Millionen Franken
- 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt

Art. 727a Abs. 2 revOR enthält folgende Option:

"Mit der Zustimmung sämtlicher Aktionäre kann auf die eingeschränkte Revision verzichtet werden, wenn die Gesellschaft nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hat."

2. Anforderungen an die Revisionsstelle

Es gelten folgende gesetzliche Regelungen hinsichtlich Beteiligung und Unabhängigkeit der Revisionsstelle:

Art. 727c

"Die Gesellschaften, die zur eingeschränkten Revision verpflichtet sind, müssen als Revisionsstelle einen zugelassenen Revisor nach den Vorschriften des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 bezeichnen."

Art. 729

¹ Die Revisionsstelle muss unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein.

² Das Mitwirken bei der Buchführung und das Erbringen anderer Dienstleistungen für die zu prüfenden Gesellschaft sind zulässig."

3. Aufgaben der Revisionsstelle

In Art. 729a revOR sind Gegenstand und Umfang der Prüfung wie folgt umschrieben:

"¹ Die Revisionsstelle prüft, ob Sachverhalte vorliegen, aus denen zu schliessen ist, dass:

- 1. die Jahresrechnung nicht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht;*
- 2. der Antrag des Verwaltungsrats an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinnes nicht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht*

² Die Prüfung beschränkt sich auf Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und angemessene Detailprüfungen.

³ Die Geschäftsführung des Verwaltungsrats ist nicht Gegenstand der Prüfung durch die Revisionsstelle."

Als wesentlicher Unterschied zur „**ordentlichen**“ **Revision** beschränkt sich die „**eingeschränkte**“ **Revision** ausschliesslich auf im Unternehmen bereits vorhandene Unterlagen und Dokumente. Der Standard stellt abschliessend klar, dass sich eine eingeschränkte Revision auf **Bilanz und Erfolgsrechnung** des Unternehmens und auf **ergebnisorientierte Prüfungsarbeiten** beschränkt. **Ausgeschlossen** sind Prozessprüfungen oder Prüfungen des internen Kontrollsystems.

Die Treuhand-Kammer beabsichtigt, einen gemeinsamen Standard auszuarbeiten, welcher alle Aspekte der eingeschränkten Revision, von der Risikoanalyse und Planung über mögliche Arbeitsschritte pro Prüfgebiet bis hin zur Berichterstattung erfasst.

Die Berichterstattung ist in Art. 729b revOR geregelt:

"¹ Die Revisionsstelle erstattet der Generalversammlung schriftlich einen zusammenfassenden Bericht über das Ergebnis der Revision. Dieser Bericht enthält:

- 1. einen Hinweis auf die eingeschränkte Natur der Revision;*
- 2. eine Stellungnahme zum Ergebnis der Prüfung;*
- 3. Angaben zur Unabhängigkeit und gegebenenfalls zum Mitwirken bei der Buchführung und zu anderen Dienstleistungen, die für die prüfende Gesellschaft erbracht wurden;*
- 4. Angaben zur Person, welche die Revision geleitet hat, und zu deren fachlicher Befähigung."*

Art. 729c revOR beschreibt die Anzeigepflicht der Revisionsstelle:

"Ist die Gesellschaft offensichtlich überschuldet und unterlässt der Verwaltungsrat die Anzeige, so benachrichtigt die Revisionsstelle das Gericht."

4. Eingeschränkte Revision mit Wahlmöglichkeiten

a) „Opting out“

Mit Zustimmung sämtlicher Gesellschafter kann ganz auf eine Revision verzichtet werden (sog. „opting out“), sofern es sich um ein Kleinunternehmen mit höchstens 10 Vollzeitstellen handelt (vgl. Art. 727a Abs. 2 revOR).

b) „Opting down“

Diese Möglichkeit ist im Zusammenhang mit dem vorerwähnten „opting out“ zu sehen. Gesellschaften, die auf eine eingeschränkte Revision gänzlich verzichten dürfen, können natürlich auch die eingeschränkte Revision modifizieren und z.B. einzelne gesetzliche Vorgaben der eingeschränkten Revision ausser Acht lassen.

c) „Opting in“

Die Regelung des „opting in“ muss im Zusammenhang mit dem „opting out“ oder dem „opting down“ gesehen werden. Überall wo das Gesetz einer Gesellschaft die Möglichkeit des „opting out“ oder des „opting down“ gewährt, kann jeder Aktionär seine Zustimmung jederzeit zurückziehen, d.h. das „Veto“ einlegen. Dadurch lebt die Pflicht zur eingeschränkten Revision wieder auf.

d) „Opting up“

Bei Gesellschaften, die zu einer eingeschränkten Revision verpflichtet sind, können Minderheiten, die 10 % des Gesellschaftskapitals vertreten, eine ordentliche Revision verlangen (vgl. Art. 727 Abs. 2 revOR).

Ein „opting up“ kann auch statutarisch vorgesehen werden. Im Weiteren kann ein Generalversammlungsbeschluss eine ordentliche Revision auch in einem Einzelfall für ein bestimmtes Geschäftsjahr festlegen.

Das „opting up“ gilt auch für die **GmbH** (Art. 818 revOR), die **Genossenschaft** (Art. 906 revOR) und für den **Verein** (Art. 69b Abs. 3 revZGB).

Für die **Stiftung** gilt dies mangels des Organs Generalversammlung bzw. mangels Statuten nicht. Neu wurde Art. 83b Abs. 4 revZGB eingefügt, wonach die Aufsichtsbehörde eine ordentliche Revision für eine Stiftung verlangen kann, wenn dies für die zuverlässige Beurteilung der Vermögens- und Ertragslage der Stiftung notwendig ist.

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 I dargestellt.

6. Relevanz des neuen Revisionsrechtes für Kredit gebende Banken

Mit Einführung der beiden Standards „**ordentliche**“ und „**eingeschränkte**“ **Revision** sowie der bedingten Möglichkeit, eine Revision ganz zu unterlassen („opting out“), stellen sich für Kredit gebende Banken einige Fragen. Decken die gesetzlichen Vorgaben die Bankbedürfnisse ab oder ist zu erwarten, dass darüber hinaus gehende Anforderungen gestellt werden?

Es ist offensichtlich, dass der Inhalt der Jahresabschlüsse entscheidend für das Resultat der Beurteilung durch die Bank ist.

Möchte die Bank die „harten Faktoren“ (Kennzahlen, abgeleitet aus den Jahresabschlüssen der Unternehmung) eines Kreditnehmers analysieren und sich nicht alleine auf dessen Accounting verlassen, so wird sie den revidierten und testierten Jahresabschluss einsehen. Das Testat und der Revisionsbericht geben dem Eigentümer, den Organen und der Gläubigerbank schlussendlich eine hohe Sicherheit, dass alles korrekt bewertet und verbucht wurde. Deswegen spielen für die Bank die **revidierten Abschlüsse** und deren Qualität eine **zentrale Rolle**, ebenso wie die entsprechenden Gesetze und deren Umsetzung.

Da die Ansprüche an den Revisor und die Revision als solche bei der „**ordentlichen**“ **Revision** am höchsten sind, stellt diese Art den sichersten Standard für die Prüfung des Jahresabschlusses für eine Gläubigerbank dar.

Die „**eingeschränkte**“ **Revision** legt die Messlatte weniger hoch als die ordentliche Revision.

Trotzdem ist zu erwarten, dass die Standards der „**eingeschränkten**“ **Revision** den Gläubigerbanken für die meisten der per Gesetz dafür qualifizierten Unternehmen genügend Sicherheit bieten.

Die im Gesetz vorgesehene Möglichkeit des Verzichtes auf die Durchführung der „**eingeschränkten**“ **Revision** („opting out“) ist beispielsweise für die Credit Suisse, welche Unternehmen Kredite gewährt, **keine** Option! Die **unabhängige Prüfung** sei für sie **unabdingbar**, wenn sie sich auf die Beurteilung der Kreditfähigkeit eines Unternehmens abstützt.

Das „opting out“ dürfte somit für Unternehmen, welche **ungesicherte Kreditlimiten** bei Banken haben, kaum in Frage kommen (vgl. Abhandlung von Falk Winkel, Credit Suisse, in „Der Schweizer Treuhänder 5/2006“).

7. 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

Die Abklärung einer allfälligen Revisionspflicht liegt im Verantwortungsbereich der geschäftsführenden Organe (VR der AG, Geschäftsführer der GmbH, Vorstand des Vereins etc.).

Bei Gesellschaften unterhalb der definierten KMU-Schwelle („10 – 20 – 50“) ist es deshalb ihre Aufgabe, die entsprechenden Abklärungen einer Freistellung der Revisionspflicht zu treffen, das „**opting out**“ durchzuführen und den Verzicht auf die Revision beim Handelsregister anzumelden.

Bei einer KMU-Gesellschaft **ohne Abschlussprüfung** ergibt sich zwangsläufig eine **gesteigerte Verantwortung** der zuständigen Organe in finanziellen Belangen, wie insbesondere der Ausgestaltung und Durchführung der **Rechnungslegung** sowie der **Risikoanalyse**.

Anhänge

- Anhang I Anhang zur Jahresrechnung (Art. 663b revOR)
- Anhang II 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 Böckli, Zürich, Basel, Genf 2007
- Spezialnummer Neues Revisionsrecht, Der Schweizer Treuhänder 5/2006
- diverse Unterlagen aus Seminarien der Treuhand-Kammer und der Schweizerischen Treuhänder Schule