

Prüfung

Sarbanes Oxley in der Schweiz?

Neue Herausforderungen für Unternehmen und Prüfer

Peter Leibfried und Thorsten Kleibold



Dipl.-Oec./MBA/
CPA Prof. Dr. **Peter Leibfried** ist Geschäftsführender Direktor des Instituts für Accounting, Controlling und Auditing ACA-HSG der Universität St. Gallen.
E-Mail: peter.leibfried@unisg.ch



WP/StB **Thorsten Kleibold** ist ... am Institut für Accounting, Controlling & Auditing der Universität St. Gallen.
E-Mail: thorsten.kleibold@unisg.ch

Als Reaktion auf entsprechende internationale Entwicklungen wurden in der Schweiz soeben umfassende Neuregelungen im Bereich der Abschlussprüfung verabschiedet. Im Mittelpunkt stehen die Neuregelung der Revisionspflicht, Art und Umfang der Prüfung, Anforderungen an die Revisionsstelle sowie eine neu geschaffene Revisionsaufsicht. Auch nach den aktuellen Änderungen bleiben jedoch einige Fragen offen.

1. Ausgangslage

Als Folge der zahlreichen Bilanzskandale in den letzten Jahren schwappt derzeit eine wahre Regulierungswelle rund um den Globus. Ausgangspunkt dieser Entwicklung war der US-amerikanische Gesetzgeber, der mit dem Sarbanes Oxley Act of 2002 (SOA) recht rasch ein umfassendes Gesetzeswerk vorgelegt hat. Dabei haben insbesondere die Anforderungen zur Dokumentation und Prüfung eines rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems (IKS) sowie die Schaffung einer berufsstandsunabhängigen Aufsichtsstelle für die Wirtschaftsprüfer (PCAOB) für alle Beteiligten große Veränderungen mit sich gebracht.

Um einen schleichenden Import der Regelungen des SOA zu verhindern, und von der US-amerikanischen Seite weiterhin als Verhandlungspartner ernst genommen zu werden, musste die Europäische Union mit der Überarbeitung der 8. EU Richtlinie („Abschlussprüferrichtlinie“) in der Entwicklung nachziehen.¹ Parallel dazu hat der deutsche Gesetzgeber schon in 2005 einige Anforderungen der modernisierten Abschlussprüferrichtlinie antizipiert und mit dem Abschlussprüferaufsichtsgesetz das Element des „Public Oversight“ im deutschen Berufsstand verankert.²

In diesem Umfeld und vor dem Hintergrund eigener nationaler Bilanzskandale (SAirGroup, Adecco) musste auch die Schweiz aktiv werden. Die helvetische Antwort lautet: Neuordnung der Revision³ sowie Revisionsaufsichtsgesetz.⁴ Die neuen Regeln bringen umfassende

Veränderungen sowohl für die Unternehmen wie auch ihre Prüfer mit sich. Sie betreffen Art, Umfang und Gegenstand der Jahresabschlussprüfung und etablieren eine staatliche Berufsaufsicht über die Revisionsbranche.⁵

2. Wesentliche Neuerungen im Schweizerischen Gesellschafts- und Revisionsrecht

2.1. Neuregelung der Revisionspflicht

Das neue Revisionsrecht in der Schweiz sieht erstmals eine rechtsformunabhängige Pflicht zur Prüfung der Jahresrechnung vor. Bislang unterstanden lediglich Aktiengesellschaften, Kommanditaktiengesellschaften sowie Genossenschaft-

¹ Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006, Amtsblatt der Europäischen Union vom 9.6.2006, S. L157/87 ff.

² Die Aufsicht über den Berufsstand erfolgt nunmehr über die sog. Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK), die sowohl personell als auch rechtlich von der Wirtschaftsprüferkammer unabhängig ist.

³ Änderungen des Obligationenrechts (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister und Firmenrecht) vom 16. Dezember 2005, BBl 2005 S. 7289 ff. Die Referendumsfrist ist am 6. April 2006 ungenutzt verstrichen.

⁴ Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 16. Dezember 2005 (RAG), BBl 2005 S. 7349 ff.. Die Referendumsfrist ist am 6. April 2006 ungenutzt verstrichen.

⁵ Die derzeit ebenfalls in Revision stehenden Rechnungslegungsvorschriften der Schweiz sind nicht Gegenstand dieses Aufsatzes.

ten einer zwingenden Revision.⁶ Nunmehr ist neben diesen Rechtsformen auch für GmbH, Verein und Stiftung eine Jahresabschlussprüfung vorgesehen.⁷ Bislang und auch zukünftig bleiben Einzel firma, Kollektiv- und Kommanditgesellschaft von einer Revisionspflicht ausgenommen. In diesen Gesellschaftsformen wird die Geschäftsführung direkt von den Eigentümern wahrgenommen, so dass es einer unabhängigen Kontrollstelle nach Ansicht des Gesetzgebers nicht bedarf. Die rechtsformunabhängige Ausgestaltung der Revisionspflicht wird verbunden mit einer Differenzierung nach der Größe der Unternehmen. So gelten für volkswirtschaftlich bedeutende Unternehmungen strengere und umfangreichere Prüfungsanforderungen als für kleine und mittelständische Betriebe (KMU).

Es wird zukünftig unterschieden in ordentliche Revision und eingeschränkte Revision. In Anlehnung an den internationalen Sprachgebrauch könnte man auch von *full scope audit* bzw. *limited scope engagement* sprechen. Dabei werden Publikumsgesellschaften stets einer ordentlichen Revision unterworfen. Darunter sind zum einen kapitalmarktorientierte Unternehmen zu verstehen, also Unternehmen, die entweder durch Börsennotierung von Beteiligungspapieren oder ausstehende Anleihen öffentliche Bedeutung erlangen. Des Weiteren werden hierunter wesentliche Tochterunternehmen subsumiert, die in der Konzernrechnung eines kapitalmarktorientierten Unternehmens 20% zu Bilanzsumme oder Umsatz beitragen.⁸ Darüber hinaus besteht auch für die sog. wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen eine Pflicht zur ordentlichen Revision. Ein Unternehmen wird als wirtschaftlich bedeutend bezeichnet, wenn es in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren zwei der folgenden Schwellenwerte überschreitet.⁹:

- Bilanzsumme > CHF 10 Mio.
- Umsatzerlöse > CHF 20 Mio.
- Jahresdurchschnittliche Vollzeitstellen > 50

Als KMU oder übrige Unternehmen gelten folglich Unternehmen, welche die vorgenannten Größenkriterien nicht erreichen. Sie unterstehen zukünftig generell der eingeschränkten Revision. Allerdings bestehen gewisse Wahlrechte: So können Minderheitsgesellschafter, die

zusammen wenigstens 10% des Grundkapitals vertreten, eine ordentliche Revision verlangen („*Opting-up*“). Ebenso ist es auch möglich, mit Zustimmung aller Gesellschafter auf eine unabhängige Prüfung des Jahresabschlusses vollständig zu verzichten („*Opting-out*“).¹⁰

Zum Vergleich: Die EU kennt lediglich die „*full scope audit*“ für sämtliche Kapitalgesellschaften, wobei die einzelnen Mitgliedstaaten kleine Gesellschaften von der Prüfungspflicht ausnehmen können.¹¹

2.2. Gegenstand, Art und Umfang der Abschlussprüfung

Der ordentlichen Revision bei Publikumsgesellschaften und wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen unterliegen die Jahresrechnung (Einzelabschluss) und eventuell die Konzernrechnung.¹² Die Jahresrechnung besteht aus Bilanz, Erfolgsrechnung (Gewinn- und Verlustrechnung) sowie Anhang, der durch eine Kapitalflussrechnung ergänzt wird; der zwingend aufzustellende Lagebericht hingegen ist nicht Gegenstand der Prüfung.¹³ Die Prüfung beschränkt sich darauf, ob die Jahresrechnung in Übereinstimmung mit Gesetz und Satzung steht und dem gewählten Rechnungslegungswerk entspricht.¹⁴ Bei der Prüfung gelten die in der Schweiz allgemein akzeptierten Prüfungsstandards.¹⁵

Ähnlich wie der Sarbanes Oxley Act, sieht auch der schweizerische Gesetzgeber künftig die Prüfung der Existenz eines internen Kontrollsystems vor. Allerdings wurde die in der ersten Gesetzesvorlage noch enthaltene Formulierung der Existenz eines „funktionierenden“ IKS im Zuge des Gesetzgebungsverfahrens bewusst dahingehend verändert, dass nun zumindest dem Wortlaut nach nur noch die bloße Existenz eines IKS erforderlich ist. Mit dem Verzicht auf die Prüfung der Funktionsfähigkeit („*operational effectiveness*“) sollten wohl ganz bewusst die nach dem SOA teilweise zu beobachtenden Auswüchse vermieden werden.

Dennoch stellt die schweizerische Treuhand-Kammer gewisse Mindestanforderungen an die Existenz eines IKS und damit an ein uneingeschränktes Prüfungs urteil.¹⁶ Demnach muss das IKS

- a) hinreichend und aktuell dokumentiert sein,
- b) den Mitarbeitern bekannt sein und angewendet werden sowie

c) den Geschäftsrisiken und dem Umfang der Geschäftstätigkeit entsprechen.

d) Ferner muss im Unternehmen ein Kontrollbewusstsein vorhanden sein.

Die Treuhand-Kammer stellt klar, dass ein dokumentiertes, aber nicht gelebtes IKS als nicht existent betrachtet wird.

Für KMU wird es zukünftig eine so genannte eingeschränkte Revision geben. Diese Gruppe von Unternehmen wird in Übereinstimmung mit den Rechnungslegungsvorschriften des Obligationenrechts eine Jahresrechnung – bestehend aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang – erstellen.¹⁷ Die Aufgabe des Abschlussprüfers ist eine prüferische oder kritische Durchsicht des Abschlusses hinsichtlich Sachverhalten, aus denen zu schließen ist, dass die Jahresrechnung nicht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht.¹⁸ Hierzu wird

⁶ Art. 727 ff. OR für die Aktiengesellschaft und Art. 906 ff. OR für die Genossenschaft.

⁷ Art. 818 und 906 rev. OR sowie Art. 69b und 83b rev. ZGB.

⁸ Art. 727 Abs. 1 Ziffer 1 rev. OR.

⁹ Art. 727 Abs. 2 Ziffer 2 rev. OR.

¹⁰ Dies gilt nur, wenn das betreffende Unternehmen über nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt verfügt, Art. 727a Abs. 3 OR.

¹¹ Derzeit gelten in der EU noch folgende Schwellenwerte für kleine Unternehmen: Bilanzsumme EUR 4.015.000, Umsatzerlöse EUR 8.030.000, 50 Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt. Eine Anhebung der Schwellenwerte für Bilanzsumme und Umsatzerlöse um 20% ist jedoch bereits beschlossen.

¹² Der Konzernrechnungslegungspflicht werden in der Schweiz zukünftig alle rechnungslegungspflichtigen juristischen Personen unterliegen, die die Kontrolle über andere Unternehmen ausüben (Art. 963 rev. OR).

¹³ Die Revisionsstelle prüft die Jahresrechnung; der Lagebericht ist jedoch nicht Teil der Jahresrechnung, sondern separater Bestandteil der Finanzberichterstattung, Art. 728 Abs. 1 und Art. 961 rev. OR.

¹⁴ Die der ordentlichen Revision unterliegenden Gesellschaften werden zukünftig neben dem handelsrechtlichen Einzelabschluss nach Obligationenrecht einen weiteren – ebenfalls prüfungspflichtigen – dualen Abschluss nach anerkannten privaten Rechnungslegungsvorschriften (US-GAAP, IFRS, Swiss GAAP FER) erstellen müssen (Art. 962 rev. OR).

¹⁵ Schweizer Prüfungsstandards (PS), Ausgabe 2004, Hrsg.: Treuhand-Kammer, Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer, Steuerexperten und Treuhandexperten. Sie entsprechen dem Stand der ISAs von 2003.

¹⁶ IKS-Positionspapier der Treuhand-Kammer, Der Schweizer Treuhänder 5/2006, S. 365.

¹⁷ Art. 958 ff. rev. OR.

¹⁸ Art. 729a revOR.

der Prüfer insbesondere Befragungen und analytische Prüfungshandlungen durchführen, sich jedoch auf bereits im Unternehmen vorliegende Dokumentation stützen. Das Ergebnis der eingeschränkten Revision ist eine negative Bestätigung („keine wesentlichen Fehler gefunden“), wohingegen bei der ordentlichen Revision ein positives Prüfungsurteil gefällt wird („der Abschluss entspricht Gesetz und Statuten“). Mit anderen Worten: bei der eingeschränkten Revision besteht ein höheres Risiko, dass wesentliche Falschaussagen oder -darstellungen in der Jahresrechnung durch den Prüfer unentdeckt bleiben. Bei der eingeschränkten Revision ist der Abschlussprüfer darüber hinaus nicht verpflichtet, das IKS in seine Prüfung einzubeziehen und ein Prüfungsurteil hierzu abzugeben.

Hinzuweisen ist noch auf die Schweizer Besonderheit, wonach der Abschlussprüfer bei Vorliegen einer offensichtlichen Überschuldung und Nichttätigwerden des Verwaltungsrates den Konkursrichter zu verständigen hat.¹⁹

In der EU unterliegt der Abschlussprüfung dem sog. Jahresabschluss, bestehend aus Bilanz, GuV und Anhang. Die einzelnen Mitgliedstaaten können den Bilanzierenden jedoch weitere Abschlussbestandteile vorschreiben, etwa Kapitalflussrechnungen oder Segmentberichte. Eine separate Prüfungspflicht für das Interne Kontrollsystem besteht hingegen nicht.

2.3. Anforderungen an die Unternehmen und die Revisionsstelle

Die künftig rechtsformunabhängig ausgestaltete Jahresabschlussprüfung bedeutet für viele Gesellschaften erstmals eine Revisionspflicht. Nach vorliegenden Schätzungen werden in der Schweiz etwa 300.000 Unternehmen in den Regelungsbereich der eingeschränkten Revision fallen, nur hingegen ca. 6.000 Unternehmen werden der ordentlichen Revision unterliegen.²⁰ Zwar können KMU unter gewissen Voraussetzungen ganz auf eine Revision verzichten, faktisch ist jedoch davon auszugehen, dass die Kredit gewährenden Banken zumindest eingeschränkt geprüfte Jahresabschlüsse einfordern werden.²¹ Damit wird für viele Unternehmen eine Revision zukünftig erstmals zum betrieblichen Alltag gehören.

Besonders einschneidend sind die Veränderungen für die der ordentlichen Revi-

sion unterstehenden Unternehmen. An diese werden erhöhte Anforderungen an ihre rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsysteme gestellt. Verwaltungsrat und Geschäftsleitung haben dafür Sorge zu tragen, dass geeignete Massnahmen und Kontrollen etabliert werden, um eine ordnungsgemäße Buchführung und Rechnungslegung sicherzustellen. Während davon auszugehen ist, dass die meisten Unternehmen bereits über angemessene Kontrollen und Routinen verfügen, besteht bei erfahrungsgemäß vielen Unternehmen die Schwierigkeit sicherlich in der Dokumentation. Die Erstellung dieser Dokumentation ist kein „one-time effort“; vielmehr ist die IKS-Dokumentation ständig geänderten Rahmenbedingungen anzupassen und aktuell zu halten. Das international anerkannte, aber sehr aufwendige COSO-Framework²² kann hierbei zwar hilfreich sein, nimmt aber den Verantwortlichen die Arbeit nicht ab.

Die Revisionsstellen werden künftig die Existenz des IKS zu prüfen haben. Bislang wurde das IKS nur in eingeschränktem Umfang in den Prüfungsprozess einbezogen, und zwar im Rahmen der Prüfungsplanung und Festlegung des Prüfungsprogramms. Es ist zu erwarten, dass sich in der Zukunft erhöhte Anforderungen an die Formalisierung dieser Prüfung ergeben werden. Die Revisionsstelle hat hinsichtlich Vollständigkeit und Zweckmäßigkeit der in den Geschäftsprozessen hinterlegten Kontrollen geeignete Prüfungshandlungen durchzuführen, und diese zu dokumentieren. Auch wenn der Gesetzgeber nicht verlangt, dass die Funktionsfähigkeit des IKS zu prüfen ist, geht der Berufsstand gleichwohl davon aus, dass Voraussetzung für ein existierendes IKS auch seine „materielle Existenz“ ist (im Sinne von tatsächlich gelebt und nicht lediglich formal dokumentiert).²³ Insoweit hat die Revisionsstelle Einhalteprüfungen durchzuführen²⁴, um festzustellen, ob Kontrollen tatsächlich durchgeführt werden.

Mit den neuen Bestimmungen verbunden, sind auch höhere Anforderungen an die Unabhängigkeit und fachliche Kompetenz der Revisoren bzw. Revisionsunternehmen. Die Gesetzesänderung bringt eine Klarstellung hinsichtlich der mit der Unabhängigkeit vereinbaren Zusatzdienstleistungen²⁵, führt die Rotation des leitenden Prüfers nach sieben Jahren im Falle der ordentlichen Revision ein und regelt den Mitarbeitertransfer vom oder zum Revisionskunden. Für die Prüfer

gelten besondere fachliche Voraussetzungen hinsichtlich Ausbildung und beruflicher Praxis, wobei Revisoren von Unternehmen, die der ordentlichen Revision unterstehen, höhere Anforderungen hinsichtlich Fachpraxis zu erfüllen haben. Publikumsgesellschaften sind zukünftig von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen zu prüfen.²⁶ Diese bedürfen einer besonderen Zulassung und unterstehen der Revisionsaufsicht.²⁷

2.4. Revisionsaufsicht

Für den schweizerischen Berufsstand der Wirtschaftsprüfer galt bislang im Wesentlichen das Prinzip der Selbstregulierung.²⁸ Mit dem Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) wird der Berufsstand nun erstmals direkt unter eine staatliche Aufsicht gestellt. Zukünftig haben sich sämtliche Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen erbringen wollen, bei der neuen Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde zu registrieren.

Diese Aufsichtsbehörde²⁹ wird als öffentlich-rechtliche Anstalt mit eigener

¹⁹ Art. 728c Abs. 3, Art. 729c rev. OR.

²⁰ Rudolf Häfele, Was bringt das neue Revisionsrecht den KMU?, Der Schweizer Treuhänder 5/2006, S. 322.

²¹ So auch Falk Winkel von der Credit Suisse, in: Akzeptieren die Banken die eingeschränkte Revision und das Opting-out?, Der Schweizer Treuhänder, 5/2006, S. 369.

²² COSO Framework des Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission, u.a. in: IDW, WP-Handbuch 2006, S. 1951 f.

²³ So das IKS-Positionspapier der Treuhand-Kammer, a.a.O.

²⁴ Hofstetter/Jeger, Die ordentliche Revision und das IKS, Der Schweizer Treuhänder, 5/2006, S. 358 f.

²⁵ So sind Zusatzdienstleistungen insbesondere dann verboten, wenn die Gefahr der Selbstprüfung besteht, etwa im Falle der Erstellung von Bewertungsgutachten bei Revisionskunden.

²⁶ Art. 727b Abs. 1 rev. OR.

²⁷ Art. 7 Abs. 1 RAG.

²⁸ Der Schweizerische Berufsstand ist hauptsächlich in der Treuhand-Kammer, Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer, Steuerexperten und Treuhandexperten, organisiert. Als Verein geführt, ist sie die führende Schweizerische Branchenorganisation. Ihr gehören sämtliche großen Prüfungsgesellschaften, sowie etwa 900 kleinere Treuhandgesellschaften und ca. 3.500 natürliche Personen als Einzelmitglieder an. Siehe www.treuhandkammer.ch.

²⁹ Hinsichtlich der Organisation und Aufgaben der Aufsichtsbehörde im Einzelnen verweisen wir auf die Bestimmungen des RAG.

Rechtspersönlichkeit ausgestaltet und administrativ dem Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartement (EJPD) unterstellt. Die Organe der Behörde sind Verwaltungsrat und Direktorium. Die Tätigkeit im Verwaltungsrat erfolgt nebenamtlich.

Die Hauptaufgabe der Revisionsaufsicht wird in der Zulassung der Revisoren und Revisionsunternehmen liegen. Die Zulassung ist an gewisse Voraussetzungen hinsichtlich Qualifikation und Fachpraxis gebunden. Daneben führt die neue Behörde zukünftig die Aufsicht über die Prüfungsgesellschaften von Publikumsunternehmen. Diese Revisionsunternehmen werden je für ein Jahr zugelassen und haben danach erneut ihre Zulassungsunterlagen einzureichen bzw. zu aktualisieren. Bei Verstößen gegen fachliche oder Berufsvorschriften hat die Aufsicht ein Sanktionsrecht (Verweis, Entzug der Zulassung). Alle staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen sind mindestens alle drei Jahre einer Überprüfung zu unterziehen.

Die Zulassungspflicht gilt auch für ausländische Prüfungsgesellschaften, die in der Schweiz notierte Konzerne prüfen.³⁰ Die Behörde wird jedoch zukünftig mit Aufsichtsstellen in anderen Staaten kooperieren; der Eidgenössische Bundesrat kann ausländische Aufsichtsbehörden anerkennen mit der Folge, dass mehrfache Registrierungen für die Prüfungsgesellschaften vermieden werden.³¹ Dies ist sicherlich im Sinne eines funktionierenden internationalen Kapitalmarktes und zu begrüßen.

Die kürzlich novellierte 8. EU Richtlinie fordert von den EU-Mitgliedstaaten zukünftig die Einrichtung einer berufsstandsunabhängigen Aufsichtsinstanz. Diese öffentliche Aufsicht überwacht die Zulassung und Registrierung von Abschlussprüfern, die Verabschiedung von Berufs- und Prüfungsgrundsätzen sowie die Fortbildung und Qualitätssicherungsmaßnahmen. Ferner muss der öffentlichen Aufsicht das Recht von Sonderuntersuchungen eingeräumt werden.

3. Offene Fragen bei der Umsetzung der Neuerungen

Wie in den anderen Ländern, so sind auch in der Schweiz die anstehenden gesetzlichen Veränderungen nicht gänzlich frei von offenen Fragen, Unklarheiten

und Kritik aus der Praxis. Während über die grundsätzliche Notwendigkeit und Angemessenheit der Bestimmungen weitgehend Konsens herrscht, werden derzeit vor allem die folgenden Themen diskutiert:

3.1. Fokus auf Einzel statt Konzernabschluss

Im Unterschied zu den Regelungen des Sarbanes Oxley Act, die auf Konzernabschlüsse börsennotierter Unternehmen fokussiert sind, stellen die neuen Revisionsbestimmungen in der Schweiz den Einzelabschluss in den Mittelpunkt. Da auch keine Eingrenzung auf börsennotierte Unternehmen vorgenommen wurde, ist der Geltungsbereich der Regelungen in der Schweiz sogar größer als in den USA.

In der Praxis wird sich dies insbesondere bei den Bestimmungen zu Vorhandensein und Prüfung eines internen Kontrollsystems bemerkbar machen. So werden sich viele privat gehaltene Unternehmen erstmals mit der Formalisierung ihres möglicherweise seit Jahrzehnten gut funktionierenden internen Kontrollsystems befassen müssen, sofern sie grösstenbeding der ordentlichen Revision unterliegen. Und es ist sogar zu erwarten, dass derzeit auf Grund einer Börsennotierung in den USA dem Sarbanes Oxley Act unterliegende Schweizer Unternehmen (bzw. Tochtergesellschaften US-amerikanischer Konzerne) noch zusätzliche Kontrollmaßnahmen nach den neuen nationalen Vorschriften ergreifen müssen: einerseits aufgrund des IKS-Erfordernisses bei solchen Einzelgesellschaften, die für Zwecke des auf den Konzernabschluss bezogenen IKS-Erfordernisses des SOA als nicht wesentlich eingestuft wurden; andererseits mit Bezug auf die richtige Darstellung von Positionen des Einzelabschlusses, die im Konzernabschluss eliminiert werden (etwa Ausleihungen und Beteiligungen an anderen Konzernunternehmen).

Derzeit ist in der Praxis weitgehend unklar, ob es sich bei diesen punktuell sogar über den Sarbanes Oxley Act hinausgehenden Anforderungen um einen gesetzgeberischen „Unfall“ handelt, oder wegen der damit verbundenen Konsequenzen z.B. für Organhaftung oder Gewinnverwendung tatsächlich der Einzelabschluss in den Mittelpunkt der internen Kontrollen gestellt werden soll. Die

derzeit zwischen Unternehmen und Berufsstand laufenden Diskussionen sollten hier Klarheit bringen.

3.2. Prüfung der bloßen „Existenz“ eines IKS

Grundsätzlich hat es der Gesetzgeber sicherlich gut gemeint, als er die Forderung der ursprünglichen Gesetzesvorlage nach der „Existenz eines funktionierenden internen Kontrollsystems“ dahingehend abschwächte, dass zukünftig nur noch die „Existenz eines internen Kontrollsystems“ nachzuweisen ist. Für die Praxis ergeben sich hieraus aber erhebliche Unsicherheiten. Zwar hat die Treuhand-Kammer klar gestellt, dass nur ein gelebtes IKS auch als vorhanden angesehen werden kann. Einer übermäßig formalistischen Herangehensweise wird damit klar eine Absage erteilt. Andererseits wird sich der Berufsstand zumindest in den Augen der Öffentlichkeit kaum der Verantwortung dafür entledigen können, dass ein vorhandenes IKS grundsätzlich auch funktioniert. Die allseits beklagte Erwartungslücke würde sich beim nächsten Bilanzskandal – der nur eine Frage der Zeit sein dürfte – wieder um ein spürbares Stück weiter öffnen. Die Treuhand-Kammer hat dies offensichtlich erkannt, in dem sie ein sowohl den Geschäftsrisiken und der Geschäftstätigkeit angemessenes IKS fordert, das von den Mitarbeitern auch angewendet wird. Wie groß der Unterschied zwischen den Kriterien im Positionspapier der Treuhand-Kammer und einem „funktionierenden“ IKS tatsächlich ist, bleibt abzuwarten. Fakt ist, dass die Prüfer zukünftig ein Minimum an Prüfungshandlungen in Form von „Walk through tests“ durchführen werden, um die materielle Existenz des IKS zu verifizieren.

3.3. Akzeptanz der eingeschränkten Revision in der Praxis

Das zentrale Ziel der neuen Regelung besteht darin, gegangenes Vertrauen in die Finanzberichterstattung der Unternehmen wieder herzustellen. Dies setzt voraus, dass die angewendeten Instrumente hierzu geeignet sind. Bei der eingeschränkten Revision sind zumindest teilweise Zweifel angebracht, inwiefern sie tatsächlich ein Mehr an Sicherheit bieten kann. Nach den gängigen Vorgaben für eine prüferische Durchsicht ste-

³⁰ Art. 8 Abs. 1 RAG.

³¹ Art. 8 Abs. 2 RAG.

hen bei der eingeschränkten Revision analytische Prüfungshandlungen und Befragungen des Managements im Vordergrund; substantive Prüfungshandlungen (Belegprüfungen) kommen in der Regel nicht zum Einsatz. Das führt dazu, dass zumindest vorsätzliche Falschdarstellungen bei entsprechend „sorgfältiger“ Umsetzung nicht oder nur schwer zu entdecken sind.

Da die eingeschränkte Revision nur bei nicht börsennotierten Unternehmen zur Anwendung kommt, wird über die Frage der Akzeptanz dieses Prüfungsansatzes insbesondere bei den Kredit gebenden Banken entschieden werden. Die Nagelprobe steht dann ins Haus, wenn der erste Ausfall eines Engagements zu beklagen ist, der mit einer ordentlichen Revision möglicherweise hätte verhindert werden können.

3.4. Funktionsfähigkeit der Revisionsaufsicht

Neben der reinen Existenz von Regelungen sind auch Mechanismen zur Sicherstellung ihrer Berücksichtigung ein wichtiger Baustein für das Vertrauen in die finanzielle Berichterstattung. Die derzeit im Aufbau befindliche Revisionsaufsicht stellt hierbei eine wichtige Komponente und einen Schritt in die richtige Richtung dar. Abzuwarten bleibt allerdings, ihre konkrete Einordnung in das bestehende aufsichtsrechtliche Gefüge aus Kammeraufsicht und Bankenaufsicht (Eidgenössische Bankenaufsicht, EBK), sowie die Zusammenarbeit mit ausländischen Aufsichtsbehörden. Nur wenn hier tatkräftig, effektiv und in Augenhöhe mit internationalen Standards vorgegangen wird, kann die neue Behörde tatsächlich zur Vertrauensbildung beitragen.

3.5. Prüfung des Lageberichts

Nicht geprüft wird im Rahmen der ordentlichen Revision der Lagebericht eines Unternehmens, da dieser nicht als Teil der Jahresrechnung angesehen wird. Damit besteht zwangsläufig das Risiko von Widersprüchen zwischen Jahresrechnung und Lagebericht, insbesondere wenn man bedenkt, dass der Lagebericht als ein tendenziell wenig reglementiertes Informationsmedium der Geschäftsleitung viel Spielraum zur wirksamen Selbstdarstellung lässt. Die Revisionsstelle wird, sofern sie Unrichtigkeiten feststellt, den Verwaltungsrat im Rahmen des Management Letter informieren. Unklar ist, wer die Generalversammlung als wichtigsten Adressaten der Finanzberichterstattung in Kenntnis setzt.

Im Gegensatz hierzu fordert die 4. EU Richtlinie von den Prüfern ein Urteil darüber, ob der Lagebericht im Einklang mit dem Jahresabschluss steht. Diese Beurteilung ist zwingend im Bestätigungsvermerk abzugeben.

4. Fazit und Ausblick

Die Neuregelung der Revisionspflicht ist aus vielen Gründen zu begrüßen. Zunächst ist es überaus sinnvoll, bei der Frage von Revisionspflicht und Revisionsumfang auf die wirtschaftliche Bedeutung der Unternehmen abzustellen. Es bleibt mit Spannung abzuwarten, ob dieser nun in der Schweiz eingeschlagene Weg auch Nachahmer in anderen Ländern und Wirtschaftsräumen (etwa der EU) finden wird.

Auch die explizite Einbeziehung des internen Kontrollsystems in den Gegenstand der Abschlussprüfung liegt im In-

teresse einer verlässlichen Rechnungslegung. Die Neuregelungen betonen den Stellenwert des IKS und werden in einigen Fällen sicherlich zu einer Verbesserung der internen Kontrollen führen. Kritisch anzumerken ist hier lediglich, dass die kontinentaleuropäische Tradition der Fokussierung auf den Einzelabschluss möglicherweise zu einem Mehraufwand gegenüber den Bestimmungen des Sarbanes Oxley Act führen wird, was auf den ersten Blick als wenig wünschenswert erscheint. In wiefern sich hieraus auch positive Auswirkungen auf den Anleger ergeben werden, bleibt abzuwarten.

Gewiss problematisch ist die derzeitige Vorgabe des Gesetzes, dass lediglich die „Existenz“ eines IKS zu bestätigen ist. Zwar kann dies ausufernde Formalismen, wie nach dem SOA teilweise zu beobachten, möglicherweise verhindern, und die Treuhand-Kammer hat auch eine sicherlich sinnvolle Wegleitung mit auf den Weg gegeben. Ob dies allerdings auch den in der Praxis entscheidenden Grenzfällen ausreichend Sicherheit gibt, bleibt abzuwarten. Hier wäre vom Gesetzgeber etwas mehr Handreichung wünschenswert gewesen.

Einen starken Einschnitt in die Selbstverwaltung des Berufsstandes bringt die neue Revisionsaufsichtsbehörde mit sich. Jedoch darf nicht verkannt werden, dass die Revisionsunternehmen in der Schweiz sich damit wohl zukünftig eine separate und kostspielige Registrierung bei ausländischen Aufsichtsbehörden wie etwa dem PCAOB ersparen können. Im Interesse der Rechnungslegung ist der neuen Einrichtung zu wünschen, dass sie auch praktisch etwas bewirken kann.

IRZ

