



Datum: 07.09.2017

ORDENTLICHE REVISION

THOMAS GRÖNERT

STEFAN HAAG

ABWEICHUNGEN VOM STANDARDWORTLAUT IM NEUEN REVISIONSBERICHT NACH ISA Zusammenspiel mit besonders wichtigen Prüfungssachverhalten und sonstigen Informationen

Der Bericht der Revisionsstelle an die Generalversammlung von börsenkotierten Unternehmen hat, bedingt durch die seit den im letzten Jahr anwendbaren Änderungen der International Standards on Auditing (ISA), eine neue Struktur und weist zusätzliche Elemente auf. Im Beitrag legen die Autoren dar, wie sich Abweichungen vom Standardwortlaut auf den Bericht der Revisionsstelle bei nach ISA geprüften Jahres- und Konzernrechnungen auswirken.



THOMAS GRÖNERT,
DIPLOM-BETRIEBSWIRT (FH),
DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER,
SENIOR MANAGER, PWC,
BASEL



STEFAN HAAG,
LIC. OEC. HSG,
DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER,
MITGLIED DER KOMMISSION
FÜR RECHNUNGSLEGUNG
VON EXPERTSUISSE,
DIRECTOR ASSURANCE,
PWC, WINTERTHUR/ZÜRICH

1. EINLEITUNG

Das seit letztem Jahr anwendbare neue Berichterstattungskonzept der ISA bezweckt eine Erhöhung der Transparenz der Abschlussprüfung. Es sieht eine geänderte Berichtsstruktur, teilweise einen neuen Wortlaut und zusätzliche Elemente im Revisionsbericht vor. Basis für die neue Berichterstattung bildet der grundlegend überarbeitete ISA 700. Darüber hinaus erfuhren zahlreiche weitere ISA Anpassungen, insbesondere auch ISA 720, der die Berichterstattung zu den sonstigen Informationen zum Inhalt hat. Mit ISA 701 wurde zudem ein neuer Prüfungsstandard geschaffen, der die Berichterstattung über besonders wichtige Prüfungssachverhalte bei börsenkotierten Unternehmen [1] regelt.

Die beschriebenen Änderungen der ISA sind noch nicht in die Schweizer Prüfungsstandards (PS) überführt. Dennoch sind aufgrund des Rundschreibens 1/2015 der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) besonders wichtige Prüfungssachverhalte (Key Audit Matters) bereits heute auch in einem nach den PS erstellten Revisionsbericht für eine börsenkotierte Gesellschaft aufzunehmen [2].

Nicht grundlegend geändert wurden mit der neuen Berichterstattung nach ISA die bisherigen Konzepte betreffend Modifizierung des Prüfungsurteils zum Abschluss (ISA 705) sowie zur Hervorhebung von Sachverhalten und zu den sons-



Datum: 07.09.2017

tigen Sachverhalten (ISA 706). Im Folgenden soll der Frage nachgegangen werden, wie sich diese und andere Abweichungen vom Standardwortlaut in der neuen Berichterstattung für börsenkotierte Unternehmen auswirken, insbesondere hinsichtlich der Art der Darstellung der Abweichung und an welcher Stelle diese im Revisionsbericht vorgenommen wird. Nicht Gegenstand dieses Beitrags sind Abweichungen vom Standardwortlaut in einem PS-Bericht, der nach PS 701 erstellt wird und der Key Audit Matters aufgrund des RAB-Rundschreibens enthält. Abweichungen vom Standardwortlaut im neuen Revisionsbericht im weiteren Sinn sind grundsätzlich hinsichtlich der folgenden Aspekte denkbar:

- Mit Bezug auf die Jahres- oder die Konzernrechnung kann der Prüfer eine Modifizierung des Prüfungsurteils (eingeschränktes Prüfungsurteil, versagtes Prüfungsurteil und Nichtabgabe eines Prüfungsurteils) oder eine Hervorhebung eines Sachverhalts als erforderlich ansehen. In diesem Zusammenhang relevant sind insbesondere Wechselwirkungen von Abweichungen vom Standardwortlaut mit den besonders wichtigen Prüfungssachverhalten sowie bei wesentlichen Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Fortführungsfähigkeit. → Bei der Berichterstattung zu sonstigen Informationen nach ISA 720 kann ebenso eine Abweichung vom Standardwortlaut erforderlich werden. Zudem wirken sich Modifizierungen des Prüfungsurteils zum Abschluss ggf. auf die Berichterstattung zu den sonstigen Informationen aus. → Falls es der Prüfer für ein besseres Verständnis des Revisionsberichts als notwendig erachtet, kann er einen Hinweis auf einen sonstigen Sachverhalt im Bericht anbringen.
- Bei der Berichterstattung aufgrund weiterer gesetzlicher Vorschriften kann sich ebenfalls eine Abweichung vom Standardwortlaut aufdrängen. Da die neue Berichterstattung nach ISA diesbezüglich keine Änderungen mit sich bringt, wird im Folgenden nicht darauf eingegangen [3].

2. ABWEICHUNGEN VOM STANDARDWORTLAUT UND BESONDERS WICHTIGE PRÜFUNGS-SACHVERHALTE (ISA 701)

Besonders wichtige Prüfungssachverhalte gewähren dem Berichtsleser einen vertieften Einblick in die Durchführung und das Gesamtergebnis der Abschlussprüfung. Sie stellen keine Abweichung vom Standardwortlaut und auch keine Teilprüfungsurteile dar, sondern erweitern den Revisionsbericht um die wichtigsten prüfungsspezifischen Themen aus der Sicht der Revisionsstelle [4].

Trotz des neuen Berichterstattungskonzepts halten die ISA, wie eingangs erwähnt, an den bisherigen Regeln einer Abweichung vom Standardwortlaut im Prüfungsbericht

«Es wird gezeigt, wie sich Abweichungen vom Standardwortlaut auf den Revisionsbericht auswirken.»

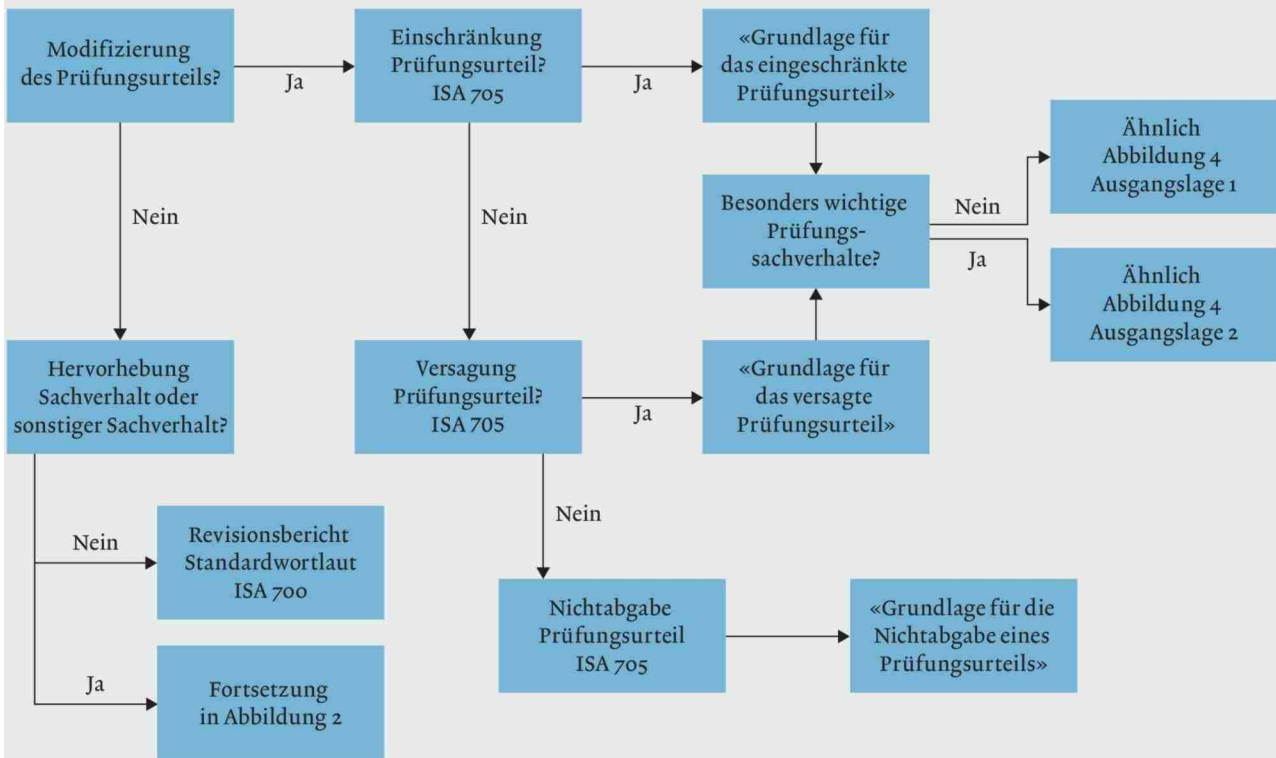
fest. Während ISA 705 Modifizierungen des Prüfungsurteils zum Abschluss zum Thema hat, adressiert ISA 706 die Hervorhebung von Sachverhalten und die sonstigen Sachverhalte. ISA 570 behandelt Abweichungen vom Standardwortlaut im Zusammenhang mit der Beurteilung der Fortführungsfähigkeit. Einige Grundsatzüberlegungen des Abschlussprüfers bei der Berichterstattung sind in den *Abbildungen 1* und *2* illustriert.

Im Folgenden wird aufgezeigt, wie sich Abweichungen vom Standardwortlaut auf die Struktur des Revisionsberichts auswirken und welche Querbezüge ggf. erforderlich sind. *Abbildung 3* gibt einen Überblick des Zusammenspiels verschiedener Abweichungen vom Standardwortlaut. Häufig gibt der Grund für eine Abweichung vom Standardwortlaut gleichzeitig Anlass, den zugrunde liegenden Umstand als einen besonders wichtigen Prüfungssachverhalt zu behandeln. Deshalb stellt sich die Frage, wie dies nach den neuen Bestimmungen der ISA im Revisionsbericht zu reflektieren ist.



Datum: 07.09.2017

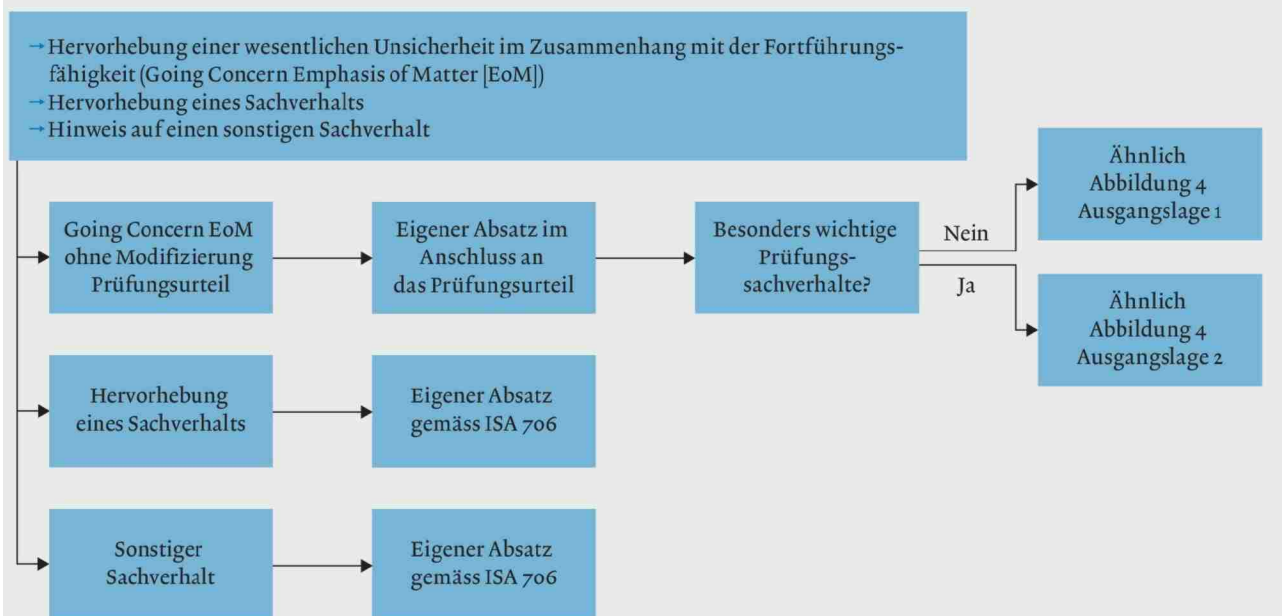
Abbildung 1: **VORGEHEN BEI EINER MODIFIZIERUNG DES PRÜFUNGSURTEILS ZUM ABSCHLUSS**





Datum: 07.09.2017

Abbildung 2: **HERVORHEBUNG EINES SACHVERHALTS/HINWEIS AUF EINEN SONSTIGEN SACHVERHALT**





Datum: 07.09.2017

Abbildung 3: ABWEICHUNGEN VOM STANDARDWORTLAUT IM REVISIONSBERICHT UND DEREN WECHSELWIRKUNG MIT BESONDERS WICHTIGEN PRÜFUNGSACHVERHALTEN		
Abweichung vom Standardwortlaut	Darstellung im Revisionsbericht	Bemerkungen
Eingeschränktes Prüfungsurteil zum Abschluss	Eine Begründung für die Einschränkung des Prüfungsurteils ist in einem Absatz «Grundlage für das eingeschränkte Prüfungsurteil» wiederzugeben. Dieser Absatz ist direkt nach dem Absatz mit dem Prüfungsurteil einzufügen (ISA 700 Tz. 28, ISA 705 Tz. 20). Im Absatz, der die besonders wichtigen Prüfungssachverhalte einleitet, ist ein Querverweis auf den Absatz «Grundlage für das eingeschränkte Prüfungsurteil» anzubringen (ISA 701 Tz. 15).	Der Grund für die Einschränkung des Prüfungsurteils ist per Definition ein besonders wichtiger Prüfungssachverhalt. Jedoch ist dieser Grund nicht im Zusammenhang mit den anderen besonders wichtigen Prüfungssachverhalten zu beschreiben, sondern im Zusammenhang mit der Begründung für die Einschränkung des Prüfungsurteils (ISA 701 Tz. 15).
Versagtes Prüfungsurteil zum Abschluss	Eine Begründung für die Versagung des Prüfungsurteils ist in einem Absatz «Grundlage für das versagte Prüfungsurteil» wiederzugeben. Dieser Absatz ist direkt nach dem Absatz mit dem Prüfungsurteil einzufügen (ISA 700 Tz. 28, ISA 705 Tz. 20). Im Absatz, der die besonders wichtigen Prüfungssachverhalte einleitet, ist ein Querverweis auf den Absatz «Grundlage für das versagte Prüfungsurteil» anzubringen (ISA 701 Tz. 15).	In den überwiegenden Fällen wird die Revisionsstelle bei einer Versagung des Prüfungsurteils über keine weiteren besonders wichtigen Prüfungssachverhalte zu berichten haben. In diesen Fällen ist der Absatz, der die besonders wichtigen Prüfungssachverhalte einleitet, durch einen Querverweis auf den Absatz «Grundlage für das versagte Prüfungsurteil» zu ersetzen (ISA 701 Tz. 15, 701 Tz. A58).
Nichtabgabe des Prüfungsurteils zum Abschluss	Eine Begründung für die Nichtabgabe des Prüfungsurteils ist in einem Absatz «Grundlage für die Nichtabgabe des Prüfungsurteils» wiederzugeben. Dieser Absatz ist direkt nach dem Absatz mit dem Prüfungsurteil einzufügen (ISA 700 Tz. 28, ISA 705 Tz. 20). Die Revisionsstelle nimmt zu besonders wichtigen Prüfungssachverhalten keine Stellung (ISA 705 Tz. 29).	Falls eine Stellungnahme zu besonders wichtigen Prüfungssachverhalten aus gesetzlichen oder regulatorischen Gründen erforderlich wäre, kann die Revisionsstelle diesen Erfordernissen auch bei Nichtabgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss nachkommen (ISA 705 Tz. 29).
Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführungsfähigkeit	ISA 570 Tz. 22 sieht vor, bei wesentlichen Unsicherheiten, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit zur Fortführung des Unternehmens aufwerfen können, einen dem Prüfungsurteil folgenden Absatz (z. B. überschrieben mit: «Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführungsfähigkeit») aufzunehmen, sofern die erforderlichen Angaben im Anhang zum Abschluss durch die Revisionsstelle als angemessen angesehen werden. Bei fehlender oder nicht angemessener Offenlegung im Anhang hätte die Revisionsstelle das Prüfungsurteil zum Abschluss einzuschränken oder zu versagen (ISA 570 Tz. 23).	Per Definition handelt es sich hierbei um einen besonders wichtigen Prüfungssachverhalt. Jedoch wird dieser nicht im Zusammenhang mit anderen besonders wichtigen Prüfungssachverhalten, sondern in einem separaten Abschnitt im Anschluss an das Prüfungsurteil beschrieben. Im Abschnitt «Besonders wichtige Prüfungssachverhalte» soll auf diesen separaten Abschnitt referenziert werden (ISA 701 Tz. 15).
Hervorhebung eines Sachverhalts (Emphasis of Matter)	An welcher Stelle im Revisionsbericht ein Absatz zur Hervorhebung eines Sachverhalts eingefügt wird, ist dem Abschlussprüfer überlassen (ISA 706 Tz. A16). In den Anhängen 3 und 4 zu ISA 706 sind Beispiele wiedergegeben, wonach der Absatz jeweils nach dem Absatz «Grundlage für das [...] Prüfungsurteil» eingefügt wurde. Falls es sich (gleichzeitig) um einen besonders wichtigen Prüfungssachverhalt gemäss ISA 701 handelt, ist dieser als solcher aufzuführen und nicht als Absatz zur Hervorhebung eines Sachverhalts (ISA 706 Tz. 8).	Denkbar ist es, die Bedeutung des Sachverhalts im Abschnitt «Besonders wichtige Prüfungssachverhalte» weiter hervorzuheben, sei es durch textliche oder zum Beispiel grafische Massnahmen (ISA 706 Tz. A2). Generell äussert der Standard wie bis anhin die Erwartung, dass der Abschlussprüfer Zurückhaltung über in der Verwendung von Absätzen zur Hervorhebung von Sachverhalten (ISA 706 Tz. A6).



Datum: 07.09.2017

Abbildung 3: ABWEICHUNGEN VOM STANDARDWORTLAUT IM REVISIONSBERICHT UND DEREN WECHSELWIRKUNG MIT BESONDERS WICHTIGEN PRÜFUNGSACHVERHALTEN (FORTSETZUNG)

Abweichung vom Standardwortlaut	Darstellung im Revisionsbericht	Bemerkungen
Hinweis auf einen sonstigen Sachverhalt (Other Matter)	An welcher Stelle ein Hinweis auf einen sonstigen Sachverhalt eingefügt wird, ist dem Abschlussprüfer überlassen (ISA 706 Tz. A16). Im Anhang 3 zu ISA 706 ist ein Beispiel wiedergegeben, wonach der Absatz zwischen den Key Audit Matters und der Berichterstattung zu den sonstigen Informationen eingefügt wurde. Falls es sich (gleichzeitig) um einen besonders wichtigen Prüfungssachverhalt gemäss ISA 701 handelt, ist dieser als solcher aufzuführen und nicht als Hinweis auf einen sonstigen Sachverhalt (ISA 706 Tz. 10).	Bei der Offenlegung von nicht in den ISA verlangten Informationen, wie beispielsweise zur Wesentlichkeit und zum Prüfungsumfang, handelt es sich mit Blick auf die ISA um Hinweise auf sonstige Sachverhalte (ISA 706 Tz. A9).

Bei eingeschränktem oder versagtem Prüfungsurteil zum Abschluss sowie bei einem Absatz zur Hervorhebung einer wesentlichen Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführungsfähigkeit wird im Revisionsbericht der Absatz «Besonders wichtige Prüfungssachverhalte» beibehalten, unabhängig davon, ob über (weitere) solche Sachverhalte zu berichten ist oder nicht. In diesem Absatz ist dann ein Querverweis zur entsprechenden Abweichung vom Standardwortlaut aufzunehmen (siehe dazu die Beispiele in *Abbildung 4*). Anders bei der Nichtabgabe eines Prüfungsurteils, hier entfällt der Absatz «Besonders wichtige Prüfungssachverhalte».

3. ABWEICHUNGEN VOM STANDARDWORTLAUT BEI WESENTLICHEN UNSICHERHEITEN IM ZUSAMMENHANG MIT DER FORTFÜHRUNGSFÄHIGKEIT (ISA 570)

Bei der Beurteilung einer wesentlichen Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführungsfähigkeit durch den Abschlussprüfer handelt es sich per Definition um einen be-

sonders wichtigen Prüfungssachverhalt. In Fällen, in denen die Annahme der Fortführungsfähigkeit als vertretbar erachtet wird, verfolgt der bei Going-Concern-Problemen anwendbare ISA 570 in erster Linie zwei Ziele:

1. Der Berichtleser soll auf das Bestehen einer wesentlichen Unsicherheit im Zusammenhang mit Ereignissen, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, aufmerksam gemacht werden.
2. Der Berichtleser soll auf die Offenlegung dieser Ereignisse im Abschluss hingewiesen werden. Ein Absatz zur Hervorhebung einer wesentlichen Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführungsfähigkeit dürfte die in der Praxis mit am häufigsten anzutreffende Berichtsmodifizierung darstellen.

Der die Key Audit Matters regelnde ISA 701 hat zum Ziel, den Berichtleser über die Schwerpunkte der Prüfung zu infor-



Datum: 07.09.2017

Abbildung 4: BEISPIELE VON ABWEICHUNGEN VOM STANDARDWORTLAUT UND DIE BEZUGNAHME IM ABSCHNITT «BESONDERS WICHTIGE PRÜFUNGSACHVERHALTE»

Ausgangslage 1:

Eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführungsfähigkeit ist im Anhang zum Abschluss angemessen offengelegt. Die Revisionsstelle berichtet hierüber mittels Absatz zur Hervorhebung eines Sachverhalts. Darüber hinaus hat die Revisionsstelle in diesem Beispiel über keine besonders wichtigen Prüfungssachverhalte zu berichten.

Textvorschlag:

Prüfungsurteil

Wir haben die Jahres-/Konzernrechnung der [...].

Nach unserer Beurteilung vermittelt die beigefügte Jahres-/Konzernrechnung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild [...].

Grundlage für das Prüfungsurteil

Wir haben unsere Prüfung in Übereinstimmung mit [...].

Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführungsfähigkeit

Wir weisen auf [...] Dieser Umstand deutet [...] auf das Bestehen einer wesentlichen Unsicherheit hin, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit der Gesellschaft zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen kann. [...].

[...]

Besonders wichtige Prüfungssachverhalte

Mit Ausnahme des im Abschnitt «Wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführungsfähigkeit» beschriebenen Sachverhalts haben wir über keine weiteren besonders wichtigen Prüfungssachverhalte im Rahmen der Prüfung zu berichten.

Ausgangslage 2:

Die Revisionsstelle schränkt das Prüfungsurteil zum Abschluss ein, hat über besonders wichtige Prüfungssachverhalte zu berichten und erteilt eine Abnahmeempfehlung trotz der Einschränkung.

Textvorschlag:

Eingeschränktes Prüfungsurteil

Wir haben die Jahres-/Konzernrechnung der [...].

Nach unserer Beurteilung vermittelt die beigefügte Jahres-/Konzernrechnung mit Ausnahme der Auswirkungen des im Abschnitt «Grundlage für das eingeschränkte Prüfungsurteil» unseres Berichts dargelegten Sachverhalts ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild [...].

Grundlage für das eingeschränkte Prüfungsurteil

[...]

Wir haben unsere Prüfung in Übereinstimmung mit [...].

[...]

Besonders wichtige Prüfungssachverhalte

Besonders wichtige Prüfungssachverhalte sind solche Sachverhalte, die nach unserem pflichtgemässen Ermessen am bedeutsamsten für unsere Prüfung der Jahres-/Konzernrechnung des aktuellen Zeitraumes waren. Diese Sachverhalte wurden im Zusammenhang mit unserer Prüfung der Jahres-/Konzernrechnung als Ganzes und bei der Bildung unseres Prüfungsurteils hierzu berücksichtigt, und wir geben kein gesondertes Prüfungsurteil zu diesen Sachverhalten ab. Neben dem im Abschnitt «Grundlage für das eingeschränkte Prüfungsurteil» beschriebenen Sachverhalt haben wir über die folgenden besonders wichtigen Prüfungssachverhalte zu berichten:

[...]

Bericht zu sonstigen gesetzlichen und anderen rechtlichen Anforderungen

[...]

[...] Trotz der im Abschnitt «Grundlage für das eingeschränkte Prüfungsurteil» unseres Berichts dargelegten Einschränkung empfehlen wir, die vorliegende Jahres-/Konzernrechnung zu genehmigen, da die falsche Angabe das vermittelte Gesamtbild nicht grundlegend verändert.



Datum: 07.09.2017

Abbildung 5: **AUSWIRKUNGEN EINER MODIFIZIERUNG DES PRÜFUNGSURTEILS ZUM ABSCHLUSS AUF DIE BERICHTERSTATTUNG GEMÄSS ISA 720 ZU DEN SONSTIGEN INFORMATIONEN**

Modifiziertes Prüfungsurteil zum Abschluss (ISA 705)	Berichterstattung zu den sonstigen Informationen (ISA 720)
Eingeschränktes Prüfungsurteil aufgrund einer Falschdarstellung	Der Revisionsbericht enthält die Berichterstattung zu den sonstigen Informationen. Falls Informationen im Abschluss wesentlich falsch dargestellt werden und die gleichen Informationen im Geschäftsbericht ausserhalb der Jahresrechnung offengelegt werden, wird die Revisionsstelle in ihrer Berichterstattung auch zu den sonstigen Informationen auf diese Falschdarstellung aufmerksam machen (ISA 720 Tz. A55).
Eingeschränktes Prüfungsurteil aufgrund einer Beschränkung des Prüfungsumfangs	Der Revisionsbericht enthält die Berichterstattung zu den sonstigen Informationen. Eine Beschränkung des Prüfungsumfangs im Zusammenhang mit dem Abschluss kann die Beurteilbarkeit der damit zusammenhängenden sonstigen Informationen im Geschäftsbericht beeinträchtigen, sodass die Revisionsstelle nicht umhin käme, eine Beschränkung des Prüfungsumfangs auch mit Blick auf die sonstigen Informationen im Revisionsbericht zu erklären (ISA 720 Tz. A56). Unabhängig davon hat die Revisionsstelle über jede nicht korrigierte wesentliche Falschdarstellung in den sonstigen Informationen zu berichten.
Versagtes Prüfungsurteil	Der Revisionsbericht enthält die Berichterstattung zu den sonstigen Informationen. Wie zuvor im Fall einer Einschränkung des Prüfungsurteils zum Abschluss sind die Auswirkungen des Grunds für die Versagung des Prüfungsurteils mit Blick auf die Berichterstattung zu den sonstigen Informationen zu würdigen und bei der Berichterstattung entsprechend zu berücksichtigen (ISA 720 Tz. A57).
Nichtabgabe des Prüfungsurteils	Eine Berichterstattung zu den sonstigen Informationen hat im Falle einer Nichtabgabe des Prüfungsurteils zum Abschluss zu unterbleiben (ISA 720 Tz. A58).

mieren und das Vorgehen des Prüfers in diesen Bereichen aufzuzeigen. Die ISA sind in der Frage der Adressierung wesentlicher Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Fortführungsfähigkeit eindeutig [5]: Bei wesentlichen Unsicherheiten im Zusammenhang mit Ereignissen, die erhebliche Zweifel an der Fähigkeit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit aufwerfen können, und bei einer angemessenen Offenlegung dieser Ereignisse im Abschluss, hat die Revisionsstelle diese wie bis anhin in einem Absatz zur Hervorhebung eines Sachverhalts im Revisionsbericht darzustellen. In solchen Fällen erfolgt über diesen Sachverhalt keine Berichterstattung gemäss ISA 701. Es wird lediglich ein entsprechender Querverweis im Abschnitt zu den besonders wichtigen Prüfungssachverhalten angebracht.

Das Prüfungsvorgehen wird üblicherweise nicht in einem Absatz zur Hervorhebung eines Sachverhalts beschrieben. Insofern und aufgrund der unterschiedlichen Zielsetzungen von ISA 570 und ISA 701 ist nach Auffassung der Autoren davon auszugehen, dass der Informationsgehalt für den Berichtleser in vielen Fällen nicht deckungsgleich sein dürfte bei einem Absatz zur Hervorhebung eines Sachverhalts im

«Der Prüfer legt lediglich dar, ob seine Prüfungshandlungen zu berichtswürdigen Feststellungen Anlass geben oder nicht.»

Vergleich zu einer Darstellung eines besonders wichtigen Prüfungssachverhalts. Ob sich diese Auffassung in der Praxis etablieren wird, bleibt abzuwarten.

Zu beachten ist ferner: Falls beispielsweise die Beurteilung der künftigen Finanzierung einer Gesellschaft ein Schwerpunkt der Prüfung und auch Gegenstand von Besprechungen mit dem Verwaltungsrat und/oder dem Audit Committee ist, ohne dass allerdings eine wesentliche Unsicherheit im Zusammenhang mit der Fortführungsfähigkeit besteht, so wäre dieser Prüfungsschwerpunkt ggf. als ein besonders wichtiger Prüfungssachverhalt nach ISA 701 entsprechend im Revisionsbericht darzustellen. Die Revisionsstelle ist



Datum: 07.09.2017

hierbei gut beraten, bei der Formulierung dieses Key Audit Matter den Eindruck zu vermeiden, es bestünde eine wesentliche Unsicherheit hinsichtlich der Unternehmensfortführung und die entsprechenden Massnahmen von ISA 570 wären anwendbar gewesen.

4. ABWEICHUNGEN VOM STANDARDWORTLAUT BEI SONSTIGEN INFORMATIONEN (ISA 720)

Der überarbeitete ISA 720 hat die notwendigen Prüfungshandlungen zu den sonstigen Informationen erweitert und eine neue Berichterstattungspflicht zu den sonstigen Informationen geschaffen [6]. Der Revisionsbericht enthält demnach eine Aussage, ob der Abschlussprüfer hinsichtlich der sonstigen Informationen auf Unstimmigkeiten oder Falschdarstellungen gestossen ist (Standardwortlaut: «Wir haben in diesem Zusammenhang keine Bemerkungen anzubringen»).

Es handelt sich dabei nicht um ein Prüfungsurteil zu den sonstigen Informationen, worauf im Revisionsbericht explizit aufmerksam gemacht wird. Der Prüfer legt lediglich dar, ob seine Prüfungshandlungen zu berichtswürdigen Feststellungen Anlass geben oder nicht.

Führen Unstimmigkeiten zwischen dem Abschluss und den sonstigen Informationen zu Falschdarstellungen, können Abweichungen vom Standardwortlaut in der Berichterstattung zu den sonstigen Informationen erforderlich sein. In diesem Fall sieht ISA 720 vor, auf den Umstand an sich im Revisionsbericht hinzuweisen bzw. die Falschdarstellung in den sonstigen Informationen entsprechend zu erläutern [7]. Bei kotierten Unternehmen hat der Abschlussprüfer überdies im Revisionsbericht festzuhalten, ob im Zeitpunkt der Berichtsabgabe die sonstigen Informationen nur teilweise oder gar nicht vorgelegen haben und dass allfällige Falschdarstellungen in den nachzureichenden sonstigen Informationen dem Verwaltungsrat mitzuteilen sind.

Darüber hinaus kann eine Modifizierung des Prüfungsurteils zum Abschluss die Berichterstattung zu den sonstigen Informationen beeinflussen. Damit soll eine konsistente Berichterstattung durch den Abschlussprüfer erreicht werden. *Abbildung 5* fasst die Auswirkungen zusammen.

5. FAZIT

Das neue Berichterstattungskonzept der ISA hat die Herausforderungen für die Revisionsstelle zweifelsfrei erhöht, insbesondere aufgrund der besonders wichtigen Prüfungssachverhalte bei börsenkotierten Unternehmen und der Berichterstattung zu den sonstigen Informationen. Ist eine Abweichung vom Standardwortlaut im Revisionsbe-

«Das neue Berichterstattungskonzept der ISA hat die Herausforderungen für die Revisionsstelle zweifelsfrei erhöht.»

richt nötig, sind die Anforderungen an den Inhalt und die Struktur der Berichterstattung nicht minder gestiegen. Die bislang bekannten Arten von Abweichungen vom Standardwortlaut sind weiterhin anwendbar (Einschränkung, Versagung oder Nichtabgabe des Prüfungsurteils, Hervorhebung von Sachverhalten und Hinweis auf sonstige Sachverhalte). Wesentliche Unsicherheiten im Zusammenhang mit der Fortführungsfähigkeit sind grundsätzlich wie bis anhin im Revisionsbericht zu adressieren. Modifizierungen des Prüfungsurteils zum Abschluss haben ggf. Auswirkungen auf die Berichterstattung zu den besonders wichtigen Prüfungssachverhalten. Die Berichterstattung zu sonstigen Informationen wird wiederum durch Modifizierungen des Prüfungsurteils zum Abschluss beeinflusst. ■



Datum: 07.09.2017

Anmerkungen: 1) Als börsenkotierte Unternehmen gelten sowohl Unternehmen, die Eigenkapitalinstrumente wie Aktien, aber auch Fremdkapitalinstrumente wie Anleihen, an einer Börse kotiert haben. **2)** «Beispiele für Berichte der Revisionsstelle mit Key Audit Matters für Gesellschaften nach Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1a und 1b OR», Expert-suisse, Datum der ersten Veröffentlichung: 2. Juni 2016. **3)** Nicht Gegenstand dieses Beitrags sind die folgenden Themen: Prüfungsurteil zur Existenz des internen Kontrollsystems (PS 701/PS 890), Prüfungsurteil zum Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns (PS 701), Abnahmeempfehlung

(PS 701) und der Hinweis auf Gesetzes- und Statutenverstösse (PS 701). Ebenfalls nicht Gegenstand sind die Kommunikation an den Verwaltungsrat und an das Audit Committee (ISA/PS 260) sowie die Berichterstattung zu einem nach PS geprüften Abschluss, sofern der Revisionsbericht auf Berichtsmuster der PS aus dem Jahr 2013 basiert. **4)** Informationen zur Umsetzung von Key Audit Matters im Bericht an die Generalversammlung bei börsenkotierten Unternehmen sind zu finden im Beitrag von Peter Forstmoser und Thorsten Kleibold: «Berichterstattung des Abschlussprüfers über wichtige Prüfungssachverhalte», Expert Focus, 2016/9, so-

wie in der Veröffentlichung von Expertsuisse: «Ausgewählte Fragen und Antworten zur Berichterstattung über »Key Audit Matters« in der Schweiz», Datum der ersten Veröffentlichung: 2. Juni 2016. **5)** ISA 570 Tz. 22. **6)** Für einen Überblick über die Bestimmungen zu den sonstigen Informationen gemäss ISA 720 sei verwiesen auf: Reto Zemp, «Sonstige Informationen als neuer Teil der Berichterstattung», Expert Focus, 2017/1–2. **7)** ISA 720 Tz. 22(e)(ii) sowie Appendix 2, Illustration 5. **8)** ISA 720, Appendix 2, Illustration 6 and 7.