



Daniela Salkim

dipl. Wirtschaftsprüferin  
Inhaberin Premium Audit & Consulting GmbH  
www.premiumaudit.ch



Dieser Fachbeitrag steht Ihnen auch als Audio-Datei zur Verfügung: auf [www.trex.ch](http://www.trex.ch) gehen, direkt hören oder herunterladen.

## Eingeschränkte Revision

# Der Ablauf der eingeschränkten Revision im Überblick

Im nachfolgenden Beitrag stellt die Autorin den Ablauf der eingeschränkten Revision im Überblick dar und gibt Empfehlungen für die Praxis.

Grundsätzlich sind Aktiengesellschaften (Art. 727 OR und Art. 727a OR), Gesellschaften mit beschränkter Haftung (Art. 818 OR), Genossenschaften (Art. 906 OR) und Stiftungen (Art. 83b ZGB) zur Wahl einer Revisionsstelle verpflichtet. Ein Verein muss eine Revisionsstelle nur wählen, wenn die Voraussetzungen von Art. 69b ZGB erfüllt sind oder ein persönlich haftendes oder zu Nachschüssen verpflichtetes Mitglied eine eingeschränkte Revision verlangt (Art. 69b Abs. 2 ZGB). Die Art der Revision hängt von der Grösse und der wirtschaftlichen Bedeutung der Organisation ab. Diese Faktoren bestimmen, ob ein Unternehmen der ordentlichen oder der eingeschränkten Revision unterliegt. Wenn ein Unternehmen die Voraussetzungen für eine ordentliche Revision nicht erfüllt, so unterliegt es der eingeschränkten Revision. Es besteht die Möglichkeit des Opting-up, mit welchem sich die Gesellschaften freiwillig der ordentlichen Revision unterwerfen. Kleinunternehmen mit weniger als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt können unter bestimmten Bedingungen, zu denen insbesondere das Einverständnis aller Gesellschafter zählt, auf die Revision verzichten (Opting-out).

Im Gegensatz zu einer ordentlichen Revision prüft die Revisionsstelle bei einer eingeschränkten Revision, ob Sachverhalte vorliegen, aus denen zu schliessen ist, dass die Jahresrechnung sowie der Antrag des Verwaltungsrats an die Generalversammlung über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entsprechen (Art. 729a Abs. 1 Ziff. 1 und 2 OR).

Um einen angemessenen Bestätigungsvermerk (Revisionsbericht) abgeben zu können, muss die Revisionsstelle ein Qualitätssicherungssystem implementieren, um sicherzustellen, dass die beruflichen Standards und die massgeblichen gesetzlichen Anforderungen an die Abschlussprüfung umgesetzt werden. Zusätzlich braucht es ein geeignetes Prüfungsverfahren, damit die Revision effizient und systematisch durchgeführt werden kann.

**Anmerkung:** Seit dem 1. Januar 2023 sieht das Gesetz vor, dass Gesellschaften ohne Revisionsstelle (Opting-out), bei denen ein Kapitalverlust im Sinne von Art. 725a Abs. 2 OR vorliegt, die letzte Jahresrechnung vor der Genehmigung durch die Generalversammlung einer eingeschränkten Revision unterziehen

müssen. Eine Prüfung kann nur ausgesetzt werden, wenn der Verwaltungsrat (VR) eine Nachlassstundung beantragt. Falls Letzteres nicht zum Einsatz kommt, beauftragt der VR einen zugelassenen Revisor mit dieser Prüfung. Somit handelt es sich um eine Auftragsprüfung nach dem Standard zur Eingeschränkten Revision (SER). Der Prüfer beschränkt sich bei diesem Auftrag lediglich auf die Prüfung der Jahresrechnung. Sämtliche Anträge an die Generalversammlung (z.B. zur Verrechnung des Bilanzverlusts oder zur Verwendung von Reserven) unterliegen nicht dieser Prüfung. Ob die indirekte Prüfpflicht zur Durchführung einer eingeschränkten Revision auch für überschuldete Gesellschaften (i.S. von Art. 725b OR) mit Opting-out gilt, wird im Q&A von EXPERTsuisse bejaht. Es wird damit argumentiert, dass die Überschuldung ebenfalls den Tatbestand des Kapitalverlusts erfüllt und folglich ein «erweiterter Kapitalverlust» darstellt. Die Praxis ist sich in diesem Punkt und vor allem auch nicht darüber einig, ob aufgrund der Überschuldung (zusätzlich) eine Überschuldungsprüfung nach PS-CH 290 vorzunehmen ist. Es ist abzuwarten, welches Vorgehen sich in der Praxis durchsetzt.

## 1. Mandatsannahme

### Wahl der Revisionsstelle

Die Revisionsstelle ist ein Organ der Gesellschaft und als solches Voraussetzung zu deren Gründung und Weiterführung. Einer Revisions-

stelle bedarf es unabhängig davon, ob eine Gesellschaft eingeschränkt oder ordentlich geprüft wird. Nur im Falle eines Opting-out kann darauf verzichtet werden.

Als Revisionsstelle können eine oder mehrere natürliche oder juristische Personen oder Per-

sonengesellschaften gewählt werden (Art. 730 Abs. 2 OR). Um eine Revision durchführen zu können, müssen der Revisor sowie das Revisionsunternehmen über eine Zulassung verfügen. Zugelassen sein bedeutet gemäss Art. 6 RAG, dass Unternehmen sowie Einzelpersonen im

Register der Revisionsbehörde mindestens als zugelassene Revisoren aufgeführt sind. Die notwendige Zulassung richtet sich nach der Art der Prüfung. Eine ordentliche Revision ist von einem zugelassenen Revisionsexperten, eine eingeschränkte Revision dagegen von einem zugelassenen Revisor vorzunehmen. Publikums-gesellschaften dürfen sogar nur von Revisions-gesellschaften revidiert werden, welche über die Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen verfügen.

Die Revisionsstelle wird durch die Generalversammlung gewählt. Dabei bedarf es der Mehrheit der vertretenen Stimmen (Art. 703 OR). Durch die Annahme der Wahl bestätigt die Revisionsstelle, dass sie gegenüber dem Verwaltungsrat unabhängig ist und über die erforderliche Zulassung verfügt. Grundsätzlich ist die Revisionsstelle unabhängig und weder gegenüber dem Verwaltungsrat noch gegenüber der Geschäftsführung der geprüften Gesellschaft weisungsgebunden. Auch die Generalversammlung kann der Revisionsstelle keine Vorschriften über die Ausübung der ihr gesetzlich übertragenen Abschlussprüfung machen. Eine Ausweitung der Aufgaben durch die Generalversammlung ist aber möglich, dies jedoch nur, insofern ihre Unabhängigkeit durch die Ausführung der Aufgaben nicht beeinträchtigt wird.

Sind die gesetzlichen (und statutarischen) Voraussetzungen nicht erfüllt, ist die Wahl der Revisionsstelle trotzdem grundsätzlich rechtsgültig. Von Nichtigkeit spricht man erst, wenn die Revisionsstelle einen Bericht ohne die richtige Zulassung erstattet hat.

**→ Die Folgen einer versäumten Wahl der Revisionsstelle**

Die Revisionsstelle muss im Handelsregister eingetragen bzw. im Falle eines Opting-out gelöscht werden. Hat die Gesellschaft die Wahl der Revisionsstelle durch die Generalversammlung oder den Eintrag ins Handelsregister versäumt, so kann ein Aktionär, ein Gläubiger oder der Handelsregisterführer den Richter informieren.

Dieser wird anschliessend erforderliche Massnahmen ergreifen (Art. 731b Abs. 1 OR), um den ordentlichen Zustand wieder herzustellen. Folgende Massnahmen sind möglich:

- Der Gesellschaft wird eine Frist zur Bestellung der Revisionsstelle gesetzt und ihre Liquidation angedroht.
- Der Richter ernennt eine Revisionsstelle.
- Die Gesellschaft wird aufgelöst und ihre Liquidation nach den Vorschriften über den Konkurs angeordnet.

Ernennt der Richter das Organ, so bestimmt er die Dauer für die Ernennung. Die Kosten trägt die Gesellschaft.

**Mandatsannahme**

Mit der Mandatsannahme wird die Revisionsstelle Organ der Gesellschaft und unterliegt der Revisionshaftung (Art. 755 OR). Aus diesem Grund ist die Annahme eines Mandats genau zu prüfen und entsprechend intern zu dokumentieren.

Die Frage, ob die Voraussetzungen für eine Mandatsannahme gegeben sind, ist unter verschiedenen Gesichtspunkten zu beurteilen (vgl. Abbildung 1). Der Abschlussprüfer muss stets vor der Mandatsannahme sowie der -weiterführung klären, ob er das Mandat annehmen darf, kann und überhaupt will.

**→ Vorgehensvorschlag bei der Prüfung eines Erstmandats, wenn der letztjährige Revisionsbericht nicht geprüft wurde (kein Opting-out) Fallbeispiel**

Michael Müller ist zugelassener Revisor und bei der Revisionsgesellschaft Audit AG angestellt. Er hat eine Besprechung mit der Gesellschaft Alpha AG. Die Alpha AG ist revisionspflichtig und fragt ihn, ob die Audit AG das Revisionsmandat für die Prüfung der Jahresrechnung 2023 (eingeschränkte Revision) annehmen möchte. Im Laufe des Gesprächs stellt sich heraus, dass die Jahresrechnungen 2021 und 2022 bisher nicht revidiert worden sind, obwohl die Statuten keine Möglichkeit eines Opting-out vorsehen. Die bisherige, im Handelsregister eingetragene Revisionsstelle hatte seit Langem nicht auf die Kontaktversuche der Alpha AG reagiert. Der Revisor fragt sich nun, ob die Audit AG (zugelassene Revisorin) solch ein Mandat trotzdem übernehmen kann und was er dabei berücksichtigen müsse.

**Lösungsvorschlag/Empfehlungen**

- Da die Voraussetzungen an die Unabhängigkeit und Zulassung erfüllt sind, darf die Audit AG das Revisionsmandat für die eingeschränkte Revision grundsätzlich annehmen.
- In der Wahlannahmeerklärung sowie in der Auftragsbestätigung sollte explizit vereinbart werden, dass die eingeschränkte Revision erstmals für das Geschäftsjahr 2023 erfolgt.
- Die Mandatsannahme ist ausführlich und schriftlich zu dokumentieren, idealerweise mithilfe einer Checkliste, welche von den Verantwortlichen der Revisionsgesellschaft unterzeichnet wird.
- Im Revisionsbericht zur Prüfung der Jahresrechnung 2023 muss darauf hingewiesen werden, dass die Vorjahreszahlen nicht geprüft worden sind.
- Die Vergleichszahlen der Vorperiode sind gemäss Obligationenrecht Bestandteil der Jahresrechnung. Der Standard zur eingeschränkten Revision präzisiert, dass, wenn die Jahresrechnung des Vorjahres nicht oder von einem anderen Abschlussprüfer geprüft worden ist, der neue Abschlussprüfer den Vorjahresangaben eine besondere Aufmerksamkeit schenken und sicherstellen muss, dass diese keine wesentlichen Fehlaussagen enthalten und auf denselben Rechnungslegungsgrundsätzen wie der zu prüfende Abschluss basieren (SER 2022, S. 25). Wurden die Vorjahreszahlen nicht geprüft, dann sind Befragungen und analytische Prüfungshandlungen zu den wesentlichen Vorjahreswerten vorzunehmen.

**Abbildung 1: Voraussetzungen für eine Mandatsannahme**

Gesetzliche Voraussetzungen	Verfügbare Ressourcen	Unternehmensstrategische Überlegung	Spezialfrage
«Darf»	«Kann»	«Will»	eingeschränkte Revision
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Wählbarkeit der Revisionsstelle</li> <li>• Zulassung des Revisors/ der Revisionsstelle</li> <li>• Unabhängigkeit</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sind genügend Ressourcen vorhanden?</li> <li>• Ist genügend Know-how vorhanden?</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Strategische Ausrichtung des Prüfungsunternehmens</li> <li>• Risiko des Kunden</li> </ul>	Rechtmässige Einschränkung des Prüfungsumfangs?
erfüllt	erfüllt	passend	ja
			
Auftragsbestätigung			

**Abbildung 2: Ablauf der Prüfungsplanung**



## 2. Prüfungsplanung

Die Prüfungsplanung ist ein essenzieller Teil des Prüfungsprozesses. Einerseits soll durch eine gute Prüfungsplanung die Prüfungsdurchführung so auf die zu prüfende Jahresrechnung einer Gesellschaft abgestimmt werden, dass die Grundlage für die Abgabe einer angemessenen Prüfungsaussage geschaffen wird. Andererseits kann durch eine saubere Prüfungsplanung eine effiziente und systematische Prüfungsdurchführung erreicht werden.

Bei der Planungsphase richtet der Revisor seine Konzentration auf das Aufdecken und Einschätzen von Risiken, welche einen wesentlichen Einfluss auf die Jahresrechnung haben können. Mit der Anwendung des risikoorientierten Prüfungsansatzes verfolgt der Abschlussprüfer das Ziel, wesentliche Fehlaussagen mit einer gewissen Sicherheit (zwischen 60% bis 70% bei der eingeschränkten Revision) in der Jahresrechnung zu erkennen und mittels gezielter Prüfungshandlungen das Prüfungsrisiko auf ein akzeptables Niveau zu reduzieren.

Der Prozess einer optimalen Prüfungsplanung gliedert sich wie in Abbildung 2 dargestellt.

### 2.1 Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens

Jede Abschlussprüfung setzt Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche und rechtliche Umfeld des zu prüfenden Unternehmens voraus. Dieses Know-how ist die Voraussetzung dafür, dass der Prüfer eine sorgfältige und gewissenhafte Revision planen und dabei eine individuelle Schwerpunktbildung vornehmen kann, die dem Unternehmensprofil entspricht. Bei der Informationsbeschaffung darf man sich nicht nur auf die Angaben aus der Buchhaltung stützen, sondern muss diese breiter fassen. Auf diese Weise kann der Prüfer weitere bedeutsame inhärente Risiken ableiten und sich im Verlauf der gesamten Revision ein professionelles Urteil bilden.

Nach Aufnahme wesentlicher Eckdaten (z.B. Gesellschaftsform, Branchenzugehörigkeit, Gründungsdatum, Bilanzstichtag, Kontaktpersonen, Geschäftsführung, Verwaltungsräte, Aktionäre) ist es empfehlenswert, das Unternehmen von «ausen nach innen» zu untersuchen. Dabei sind bestimmte Untersuchungsgegenstände notwendig, um eine aussagekräftige Analyse vornehmen zu können (Beispiele hierzu siehe in Abbildung 3).

### 2.2 Wesentlichkeit

Das Konzept der Wesentlichkeit spielt bei der Prüfungsplanung eine gewichtige Rolle und gewinnt zusätzlich an Bedeutung, weil der Grundsatz der Wesentlichkeit auch im Gesetz erwähnt wird (Art. 958c Abs. 1 Ziff. 4 OR). Die

Abbildung 3: Mögliche Untersuchungsgegenstände

Untersuchungsgegenstand	Beispielhafte Informationen
Umfeld	– Wirtschaftliche Faktoren mit direktem Einfluss auf die Geschäftstätigkeit der Unternehmung – Branchenspezifische RLR-Vorschriften/-Grundsätze
Strategie und Ziele	– Unternehmenszweck und -philosophie – Wesentliche Ziele und Erfolgsfaktoren – Haupteinnahmequellen/bedeutende Kunden und Lieferanten
Organisation	– Wertschöpfungsaktivitäten und Prozesse – Aktionäre/Gesellschafter/Aktienbesitz – Nahestehende Personen/Tochtergesellschaften – Externe Berater (Rechtsanwälte, Treuhänder, Versicherungsbroker usw.)
Finanzielle Eigenschaften	– Kreditverhältnisse und geleistete Sicherheiten

Bestimmung von Art und Umfang der Prüfungshandlungen bei der Abschlussprüfung erfolgt stets unter Berücksichtigung der berechneten Wesentlichkeitsgrenzen.

Im Rahmen der Prüfungsplanung bestimmt der Abschlussprüfer die Wesentlichkeit unter Berücksichtigung von quantitativen und qualitativen Kriterien. Die Festlegung der Wesentlichkeit sowie die Beurteilung von Fehlaussagen liegen im Ermessen des Abschlussprüfers und werden unter anderem davon beeinflusst, wie dieser die Informationsbedürfnisse der Berichtleser einschätzt. Da jeder Prüfer eine eigene Definition von der Wesentlichkeit hat, ist es wichtig, dass der leitende Revisor in der Prüfungsplanung die Wesentlichkeitsgrenze für das ganze Team festlegt.

Für die Planung und Dokumentation der Arbeitspapiere ist die Berechnung und Herleitung der Wesentlichkeitsgrenze ein zentrales Thema. Damit zeigt der Prüfer, dass er sich mit dem Mandat auseinandergesetzt hat.

Das Konzept der quantitativen Wesentlichkeit in der Abschlussprüfung besteht aus den Hauptbestandteilen, die nachfolgend detailliert erläutert werden.

#### Gesamtwesentlichkeit (GW)

Die Gesamtwesentlichkeit stellt die Wesentlichkeit für den Abschluss als Ganzes dar. Sie wird während der Planungsphase sowie bei wesentlich geänderten Rahmenbedingungen während der Abschlussprüfung berechnet. Mittels Berechnung einer Wesentlichkeitsgrenze bestimmt der Prüfer, ab wann Fehler quantitativ wesentlich sind und somit einen Einfluss auf den Revisionsstellenbericht haben. Dieser Kennwert hat einen grossen Einfluss auf die Art, den Umfang und den zeitlichen Ablauf der Abschlussprüfung.

Gemäss Standard zur Eingeschränkten Revision (SER 2022, S. 19) ist jede Angabe in der Jahresrechnung wesentlich, die, sofern sie weggelassen oder falsch dargestellt wird, den Berichtsempfänger der Jahresrechnung in seinen Entscheidungen beeinflussen kann.

Ausgangspunkt der Berechnung der Gesamtwesentlichkeit ist die Festlegung eines Prozentsatzes, der auf eine ausgewählte Bezugsgrösse angewendet wird. Hierzu finden wir in der Fach-

literatur entsprechende Empfehlungen, wie zum Beispiel im Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP), Band «Eingeschränkte Revision» (vgl. Abbildung 4).

Bei den angegebenen Prozentsätzen handelt es sich um Richtwerte. Der Prüfer wird, basierend auf seinem Verständnis des zu prüfenden Unternehmens und dessen Branchenzugehörigkeit, eine angemessene Bezugsgrösse wählen. Zum Beispiel wird der Prozentsatz eher am oberen Ende der jeweiligen Bandbreite festgelegt werden, wenn der Revisionskunde gute, gesunde Ertragsverhältnisse aufweist.

#### → Empfehlung für die Berechnung der Gesamtwesentlichkeitsgrenze

Diese Festlegung basiert auf der beruflichen Erfahrung und Einschätzung des Prüfers. Selbstverständlich kann durch geschickt gewählte Prozentsätze für jede Bezugsgrösse eine ähnliche Wesentlichkeit errechnet werden. Hier ist der Revisor aber gut beraten, wenn er sich auch auf qualitative Überlegungen verlässt und nicht nur rein zahlentechnisch entscheidet. Die mehrjährige Erfahrung in einem Mandat erleichtert diese Einschätzung zusätzlich.

Stellt der Abschlussprüfer während der Revisionsdurchführung wesentliche Fehler fest oder gewinnt er wesentliche neue Erkenntnisse, muss die eingangs errechnete Wesentlichkeitsgrenze überprüft und möglicherweise angepasst werden. Das Prüfungsprogramm ist unter Umständen ebenfalls anzupassen.

#### Toleranzwesentlichkeitsgrenze (TWG)

Zur Planung und Durchführung der Abschlussprüfung und der Prüfungshandlungen wird eine Toleranzwesentlichkeit berechnet, die geringer ist als die Gesamtwesentlichkeit, da hier das Aggregationsrisiko berücksichtigt wird. Sie beträgt nach gängiger Lehre und Praxis 50 bis 75 Prozent der Gesamtwesentlichkeit und wird pro Prüffeld bzw. Jahresrechnungsposition eingesetzt. Wenn der Prüfer das Risiko hoch einstuft, dass im Abschluss Fehler enthalten sind

(z.B. aufgrund mangelhafter Qualität der Buchhaltung), wird die Kürzung der Gesamtwesentlichkeit eher gegen 50 Prozent streben.

Die Toleranzwesentlichkeit wirkt sich deutlich auf Umfang, Dauer und Kosten einer Abschlussprüfung aus, weshalb die Festlegung der Toleranzwesentlichkeitsgrenze eine entsprechende Berufserfahrung voraussetzt. Wird sie zu hoch angesetzt, werden möglicherweise wesentliche Fehler und Einflüsse auf die Jahresrechnung nicht aufgedeckt. Wird sie zu tief angesetzt, benötigt der Revisor viel mehr Zeit und auch die vielen zusätzlichen Prüfungshandlungen können den Blick auf das grosse Ganze verhindern.

### Spezifische Wesentlichkeit (SW)

Aufgrund ihrer Bedeutung oder Risikoanfälligkeit verlangen gewisse Posten spezielle Beachtung (z.B. einzelne Kontensalden, Arten von Geschäftsvorfällen, Abschlussangaben). In diesem Fall kann eine (oder bei Bedarf mehrere) spezifische Wesentlichkeitsgrenze definiert werden. Die Höhe der Grenze liegt in der Regel tiefer als die Gesamtwesentlichkeit. Diese spezifische Wesentlichkeit steht dem Prüfer zur Verfügung, um besonders fehleranfällige Posten zu prüfen.

### Nichtaufgriffsgrenze (NAG)

Damit der Prüfer nicht jede Abweichung notieren und beurteilen muss, legt er eine Nichtaufgriffsgrenze (NAG) fest. Dieser Wert liegt tiefer als die Gesamt- sowie die Toleranzwesentlichkeit und beträgt rund 3 bis 10 Prozent der Gesamtwesentlichkeit. Überschreitet ein festgestellter Fehler diese Grenze, ist dieser auf der Liste der festgestellten Fehler zu dokumentieren. Ansonsten kann er als unwesentlich betrachtet und vernachlässigt werden. Beim Prüfungsabschluss werden die festgestellten Differenzen alleine und kumuliert dahingehend überprüft, ob sie die Gesamtwesentlichkeit überschreiten. Wenn dem so ist, müssen die Fehler korrigiert werden, ansonsten ist eine Modifikation im Revisionsbericht vorzunehmen.

## 2.3 Analytische Prüfungshandlungen

Analytische Prüfungshandlungen können bei der Planung, Durchführung sowie beim Abschluss der eingeschränkten Revision Anwendung finden (SER 2022, S. 21). Die analytischen Prüfungshandlungen in der Planungsphase sind deutlich breiter gehalten als während der eigentlichen Prüfungsdurchführung. Sie werden auf der Ebene der Jahresrechnung als Ganzes durchgeführt und sollen dem Prüfer helfen, die Unternehmenstätigkeit zu verstehen und mögliche Risikobereiche festzustellen.

Die Erwartung bildet sich der Revisor in der Regel anhand der Vorjahresinformationen und der allgemeinen Branchenentwicklungen. Soll-

Abbildung 4: Bestimmung der quantitativen Wesentlichkeit

Merkmale des Unternehmens	Mögliche Bezugsgrösse	Richtwert
Gewinnorientiertes, profitables Unternehmen mit stabilen Erträgen und stabilem Ergebnis	Bestimmung der Wesentlichkeit aufgrund eines angemessenen Prozentsatzes des Gewinns vor Steuern nach Berücksichtigung der Veränderung allfälliger stiller Reserven (Durchschnittswerte sind auch möglich)	3–10% des Gewinns (bereinigt) vor Steuern
Gewinnorientiertes Unternehmen in Verlustsituation	Bestimmung der Wesentlichkeit aufgrund eines geringen Prozentsatzes des Eigenkapitals	3–5% des Eigenkapitals
Gewinnorientiertes Unternehmen mit volatilem Ergebnis	Bestimmung der Wesentlichkeit aufgrund eines angemessenen Prozentsatzes des Umsatzes	1–3% des Umsatzes
Nicht gewinnorientiertes Unternehmen	Bestimmung der Wesentlichkeit aufgrund eines angemessenen Prozentsatzes der Aufwendungen	1–3% der Aufwendungen

Quelle: Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP), Band «Eingeschränkte Revision», S. 152

Abbildung 5: Analytische Prüfungshandlungen

Schritt	Beispiel
1. Bildung einer Erwartung	Aufgrund der Marktentwicklung und unserer Informationen aus der letztjährigen Revision müsste der Umsatz im Vergleich zum Vorjahr stagnieren oder leicht zurückgegangen sein.
2. Bestimmung der Höhe des tolerierbaren Fehlers	Abweichungen gegenüber Vorjahr sind wesentlich, wenn > 5% und > TCHF 30 (z.B. 10% der Gesamtwesentlichkeit)
3. Vergleich Ist-Zustand mit Erwartung	Hat der Umsatz wie erwartet stagniert bzw. ist er leicht gesunken?
4. Plausibilisierung der Abweichung	Befragung der Geschäftsleitung über den Grund der Abweichung (= Delta zwischen Erwartung und Ist-Zustand), welche sich nicht im Rahmen der Erwartungen bewegt. Die Aussagen der Geschäftsleitung sind zu plausibilisieren. Bei Bedarf werden zusätzliche Belegprüfungen durchgeführt.
5. Schlussfolgerung	Beurteilt der Prüfer die Abweichung zum erwarteten Wert als plausibel, sind hier keine vertieften Prüfungshandlungen zu planen. Anders sieht es aus, wenn die Erläuterungen der Geschäftsleitung nicht plausibel sind bzw. ein erhöhtes inhärentes Risiko erkannt wird.

ten die Vorjahreszahlen nicht vorliegen, kann ein Zwischenabschluss oder das Budget als Vergleichsgrundlage dienen.

Bei der Durchführung der Analyse ist ein einheitliches Vorgehen stets vorzuziehen (Beispiel hierzu siehe Abbildung 5).

Analytische Prüfungshandlungen beinhalten im Rahmen der Prüfungsplanung auch nichtfinanzielle Informationen, wie zum Beispiel Personalfuktuation, Personalaufwand im Verhältnis zum Personalbestand usw. Ist die Personalfuktuation wesentlich höher als im Vorjahr, muss nach dem Grund gesucht werden. So kann auch die Analyse der nichtfinanziellen Gegebenheiten auf mögliche Risiken hindeuten.

### 2.4 Risikobeurteilung

Aufgrund der Analyse der Tätigkeit und des Umfelds der Unternehmung sowie der analytischen Prüfungshandlungen hat der Abschlussprüfer die inhärenten Risiken des Revisionskunden aufgedeckt. Anschliessend beurteilt der Prüfer, wie hoch die Wahrscheinlichkeit ist, dass die festgestellten Risiken eintreten, und ob die potenziellen Auswirkungen weitreichend sind. Laut SER 2022 (S. 15) hängt das inhärente Risiko unter anderem von folgenden Faktoren ab:

- Abhängigkeit von zukünftigen Ereignissen und Entscheiden;

- Komplexität der zugrunde liegenden Geschäftsvorfälle;
- Anfälligkeit auf Wertschwankungen durch externe Einflüsse;
- Ausmass von Ermessensspielräumen.

Risiken mit einer hohen Eintretenswahrscheinlichkeit werden als bedeutend definiert und finden Berücksichtigung im Prüfprogramm. Sollten sie sich auf einzelne Bilanzpositionen beziehen, dann ist diesen Risiken mit weitergehenden Prüfungshandlungen Rechnung zu tragen. Gewisse andere Risiken, welche sich nicht auf einzelne Bilanzpositionen beziehen (z.B. Fortführungsfähigkeit der Unternehmenstätigkeit), sind dagegen bei der Beurteilung der Jahresrechnung als Ganzes zu berücksichtigen.

### 2.5 Prüfplan und Prüfprogramm

Die Revisionsarbeiten sind jeweils so zu planen, dass der Abschlussprüfer die Prüfung zielgerichtet und effizient durchführen kann. Dafür ist die Erstellung eines Prüfplans sowie eines Prüfprogramms unerlässlich. Der Prüfplan beschränkt sich im Falle einer eingeschränkten Revision weitgehend auf die Definition der zu prüfenden Jahresrechnungspositionen sowie auf die Festlegung des allgemeinen Prüfungsvorgehens. Im Prüfplan dokumentiert der Prüfer unter anderem die berechneten Wesentlichkeitsgrenzen, die

zu berücksichtigenden Jahresrechnungspositionen und die entsprechenden Prüfungsziele, die definierten erhöhten Risiken sowie die Art der notwendigen Prüfungshandlungen.

Basierend auf dem Prüfplan, werden im Prüfprogramm die einzelnen Prüfungsschritte festgehalten. Der Prüfer wählt die notwendigen (allgemeinen, empfohlenen und weitergehenden) Prüfungshandlungen nach den konkreten Umständen aus (vgl. Abbildung 6).

Nach Beendigung der Prüfungsphase müssen die zur Stützung der Prüfungsaussage benötigten Prüfungsnachweise im Rahmen der Prüfungsdurchführung beschafft werden.

### 3. Prüfungsdurchführung

Die Prüfungsdurchführung erfolgt im Anschluss an die in der Planungsplanung beschafften Informationen und die daraus ausgearbeitete Risikobeurteilung. In dieser Phase werden die Prüfungshandlungen unter Berücksichtigung der Risikoeinschätzung ausgewählt und durchgeführt. Mit seinen Prüfungshandlungen reduziert der Revisor das Prüfrisiko auf ein angemessenes Mass. Er muss je Prüfungshandlung und Prüfungsziel ausreichend geeignete Prüfungsnachweise erlangen.

Die Prüfungshandlungen bei der eingeschränkten Revision beschränken sich gemäss Art. 729a Abs. 2 OR auf Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und angemessene Detailprüfungen. Basierend auf dem Prüfungsplan, erstellt der Revisor ein Prüfprogramm mit den geplanten allgemeinen, empfohlenen und weitergehenden Prüfungshandlungen. Die Wahl der Prüfungshandlungen sollte mit der Prüfstrategie übereinstimmen, d.h., die festgelegten Wesentlichkeitsgrenzen sowie die Ergebnisse aus der Risikobeurteilung sollten in diesem Zusammenhang berücksichtigt werden. Bei risikobehafteten Prüffeldern sind – zusätzlich zu den empfohlenen Prüfungshandlungen – stets entsprechende weitergehende Prüfungshandlungen durchzuführen.

### 4. Berichterstattung

Die Berichterstattung bei der eingeschränkten Revision beinhaltet zwei unterschiedliche Bereiche. Einerseits umfasst sie die Dokumentation der vom Revisor durchgeführten Prüfung, andererseits beinhaltet sie die Erstellung des Abschlussberichts.

Für den Revisionsbericht und die dazugehörigen wesentlichen Unterlagen besteht gemäss Art. 730c Abs. 1 OR eine gesetzliche Aufbewahrungspflicht von zehn Jahren, wobei elektronische Daten während der gleichen Zeitperiode wieder lesbar gemacht werden müssen.

**Abbildung 6: Ermittlung des Prüfungsumfangs**

Ermittlung des Prüfungsumfangs	Ist die Abschlussposition wesentlich?	
	Quantitativ*	Qualitativ?
Keine Prüfungshandlung	Nein	Nein
Empfohlene Prüfungshandlungen	Ja*	Nein
Weitergehende Prüfungshandlungen	Ja	Ja
	Sind auch dann durchzuführen, wenn das Risiko mit empfohlenen Prüfungshandlungen nicht auf ein akzeptables Niveau gebracht werden kann.	
Allgemeine Prüfungshandlungen	Unabhängig von den jeweiligen Abschlussposten (= immer) durchzuführen	

\* bezogen auf die Toleranzwesentlichkeit

#### 4.1 Dokumentation der Prüfungsarbeiten

Aufgabe der Prüfungsdokumentation ist der Nachweis, dass

1. die Prüfungsaussage gestützt ist;
2. die Revision in Übereinstimmung mit dem Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision stattgefunden hat.

Das Obligationenrecht schreibt vor, dass die Revisionsstelle sämtliche Revisionsdienstleistungen dokumentieren muss (Art. 730c Abs. 1 OR). Ziel ist es, dass ein fachkundiger Dritter die Prüfungsfeststellungen und Beurteilungen ohne Weiteres nachvollziehen kann. Somit sind alle durchgeführten Prüfungshandlungen sorgfältig sowie nachvollziehbar und vor allem schriftlich festzuhalten.

→ **Grundsatz:** «Was geprüft ist, ist dokumentiert – was nicht dokumentiert ist, gilt als nicht geprüft.»

Die Dokumentation der Abschlussprüfung soll vor allem den Nachweis erbringen, die Prüfungsaussage zu stützen. Dabei muss der Umfang und Inhalt der Dokumentation dem Einzelfall angepasst werden. Gut aufgebaute Arbeitspapiere und eine saubere Prüfungsdokumentation helfen, die Prüfungsaussage zu erkennen, nachzuweisen und zu erhärten. Nur durch eine ausreichende Dokumentation ist ein Nachvollzug von Dritten jederzeit gewährleistet, insbesondere können sich dadurch potenzielle Haftungsansprüche verringern oder gar vermeiden lassen. Der Einsatz einer geeigneten Prüfungssoftware erleichtert die Erfüllung der Qualitätsansprüche an die Revisionsdokumentation enorm und hilft, Revisionsmandate einheitlicher, systematischer und effizienter abzuwickeln.

#### 4.2 Revisionsbericht

Der Revisionsbericht enthält grundsätzlich eine Prüfungsaussage zum Prüfungsgegenstand. Bei der eingeschränkten Revision ist die Prüfungsaussage eine negative Zusicherung. Sie entsteht aus der gesamtheitlichen Bewertung

der aus den Prüfnachweisen gezogenen Schlussfolgerungen. Im Anhang des Standards zur Eingeschränkten Revision (Anhang F) sind Beispiele für den Normalwortlaut im Bericht sowie Varianten davon abgedruckt.

#### Elemente des Berichts

Der Gesetzesartikel 729b OR, der vorgibt, welche Elemente ein Abschlussbericht beinhalten muss, ist relativ kurz gehalten. Er schreibt die Inhalte gemäss Abbildung 7 vor.

#### Nichtmodifizierte Prüfungsaussage

Der Revisor macht eine nichtmodifizierte Prüfungsaussage, wenn er bei seiner Prüfungsdurchführung nicht auf Sachverhalte gestossen ist, die darauf schliessen lassen, dass die Jahresrechnung oder Teile davon sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht den gesetzlichen und statuarischen Vorgaben entsprechen (siehe Berichtsbeispiel Nr. 1 [Normalwortlaut] im SER 2022).

#### Eingeschränkte Prüfungsaussage

Stellt der Prüfer fest, dass die Jahresrechnung oder Teile davon und/oder der Antrag auf Verwendung des Bilanzgewinns nicht frei von wesentlichen Fehlern sind, bringt er eine eingeschränkte Prüfungsaussage an. Es handelt sich somit um eine Einschränkung der negativen Zusicherung. Vor der Stellungnahme zum Ergebnis erfolgt im Bericht die Darlegung des angetroffenen Sachverhalts, der zur Einschränkung der Prüfungsaussage geführt hat (siehe beispielsweise Berichtsbeispiele Nr. 2 [Gesamtbild wird nicht grundlegend verändert] oder Nr. 4 [Gesamtbild wird grundlegend verändert] im SER 2022).

#### Verneinende Prüfungsaussage

Die verneinende Prüfungsaussage besagt, dass die Jahresrechnung und/oder der Antrag des Verwaltungsrats auf Verwendung des Bilanzgewinns nicht dem Gesetz und den Statuten entsprechen. Der Prüfer hält eine verneinende Prüfungsaussage fest, wenn der festgestellte Sachverhalt das Bild der Jahresrechnung derart verzerrt, dass eine eingeschränkte Prüfungsaussage keinen ausrei-

chenden Hinweis darstellt (siehe Berichtsbeispiel Nr. 3 im SER 2022).

### Keine Prüfungsaussage

Kommt der Abschlussprüfer zum Schluss, dass ein angenommener Sachverhalt das Bild der Jahresrechnung möglicherweise grundlegend verändert, ist er nicht imstande, eine Prüfungsaussage zu postulieren (siehe Berichtsbeispiel Nr. 5 im SER 2022).

### Sachverhalte, welche die Prüfungsaussage nicht beeinflussen

- Hinweise auf Gesetzesverstösse ausserhalb des Prüfungsgegenstands**

Für den eingeschränkt prüfenden Revisor besteht bei Verstössen gegen Gesetz, Statuten oder Organisationsreglement, die nicht direkt mit der Rechnungslegung in Verbindung stehen, keine gesetzliche Hinweispflicht. Werden jedoch Verstösse festgestellt, welche für die Meinungsbildung des Berichtsempfängers wesentlich sind und auch einen direkten Bezug zur Jahresrechnung haben, so empfehlen die Berufsverbände einen entsprechenden Hinweis im Revisionsbericht zur eingeschränkten Revision anzubringen. Der SER 2022 führt auf S. 31 folgende Beispiele auf:

- Erwerb eigener Aktien trotz fehlenden freien Reserven (Art. 659 OR);
- Überschreiten der 10%-Grenze für den Erwerb eigener Aktien bzw. 20% bei Vinkulierung (Art. 659 OR);
- Festgestellte Ungleichbehandlung der Aktionäre bei der Verteilung des Bilanzgewinns und des Liquidationsergebnisses (Art. 660 OR);
- gesetzeswidrige oder ungerechtfertigte Leistungen an Aktionäre, Mitglieder des Verwaltungsrates oder nahestehende Personen (Art. 678 OR);
- gesetzeswidrige Gewährung eines Aktionärsdarlehens oder nicht zulässige Rückzahlung des Aktienkapitals (Art. 680 OR);
- Nichteinhaltung der gesetzlichen Einberufungsfrist (Art. 699 OR);
- die beantragte und grundsätzlich gesetzes- und statutenkonforme Dividende führt zu einem erheblichen Liquiditätsentzug (Sorgfaltspflichtverletzung, Art. 717 OR);
- Nichteinhaltung der gesetzlichen Vorlagepflicht des Geschäftsberichts bzw. des Zwischenabschlusses zur Genehmigung durch das zuständige Organ (Art. 958 Abs. 3 OR bzw. Art. 960f Abs. 3 OR).

Abbildung 7: Elemente des Abschlussberichts gemäss Art. 729b OR

Inhalt	Formulierung
Hinweis zur eingeschränkten Natur der Revision	«Unsere Revision erfolgt nach dem Schweizer Standard zur eingeschränkten Revision.»
Stellungnahme zum Ergebnis der Prüfung	«Bei unserer Revision sind wir nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass die Jahresrechnung sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht dem schweizerischen Gesetz und den Statuten entsprechen.»
Angaben zur Unabhängigkeit des Prüfers	«Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Unabhängigkeit erfüllen.»
Gegebenenfalls sind zusätzliche Angaben bei Mitwirkung bei der Buchführung notwendig.	«Ein Mitarbeiter unserer Gesellschaft hat im Berichtsjahr bei der Buchführung mitgewirkt. An der eingeschränkten Revision war er nicht beteiligt.»
Angaben zur Person und ihrer Zulassung	«Wir bestätigen, dass wir die gesetzlichen Anforderungen hinsichtlich Zulassung erfüllen.»
– Name und Vorname der Person, die die Revision geleitet hat – Art der Zulassung des leitenden Revisors – Unterschrift des leitenden Revisors – Datum und Domizil der Revisionsstelle	

- Zusätze mit weiteren Informationen**

Zusätzliche Informationen zum Bericht sind als Interpretationshilfen zur Jahresrechnung zu verstehen. Sie müssen wesentlich sein und dürfen die Geheimhaltungspflicht nicht verletzen.

Da die zusätzlichen Informationen keinen Einfluss auf die Prüfungsaussage haben, werden sie im Anschluss daran im Bericht angebracht – aber vor allfälligen Gesetzesverstössen ausserhalb des Prüfgegenstands. ■

#### → Zusammenfassung

Die eingeschränkte Revision wurde mit dem Ziel eingeführt, kleine und mittelgrosse Unternehmen (KMU) administrativ und auch finanziell zu entlasten und dennoch eine angemessene Prüfsicherheit zu gewährleisten. Bei dieser Art der Revision beschränken sich die Prüfungshandlungen auf Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und einige wenige Detailprüfungen. Der Prüfer gibt folglich einen Revisionsbericht mit einem tieferen Grad der Zusage (i. d. R. 60–70 Prozent) als bei der ordentlichen Revision ab. Im Rahmen des Revisionsprozesses erarbeitet sich der Abschlussprüfer ein unabhängiges Bild über die Unternehmung, deren Tätigkeit und das Umfeld. Mit diesem Verständnis und über erste analytische Prüfungshandlungen bestimmt der Prüfer das inhärente Risiko auf

der Stufe der Jahresrechnung als Ganzes und auf Stufe der einzelnen Abschlussposten. Für die weitere Prüfung definiert er die Wesentlichkeitsgrenzen. Mithilfe dieser Erkenntnisse legt er das konkrete Prüfungsvorgehen fest. Nach Abschluss der Prüfungshandlungen beurteilt der Revisor die Jahresrechnung als Ganzes sowie den Antrag auf Verwendung des Bilanzgewinns. Zum Schluss formuliert der Prüfer eine negative Prüfaussage, z.B., dass er bei seiner Prüfung nicht auf Sachverhalte gestossen ist, die darauf schliessen lassen, dass die Jahresrechnung nicht Gesetz und Statuten entspricht. Das bedeutet, dass bei der eingeschränkten Revision die Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung, Anhang) und der Antrag zur Verwendung des Bilanzgewinns auf ihre Gesetzes- und Statutenkonformität hin überprüft werden.

### Literatur

- Standard zur Eingeschränkten Revision (Ausgabe 2022).
- Die eingeschränkte Revision (Renggli/Kissling/Camponovo/Honold/Keel, Ausgabe 2023).
- Schweizer Treuhänder (2013). Eingeschränkte Revision – Übersicht Berichterstattung. Unterrichtsmaterialien.
- Schweizerisches Institut für die Eingeschränkte Revision von TREUHAND|SUISSE (SIFER),

- Unterrichtsmaterialien/Präsentation zu Themen wie Berichterstattung bei der eingeschränkten Revision, Ereignisse nach dem Bilanzstichtag, u.a.
- TREUHAND|SUISSE, Eingeschränkte Revision – Prüfungsplanung – Fallbeispiel. Unterrichtsmaterialien/Präsentation.
- Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP), Band «Eingeschränkte Revision», ExpertSuisse.