



Neuerungen SER

Neuerungen SER

Ausgangslage

- Am 1. Januar 2023 tritt das revidierte Aktienrecht in Kraft. Dies haben die Verbände zum Anlass genommen, den SER ein weiteres Mal zu aktualisieren und an die Bestimmungen des revidierten Aktienrechts anzupassen.
- Am 11. April 2022 haben die Fachverbände den Entwurf einer Neuauflage des SER 2022 elektronisch an die Mitglieder verschickt und Gelegenheit zur Stellungnahme gegeben.
- Die Vernehmlassung ist seit Mai 2022 abgeschlossen.

Neuerungen SER

Geltungsbereich

- Der Standard gilt ab dem 1. Januar 2023
- Somit hat der Revisor ab dem 1. Januar 2023 mit der neuen Ausgabe zu arbeiten, unabhängig davon, welche Periode der **Jahresrechnung bzw. des Zwischenabschlusses** eingeschränkt geprüft wird.
- Das bedeutet, dass bei der Revision der **Jahresrechnung per 31.12.2022** bereits die neue Version des Standards zur Eingeschränkten Revision (Ausgabe 2022) angewendet werden muss.

Neuerungen SER

1. Präzisierungen und Ergänzungen im Entwurf des SER 2022 (1/2)

- Die im neuen SER vorgenommenen Präzisierungen und Ergänzungen wurden hauptsächlich aufgrund des revidierten Aktienrechts vorgenommen.
- Das Wesen der eingeschränkten Revision hat sich nicht geändert.
- Somit hat es **weder Verschärfungen** noch **Aufweichungen** gegenüber SER 2015 gegeben.
- Der Prüfungsumfang aber auch die Prüfungstiefe sind im Wesentlichen unverändert geblieben, d.h. **keine Ergänzung** des Prüfungskatalogs (z.B. um IT-relevante Prüfungshandlungen), aber auch **keine Reduktion** der Anzahl Prüfungshandlungen.

Neuerungen SER

Präzisierungen und Ergänzungen im Entwurf des SER 2022 (2/2)

Vorgenommene Präzisierungen und Ergänzungen (u.a.):

- Anpassungen der **Gesetzesartikel**, insb. aufgrund des neuen Aktienrechts
- **Präzisierungen** betreffend der Prüfung von Zwischenabschlüssen
- Ergänzung betreffend **spezifischer Wesentlichkeitsgrenzen**;
- **Aktualisierung der gesetzlichen Bestimmungen** zu drohender Zahlungsunfähigkeit, Kapitalverlust und Überschuldung (Anhang A);
- **Ergänzung von Beispielen** möglicher Prüfungshandlungen im Hinblick auf das revidierte Aktienrecht (Anhang D);
- **Neue Berichtsbeispiele** bezüglich der Prüfung eines Zwischenabschlusses (Anhang F);
- **Neue Templates** für Auftragsbestätigungen und Vollständigkeitserklärungen für die Prüfung von Zwischenabschlüssen bzw. zur Ausschüttung einer Zwischendividende (Anhang C und Anhang E).

Neuerungen SER

Fazit

- Der Entwurf des neuen SER 2022 zeigt deutlich, dass gegenüber dem SER 2015 **weder Verschärfungen noch Aufweichungen** vorgenommen wurden.
- **Prüfungsumfang und -tiefe** bei den durchzuführenden Prüfungshandlungen und damit die abzugebende Prüfungssicherheit sind weiterhin deutlich geringer als bei der ordentlichen Revision.
- Somit ist **das Wesen** der eingeschränkten Revision unverändert geblieben, und dem **professionellen Ermessen** («professional judgement») wird auch weiterhin ausreichend Platz geboten.

Wesentlichkeit

Falls mögliche Fehlaussagen von spezifischen Geschäftsvorfällen, Kontensalden oder Abschlussangaben die Entscheidungen der Berichtsempfänger der Jahresrechnung beeinflussen könnten, legt der Abschlussprüfer eine oder mehrere spezifische Wesentlichkeitsgrenzen fest, welche tiefer als die Gesamtwesentlichkeit anzusetzen sind.

Unabhängigkeit

- Treten leitende Mitarbeitende eines Prüfungsmandanten oder Mitarbeitende eines Prüfungsmandanten, welche durch ihre Position einen bedeutenden Einfluss auf die Buchführung oder die Aufstellung des Abschlusses hatten, in ein Prüfungsunternehmen über, dürfen diese Mitarbeitenden des Prüfungsunternehmens in dem Zeitraum, auf den sich die Prüfungsbestätigung erstreckt, keine Prüfungsdienstleistungen für diesen Prüfungsmandanten erbringen.

Anhang

- Befragung zu Gründen für einen vorzeitigen Rücktritt der Revisionsstelle (falls Rücktritt der Revisionsstelle im Geschäftsjahr erfolgt ist) oder zu Gründen der Abberufung der Revisionsstelle
- Befragung zu durchgeführten Kapitalerhöhungen und Kapitalherabsetzungen, die der Verwaltungsrat innerhalb eines Kapitalbands vorgenommen hat

Verlustverrechnung

Neuerung aus dem Gesetz

Verlustverrechnung (Art. 674 nOR) (1)

- Das neue Aktienrecht bestimmt, dass Verluste in folgender Reihenfolge verrechnet werden müssen:
 - 1. mit dem Gewinnvortrag;
 - 2. mit den freiwilligen Gewinnreserven;
 - 3. mit der gesetzlichen Gewinnreserve;
 - 4. mit der gesetzlichen Kapitalreserve.

- Anstelle der Verrechnung mit der gesetzlichen Gewinnreserve oder der gesetzlichen Kapitalreserve dürfen verbleibende Verluste auch teilweise oder ganz auf die neue Jahresrechnung vorgetragen werden.

Verlustverrechnung

Beispiel einer Verlustverrechnung: Bilanzgewinn resultiert danach

Positionen	Beträge vor Verrechnung in CHF	Verrechnung in CHF
Jahresverlust	- 400'000	-400'000
Verrechnung:		
- Gewinnvortrag	150'000	150'000
- Freiwillige Gewinnreserven	80'000	80'000
- Gesetzliche Gewinnreserve	120'000	120'000
- Gesetzliche Kapitalreserve	100'000	100'000
Ergebnis => Bilanzgewinn		50'000

Verlustverrechnung

Beispiel einer Verlustverrechnung: Bilanzverlust resultiert danach

Positionen	Beträge vor Verrechnung in CHF	Verrechnung in CHF
Jahresverlust	- 400'000	-400'000
Verrechnung:		
- Gewinnvortrag	150'000	150'000
- Freiwillige Gewinnreserven	30'000	30'000
- Gesetzliche Gewinnreserve	100'000	100'000
- Gesetzliche Kapitalreserve	100'000	100'000
Ergebnis => Bilanzverlust		-20'000

Verlustverrechnung

Neuerung aus dem SER (Anhang D)

o) Eigenkapital

Empfohlene Prüfungshandlungen

(Den konkreten Umständen des Mandats anzupassen)

Detailprüfungen

- Abstimmung des Grundkapitals mit den gültigen Statuten oder dem Handelsregisterauszug
- Abstimmung der Reserven und des Bilanzgewinns/-verlusts mit der Jahresrechnung des Vorjahres und dem GV-Protokoll

Verlustverrechnung

Schlussfolgerung für die Revisionsarbeiten

- Die erste Stufe der Verlustverrechnung gemäss OR 674 stellt eine zwingende gesetzliche Vorschrift dar (Verlustverrechnung mit Gewinnvortrag und freiwilligen Gewinnreserve) und muss deshalb nicht traktandiert und beschlossen werden
- Da im neuen OR 959a Abs. 2 Ziffer 3 Bst. f und g diese Positionen Gewinn-Verlustvortrag und Jahresgewinn und -verlust getrennt (es sind ja Mindestgliederungsvorschriften) ausgewiesen werden müssen, kann logischerweise die buchhalterische Verrechnung erst im Folgejahr passieren
- Gemäss Anhand D o) ist neu entsprechend die Prüfung der gesetzlichen Verlustverrechnung vorgesehen.
- Das kann m.E. recht unübersichtlich werden, weshalb ich – wie bei der Verwendung des Bilanzgewinns – eine Beilage mit der Verlustverrechnung empfehlen würde.

2. Auswirkungen auf die Rechnungslegung

2.4 Zwischendividende (1)

- **Zwischendividende (Ausschüttung Gewinne aus dem laufenden Jahr)**
 - Art. 675a Abs. 1 i.V.m Art. 698 Abs. 2 Ziff. 5 OR gibt der Generalversammlung das **Recht, gestützt auf einen Zwischenabschluss**, die Ausrichtung einer **Zwischendividende zu beschliessen**. Ohne **Erstellung eines Zwischenabschlusses** ist eine Ausschüttung einer «**Interimsdividende**» **nicht möglich**
 - Die Erstellung eines **Zwischenabschlusses ist also zwingend**, d.h. auch wenn eine Zwischendividende noch innert sechs Monaten nach dem ordentlichen Jahresabschluss beschlossen werden kann → ansonsten wäre die **Ausschüttung einer ausserordentlichen Dividende** in Erwägung zu ziehen

2. Auswirkungen auf die Rechnungslegung

2.4 Zwischendividende (2)

– Prüfung des Zwischenabschlusses und Gewinnverwendungsantrags (1/2)?

- Die Revisionsstelle muss den Zwischenabschluss vor dem Beschluss der Generalversammlung prüfen, **ausser** bei
 - ✓ Opting-out (Art. 727a Abs. 3 OR) oder
 - ✓ **Zustimmung sämtlicher Aktionäre** für die Ausrichtung einer **Zwischendividende und keine Gefährdung der Forderungen der Gläubiger** vorliegt (Art. 675a Abs. 2 OR Satz 2 und 3) bei revisionspflichtigen Gesellschaften

2. Auswirkungen auf die Rechnungslegung

2.4 Zwischendividende (3)

– Prüfung des Zwischenabschlusses und Gewinnverwendungsantrags (2/2)?

➤ **Verzicht** gilt auch für die **Überprüfung** des **Gewinnverwendungsantrages**

➤ Falls Prüfung vorgenommen wird, ist der **anwendbare Prüfungsstandard gleich** wie jener für die **Jahresrechnung** → Muster für die eingeschränkte Revision ist im neuen **SER 2022** integriert

➤ **Weitere Muster im SER 2022** betreffend Zwischenabschlussprüfung:
Auftragsbestätigung und Vollständigkeitserklärung

2. Auswirkungen auf die Rechnungslegung

2.4 Zwischendividende (4)

- **Wie muss der Tatbestand «Forderungen der Gläubiger nicht gefährdet» interpretiert werden?**
 - Wenn aufgrund der Ausrichtung der Dividende die **Eigenkapitalquote** der **Gesellschaft** und deren **Liquidität nicht mehr in betriebsnotwendiger Höhe sichergestellt** sind, kann eine Gefährdung der Forderungen der Gläubiger bestehen
 - Eine solche ist **ebenfalls möglich**, wenn **ausserordentliche Verschlechterungen der Vermögens-, Finanz- oder Ertragslage** sich abzuzeichnen drohen und trotzdem eine Dividende beschlossen wird

2. Auswirkungen auf die Rechnungslegung

2.4 Zwischendividende (5)

– Darstellung der Zwischendividende in der Buchhaltung

- Die Zwischendividende ist **erfolgsneutral zu erfassen** und deshalb als **Minusposten im Eigenkapital** auszuweisen
- Buchungssatz: Zwischendividende / Kurzfristige Verbindlichkeiten gegenüber Beteiligte
- Dadurch kann sichergestellt werden, dass im Jahresabschluss der Jahresgewinn korrekt erfasst wird → muss gemäss Gesetz neu zwingend separat ausgewiesen werden (Art. 959a Abs. 2 Ziff. 3g OR)
- **Verrechnung der Zwischendividende** mit dem Gewinnvortrag oder mit einer anderen Reserve wäre **nicht sinnvoll**, weil bei einer Zwischendividende der **Gewinn des laufenden Geschäftsjahrs** ausgeschüttet wird

2. Auswirkungen auf die Rechnungslegung

2.4 Zwischendividende (6)

– Weitere wichtige offene Punkte

➤ Rückkauf eigener Aktien

- ✓ In Analogie zu Art. 675a OR sollte der laufende Gewinn für einen Aktienrückkauf verwendet werden können, wenn ein Zwischenabschluss erstellt und dieser allenfalls durch die Revisionsstelle geprüft wird

➤ Ausschüttung von unterjährigen Reserven

- ✓ Unterjährig geäußerte Reserven oder infolge Kapitalherabsetzung nicht mehr gesperrte gesetzliche Kapital- oder Gewinnreserven sollten basierend auf einem (geprüften) Zwischenabschluss ausgeschüttet werden dürfen

➤ Upstream- bzw. Crossstream-Darlehen

- ✓ Laufende Gewinn sollte bei der Bestimmung des frei verwendbaren Eigenkapitals mitberücksichtigt werden (falls geprüfter Zwischenabschluss vorliegt)

2. Auswirkungen auf die Rechnungslegung

2.4 Zwischendividende (7)

– Spezialfall – Ausserordentliche Dividende

- Gemäss der Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts soll auch im revidierten Aktienrecht die Ausschüttung einer „ausserordentlichen“ Dividende zulässig sein. In der Praxis wird darunter eine **Dividende** verstanden, die von einer **ausserordentlichen Generalversammlung** beschlossen wird und die aus den **ausschüttungsfähigen Reserven der vorangegangenen Geschäftsjahre** besteht (**ausschüttbares Eigenkapital**)
- Darf eine **ausserordentliche Dividende** nur mit Erstellung eines **Zwischenabschlusses** ausgeschüttet werden?
 - ✓ Aufgrund der Pflicht zur Erstellung eines Zwischenabschlusses bei der Interimsdividende kann nicht geschlossen werden, dass Art. 675a OR auch für die ausserordentliche Dividende gültig ist
 - ✓ An die Interimsdividende (Ausschüttung aus dem laufenden Gewinn) können strikere Anforderungen gestellt werden als an die Ausschüttung von frei verwendbarem Eigenkapital, welche durch die Generalversammlung bereits genehmigt wurde

2. Auswirkungen auf die Rechnungslegung

2.4 Zwischendividende (8)

– Spezialfall - Akontodividende

- Sind im aktuellen Recht möglich
- De facto handelt es sich um **kurzfristige Darlehen an Beteiligte**, welche anschliessend mit dem **Dividendenanspruch** der Beteiligten **verrechnet** werden
- **Problematik der Einlagenrückgewähr** (Art. 680 Abs. 2 OR) ist dabei zu beachten, d.h. Darlehen müssen zu Marktkonditionen gewährt werden (ansonsten liegt ein Verstoß gegen das qualitative Kriterium vor)
- Dieser Sachverhalt **gilt weiterhin** unter dem revidiertem Aktienrecht

2. Auswirkungen auf die rechnungslegung

2.4 Zwischendividende (9)

– Spezialfall – Phasenkongruente Dividende

