THORSTEN KLEIBOLD

DIGITALISIERUNG UND EINGESCHRÄNKTE REVISION

Grenzen der eingeschränkten Revision bei IT-gestützten Geschäftsmodellen

Google, Facebook et. al. repräsentieren in der allgemeinen Wahrnehmung die Internet-Ökonomie. Aber auch Schweizer KMU erreichen einen zunehmenden Digitalisierungsgrad. Die in der Jahresrechnung abzubildenden Werteflüsse resultieren dabei vermehrt, wenn nicht ausschliesslich aus IT-gestützten Geschäftsprozessen. Wie ist damit im Rahmen der eingeschränkten Revision umzugehen?

1. AUSGANGSLAGE

Mit dem geltenden Revisionsrecht wurde 2008 die an der internationalen Review angelehnte eingeschränkte Revision etabliert. Der Gesetzgeber sieht für diese Art der Jahresabschlussprüfung Erleichterungen in Prüfungsumfang und -intensität vor [1]. Die Prüfung ist weniger weit gehend, summarisch und auf bestimmte Prüfungshandlungen (Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und angemessene Detailprüfungen) beschränkt.

Infolgedessen erlangt der Abschlussprüfer eine weniger hohe Sicherheit, dass der geprüfte Abschluss fehlerfrei ist. Die Schlussfolgerung des Abschlussprüfers im Revisionsbericht ist daher negativ formuliert (vgl. insoweit Art. 729 a Abs. 1 Ziff. 1 und Art. 729 b Abs. 1 Ziff. 1 Obligationenrecht, OR).

2. ANFORDERUNGEN IM STANDARD ZUR EINGESCHRÄNKTEN REVISION

Das Revisionsrecht im OR präsentiert sich als «Rahmengesetz», das durch den Berufsstand in Selbstregulierung konkretisiert wurde und weiterhin wird. Massgeblich ist der *Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision (SER)*. Der Forderung des Gesetzgebers gehorchend, wird das Prüfungsvorgehen im SER klar von demjenigen einer ordentlichen Revision abgegrenzt. So erfolgt bei der eingeschränkten Revision keine Prüfung der betrieblichen Abläufe, des internen Kontrollsystems oder der verwendeten IT-Systeme [2].



THORSTEN KLEIBOLD, DR. OEC. HSG, WIRTSCHAFTSPRÜFER/STEUERBERATER (D), DIREKTOR INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS (IFAC), NEW YORK, MITGLIED DER GESCHÄFTSLEITUNG, EXPERTSUISSE, ZÜRICH

Gleichwohl muss sich der Abschlussprüfer bei der Planung einer eingeschränkten Revision Kenntnisse über die Tätigkeit und das Umfeld des Unternehmens aneignen. Diese Kenntnisse umfassen beispielsweise auch solche über die Organisation, die wichtigsten Elemente des Geschäftsmodells oder die Ausgestaltung des Rechnungswesens [3].

Bei der konkreten Prüfungsdurchführung wird der Abschlussprüfer situativ zu entscheiden haben, ob er mit Befragungen beginnen und die Ergebnisse hieraus anschliessend eventuell mit analytischen Prüfungshandlungen erhärten will oder ob ein umgekehrter Weg gewählt werden soll. Im Fall von erheblichen Unsicherheiten jedenfalls oder bei wesentlichen Bilanzpositionen sind zudem gewisse angemessene Detailprüfungen durchzuführen [4].

3. (PRÜFUNGS)WIRKLICHKEIT IN DER DIGITALWIRTSCHAFT

In der Internet-Ökonomie haben wir es mit Geschäftsmodellen zu tun, die massgeblich auf elektronischen Informations- und Kommunikationsnetzen basieren, d. h., die Wirtschaftsakteure sind rechnergestützt miteinander vernetzt und wirtschaftliche Transaktionen (Leistungsbereitstellung, Fakturierung und Zahlungsabwicklung) werden weitgehend ohne «menschliches Zutun», d. h. vollautomatisiert, initiiert und abgewickelt. Während wir vor einigen Jahren noch im Laden eine CD kauften, konsumieren wir Musik heute über Streaming-Plattformen. Haben wir Gebrauchtartikel früher mühsam auf dem Flohmarkt feilgeboten, verkaufen wir diese heute mühelos über Internet-Auktionshäuser. Plattform-Ökonomie ist das Stichwort. Die Plattformanbieter generieren ihre Einnahmen für gewöhnlich nicht durch (eigenen) Verkauf, sondern durch das Bereitstellen eben dieser Plattformen, via kostenpflichtige Abos und transaktionsabhängige Gebühren oder im Austausch Werbung gegen freie Inhalte. Andere Unternehmen wiederum monetarisieren Nutzerdaten und User Trackings (soziale Netzwerke).

Wie lassen sich nun beispielsweise Eintritt, Vollständigkeit oder Periodenabgrenzung der mit diesen Geschäftsmodellen generierten Umsatzerlöse prüfen? Angesichts der Vielzahl von Einzeltransaktionen erscheint eine Stichprobenziehung wenig erfolgversprechend. Viel eher muss der Abschlussprüfer ein Verständnis über die eingesetzten IT-Systeme und deren Zusammenspiel (Schnittstellen) entwickeln und dieses Verständnis mittels Walk-through-Tests vertiefen. Im Rahmen von Systemaufbau- und -ablaufprüfungen sowie der Evaluation von systeminternen Kontrollen wird die Fehleranfälligkeit oder Fehlerfreiheit der Systeme beurteilt. Daraus wird auf die Richtigkeit der Erfassungs- und Verarbeitungsergebnisse geschlossen. Dies ist das «idealtypische» prozessorientierte Vorgehen im Rahmen einer ordentlichen Revision respektive IT-Audit. Dem Abschlussprüfer einer eingeschränkten Revision steht dieses Vorgehen jedoch gemäss Standard (vgl. 2. Kapitel) nicht zur Verfügung.

«Der Abschlussprüfer einer eingeschränkten Revision wird Kenntnisse zu erlangen haben, welche IT-gestützten Geschäftsprozesse vorliegen und wie diese Prozesse auf die Erfassung der Geschäftsvorfälle in der Finanzbuchhaltung einwirken.»

4. ÜBERLEGUNGEN ZUM KONKRETEN PRÜFUNGSVORGEHEN BEI EINGESCHRÄNKTER REVISION

Auch der Abschlussprüfer einer eingeschränkten Revision wird jedoch Kenntnisse darüber zu erlangen haben, welche IT-gestützten Geschäftsprozesse vorliegen und wie diese Prozesse auf die Erfassung der Geschäftsvorfälle in der Finanzbuchhaltung einwirken. Hier kommt beispielsweise die Befragung der Unternehmensverantwortlichen über die Grundsätze und zeitliche Abgrenzung bei der Verbuchung von Umsätzen und Forderungen zum Zug. Analytisch könnten Transaktionsvolumina, Umsätze und Bruttomargen ggf. durch Vergleich mit Vorjahren oder Unternehmen einer Peer Group verprobt werden. Eventuell bestehen beim Prüfungskunden auch Berichte über von externer Seite durchgeführte IT-Prüfungen, die dem Abschlussprüfer Sicherheit über die Systeme vermitteln.

Daneben wird sich der Abschlussprüfer bei der eingeschränkten Revision in den Fällen, in denen der Prüfungskunde über IT-gestützte Geschäftsprozesse verfügt oder eine weitgehend IT-getriebene Buchführung (mit automatischer Erfassung von Buchungen) unterhält, auch auf Auswertungen der Informatik des geprüften Unternehmens verlassen müssen [5]. Hier kann nicht ohne Weiteres von der Vollständigkeit und Richtigkeit solcher Auswertungen ausgegangen werden. Der Abschlussprüfer sollte allfällige spezifische inhärente Risiken aus Einsatz und Gestaltung der Informatik berücksichtigen [6]. So sind IT-gestützte Auswertungen zumindest mit Werten aus der Finanzbuchhaltung oder mit Nebenbüchern abzustimmen, die rechnerische Richtigkeit ist auf Plausibilität hin zu prüfen (z. B. indem die Unterlagen in maschinenlesbare Form übertragen und dann mittels Tabellenkalkulation nachgerechnet werden) [7]. In gewissen Fällen kann es auch ratsam sein, die sachliche Richtigkeit mittels einer kleinen Stichprobe nachzuprüfen (bspw. um einen Eindruck davon zu erlangen, ob Debitorenrechnungen in der richtigen Überfälligkeitskategorie einer Aging-Liste angezeigt werden) [8].

5. FAZIT

Mit zunehmendem Digitalisierungsreifegrad der KMU stellt sich die Frage, wie dieser Umstand im Rahmen der eingeschränkten Revision zu berücksichtigen ist. Der SER lässt diese Frage unbeantwortet. Der Abschlussprüfer ist also im Rahmen seiner Eigenverantwortung gehalten, das im Einzelfall sachgerechte Prüfungsvorgehen zu wählen, um die von Gesetzeswegen verlangte moderate Prüfungssicherheit zu erlangen. Dies mag konkret bedeuten, dass sich ein Abschlussprüfer situativ entscheidet, gewisse Überlegungen zu den eingesetzten IT-Systemen anzustellen oder sogar Wurzelstichproben vorzunehmen. Der SER verlangt dies jedoch nicht.

Nach wie vor ist damit der Standpunkt legitim, wonach bei der eingeschränkten Revision darauf zu fokussieren ist, ob die einschlägigen materiellen Rechnungslegungsnormen des OR eingehalten werden und der Abschluss insoweit als Ganzes die wirtschaftlichen Lage plausibel abbildet, währenddem die Prüfung, ob Transaktionen von den IT-Systemen stets fehlerfrei und vollständig an die Finanzbuchhaltung übergeben werden, als Bestandteil einer IKS-Prüfung nicht Gegenstand einer eingeschränkten Revision ist. Die eingeschränkte Revision hat mithin konzeptionelle Grenzen, nicht hingegen konzeptionelle Schwächen. Mit zunehmender Digitalisierung mag hier jedoch eine Quelle für eine erweiterte Erwartungslücke bestehen. ■

«Die eingeschränkte Revision hat konzeptionelle Grenzen, nicht hingegen konzeptionelle Schwächen.»

Anmerkungen: 1) Vgl. Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004 (BBl 2004), S. 3994. **2)** Vgl. SER, S. 94. **3)** Vgl. SER, S. 14. **4)** Vgl. SER, S. 23. **5)** Vgl. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band «Eingeschränkte Revision» (HWP ER), S. 59 f. **6)** Vgl. HWP ER, S. 60. **7)** Vgl. HWP ER, S. 60. **8)** Vgl. HWP ER, S. 60.