RETO ZEMP

SONSTIGE INFORMATIONEN ALS NEUER TEIL DER BERICHTERSTATTUNG

Berichterstattung der Revisionsstelle an die Generalversammlung

Mit der Inkraftsetzung des ISA 701 Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report gelten neue Anforderungen an die Berichterstattung der Revisionsstelle für Abschlussperioden, welche am oder nach dem 15. Dezember 2016 enden. Gleichzeitig (und bisher fast unbemerkt) entfaltet ISA 720 (revised) seine Wirkung. Der Artikel beleuchtet zentrale Aspekte dieses Prüfungsstandards und die diesbezügliche Berichterstattung.

1. EINLEITUNG

Das *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)* hat am 8. April 2015 den finalen Standard ISA 720 (revised) *The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information* zur Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers in Bezug auf sonstige Informationen, die zusammen mit dem Jahresabschluss veröffentlicht werden, herausgegeben. ISA 720 (revised) ist als Teil des Massnahmenpakets des IAASB zu verstehen, welches die Erhöhung der Aussagekraft der Berichterstattung des Abschlussprüfers zum Ziel hat. Dessen Kernstück bildet der ISA 701 [1], welcher neu die Beschreibung von bedeutsamen Sachverhalten der Prüfung *(Key Audit Matters, KAM)* vorsieht. Eine Folge von ISA 720 (revised) ist ein neuer Abschnitt im Bericht der Revisionsstelle, der je nach den Umständen am Berichtsdatum zu formulieren ist.

2. WELCHE GESELLSCHAFTEN IN DER SCHWEIZ SIND VON ISA 720 (REVISED) BETROFFEN?

Mit Publikation des Rundschreibens 1/2015 [2] hat die *Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB)* eine vorzeitige Anwendung zur Berichterstattung von bedeutsamen Sachverhalten im Revisionsbericht an die Generalversammlung verpflichtend eingeführt. Damit werden Revisionsunternehmen von Gesellschaften, deren Beteiligungspapiere oder Anleihensobligationen an einer Börse kotiert sind, verpflichtet, im Revisionsbericht an die Generalversammlung bedeutsame Prüfungssachverhalte, sogenannte KAMs, näher zu erläutern (gilt für die Prüfung von Abschlüssen, welche nach dem 21. Dezember 2016 enden). Dies bedeutet konkret, dass nicht nur Gesellschaften, welche IFRS anwenden und nach internationalen Prüfungsstandards (ISA) revidiert werden, davon betroffen sind, sondern auch Emittenten, welche ihre Abschlüsse in Übereinstimmung mit Swiss GAAP FER oder US GAAP erstellen und nach *Schweizer Prüfungsstandards (PS)* bzw. *United States Generally Accepted Auditing Standards (US GAAS)* geprüft werden.

Demgegenüber gilt ISA 720 (revised) nur für Revisionsberichte, welche die Einhaltung der ISA bestätigen, d. h. für Gesellschaften, welche ihren Abschluss in Übereinstimmung mit *International Financial Reporting Standards (IFRS)* erstellen [3]. Im Umkehrschluss ist der – unter Kapitel 6 näher beschriebene – neue separate Abschnitt im Bericht des Abschlussprüfers für Abschlüsse 2016, die nach PS oder US GAAS geprüft werden, nicht anzubringen.

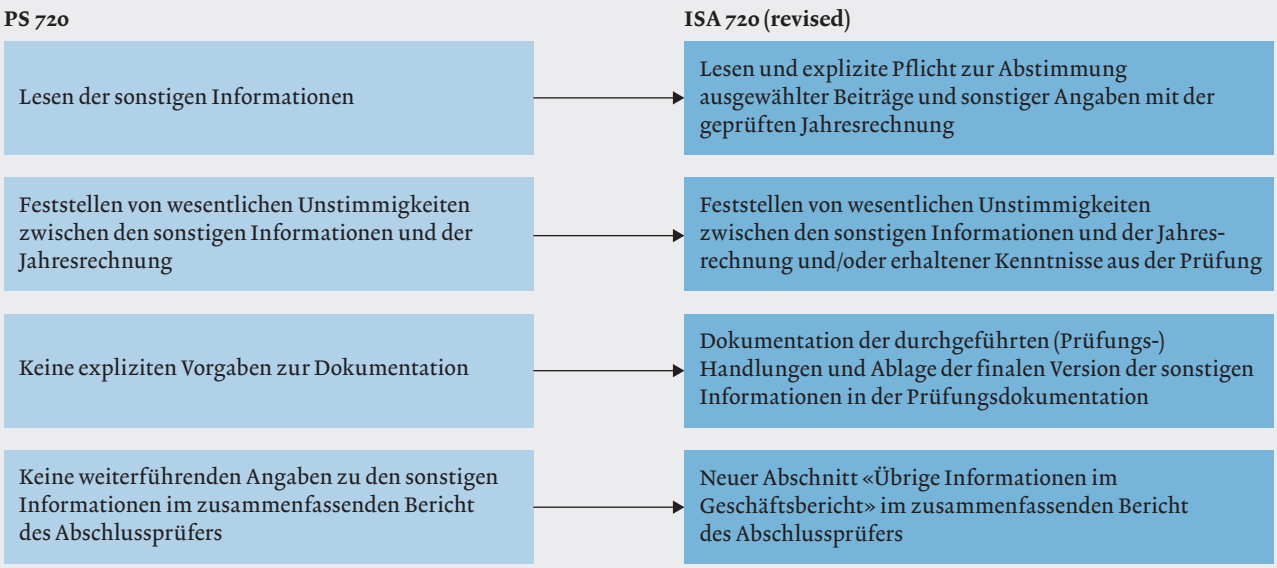
Unter Berücksichtigung der Tatsache, dass die RAB im Rahmen ihrer Überprüfung 2017 von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen die Berichterstattung nach ISA 701 als Schwerpunkt definiert hat [4], empfiehlt sich eine detaillierte Auseinandersetzung auch mit den Bestimmungen des ISA 720 (revised).

3. WAS BEINHALTEN DIE SONSTIGEN INFORMATIONEN?

ISA 720 (revised) definiert die sonstigen Informationen («other information») als finanzielle und nicht-finanzielle Informationen, die nicht Bestandteil des Jahresabschlusses sind, aber normalerweise in einem Dokument (beispielsweise in einem Geschäftsbericht) enthalten sind, das den geprüften Abschluss und den dazu erteilten Bericht des Abschlussprüfers enthält [5]. In der Schweiz besteht der Geschäftsbericht gemäss Art. 958 und 961 des Obligationenrechts (OR) aus der Jahresrechnung (Einzelabschluss), der

RETO ZEMP,
DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER,
MITGLIED DER KOMMISSION FÜR WIRTSCHAFTSPRÜFUNG VON EXPERTSUISSE, PARTNER,
DEPARTMENT OF PROFESSIONAL PRACTICE (DPP), KPMG AG, ZÜRICH

Abbildung: **GEGENÜBERSTELLUNG WESENTLICHER NEUERUNGEN**
PS 720 und ISA 720 (revised)



konsolidierten Jahresrechnung (sofern anwendbar) und dem Lagebericht. In der Praxis beinhalten die Geschäftsberichte kotierter Unternehmen meist noch weitere Elemente (beispielsweise Vergütungsbericht usw.).

Bei sonstigen Informationen handelt es sich nach ISA 720 (revised) Tz. A3 beispielsweise um:
→ Den Lagebericht, Berichte des Verwaltungsrats bzw. der Geschäftsleitung über die Geschäftstätigkeit; → Finanzübersichten und -kennzahlen, Mehrjahresübersichten; → Berichte über die Corporate Governance; → Berichte über die Verlässlichkeit des internen Kontrollsystems oder zum Risikomanagement.

Normalerweise nicht zu den sonstigen Informationen gehören nach ISA 720 (revised) Tz. A5 u. a.:
→ Branchenspezifische oder regulatorische Berichte (u. a. in der Bank- und Versicherungswirtschaft); → Berichte über die Corporate Social Responsibility; → Umweltberichte (Sustainability Reports); → Berichte zur Einhaltung von Bestimmungen der Arbeitssicherheit; → Investoren-Präsentationen.

Ebenso gehören Medienmitteilungen sowie Emissionsprospekte [6] nicht zu den sonstigen Informationen. Um allfällige Missverständnisse und unliebsame Überraschungen zu vermeiden, empfiehlt sich für den Prüfer eine frühzeitige und klare Identifikation der sonstigen Informationen in Absprache mit der geprüften Gesellschaft bzw. deren Investor Relations Department.

4. WELCHE PRÜFUNGSHANDLUNGEN SIND DURCHZUFÜHREN?

Generell gilt es zu verhindern, dass aufgrund möglicher Unstimmigkeiten zwischen den sonstigen Informationen und dem geprüften Abschluss die Glaubwürdigkeit des Abschlusses – und damit verbunden die Glaubwürdigkeit des Berichts des Abschlussprüfers – beeinträchtigt wird. Deshalb hat der Abschlussprüfer die sonstigen Informationen zu lesen und sich mit ihrem Inhalt auseinanderzusetzen [7], um wesentliche Unstimmigkeiten gegenüber dem geprüften Abschluss festzustellen. Es besteht jedoch keine Pflicht, sämtliche Angaben in den sonstigen Informationen mit entsprechenden Prüfungshandlungen zu verifizieren. Insofern gilt wie im Rahmen der Abschlussprüfung, dass professionelles Ermessen anzuwenden ist [8].

Die Herausforderung des Abschlussprüfers besteht heute schon darin, die durchgeführten Arbeiten in Bezug auf die sonstigen Informationen angemessen zu dokumentieren. Erschwerend sind in der Praxis je nach Arbeitsfortschritt meist mehrere Entwürfe zu lesen, oder die sonstigen Informationen werden im Abschlussprozess dem Prüfer erst spät zur Verfügung gestellt. Da die zusätzliche Berichterstattung des Prüfers sämtliche sonstigen Informationen umfasst, werden bei Nichtvorliegen von Dokumenten sowohl jene Bestandteile im Revisionsbericht erwähnt, die der Prüfer vor dem Berichtsdatum erhalten hat, als auch die Bestandteile, die dem Prüfer zu einem späteren Zeitpunkt zur Verfügung gestellt werden [9]. Aus diesem Grund enthält ISA 720 (revised) explizite Vorgaben für den Prüfer in Bezug auf die Planung und den frühzeitigen Erhalt der sonstigen Informationen von der geprüften Gesellschaft [10]. Andernfalls ist die Vollständigkeitserklärung entsprechend zu ergänzen. Dies entbindet den Abschlussprüfer jedoch nicht von der Pflicht, diejenigen Informationen zu lesen und zu beurteilen, die erst später verfügbar werden.

5. WORIN BESTEHEN DIE WESENTLICHSTEN ÄNDERUNGEN ZWISCHEN PS 720 [11] UND ISA 720 (REVISED)?

Nach der Überarbeitung verfügt ISA 720 (revised) neu über 25 Textziffern und 59 Anwendungshinweise. Im Vergleich

dazu weist der PS 720 (Ausgabe 2013) noch bescheidene 16 Textziffern und 11 Anwendungshinweise auf. Auch wenn ausser der in Kapitel 6 beschriebenen zusätzlichen Berichterstattung inhaltlich keine massiven Änderungen zu verzeichnen sind, enthält ISA 720 (revised) Präzisierungen und weitere Erläuterungen zur Anwendung des Standards. Wesentliche Neuerungen sind in der *Abbildung* dargestellt.

Die Abbildung gibt nur einen groben Überblick und entbindet den Prüfer nicht davon, sich mit dem Standard im Detail auseinanderzusetzen, insbesondere in Bezug auf die Berichterstattung.

Es ist davon auszugehen, dass im Rahmen der nächsten Überarbeitung der PS die Bestimmungen des ISA 720 (revised) Eingang in die PS finden. Momentan ist der Anwendungszeitpunkt aufgrund laufender Übersetzungsprojekte noch nicht definitiv bestimmt.

6. WIE SIEHT DIE BERICHTERSTATTUNG DES ABSCHLUSSPRÜFERS AUS?

Berichte des Prüfers zu IFRS-Abschlüssen für Perioden endend am oder nach dem 15. Dezember 2016, die nach den ISA geprüft werden, haben im zusammenfassenden Revisionsbericht an die Generalversammlung folgenden Wortlaut aufzuweisen:

> **Übrige Informationen im Geschäftsbericht**
> Der Verwaltungsrat ist für die übrigen Informationen im Geschäftsbericht verantwortlich. Die übrigen Informationen umfassen alle im Geschäftsbericht dargestellten Informationen, mit Ausnahme der Konzernrechnung, der Jahresrechnung, des Vergütungsberichtes und unserer dazugehörigen Berichte.
>
> Die übrigen Informationen im Geschäftsbericht sind nicht Gegenstand unseres Prüfungsurteils zur Konzernrechnung und wir machen keine Prüfungsaussage zu diesen Informationen.
>
> Im Rahmen unserer Prüfung der Konzernrechnung ist es unsere Aufgabe, die übrigen Informationen zu lesen und zu beurteilen, ob wesentliche Unstimmigkeiten zur Konzernrechnung oder zu unseren Erkenntnissen aus der Prüfung bestehen oder ob die übrigen Informationen anderweitig wesentlich falsch dargestellt erscheinen. Falls wir auf der Basis unserer Arbeiten zu dem Schluss gelangen, dass eine wesentliche falsche Darstellung der übrigen Informationen vorliegt, haben wir darüber zu berichten. Wir haben in diesem Zusammenhang keine Bemerkungen anzubringen.

Voraussetzung für diesen Wortlaut ist, dass die Gesamtheit der sonstigen Informationen dem Abschlussprüfer im Zeitpunkt der Berichtsunterzeichnung vorliegt und keine wesentlichen Unstimmigkeiten festgestellt wurden. Sofern Unstimmigkeiten vorliegen, hat der Abschlussprüfer festzustellen, ob der geprüfte Abschluss oder die sonstigen Informationen zu berichtigen sind. Daraus ergeben sich verschiedene Konsequenzen für die Berichterstattung:

→ Sofern der Abschluss nach Ansicht des Prüfers zu korrigieren ist, jedoch seitens der Gesellschaft keine Korrektur vorgenommen wird, ist eine Modifizierung des Berichts zur Jahresrechnung gemäss ISA/PS 705 [12] in Betracht zu ziehen [13];

→ bei fehlender Anpassung der sonstigen Informationen richten sich die Berichterstattung und die entsprechende Modifizierung im Bericht nach den Vorgaben des ISA 720 (revised) [14].

In Frage 3.3 des Dokuments *Ausgewählte Fragen und Antworten zur Berichterstattung über «Key Audit Matters» in der Schweiz* von *Expertsuisse* werden verschiedene Fallkonstellationen in Bezug auf die Berichterstattung nach ISA 720 (revised) thematisiert und es sind entsprechende Berichtsbeispiele bei Abweichungen vom Standardwortlaut aufgeführt. So ist in der Praxis durchaus zu erwarten, dass im Zeitpunkt der Berichterstattung der Geschäftsbericht lediglich unvollständig oder noch gar nicht zur Verfügung steht. In diesen Fällen ist es die Aufgabe des Abschlussprüfers, die übrigen Informationen zu lesen und zu beurteilen, sobald sie verfügbar sind. Weitere Beispiele verdeutlichen die Berichterstattung, wenn der Geschäftsbericht eine wesentliche falsche Darstellung enthält oder der Prüfer nicht in der Lage ist, zu den sonstigen Informationen Stellung zu nehmen. Bei wesentlicher falscher Darstellung, welche von der Gesellschaft nicht korrigiert wird, resultiert eine Modifizierung der Berichterstattung zu den sonstigen Informationen.

7. FAZIT

Als wichtigste Neuerung enthält der Revisionsbericht einen separaten Abschnitt des Abschlussprüfers zu den sonstigen Informationen. Da der Standardwortlaut nur zur Anwendung gelangt, wenn sämtliche sonstigen Informationen im Zeitpunkt der Berichtsunterzeichnung und keine wesentlichen Unstimmigkeiten mit der geprüften Jahresrechnung vorliegen, empfiehlt sich eine frühzeitige Information der geprüften Gesellschaft, um sicherzustellen, dass diesem Umstand insbesondere in zeitlicher Hinsicht gebührend Beachtung geschenkt wird. Der Standard enthält zudem diverse Präzisierungen und weitergehende Anwendungshinweise. Hervorzuheben für den Prüfer sind sicherlich die geltenden Vorgaben zur Dokumentation der mit sonstigen Informationen im Zusammenhang stehenden Prüfungshandlungen. ■

Anmerkungen: 1) ISA 701 Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report. **2)** Rundschreiben 1/2015 über die Angaben zu den für die Prüfung bedeutsamen Sachverhalten im Revisionsbericht an die Generalversammlung (RS 1/2015), Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB), publiziert am 21. Dezember 2015. **3)** ISA 720 (revised) gilt für die Prüfung von Abschlüssen für Zeiträume, welche am oder nach dem 15. Dezember 2016 enden. **4)** RAB Newsletter 2/2016. **5)** ISA 720 (revised) Tz. 12 (a). **6)** ISA 720 (revised) Tz. 7. **7)** ISA 720 (revised) Tz. 14 «read and consider». **8)** ISA 720 (revised) Tz. A27 und A28. **9)** ISA 720 (revised) Tz. 22. **10)** ISA 720 (revised) Tz. 13. **11)** PS 720 Die Pflichten des Abschlussprüfers im Zusammenhang mit sonstigen Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten, Ausgabe 2013. **12)** ISA 705 Modifizierungen des Prüfungsurteils im Vermerk des unabhängigen Abschlussprüfers. **13)** ISA 720 (revised) Tz. 20. **14)** ISA 720 (revised) Tz. 17 ff.