

**Marc Arnet**

lic. oec. HSG
dipl. Wirtschaftsprüfer
IAS/IFRS Accountant
MAS in Economic Crime Investigation
E-MAIL: marc.arnet@mattig.ch



Blog > Wirtschaftsprüfung > Unsicherheiten in der Rechnungslegung bei der eingeschränkten Revision

04.2018

Unsicherheiten in der Rechnungslegung bei der eingeschränkten Revision

Unsicherheiten in der Rechnungslegung gehören zum Alltag. Sie entstehen bei Schätzungen von künftigen Wertzu- oder -abflüssen und sind bei grösseren wie auch bei kleineren Unternehmen anzutreffen. Folglich trifft der Abschlussprüfer diese Thematik sowohl bei der ordentlichen als auch bei der eingeschränkten Revision an. Wie geht der Abschlussprüfer bei der eingeschränkten Revision in Anwendung des SER mit Unsicherheiten in der Rechnungslegung um?



* Bei der eingeschränkten Revision verbleiben mehr Unsicherheiten als bei der ordentlichen Revision.

© iStock.com

1. Einleitung

Sowohl Treuhänder wie auch Wirtschaftsprüfer vertreten oft genug die Meinung, dass die Rechnungslegung ein «präzises» Handwerk sei. Dieser Aussage ist in einer ersten Fassung sicherlich zuzustimmen. Beschäftigt man sich aber ein wenig genauer mit der Jahresrechnung, kommt man relativ schnell zum Schluss, dass die Jahresrechnung in ihrer Entstehung durchaus auch auf – mehr oder aber weniger zahlreichen – Schätzungen und Annahmen beruht. Die Ansetzung von Wertberichtigungen für Forderungen, die Demodierung von Warenvorräten oder die Bildung von Rückstellungen lassen sich selten aufgrund von Fakten oder aber gar fixen Vorgaben bewerkstelligen. Genauso selten können in diesen Fällen «exakte» Werte ermittelt werden.

Ist sogar die Fortführung einer Gesellschaft in Gefahr, werden die Meinungen und Einschätzungen zum Zustand der Unternehmung wahrscheinlich noch weiter divergieren. Oft genug spielt sowohl der Hintergrund oder aber gar die Interessenlage von einzelnen «Schätzern» eine nicht unerhebliche Rolle bei der Einschätzung der konkreten Situation.

Dem gegenüber steht der Revisor, der sich diesen Einschätzungen der Unternehmensleitung als verantwortlichem Organ für die Erstellung der Jahresrechnung stellen und sie einschätzen muss. Vor allem die eingeschränkte Revision, welche nicht mehr die gleiche Prüftiefe wie eine ordentliche Revision zum Ziel hat, macht die Aufgabe des Prüfers nicht einfacher. Der Prüfer muss schneller und mit weniger Information (z.B. kein Versand von Drittbestätigungen) als bei einer ordentlichen Revision zu seiner Meinung gelangen. Ein Spannungsfeld, welches es aufzulösen gilt.

2. UNSICHERHEITEN IN DER RECHNUNGSLEGUNG

Als Unsicherheit bezeichnet das Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band «Eingeschränkte Revision», Ausgabe 2014 (HWP ER) einen Sachverhalt, dessen Ausgang von zukünftigen Ereignissen abhängt, die das Unternehmen direkt weder herbeiführen noch verhindern kann und die den Abschluss beeinflussen können.¹ Beim Erstellen eines Abschlusses besteht bei jedem Regelwerk der Rechnungslegung ein Ermessensspielraum. Zahlreiche Abschlussposten erfordern subjektive Entscheidungen oder Beurteilungen. Es verbleiben eine Unsicherheit und ein Spektrum von vertretbaren möglichen Bewertungen, Abschreibungen oder Wertberichtigungen. Die vermeintlich korrekte Beurteilung hängt von der Zukunft ab. Diese Unsicherheit kann auch durch die Anwendung zusätzlicher Prüfungshandlungen nicht restlos beseitigt werden. In diesem Zusammenhang wird auch der Begriff der «objektiven Unüberprüfbarkeit» verwendet.² Letztlich sind die meisten Bilanzwerte, ausser den sofort verfügbaren Zahlungsmitteln, mit einer mehr oder weniger grossen Unsicherheit behaftet. Grösser ist die Unsicherheit bei geschätzten Werten im Abschluss. Es gibt zahlreiche Beispiele für Situationen, in denen im Abschluss Unsicherheiten aufgrund von geschätzten Werten vorhanden sein können:

- die Wertberichtigungen zu zweifelhaften Forderungen
- die Werthaltigkeit von überalterten Vorräten
- das Ausmass der in Zukunft in Anspruch genommenen Garantieverpflichtungen
- die Nutzungsdauer von Vermögenswerten und der Verlauf der Wertminderung
- die Kosten zur Beilegung von Rechtsstreitigkeiten

- die Bewertung von Grundstücken, die zur Veräusserung gehalten werden

Die gängigen Rechnungslegungsnormen sehen für den Umgang mit diesen Ermessensspielräumen Methoden zur Eingrenzung der Unsicherheiten vor. Die Bezahlung durch einen Schuldner, der gemäss Zahlungsvereinbarung schon längst hätte zahlen müssen, ist in einem gewissen Sinne von der Zukunft abhängig und die Werthaltigkeit der Forderung demnach mit einer Unsicherheit verbunden. Aber spätestens an jenem Tag, an dem der fällige Debitor gemahnt und keine andere Finanzierungsvereinbarung getroffen wird, ist eine Wertberichtigung der Forderung zumindest in Erwägung zu ziehen.

Allen geschätzten Werten eigen ist deren Ungenauigkeit und mögliche einseitige Beurteilung durch die Unternehmensleitung. Manche geschätzten Werte haben eine relativ geringe Schätzunsicherheit und daher geringere Risiken für wesentliche Fehlaussagen. Dies kann beispielsweise dann der Fall sein, wenn die Schätzung routinemässig erfolgt, wie bei Rohstofflagern. Höher sind die Unsicherheiten hingegen bei geschätzten Werten ohne Routine, z.B. im Zusammenhang mit dem Erhalt bzw. der Erneuerung einer Lizenz oder dem Ausgang von Rechtsstreitigkeiten.³

Erst wenn tatsächlich völlig offen ist, wie beispielsweise ein Gerichtsentscheid ausgeht oder ob eine Lizenz erneuert wird, kann von einer Unsicherheit die Rede sein, die nicht durch Prüfungshandlungen beseitigt oder zumindest wesentlich eingegrenzt werden kann. Die sog. objektive Unüberprüfbarkeit bleibt bei Gerichtsentscheiden, Zustandekommen von Finanzierungsvereinbarungen, Entscheiden über Nutzungsänderungen, Haftungs- und Schadenfällen, Erhalt oder Nichterhalt von Konzessionen bestehen, sofern der Ausgang der hängigen Situation völlig offen ist.

Solche in der Regel bedeutsamen Unsicherheiten sind keine Verstösse gegen Gesetz und Statuten, sondern Tatsachen.

3. UMGANG DES ABSCHLUSSPRÜFERS MIT UNSICHERHEITEN IN DER RECHNUNGSLEGUNG

3.1 Umgang mit Unsicherheiten im Allgemeinen

Die Abschlussprüfung zielt darauf ab, geeignete Prüfungsnachweise zu den durch die Unternehmensleitung geschätzten Werten zu erhalten. Wenn eine relativ geringe Schätzunsicherheit vermutet wird, können ausreichende Prüfungsnachweise mit vergleichbar geringem Aufwand erlangt werden, wie z.B. mittels Durchsicht noch offener Debitoren zum Prüfungszeitpunkt. Der Abschlussprüfer ist nicht dafür verantwortlich, zukünftige Gegebenheiten, Geschäftsvorfälle oder Ereignisse vorherzusagen, die möglicherweise einen Einfluss auf die Annahmen der Unternehmensleitung gehabt hatten; ausser sie waren zum Zeitpunkt der Abschlusserstellung bereits bekannt. Sind für die Beurteilung besondere Fähigkeiten oder Fachkenntnisse notwendig, hat der Abschlussprüfer zu entscheiden, ob eine Konsultation mit einem Experten durchgeführt werden soll.⁴ Gelangt der Abschlussprüfer zum Schluss, dass der durch die Unternehmensleitung geschätzte Wert nicht vertretbar ist, verlangt er eine Korrektur des Abschlusses. Falls keine Korrektur erfolgt, modifiziert der Abschlussprüfer seine Prüfungsaussage. In jenen Fällen, in denen der Abschlussprüfer keine ausreichend geeigneten Prüfungsnachweise erlangt, liegt eine Beschränkung des Prüfungsumfangs vor.

In gewissen Fällen erlangt der Abschlussprüfer zwar hinreichend geeignete Prüfungsnachweise, doch trotzdem verbleibt eine Unsicherheit, welche auch nicht durch zusätzliche Prüfungshandlungen verringert werden kann. In diesem Zusammenhang wird von objektiver Unüberprüfbarkeit gesprochen.⁵ Falls diese Unsicherheit im geschätzten Wert derart hoch und bedeutsam für das Unternehmen ist, sind der Sachverhalt und die damit verbundene hohe Schätzunsicherheit im Anhang des Abschlusses anzugeben. Ein Beispiel dafür ist ein Rechtsfall, dessen Ausgang komplett offen ist. Zwar kann beispielsweise der in einem Rechtsfall üblicherweise vorliegende Schriftverkehr eingehend studiert werden, auch liegt J.B. ein Gutachten eines Experten vor, welches die Einschätzung der Unternehmensleitung stützt, und die Bewertung der Rückstellung und deren Berechnung im Anschluss sind angemessen, aber trotzdem ist der Ausgang des Rechtsfalls letztlich von der Zukunft abhängig. In jenen Fällen, in denen diese Unsicherheit im geschätzten Wert derart hoch und bedeutsam für das Unternehmen ist, wirkt der Abschlussprüfer darauf hin, dass die Angaben im Anhang des Abschlusses die vorhandene Unsicherheit angemessen darstellen.

3.2 Unsicherheiten in der Rechnungslegung bei Durchführung einer ordentlichen Revision

Gemäss den alten Schweizer Prüfungsstandards (PS), Ausgabe 2010,⁶ zog der Abschlussprüfer eine Abweichung vom Standardwortlaut durch Hinzufügen eines Absatzes im Bericht der Revisionsstelle in Betracht, wenn eine wesentliche Unsicherheit bestand, deren Ausgang von zukünftigen Ereignissen abhing, und die möglichen Auswirkungen den Abschluss beeinflussten. Die PS 2010 erwähnen explizit die objektive Unüberprüfbarkeit, sofern die Erlangung von Prüfungsnachweisen objektiv unmöglich war.⁷

Im HWP, Band 2, Ausgabe 2009, wurde folgendes Beispiel für einen Zusatz im Zusammenhang mit einer Bewertungsunsicherheit aufgeführt:

«Ohne unser Prüfungsurteil einzuschränken, machen wir auf Anmerkung x im Anhang der Jahresrechnung aufmerksam, wo eine wesentliche Unsicherheit in der Bewertung der Forderungen dargelegt ist. Diese kann im heutigen Zeitpunkt nicht beurteilt werden.»

Ein Zusatz bezüglich Nichtbeurteilbarkeit, wie er im HWP, Band 2, Ausgabe 2009, enthalten war, erfüllt diese Voraussetzung gemäss den heutigen Prüfungsstandards, Ausgabe 2013, nicht mehr. Liegen effektiv keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise vor, auch nach der

Anforderung dieser Unterlagen durch den Prüfer (z.B. zur Beurteilung der Bewertung), hat der Abschlussprüfer ein eingeschränktes Prüfungsurteil abzugeben⁸ oder – falls die mögliche Auswirkung wesentlich und umfassend ist – die Nichtabgabe eines Prüfungsurteils⁹ zu erklären.¹⁰ In diesem Fall fehlen notwendige Unterlagen, was letztlich eine Beschränkung des Prüfungsumfangs (subjektive Unüberprüfbarkeit) darstellt. Die Hervorhebung eines Sachverhalts ist somit nur noch in Fällen möglich, in denen die Schätzunsicherheit derart hoch ist, dass der Ausgang bedeutsam für das Unternehmen ist. Voraussetzung ist zudem, dass der Ausgang der hängigen Situation völlig offen ist und die erforderlichen Prüfungsnachweise auch durch Ersatzprüfungen nicht erbracht werden können. Dies dürfte beispielsweise bei Rechtsverfahren, Zustandekommen von Finanzierungsvereinbarungen sowie Erhalt oder Nichterhalt von Konzessionen der Fall sein. In diesen Fällen besteht weiterhin die Möglichkeit, in einem Absatz zur Hervorhebung auf diesen Sachverhalt aufmerksam zu machen, sofern der Abschlussersteller eine entsprechende Angabe im Anhang vorgenommen hat.¹¹ Der Abschlussprüfer muss sich jedoch bewusst sein, dass eine Hervorhebung eines Sachverhalts aufgrund der neuen PS nie ein Ersatz für notwendige Prüfungshandlungen darstellt. Hingegen ist beispielsweise die Wertberichtigung von zweifelhaften Forderungen wohl kaum mit grosser Unsicherheit behaftet, wenn diese längst überfällig und nicht bezahlt sind. Hier stellt sich eher die Frage, ob nicht eine Wertberichtigung in Erwägung gezogen werden muss. Das Gleiche gilt auch bei überalterten Vorräten. Wenn nicht ausreichend geeignete Prüfungsnachweise zur Beurteilung eines Sachverhalts vorliegen (z.B. fehlender oder ungenügender Impairment-Test, fehlende Bewertungsgutachten usw.) und der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ein abschliessendes Urteil über den Abschluss zu erlangen, muss er sein Prüfurteil modifizieren.¹² Es liegt eine Beschränkung des Prüfungsumfangs vor.

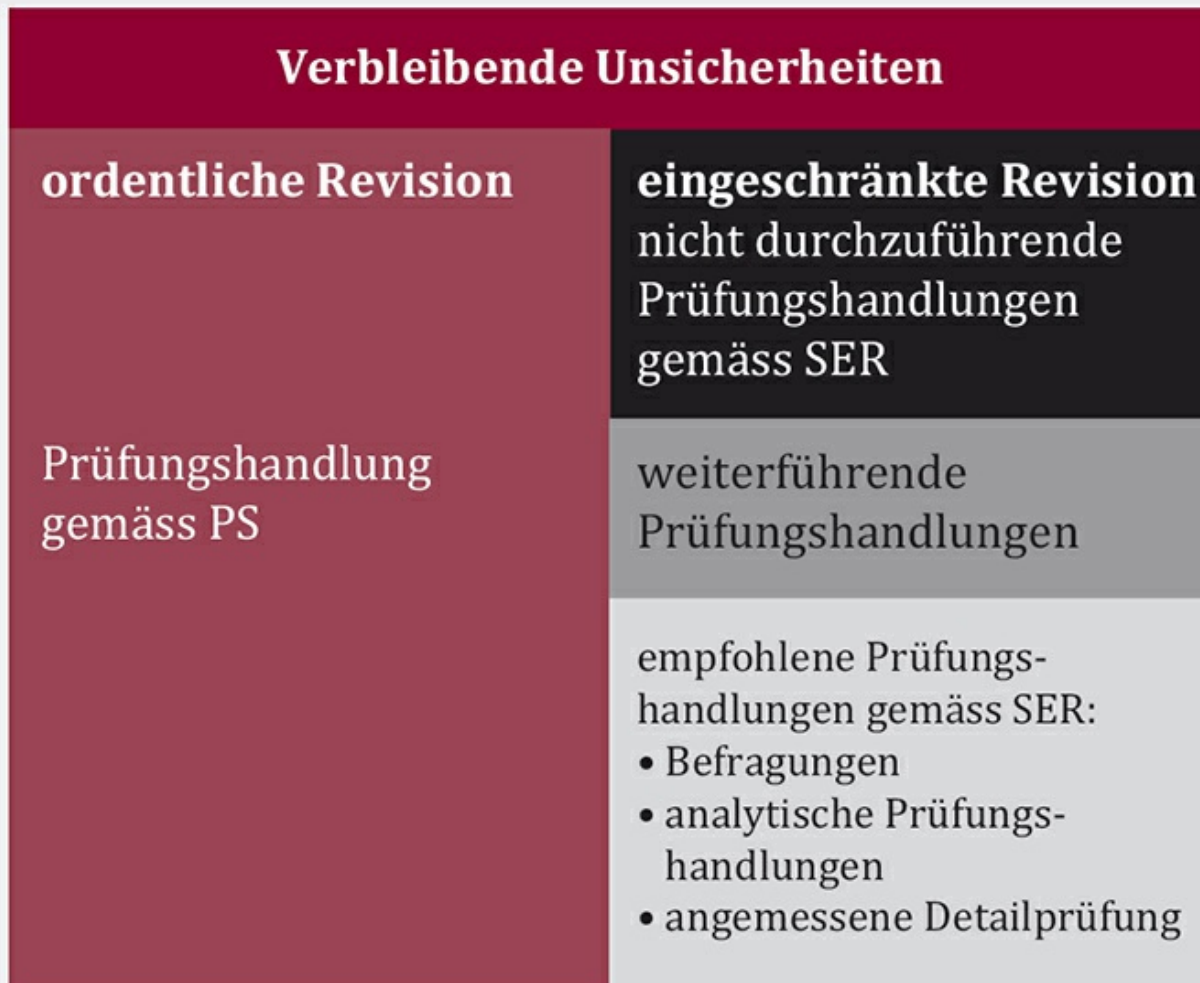
3.3 Unsicherheiten in der Rechnungslegung bei Durchführung einer eingeschränkten Revision

Die Frage der Unsicherheiten im Abschluss ist eine Frage der Rechnungslegung. Im alten wie auch im neuen Rechnungslegungsrecht findet sich auf diese Frage kein Unterschied, der sich auf die Grösse des Unternehmens und damit auf die Rechnungslegung bezieht. Grundsätzlich gilt demnach das in Ziff. 3.2 Geschriebene zur ordentlichen Revision auch bei der eingeschränkten Revision.

Eine differenziertere Betrachtung kann sich hingegen aus dem Wesen der eingeschränkten Revision ergeben. Im Anhang D des Standards zur Eingeschränkten Revision (SER) werden Prüfungshandlungen genannt, welche nicht Gegenstand der eingeschränkten Revision und daher zu unterlassen sind:¹³ etwa die Teilnahme an der Inventur; das Einholen von Bestätigungen von Dritten (Bank, Debitoren oder Kreditorenbestätigungen, Anwaltsbestätigungen, Experten- und Bewertungsgutachten, Saldobestätigungen von MMST, AHV, Suva, BVG, PK und Steuerämtern); vertiefte Prüfungen der Kalkulation von Herstellkosten von Vorräten und angefangenen Arbeiten; das Prüfen, ob arbeitsrechtliche und gegebenenfalls verwaltungsrechtliche Vorgaben eingehalten sind. Dieser Aspekt, dass gewisse explizit genannte Prüfungshandlungen nicht durchzuführen sind, kann zur Situation führen, dass sich ein Abschlussprüfer kein abschliessendes Bild von einem Sachverhalt machen kann.¹⁴ Oder anders gesagt: Unterlagen, welche die Unternehmensleitung als verantwortliches Organ für die Erstellung des Abschlusses hätte einholen müssen, um die Aussagen im Abschluss selber ausreichend beurteilen zu können, liegen nicht vor. Im Gegensatz zur ordentlichen Revision, bei welcher der Abschlussprüfer beispielsweise ein Bewertungsgutachten verlangen kann, um den Sachverhalt zu ergründen, besteht diese Möglichkeit bei der eingeschränkten Revision nicht, da es sich beim Einholen eines Bewertungsgutachtens um eine explizit zu unterlassende Prüfungshandlung handelt. In einem solchen Fall kann sich der Abschlussprüfer kein abschliessendes Bild von einem Sachverhalt machen, und er muss eine Annahme treffen.¹⁵ Dies kann zu einer modifizierten Prüfungsaussage führen. Selbstverständlich hat das geprüfte Unternehmen die Möglichkeit, geeignete Dokumente für einen angenommenen Sachverhalt von sich aus und auch im Nachhinein bereitzustellen.

Abbildung: Konzept im Umgang mit Unsicherheiten im Abschluss

KONZEPT IM UMGANG MIT UNSICHERHEITEN IM ABSCHLUSS



Die Abbildung verdeutlicht, dass bei der eingeschränkten Revision mehr Unsicherheiten verbleiben als bei der ordentlichen Revision. Einerseits aufgrund der Konzeption der eingeschränkten Revision, welche eine geringere Prüfungssicherheit vorsieht, und andererseits aufgrund der Beschränkung bei der Prüfung auf die im Unternehmen vorliegenden Unterlagen.

3.4 Angenommener Sachverhalt als Eigenheit der eingeschränkten Revision

Bei der eingeschränkten Revision sind gewisse explizit genannte Prüfungshandlungen nicht durchzuführen. Dies ist – wie bereits im vorstehenden Absatz erwähnt – eine Eigenheit in der eingeschränkten Revision, auferlegt durch den SER. Fehlt nach Ausschöpfung aller übrigen möglichen Prüfungshandlungen ein geeigneter Prüfungsnachweis für einen Sachverhalt, und kann dieser fehlende Prüfungsnachweis nur durch eine dieser explizit genannten, bei der eingeschränkten Revision gemäss SER nicht durchzuführenden Prüfungshandlungen erbracht werden, muss der Abschlussprüfer eine Annahme zu einem Sachverhalt treffen. Diese Annahme führt in wesentlichen Fällen zu einer modifizierten Prüfungsaussage. Dies kann beispielsweise dann der Fall sein, wenn bei einer entsprechend hohen Risikolage die Bewertung der Immobilien nur mittels eines Bewertungsgutachtens beurteilbar wäre. Das Einholen eines Bewertungsgutachtens ist eine Prüfungshandlung, welche nicht Bestandteil einer eingeschränkten Revision ist.¹⁶

Folgende Hinweise oder Kriterien deuten kumulativ auf einen angenommenen Sachverhalt im Sinne des SER hin:

- Es handelt sich um eine wesentliche Position des Jahresabschlusses, und der Abschlussprüfer hat einen konkreten Hinweis auf eine Fehlaussage in der Jahresrechnung.

- Externe Unterlagen zur Beurteilung (Drittbestätigungen, Gutachten oder Inventurteilnahme usw.) liegen nicht vor.
- Der Sachverhalt kann nicht mithilfe von internen, vorliegenden Unterlagen geklärt werden.

Nicht begründete Sachverhalte wie beispielsweise die folgende Aussage: «Aus Vorsichtsgründen müsste die Wertberichtigung wahrscheinlich höher sein, aber wir haben auf eine Erhöhung verzichtet», stellen keinen angenommenen, sondern einen festgestellten Sachverhalt dar. In einer solchen Situation verlangt der Abschlussprüfer eine Wertberichtigung. Andernfalls muss die Prüfungsaussage modifiziert werden.

Angenommene Sachverhalte führen – wenn sie wesentlich sind und nicht geklärt werden können – zu einer modifizierten Prüfungsaussage. Am Beispiel der Immobilien könnte dies z.B. zu folgender Unmöglichkeit einer Prüfungsaussage führen:

«Zur Bewertung ist Folgendes zu bemerken: Aufgrund unserer Revision müssen wir annehmen, dass die Immobilien in einem nicht näher bezifferbaren Ausmass wesentlich zu hoch bilanziert worden sind. Entsprechend wären das Ergebnis sowie das Eigenkapital zu günstig ausgewiesen. Wegen der möglichen Auswirkung der im vorstehenden Absatz dargelegten Annahme sind wir nicht in der Lage, eine Prüfungsaussage zu machen.»

3.5 Unterschied zwischen Unsicherheiten in der Rechnungslegung und angenommenem Sachverhalt

Angenommene Sachverhalte sind von (objektiven) Unsicherheiten in der Rechnungslegung zu unterscheiden. Bei Unsicherheiten in der Rechnungslegung liegen die erforderlichen Prüfungsnachweise zwar vor, aber sie ändern letztlich nichts an der bestehenden Unsicherheit, wohingegen bei angenommenen Sachverhalten nach SER die erforderlichen Prüfungsnachweise vom Unternehmen nicht eingeholt worden sind und der Abschlussprüfer diese Nachweise nicht einverlangen kann, weil gemäss SER gewisse explizit genannte Prüfungshandlungen nicht durchzuführen sind. Es handelt sich um eine Beschränkung des Prüfungsumfangs, auferlegt durch die Konzeption des SER. In diesen Fällen wird in der Berichterstattung eine eingeschränkte Prüfungsaussage oder – bei grundlegender Veränderung des Gesamtbilds des Abschlusses – eine Unmöglichkeit einer Prüfungsaussage vorgenommen.¹⁷

Will das geprüfte Unternehmen die Modifizierung der Prüfungsaussage verhindern, muss die Unternehmensleitung weitergehende Unterlagen beschaffen, die der SER nicht vorsieht, welche der Abschlussprüfer aber bei Vorliegen selbstverständlich in seine Beurteilung miteinbezieht.

4. BERICHTERSTATTUNG IN DER EINGESCHRÄNKTEN REVISION BEI VORLIEGEN WESENTLICHER UNSICHERHEITEN IN DER RECHNUNGSLEGUNG

4.1 Berichterstattung bei Unsicherheiten in Bezug auf Positionen des Abschlusses

4.1.1 Unsicherheit aus objektiver Sicht

Eine objektive Unüberprüfbarkeit beruht stets auf der Entwicklung eines Sachverhalts in der Zukunft und ist klar von Sachverhalten, die im Rahmen der eingeschränkten Revision nicht geprüft werden können (angenommene Sachverhalte), sowie übrigen Beschränkungen des Prüfungsumfangs abzugrenzen. Zudem ist eine angemessene Offenlegung im Anhang erforderlich, da sonst eine eingeschränkte oder verneinende Prüfungsaussage erforderlich wird.

Dabei sind für den Abschlussprüfer folgende Situationen denkbar:

Die Unsicherheit ist im Anhang der Jahresrechnung hinreichend offengelegt

In diesem Fall ist ein Zusatz im Revisionsbericht anzubringen, in dem die wesentlichen Unsicherheiten kurz beschrieben werden und auf den Anhang verwiesen wird.¹⁸

Beispiel: Nicht modifizierte Prüfungsaussage – Zusatz wegen objektiver Unüberprüfbarkeit einer Bilanzposition. Unsicherheit über das Ausmass der Prozessrückstellung ist im Anhang offengelegt.

«Ohne unsere Prüfungsaussage einzuschränken, machen wir auf Anmerkung XY im Anhang der Jahresrechnung aufmerksam, wo eine wesentliche Unsicherheit über die Bewertung der Prozessrückstellungen dargelegt ist. Diese können zum heutigen Zeitpunkt objektiv nicht abschliessend beurteilt werden.»

Unzureichende oder fehlende Angaben im Anhang

Unzureichende oder fehlende Angaben im Anhang trotz bestehender Unsicherheiten erfordern eine Modifizierung der Prüfungsaussage (verneinende Prüfungsaussage).¹⁹

Beispiel: Verneinende Prüfungsaussage aufgrund eines festgestellten Sachverhalts zur Bewertung und Offenlegung. Unsicherheit über die Bewertung der Prozessrückstellungen nicht offengelegt.

«Zur Bewertung und Offenlegung ist Folgendes zu bemerken: Unsere Revision hat ergeben, dass gegen die Firma AG ein Prozess wegen Patentverletzungen angestrengt wird, wofür keine Rückstellungen gebildet worden sind. Zum heutigen Zeitpunkt ist nicht absehbar, ob und in

welchem Ausmass die Firma AG allfällige Schadenersatzansprüche leisten muss. In diesem Sinne besteht eine wesentliche Unsicherheit in Bezug auf die Bemessung der Rückstellungen. Entsprechende Angaben im Anhang der Jahresrechnung fehlen.

Wegen der Auswirkung des im vorstehenden Absatz dargelegten Sachverhalts entspricht/[entsprechen] die Jahresrechnung [sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns] nicht Gesetz und Statuten.»

â€

4.1.2 Angenommener Sachverhalt und übrige Beschränkungen des Prüfungsumfangs

Bei einem angenommenen Sachverhalt geht der Abschlussprüfer aufgrund seiner Prüfungen von einer wesentlichen Fehlausegung in der Jahresrechnung aus. Dieser Annahme kann er aber nicht auf den Grund gehen.²⁰ Unterlagen, welche die Unternehmensleitung zur Erstellung des Abschlusses einholen müsste, liegen nicht vor, und der Abschlussprüfer kann das Einholen der Unterlagen nicht anordnen. Das HWP ER spricht von einer Art Beschränkung des Prüfungsumfangs, auferlegt durch den SER.²¹

Im Unterschied zum angenommenen Sachverhalt sind auch übrige Beschränkungen des Prüfungsumfangs, wie es sie auch bei einer ordentlichen Revision geben kann, möglich. Für die Berichterstattung ist es unerheblich, ob es sich um einen angenommenen Sachverhalt oder eine übrige Beschränkung des Prüfungsumfangs handelt. Sowohl der angenommene Sachverhalt wie auch die Beschränkung des Prüfungsumfangs haben die gleichen Auswirkungen auf den Revisionsbericht (eingeschränkte Prüfungsaussage oder Unmöglichkeit einer Prüfungsaussage). Um eine Modifizierung der Prüfungsaussage zu vermeiden, muss die Unternehmensleitung geeignete Unterlagen als Prüfungsnachweis einholen (z.B. ein Gutachten), selbst wenn dies der SER nicht vorsieht.

Folgende Situationen sind denkbar, dargestellt am Beispiel einer Bewertungsunsicherheit:

- Eingeschränkte Prüfungsaussage aufgrund eines angenommenen Sachverhalts zur Bewertung (Annahme, dass Warenvorräte wesentlich überbewertet sind) – Jahresrechnung entspricht mit Einschränkung Gesetz und Statuten²².
- Eingeschränkte Prüfungsaussage aufgrund einer Beschränkung des Prüfungsumfangs, die das Gesamtbild nicht grundlegend verändert (Bewertung Darlehen kann wegen fehlender Unterlagen nicht beurteilt werden) – Jahresrechnung entspricht mit Einschränkung Gesetz und Statuten²³.
- Unmöglichkeit einer Prüfungsaussage aufgrund eines angenommenen Sachverhalts zur Bewertung (Annahme, dass Warenvorräte in erheblichem Ausmass überbewertet sind)²⁴.
- Unmöglichkeit einer Prüfungsaussage aufgrund einer Beschränkung des Prüfungsumfangs (Bewertung bedeutsames Darlehen kann wegen fehlender Unterlagen nicht beurteilt werden)²⁵.

3.2 Unsicherheit bezüglich der Unternehmensfortführung

Separat zu betrachten ist die Unsicherheit bei der Unternehmensfortführung. Bestehen erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit, muss dies in der Jahresrechnung klar offengelegt werden.²⁶ Eine solche Offenlegung erfolgt im Anhang der Jahresrechnung und liegt in der Verantwortung der Unternehmensleitung.

Folgende Situationen sind denkbar:

Die Annahme der Unternehmensfortführung ist vertretbar; die erheblichen Unsicherheiten sind im Anhang der Jahresrechnung offengelegt

In diesem Fall ist ein Zusatz im Revisionsbericht anzubringen, in dem die wesentlichen Unsicherheiten kurz beschrieben werden und auf den Anhang verwiesen wird.²⁷ Zudem wird festgehalten, dass es sich um keine Einschränkung der Prüfungsaussage handelt.

Beispiel: Nicht modifizierte Prüfungsaussage – Zusatz wegen objektiver Unüberprüfbarkeit der Unternehmensfortführung. Unsicherheit über die Unternehmensfortführung ist im Anhang offengelegt

«Ohne unsere Prüfungsaussage einzuschränken, machen wir auf Anmerkung XY im Anhang der Jahresrechnung aufmerksam, wo dargelegt ist, dass eine wesentliche Unsicherheit besteht, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit der Firma AG zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwirft. Würde die Fortführung der Unternehmenstätigkeit verunmöglicht, müsste die Jahresrechnung auf Basis von Veräusserungswerten erstellt werden.»

Unzureichende oder fehlende Angaben zur Fortführungsproblematik

Unzureichende oder fehlende Angaben zur Fortführungsproblematik im Anhang trotz bestehender Unsicherheiten erfordern eine Modifizierung der Prüfungsaussage (eingeschränkte oder verneinende Prüfungsaussage).²⁸

Die Unternehmensleitung verweigert eine Einschätzung der Fortführung

In diesem Fall modifiziert der Abschlussprüfer die Prüfungsaussage (eingeschränkte oder Unmöglichkeit der Prüfungsaussage). Falls diese

Offenlegung nicht angemessen ist oder gar fehlt, enthält die Jahresrechnung eine Fehlaussage, die zu einer Modifizierung der Prüfungsaussage im Bericht der Revisionsstelle führt. In keinem Fall kann ein Zusatz infolge einer wesentlichen Unsicherheit eine Modifizierung ersetzen. Nur echte Unsicherheiten, d.h., Sachverhalte, deren Ausgang unmöglich vorherzusehen ist, dürfen letztlich zu einem Zusatz im Revisionsbericht führen. Allenfalls muss zusätzlich noch ein Eventualzusatz wegen möglicher Rechtsfolgen der wesentlichen Unsicherheit angebracht werden.

5. PRAKTISCHE BEISPIELE

5.1 Bewertung einer Beteiligung

In einer Holdinggesellschaft ist eine Beteiligung zu bewerten. Der Buchwert der Beteiligung wird weder durch die vorhandene Substanz noch durch einen entsprechenden Ertragswert in der Tochtergesellschaft gestützt. Die Abweichung ist wesentlich.

Frage: Reicht es, auf die Unsicherheit in der Bewertung hinzuweisen (mit Verweis auf den Anhang, welcher detailliertere Angaben offenlegen würde), oder ist bei einem solchen Sachverhalt eine Einschränkung zur Bewertung zu formulieren? Wie verhält es sich in den Folgejahren, wenn ersichtlich ist, dass sich die Vermögens- und Ertragslage der Tochtergesellschaft nicht verbessert und somit die Budgeterwartungen nicht erreicht werden konnten?

Lösungshinweis: Im geschilderten Fall wird der vorhandene Beteiligungsbuchwert zunächst mit dem Substanzwert und dem Ertragswert der Tochtergesellschaft verglichen. Beide genannten Bewertungsmethoden sind in einem nach Obligationenrecht erstellten Abschluss gängig und in der Regel geeignet, um einen Unternehmenswert festzustellen. Falls bei dieser Bewertung eine wesentliche Differenz zwischen Buchwert und möglichen Referenzwerten besteht, muss der Abschlussprüfer eine Korrektur des Abschlusses verlangen. Falls keine Korrektur erfolgt, modifiziert der Abschlussprüfer seine Prüfungsaussage (eingeschränkte oder verneinende Prüfungsaussage).

Zu diskutieren wäre in diesem Fall jedoch noch die Frage, ob der erzielbare Wert der Beteiligung tatsächlich nachhaltig unter den bisherigen Buchwert gesunken ist, was eine Wertberichtigung zwingend erforderlich macht, oder ob die Wertminderung nur kurzfristiger Natur ist. Die Schilderung, insbesondere die Tatsache des geminderten Ertragswerts, spricht jedoch für eine nachhaltige Wertbeeinträchtigung.

5.2 Fehlende Unterlagen

Der Abschlussprüfer trifft folgenden Sachverhalt bei der eingeschränkten Revision der X AG an: Die Bilanz der X AG enthält eine wesentliche Position mit dem Titel «Gebäude Johannesburg». Das Eigentum an der Liegenschaft kann die Gesellschaft nachweisen, aber die Abklärungen ergeben, dass keine Mieterträge mehr vereinnahmt werden. Weitere Unterlagen zur Bilanzposition sind nicht verfügbar. Der Vorjahresbilanzwert wurde übernommen. Wie geht der Abschlussprüfer in dieser Situation damit um, dass keine weiteren Unterlagen zur Bewertung vorhanden sind?

Lösungshinweis: Der SER unterscheidet zwischen empfohlenen und weitergehenden Prüfungshandlungen. Im Fall von erhöhten inhärenten Risiken einer Falschdarstellung – was vorliegend der Fall zu sein scheint –, muss der Abschlussprüfer weitergehende Prüfungshandlungen vornehmen.²⁹

Dabei ist u.a. die Durchsicht von Dokumenten zur Anschaffung der Immobilie in Johannesburg erforderlich,³⁰ um das Eigentum an der Liegenschaft zu prüfen. Um die Bewertung zu prüfen – und hier erkennt der Abschlussprüfer aufgrund der Tatsache, dass keine Mieterträge erzielt werden, ein Risiko –, wäre ein Bewertungsgutachten zur Liegenschaft erforderlich. Diese Prüfungshandlung sieht der SER nicht vor.³¹

Der geschilderte Sachverhalt zeigt eine Situation auf, die durch den SER auferlegt wurde. Folglich können gewisse Sachverhalte bei Einhaltung des SER nicht abschliessend geklärt werden. Der Grad der Zusicherung einer eingeschränkten Revision ist unbestritten tiefer als bei einer ordentlichen Revision.

Das geprüfte Unternehmen hat selbstverständlich die Möglichkeit, klärende Dokumente für einen vermuteten Sachverhalt (oder eben angenommenen Sachverhalt) bereitzustellen. Muss jedoch von Seiten des Abschlussprüfers angenommen werden, dass das Risiko einer wesentlichen Fehlaussage besteht, und der Sachverhalt wird von Seiten des geprüften Unternehmens nicht aufgeklärt, ist diese Tatsache dem Bilanzleser offenzulegen.

Angenommene Sachverhalte führen – wenn sie nicht geklärt werden können – zu einer Modifizierung der Prüfungsaussage im Bericht der Revisionsstelle. Nicht begründete Sachverhalte («aus Vorsichtsgründen müsste die Wertberichtigung wahrscheinlich höher sein») reichen aber für einen angenommenen Sachverhalt nicht aus.

Berichtsbeispiel zu einem angenommenen Sachverhalt:

«Zur Bewertung ist Folgendes zu bemerken: Aufgrund unserer Revision müssen wir annehmen, dass die Immobilien in einem nicht näher bezifferbaren Ausmass wesentlich zu hoch bilanziert worden sind. Entsprechend wären das Ergebnis sowie das Eigenkapital zu günstig ausgewiesen.

Wegen der möglichen Auswirkung der im vorstehenden Absatz dargelegten Annahme sind wir nicht in der Lage, eine Prüfungsaussage zu machen.»

5. FAZIT

Beim Erstellen eines Abschlusses besteht bei jedem Regelwerk der Rechnungslegung ein Ermessensspielraum. Zahlreiche Abschlussposten erfordern subjektive Entscheidungen oder Beurteilungen sowohl vom Ersteller der Jahresrechnung wie auch vom Abschlussprüfer. Die vermeintlich korrekte Beurteilung hängt dabei oftmals von der Zukunft ab. Unsicherheiten in der Rechnungslegung kommen sowohl in grösseren wie auch in kleineren Verhältnissen vor, unabhängig von der Revisionsart. Während der Abschlussprüfer bei der ordentlichen Revision Unsicherheiten in jedem Fall weiter auf den Grund geht, sind ihm in der eingeschränkten Revision in einzelnen Fällen durch den SER die Hände gebunden.

Sieht sich der Abschlussprüfer mit einer Unsicherheit im wesentlichen Umfang konfrontiert, hat er zu entscheiden, wie er weiter vorgehen kann. Oftmals kann eine geeignete Auswahl von Prüfungshandlungen eine Reduktion der Unsicherheit auf ein akzeptables Niveau bewirken. Dabei können durchaus Prüfungsnachweise berücksichtigt werden, welche eigentlich im Rahmen des SER nicht vorgesehen sind, aber vom Prüfungskunden selbst zur Verfügung gestellt werden. Reduzieren diese zusätzlichen Informationen die wesentliche Unsicherheit jedoch nicht auf ein akzeptierbares Mass, muss der Abschlussprüfer diese Tatsache im Bericht der Revisionsstelle durch Modifizierung der Prüfungsaussage offenlegen. Ein blosser Zusatz im Revisionsbericht mit einem Verweis auf die Beschreibung des Sachverhalts im Anhang genügt nur in sehr wenigen, ausgewählten Fällen.

Anmerkungen: **1)** Vgl. HWP ER, Ziff. IV, S. 280. **2)** Vgl. frühere Ausgabe Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Zürich 1998, Band 2, S. 481. **3)** Vgl. HWP ER, Ziff. III. 4.2.8.1.2, S. 212. **4)** Vgl. HWP ER, Ziff. II. 4.5.1, S. 143. **5)** Vgl. HWP ER, Ziff. III. 2.3.3.4, S. 172. **6)** PS 2010; 700.32. **7)** PS 2010; 700. 32B. **8)** PS 2013; 705.7. **9)** PS 2013; 705.9. **10)** Vgl. Jeger, Matthias/Leuenberger, Stefan, in: ST 2013/5, Knacknüsse bei der Berichterstattung nach den neuen Prüfungsstandards, Ziff. 3.2. **11)** PS 2013; 706.A1. **12)** PS 2013; 705.6b. **13)** Vgl. SER, Anhang D bzw. WP ER, Ziff. III.2.3.3.4, S.169 **14)** Vgl. HWP ER, Ziff. III.2.3.3.4, S.170 Das HWP ER spricht davon, dass diese Situation eine vom SER auferlegte Beschränkung des Prüfungsumfangs darstellt. **15)** Vgl. HWP ER, Ziff. II I.2.3.3.4, S. 170. **16)** SER, Anhang D, Ziff. h, S. 70. **17)** Vgl. HWP ER, S. 214 (Grafik). **18)** Vgl. HWP ER, Ziff. III.4.4.3, S. 238, Textbeispiel Nr. 17. **19)** Vgl. HWP ER, Ziff. III.4.4.3, S. 238, Textbeispiel Nr. 10. **20)** Vgl. HWP ER, in Ziff. III.4.2.8.1.1, S. 211. **21)** Vgl. HWP ER, in Ziff. III.4.2.8.1.1, S. 211. **22)** Vgl. HWP ER, Ziff. III.4.4.3, S. 238, Textbeispiel Nr. 5. **23)** Vgl. HWP ER, Ziff. III.4.4.3, S. 238, Textbeispiel Nr. 6. **24)** Vgl. HWP ER, Ziff. III.4.4.3, S. 239, Textbeispiel Nr. 14. **25)** Vgl. HWP ER, Ziff. III.4.4.3, S. 239, Textbeispiel Nr. 15. **26)** Vgl. SER, Anhang G. **27)** Vgl. HWP ER, Ziff. III.4.4.3, S. 239, Textbeispiel Nr. 17. **28)** Vgl. HWP ER, Ziff. III.4.4.3, S. 238, Textbeispiel Nr. 3. **29)** Vgl. SER, Ziff. 6.2.3, S. 24. **30)** Vgl. SER Anhang D, Ziff. h, S. 69. **31)** Vgl. SER, Anhang D, Ziff. h, S. 70.

Tags: Wirtschaftsprüfung, Jahresabschluss, Offenlegung, Rechnungslegung, Prüfungsstandard, Unternehmensfortführung, Wertberichtigung, Revision