

# EINGESCHRÄNKTE REVISION – UNEINGESCHRÄNKT PRINZIPIENORIENTIERT!



Neuer HWP-Band «Eingeschränkte Revision»: Zahlreiche Berufskollegen haben engagiert und mit unermüdlichem Einsatz an diesem Band gearbeitet. Dabei lässt sich die harte Arbeit nicht primär am Umfang des Werks ablesen. Die Schwierigkeit lag vielmehr darin, wichtige Interpretationsfragen zu beantworten, ohne dabei die Prinzipienorientierung des Standards zur Eingeschränkten Revision (SER) preiszugeben. Dies ist gelungen, und damit ist das neue HWP ein Beispiel für Standard-Setting mit Augenmass.

Prüferische Flexibilität erhalten. Das HWP-Projekt stand unter der Zielvorgabe, dass wir den SER unangetastet lassen. Praxisfragen sollten geklärt werden, ohne dabei prüferische Flexibilität und professionelles Ermessen einzudämmen.

Diesen Weg sind wir konsequent gegangen, auch wenn vereinzelt Berufsangehörige – angesichts der deutlich erhöhten Schwellenwerte – eine Erhöhung der Prüfungsintensität bei der eingeschränkten Revision fordern. So findet sich gelegentlich die Meinung, dass bei KMU, die an der Schwelle «20-40-250» operieren, verstärkt auch IKS-Betrachtungen vorgenommen werden sollten. Andere wiederum stellen Gedankenspiele an, dass auch bei eingeschränkter Revision das Risiko von dolosen Handlungen nicht einfach ausgeblendet werden dürfe. Zum Ersten ist zu sagen, dass bereits das Gesetz eindeutig ist. Bei der ordentlichen Revision hat der Prüfer das IKS zu berücksichtigen. Bei der eingeschränkten Revision hingegen sieht der Gesetzgeber dies so nicht vor. Die Prüfung beschränkt sich auf Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und ggf. angemessene Detailprüfungen. Dem zweiten Votum ist entgegenzuhalten, dass die eingeschränkte Revision konzeptionell unserem Ansatz von Treu und Glauben entspricht. In der Schweiz besitzt dieser Grundsatz notabene sogar Verfassungsrang. Danach kann – übertragen auf die Revision – der Prüfer von der Richtigkeit erhaltener Auskünfte und Unterlagen ausgehen. In der ordentlichen Revision ist die Optik anders. Ausgehend von vergangenen Bilanzskandalen bestimmen die einschlägigen Prüfungsstandards, dass der grundskeptische Prüfer stets davon ausgehen muss, dass Betrugsfälle Geschäftsalltag sein können. Daher gilt im dortigen Kontext etwa bei der Umsatzrealisierung per se die Vermutung von Betrugsrisiken.

Diesen Weg sind wir konsequent gegangen, auch wenn vereinzelt Berufsangehörige – angesichts der deutlich erhöhten Schwellenwerte – eine Erhöhung der Prüfungsintensität bei der eingeschränkten Revision fordern. So findet sich gelegentlich die Meinung, dass bei KMU, die an der Schwelle «20-40-250» operieren, verstärkt auch IKS-Betrachtungen vorgenommen werden sollten. Andere wiederum stellen Gedankenspiele an, dass auch bei eingeschränkter Revision das Risiko von dolosen Handlungen nicht einfach ausgeblendet werden dürfe. Zum Ersten ist zu sagen, dass bereits das Gesetz eindeutig ist. Bei der ordentlichen Revision hat der Prüfer das IKS zu berücksichtigen. Bei der eingeschränkten Revision hingegen sieht der Gesetzgeber dies so nicht vor. Die Prüfung beschränkt sich auf Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und ggf. angemessene Detailprüfungen. Dem zweiten Votum ist entgegenzuhalten, dass die eingeschränkte Revision konzeptionell unserem Ansatz von Treu und Glauben entspricht. In der Schweiz besitzt dieser Grundsatz notabene sogar Verfassungsrang. Danach kann – übertragen auf die Revision – der Prüfer von der Richtigkeit erhaltener Auskünfte und Unterlagen ausgehen. In der ordentlichen Revision ist die Optik anders. Ausgehend von vergangenen Bilanzskandalen bestimmen die einschlägigen Prüfungsstandards, dass der grundskeptische Prüfer stets davon ausgehen muss, dass Betrugsfälle Geschäftsalltag sein können. Daher gilt im dortigen Kontext etwa bei der Umsatzrealisierung per se die Vermutung von Betrugsrisiken.

**Profil schärfen.** Wollte man die eingeschränkte Revision angesichts erhöhter Schwellenwerte – und damit zuweilen vermuteter höherer Haftungsrisiken – «ausbauen», rückte man dieses Produkt gefährlich in die Nähe der ordentlichen Revision. Das Ergebnis wäre eine Verwässerung des Charakters der eingeschränkten Revision. Dem ist entgegenzutreten. Die eingeschränkte Revision ist eine «Revision Swiss Made», und ihre Eigenart soll im HWP klar zum Ausdruck kommen.

**Prinzipienorientierung bewahren.** Bereits angesprochen wurde die bona fides. Ebenso typisch europäisch scheint mir der Grundsatz «Prinzip vor Einzelfallregel». Prinzipienorientierung setzt voraus, dass dem Abschlussprüfer das Vertrauen ausgesprochen wird, dass dieser mit Ermessensspielräumen angemessen umgehen wird. Dies verlangt fachkundiges Urteilsvermögen. Andernfalls müsste definiert werden, wie der Abschlussprüfer in gewissen Einzelfällen konkret vorzugehen hat. Das wollen wir bewusst nicht. Der Fall Feuerwaffen in Iowa lässt hier aufhorchen. Dort ist auch Blinden das Tragen von Waffen gestattet. Warum? Weil im dortigen Waffengesetz in Rules-Based-Manier definiert ist, wann jemand keine Waffen auf sich tragen darf (etwa Personen, die wegen häuslicher Gewalt «auffällig» geworden sind). Hingegen wird im Gesetz das Grundsatzkriterium körperliche Behinderung nicht definiert. Dabei wäre es zielführender, prinzipienorientiert zu definieren, dass Waffen tragen darf, wer geistig und körperlich dazu befähigt ist. Im Einzelfall wäre dieses Kriterium zwar auslegebedürftig, bei Anwendung professionellen Ermessens jedoch operationalisierbar und praxistauglich.

Von dieser Grundüberzeugung haben wir uns bei der Erstellung des HWP-Bandes leiten lassen. Kein Fachbuch kann jeden Einzelfall abschliessend definieren oder klären. Stattdessen gilt es, sich auf das Wesentliche zu beschränken und Sorge dafür zu tragen, dass der einzelne Berufsangehörige innerhalb sinnvoller Grenzen weiterhin über professionellen Ermessensspielraum verfügt. In diesem Sinn geben wir dem Berufsstand ein Hilfsmittel für die praktische Arbeit an die Hand, ohne zu tief ins Detail zu gehen und die Prinzipienorientierung des SER aufzuweichen.

*Thorsten Kleibold, Dr. oec. HSG, Mitglied der Geschäftsleitung, Treuhand-Kammer, Zürich*