

Revision

Daniela Mühlenberg-Schmitz

Definition

Zweck der Revision ist u. a. zu prüfen, ob die Jahresrechnung des Vereins in Übereinstimmung mit den gesetzlichen Vorschriften zur Rechnungslegung und einem allfällig angewendeten Rechnungslegungsstandard ist. Die Revision stellt demnach einen wichtigen Steuerungs- und Kontrollmechanismus dar, der unabhängige und objektive Informationen bietet, eine Zusicherung über die in der Jahresrechnung enthaltenen Informationen ermöglicht und somit die Glaubwürdigkeit fördert.

Gesetzliche Bestimmungen

Wirtschaftlich bedeutende Grossvereine müssen ihre Jahresrechnung ordentlich prüfen lassen (Art. 69b Abs. 1 ZGB) (vgl. Abbildung 5). Dabei gilt ein Verein dann als gross, wenn zwei der folgenden Grössen in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten werden: ► CHF 10 Mio. Bilanzsumme ► CHF 20 Mio. Jahresumsatz ► 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.¹

Kleine Vereine hingegen unterliegen grundsätzlich keiner Revisionspflicht und könnten sich auf eine frei geordnete Revision beschränken (Art. 69b Abs. 4 ZGB) (vgl. Abbildung 5). Damit kommt die eingeschränkte Revision, wie bei anderen Rechtsformen (z.B. Stiftungen), nicht automatisch zum Zuge. Ein Vereinsmitglied, das einer persönlichen Haftung oder Nachschusspflicht unterliegt, kann jedoch eine eingeschränkte Revision verlangen (Art. 69b Abs. 2 ZGB). Darüber hinaus sind allfällige Bestimmungen zur Revision in den Statuten oder aufgrund von Beschlüssen der Vereinsversammlung zu beachten.²

Vereine, die zur ordentlichen oder eingeschränkten Revision verpflichtet sind, müssen die Revisionsstelle als Organ in den Statuten nennen (Art. 60 ZGB). Die Mitgliederversammlung wählt die Revisionsstelle (Art. 64 Abs. 1 ZGB i.V.m. Art. 730 Abs. 1 OR).

Auch wenn keine exakten Schätzungen vorliegen, so dürften die meisten Vereine in der Schweiz keiner Revisionspflicht unterliegen und sich auf die frei geordnete Revision konzentrieren. Dieser Umstand wird vom Gesetzgeber ausdrücklich begrüsst, da (insbesondere kleine) Vereine nur beschränkt am wirtschaftlichen Handeln teilnehmen und die Rechtsform des Vereins ohnehin ausschliesslich für ideelle Zwecke vorgesehen ist (Art. 60 ZGB).³

¹ Es sei darauf hingewiesen, dass für Vereine zur Abgrenzung der Revisionsarten andere (nämlich tiefere) Schwellenwerte als im Revisionsrecht gelten.

² Für allfällige Konsequenzen hinsichtlich einer Revision aufgrund des Rechnungslegungsrechts oder kantonaler Bestimmungen sei auf Schmitz, D./Eberle, R., 2016, Ordentliche Revision bei Nonprofit-Organisationen – Regel- oder Ausnahmefall? Beurteilung der Revisionspflicht aufgrund des neuen Rechnungslegungsrechts, in: EXPERTFocus, Nr. 6-7/2016, S. 414-419.

³ Vgl. Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, S. 4051.

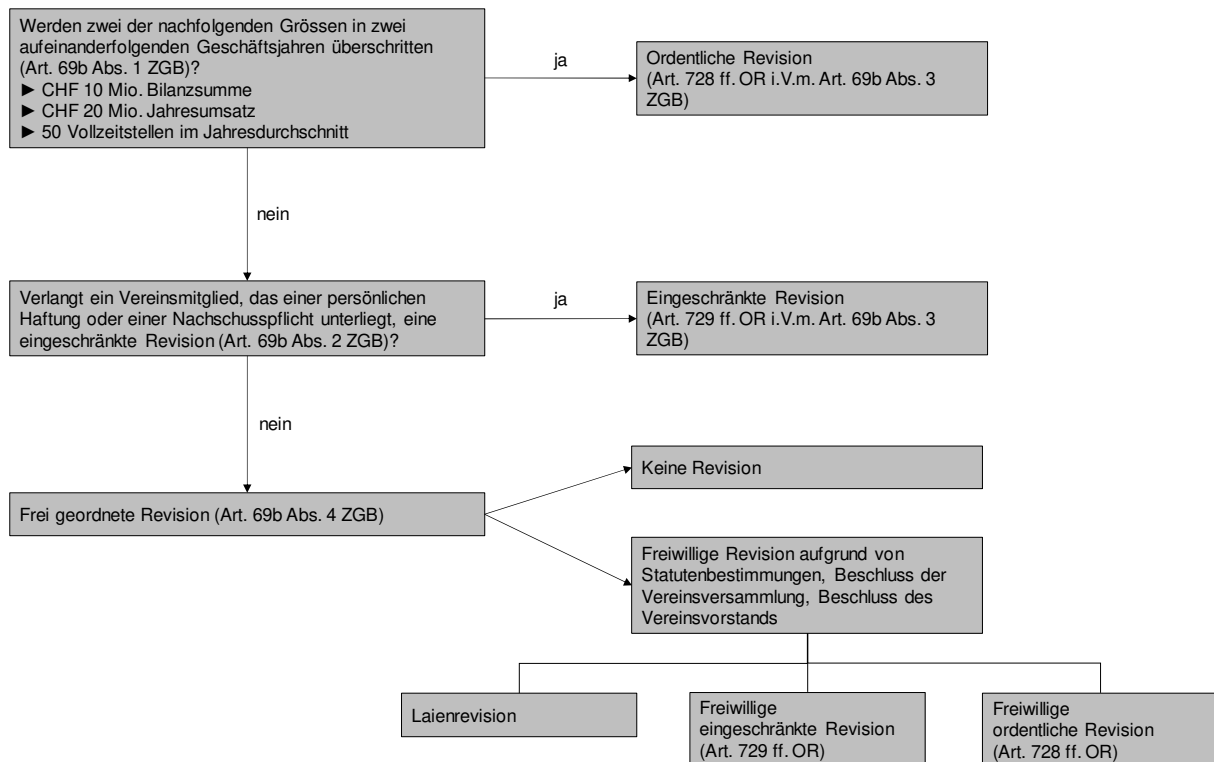


Abbildung 5: Überblick über die gesetzlichen Bestimmungen zur Vereinsrevision

Revisionsarten

Kriterium	Ordentliche Revision	Eingeschränkte Revision	Laienrevision
Prüfungsumfang	Weit gehend (Art. 728a OR)	Weniger weit gehend (Art. 729a OR)	Keine gesetzlichen Bestimmungen
Prüfungsschärfe	Umfassend	Summarisch, auf bestimmte Prüfungshandlungen beschränkt (Art. 729a Abs. 2 OR)	Keine gesetzlichen Bestimmungen
Unabhängigkeit	Hohe Anforderungen (Art. 728 OR) Rotationspflicht des leitenden Revisors alle 7 Jahre (Art. 730a Abs. 2 OR) Cooling-Off-Periode von mindestens drei Jahren (Art. 730a Abs. 2 OR)	Reduzierte Anforderungen (Art. 729 OR) Mitwirken bei der Buchführung und Erbringen anderer Dienstleistungen sind zulässig Keine Rotationspflicht (Art. 730a Abs. 2 OR)	Keine gesetzlichen Bestimmungen Grundsätze der guten Vereinsführung und des Selbstprüfungsverbots
Fachliche Anforderungen	Strenge Anforderungen (Art. 727b OR, Art. 4 RAG): zugelassener Revisions-experte, staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen	Weniger strenge Anforderungen (Art. 727c OR, Art. 5 RAG): zugelassener Revisor	Keine gesetzlichen Bestimmungen Fachkompetenz, um die Revisions-tätigkeit angemessen ausführen zu können
Berichterstattung	Positiv formuliertes Prüfungsurteil Zusammenfassender Bericht an GV (Art. 728b Abs. 2 OR) Umfassender Bericht an VR (Art. 728b Abs. 1 OR) Annahme- oder Rückweisungsempfehlung (Art. 728b Abs. 2 Ziff. 4 OR)	Negativ formuliertes Prüfungsurteil Zusammenfassender Bericht an GV (Art. 729 Abs. 1 OR) Hinweis auf die eingeschränkte Natur der Revision (Art. 729b Abs. 1 Ziff. 1 OR)	Keine gesetzlichen Bestimmungen
Anzeigepflichten	Verstösse gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement und im Falle der offensichtlichen Überschuldung (Art. 728c OR)	Im Falle der offensichtlichen Überschuldung (Art. 729c OR)	Keine unmittelbaren, sondern subsidiäre Anzeigepflichten

Abbildung 6: Unterschiede zwischen der ordentlichen und der eingeschränkten Revision sowie der Laienrevision⁴

⁴ In Anlehnung an Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, S. 3995, ergänzt um die Laienrevision.

Ordentliche und eingeschränkte Revision

Die ordentliche und die eingeschränkte Revision sind im Revisionsrecht geregelt (Art. 727 OR bis Art. 731a OR) und hinsichtlich ihrer Ausgestaltung unterschiedlich umfangreich (vgl. Abbildung 6).

Im Rahmen der ordentlichen und der eingeschränkten Revision wird u.a. geprüft (Art. 728a sowie Art. 729a OR), ob die Jahresrechnung den gesetzlichen Vorschriften, den Statuten und einem allfällig gewählten Rechnungslegungsstandard entspricht. Im Rahmen der ordentlichen Revision wird darüber hinaus geprüft, ob ein IKS existiert (Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR). Ausdrücklich nicht Gegenstand der Revision ist die Geschäftsführung der Organisation (Art. 728a Abs. 3 und Art. 729a Abs. 3 OR). Die ordentliche Revision ist deutlich umfangreicher als die eingeschränkte Revision, welche sich gemäss Art. 729 Abs. 2 OR auf Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und angemessene Detailprüfungen beschränkt.

Die Anforderungen an die Unabhängigkeit sind bei der ordentlichen Revision strenger als bei der eingeschränkten Revision. So findet sich in Art. 728 Abs. 2 OR eine – nicht abschliessende – Auflistung an Aktivitäten, die mit der Unabhängigkeit der Revisionsstelle nicht vereinbar sind. Demgegenüber ist «das Mitwirken bei der Buchführung und das Erbringen anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft» (Art. 729 Abs. 2 OR) im Rahmen einer eingeschränkten Revision zulässig und trägt den Bedürfnissen von kleinen Organisationen Rechnung.⁵ Das massgebende Kriterium ist dabei: «Sofern das Risiko der Überprüfung eigener Arbeiten entsteht, muss durch geeignete organisatorische und personelle Massnahmen eine verlässliche Prüfung sichergestellt werden» (sog. «Selbstprüfungsverbot») (Art. 729 Abs. 2 OR). Ausserdem besteht im Rahmen der eingeschränkten Revision (im Gegensatz zur ordentlichen Revision) keine maximale Amtsdauer des leitenden Prüfers (Art. 730a Abs. 2 OR) und keine «Cooling-off-Periode» von drei Jahren (Art. 730a Abs. 2 OR).

Im Weiteren bestehen hinsichtlich der ordentlichen Revision strengere Anforderungen an die fachliche Kompetenz der prüfenden Person. Für eine ordentliche Revision ist ein zugelassener Revisionsexperte (Art. 4 RAG) zu bezeichnen (Art. 727b OR); eingeschränkte Revisionen können durch Revisoren (Art. 5 RAG) durchgeführt werden (Art. 727c OR).

Freiwillige Revision/Laienrevision

Unterliegen Vereine nicht per Gesetz einer ordentlichen oder einer eingeschränkten Revision, sind sie in der Ordnung ihrer Revision frei (Abbildung 5 und Abbildung 6). Damit haben Vereine in diesem Fall grundsätzlich folgende Möglichkeiten:

- keine Revision der Vereinsjahresrechnung
- freiwillige Revision der Vereinsjahresrechnung aufgrund Statutenbestimmungen, Beschluss der Vereinsversammlung oder Beschluss des Vorstands
 - freiwillige eingeschränkte oder ordentliche Revision
 - Laienrevision.

Für Vereine ist dabei besonders die Laienrevision als Form der frei geordneten, freiwilligen Revision relevant. Freiwillige Revisionen stellen keine gesetzlichen, sondern auftragsrechtliche Prüfungen dar. Die strengen Regelungen des Aktienrechts gelten daher nicht, was insbesondere die Vorschriften betreffend Ausbildung und Fachkompetenz, Zulassung bei der Revisionsaufsichtsbehörde, der Unabhängigkeit sowie betreffend Prüfungsgegenstand betrifft.

Laienrevisionen werden häufig von einem Vereinsmitglied⁶ durchgeführt.

⁵ Vgl. Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, S. 4000-4001.

⁶ Als prüfende Person kann dabei beispielsweise ein Einzelmitglied (nicht aber ein Mitgliedsunternehmen!) von ExpertSuisse amten, das – sofern es sich nicht explizit darauf bezieht – nicht an die beruflichen und fachlichen Verlautbarungen von ExpertSuisse gebunden ist.

Um die Laienrevision im Verein zu regeln, empfehlen sich entsprechende Bestimmungen in den Statuten zu folgenden: Gegenstand und Ausgestaltung der frei geordneten Revision/Laienrevision, Wahl und Wiederwahl des Prüfers, Amtszeit des Prüfers, Adressat(en) der Berichterstattung, Zugang zu den notwendigen Unterlagen und zu den erforderlichen Auskünften (vgl. Abbildung 7).

Wird im Hinblick auf die frei geordnete Revision die Revisionsdienstleistung explizit als eine «eingeschränkte Revision» oder als eine «ordentliche Revision» bezeichnet, kann aus der blossen Begriffsverwendung implizit auf eine Anwendung dieser Revisionsarten geschlossen werden und es gelten die Bestimmungen des Aktienrechts. Kleine Vereine haben also auf eine korrekte Begriffsverwendung zu achten. Sollen hingegen einzelne Bestimmungen im Rahmen der frei geordneten Revision eingehalten werden, z.B. die Aufgaben der Revisionsstelle nach Art. 728a OR oder 729a OR, so sollte diese ausdrücklich bezeichnet sein. Oder im gegenteiligen Fall, wenn einzelne Bestimmungen des Revisionsrechts nicht zur Anwendung kommen sollen, z.B. zur Unabhängigkeit oder zur Fachkompetenz, sollten diese ausdrücklich ausgeschlossen werden (Abbildung).

Ist ein Verein Zewo-zertifiziert, hat er im Hinblick auf eine freiwillige Revision zu beachten, dass die Zewo von ihnen mindestens eine Review⁷ fordert, auch wenn der Verein gesetzlich gesehen zu keiner Revision verpflichtet wären. Und auch öffentliche Leistungsfinanzierer (z.B. Kantone) verpflichten die von ihnen mit öffentlichen Geldern subventionierten Vereine regelmässig zu einer bestimmten Revisionsart, z.B. der eingeschränkten Revision.⁸

Gemeinnütziger Frauenverein Bülach, Statuten

C. Die Revisionsstelle

Art. 28 Zwei ordentliche Revisorinnen und eine Ersatzrevisorin werden für eine Amtsdauer von zwei Jahren gewählt. Eine Wiederwahl ist möglich.

Art. 29 Die Revisorinnen dürfen nicht dem Vorstand angehören. Sie prüfen die vom Vorstand auf Ende des Geschäftsjahres abgeschlossene Rechnung und stellen dem Vorstand, zuhanden der Mitgliederversammlung, schriftlichen Bericht und Antrag.

Art. 30 Das Rechnungsjahr fällt mit dem Kalenderjahr zusammen.

Unihockey-Club Kloten-Dietlikon Jets, Statuten

Rechnungsrevisoren

Artikel 25

Die Generalversammlung wählt zwei Rechnungsrevisoren und einen Ersatzmann, welche nicht der Geschäftsleitung bzw. dem Vorstand angehören dürfen. Die Amtsdauer beträgt ein Jahr, eine Wiederwahl ist zulässig. Die Jahresrechnung ist den Revisoren nach Jahresabschluss zur Prüfung zu übergeben. Der schriftliche Revisorenbericht muss dem Vorstand 10 Tage vor der Generalversammlung vorgelegt werden. Die Rechnungsrevisoren haben jederzeit ein Einsichtsrecht in die laufende Buchhaltung. Sofern swiss unihockey dies vorschreibt, können weitere Kontrollorgane eingesetzt werden.

Zürcher Bauernverband, Statuten

Art. 19 Organisation

Der ZBV ist nicht zu einer gesetzlichen Revision verpflichtet. Hingegen wird eine Laienrevision jährlich eine Rechnungsprüfung im Auftragsverhältnis durchführen.

Diese Rechnungsprüfung hat sich an Art. 729a OR ff zu orientieren.

Gemäss Art. 728 ff können 10% der Mitglieder eine eingeschränkte oder ordentliche Revision verlangen. Diesfalls sind die gesetzlichen Bestimmungen des OR zu beachten.

Abbildung 7: Beispiele zu Statutenbestimmungen betreffend Revision

⁷ Die Review ist eine auftragsrechtliche Prüfung und lehnt sich der eingeschränkten Revision an.

⁸ Vgl. hierzu beispielsweise Kantonales Sozialamt Zürich, Richtlinien des Kantonalen Sozialamts zur Rechnungslegung von Invalideneinrichtungen im Erwachsenenbereich, Version vom 18. November 2016, Ziff. 6.2 f.

Statt auf eine Revision zu verzichten, sieht die Mehrzahl der Vereine einen klaren Mehrwert einer Revision und schätzt die Möglichkeit, Fehlaussagen in der Jahresrechnung zu vermeiden sowie ein positives Zeichen nach aussen zu setzen. Das erhöht die Aussagekraft und Glaubwürdigkeit der Jahresrechnung und stärkt deren Aussenwirkung.

Anforderungen an die Laienrevision und den Laienrevisor

Damit die Revision tatsächlich einen wirksamen Kontroll- und Informationsmechanismus darstellt, muss sie gewisse Anforderungen erfüllen. Auch wenn die frei geordnete Laienrevision keinen gesetzlichen Anforderungen untersteht,⁹ sollte sie die nachfolgend beschriebenen Themen berücksichtigen – angemessene Ausnahmen sind dabei möglich, z.B. hinsichtlich der Fachkompetenz (erforderliche Aus- und Weiterbildung) oder der Unabhängigkeit (Mitwirken bei der Buchführung, Revision durch ein Vereinsmitglied).

Unabhängigkeit

Die Unabhängigkeit ist eine zentrale Voraussetzung der Revision. Denn nur durch eine unabhängige Prüfung kann ein objektives und unbeeinflusstes Prüfungsurteil über die Jahresrechnung formuliert werden. Es ist sowohl eine innere (tatsächliche) als auch eine äussere (dem Anschein nach) Unabhängigkeit zu wahren. Die prüfende Person hat ihre Revisionstätigkeit immer frei und unvoreingenommen auszuüben, d.h. das Prüfungsurteil darf nicht durch Befangenheit, Interessenkonflikte, vorgegebene Instruktionen (z.B. durch den Vereinsvorstand) oder andere Beeinflussungen beeinträchtigt werden. Das Selbstprüfungsverbot stellt eine weitere massgebliche Grenze dar.

Da im Rahmen der Laienrevision die Rechnungslegung und die Buchführung geprüft werden und dies eine Verantwortlichkeit des Vereinsvorstands darstellt (Art. 69 ZGB), sollte der Laienrevisor im Hinblick auf eine gute Vereinsführung und dem Grundsatz des «Selbstprüfungsverbots» kein Vorstandsmitglied sein. Er kann jedoch Vereinsmitglied¹⁰ sein (muss aber nicht), sollte dabei aber aus Unabhängigkeitsgründen gegenüber dem Vereinsvorstand nicht weisungsgebunden sein (z.B. als Mitarbeitender des Vereins). Langjährige geschäftliche oder persönliche Beziehungen zwischen der prüfenden Person und dem Verein, insbesondere der mit den Finanzen betrauten Person, können darüber hinaus die Unabhängigkeit dem Anschein nach beeinträchtigen und sind damit bezüglich Unabhängigkeit als kritisch anzusehen.

Fachkompetenz

Der Laienrevisor benötigt die entsprechende Fachkompetenz, um die Revisionstätigkeit angemessen ausführen zu können. Im Rahmen der Laienrevision bestehen hierzu keine Mindestbestimmungen. Allerdings sollte die Person grundlegende Kenntnisse der Buchhaltung und Rechnungslegung (GoB und GoR), zu Lohnabrechnungen und Sozialversicherungen, sofern der Verein angestellte Mitarbeitende hat, sowie zur Mehrwertsteuer haben. Wie umfangreich und spezifische diese genannten Kenntnisse sein sollten, ist dabei letztlich immer abhängig von der Grösse, der Tätigkeit und des Umfeld des Vereins.

Neben der Unabhängigkeit ist die Fachkompetenz eine wichtige Voraussetzung für die «kritische Grundhaltung». Diese ermöglicht es dem Laienrevisor, die gesammelten Informationen und Prüfungsnachweise kritisch zu hinterfragen und Schlussfolgerungen zu ziehen.

Berichterstattung

Im Rahmen der Berichterstattung werden die während der Revision erlangten Einzelurteile zu einem Gesamturteil zusammengefasst. Der Berichterstattung kommt damit insofern eine wichtige Bedeutung zu, als dass sie:

⁹ Vgl. Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, S. 4000

¹⁰ Als prüfende Person kann dabei beispielsweise ein Einzelmitglied (nicht aber ein Mitgliedsunternehmen!) von ExpertSuisse amten, das – sofern es sich nicht explizit darauf bezieht – nicht an die beruflichen und fachlichen Verlautbarungen von ExpertSuisse gebunden ist.

- das Ergebnis der geleisteten Arbeit ist
- wichtige Erkenntnisse sowohl über die dargestellten Sachverhalte als auch über die Prüfung selbst aufzeigt
- die Aufmerksamkeit auf bestimmte (positive oder negative) Sachverhalte lenken kann.

Das Hauptaugenmerk der Prüfung liegt auf der Stellungnahme zum Ergebnis der Laienrevision, die dennoch nie eine absolute (wohl aber eine hinreichende) Sicherheit bieten kann.

Qualität

Die gängigen Qualitätsdefinitionen lassen sich nicht ohne weiteres auf die Revision übertragen. Viele verschiedene Faktoren bestimmen die Qualität der Revision. Unbestritten gelten die Unabhängigkeit, die Fachkompetenz, die Berichterstattung und die berufliche Sorgfalt als wichtige Voraussetzungen einer angemessenen (Laien-)Revision.

Ablauf der Laienrevision

Für die Laienrevision sind zunächst eine Planung sowie vorbereitende Tätigkeiten notwendig, bevor die eigentliche Durchführung stattfinden und letztlich die Berichterstattung an den Vereinsvorstand und die Vereinsversammlung erfolgen kann (Abbildung 8).

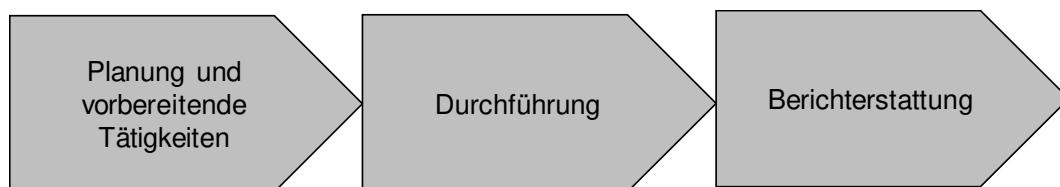


Abbildung 8: Vereinfachte Darstellung der Laienrevision

Ziel und Gegenstand der Laienrevision sind nicht gesetzlich geregelt (idealerweise erfolgt eine Präzisierung in den Statutenbestimmungen). Dennoch sollte sich die Laienrevision nicht bloss auf eine Kassenprüfung beschränken. Vielmehr sollte sie prüfen, ob die Buchführung und die Jahresrechnung den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entsprechen sowie ob in der Jahresrechnung (wesentliche) Fehlaussagen enthalten sind. Allenfalls kann die Laienrevision in beratender Weise aufzeigen, wo allfällige Fehler in der Buchführung und Jahresrechnung bestehen, wie diese verhindert werden können sowie wo allfällige Verbesserungsmöglichkeiten bestehen.

Planung und vorbereitende Tätigkeiten

Planung/Organisatorisches

Zunächst erfolgt die Wahl des Laienrevisors bzw. der Laienrevisoren,¹¹ wobei die entsprechenden Modalitäten, d.h. Anzahl Laienrevisoren, Amtsdauer, Wiederwahl, Anforderungen an den Laienrevisor, idealerweise in den Statuten geregelt sind. Grundsätzlich empfiehlt sich aus Effizienzgründen ein mehrjähriges Mandat, auch wenn ein langes Mandat zu einer gewissen «Betriebsblindheit» führen oder die Unabhängigkeit beeinträchtigen kann. Im Weiteren sollte die entsprechende Person grundlegende Kenntnisse in den Bereichen Buchhaltung und Rechnungslegung haben.

Darüber hinaus ist zentral, dass der Prüfungsauftrag, d.h. beispielsweise die konkreten Aufgaben und der Prüfungsumfang, klar definiert sind (idealerweise in den Statuten). Somit kann der sog. «Erwartungslücke» vorgebeugt werden. Eine solche besteht recht häufig und entsteht, wenn die Erwartungen an die Laienrevision höher als die tatsächlich erbrachte Leistung der Laienrevision liegen. Regelmässig ist daher die Erwartungslücke Grund für unschöne Unstimmigkeiten im Nachgang einer Laienrevision.

¹¹ Aus Unabhängigkeitsgründen sowie für ein 4-Augen-Prinzip wird in der Regel mehr als eine prüfende Person zur Durchführung der Laienrevision ernannt.

Um die Laienrevision so effizient wie möglich zu gestalten, empfiehlt sich eine zeitliche und sachliche Planung der Prüfung. Diese sollte dem Vereinsvorstand und allfälligen weiteren Personen zugestellt werden, sodass der Laienrevisor, die Jahresrechnung, die Dokumentation der Buchhaltung, Auskünfte von betroffenen Personen etc. zeitgerecht erhält. Gleichzeitig schafft es eine gute Basis, wenn die Prüfung angekündigt stattfindet (auch wenn laut Statuten und Beschluss der Mitgliederversammlung feststeht, dass eine Laienrevision stattfindet).

Vorbereitende Tätigkeiten

Zunächst gilt es für den Laienrevisor, ein erstes Verständnis über den Verein und seine Aktivitäten zu erlangen. Im Rahmen dessen schaut er beispielsweise folgende Unterlagen an:

- Organigramm, aus dem die Verantwortlichkeiten, Zuständigkeiten, Weisungsbefugnisse etc. hervorgehen
- Statuten
- Zusammensetzung des Vorstands
- Protokolle von Vorstandssitzungen und Vereinsversammlungen
- Unterschriftenregelungen
- Wichtige Bankdokumente
- Wichtige Versicherungsunterlagen
- Dokumente betreffend Liegenschaften, sofern solche existieren (z.B. Hypothek- und Darlehensvertrag, Mietverträge)
- Leistungsvereinbarungen, sofern eine öffentliche Finanzierung erfolgt
- Leitbild
- Mitgliederverzeichnis
- Etc.

Je nachdem, ob es sich um die erste Prüfung des Laienrevisors beim Verein handelt oder ob es eine Folgeprüfung ist, kann dieser Schritt unterschiedlich ausführlich sein. Dementsprechend ist der Initialaufwand bei einer erstmaligen Prüfung durch den Laienrevisor gross, nimmt aber sukzessiv mit den Folgeprüfungen ab. In der Regel beschränkt sich dann dieser erste Schritt auf die Protokolle von Vorstandssitzungen und Vereinsversammlungen, auf den letztjährigen Revisionsbericht sowie die Liste mit allfälligen Fehlern, Schwachstellen und Verbesserungsvorschlägen.

Darüber hinaus verschafft sich der Laienrevisor einen Überblick über die bestehenden IKS-Massnahmen. Denn ein gutes, d.h. funktionsfähiges, IKS kann die Prüfungsdurchführung unterstützen. Sind die Kontrollen in gewissen Bereichen, z.B. Belegwesen, Inventar, zuverlässig, kann sich der Laienrevisor auf die entsprechenden Prüfungsnachweise in Form von Dokumenten, Verbuchungen etc. verlassen und den Prüfungsumfang sowie die Art der Prüfungshandlung dementsprechend reduzieren. Das wiederum unterstützt die Effizienz der Prüfung (d.h. die Prüfung ist schneller beendet, erzeugt weniger administrativen Aufwand, reduziert die allfälligen Honorarkosten für den Laienrevisor etc.).

Ebenso macht es aus Effizienzgründen keinen Sinn, die gesamte Buchführung und das gesamte Finanz- und Rechnungswesen zu prüfen.¹² Daher erfolgt statt einer vollständigen Prüfung eine Stichprobenprüfung, mit der eine verlässliche Aussage über die zu prüfenden Sachverhalte möglich ist. Somit ist es für den Laienrevisor möglich, seine Prüfung aufgrund von Wesentlichkeitsüberlegungen und/oder einer Risikoorientierung durchzuführen. Um die Erwartungslücke zu reduzieren, sollte der Laienrevisor darauf hinzuweisen, dass die Laienrevision keine vollständige Prüfung aller Sachverhalte im Verein darstellt.

¹² Ausnahmen könnten sehr kleine Vereine mit überschaubaren Strukturen und Geschäftsvorfällen sein, in der eine vollständige Prüfung möglich, überschaubar und mit vertretbarem Aufwand wäre.

Ausgehend von all diesen Überlegungen und Planungsschritten wird schliesslich das Programm für die Laienrevision, das u.a. die Prüfungsgegenstände, die Prüfziele, die Prüfungshandlungen sowie einen Zeitplan beinhaltet, zusammengestellt.

Durchführung

Ausgehend von der Prüfungsplanung legt der Laienrevisor (und nur er) die konkreten Prüfungshandlungen fest. Dem Laienrevisor ist der Zugang zu den erforderlichen Unterlagen sowie zu anderen Auskünften zu ermöglichen. Der Laienrevisor hat seinerseits die Schweigepflicht zu beachten (Ausnahme: die Berichterstattung zur Laienrevision).

Prüfungshandlungen

Folgende Tatbestände in der Vereins-Jahresrechnung prüft der Laienrevisor:¹³

- **Vollständigkeit:** Alle ausweispflichtigen Sachverhalte und Angaben sind in der Jahresrechnung des Vereins wiedergegeben.
- **Richtigkeit:** Die in der Vereinsrechnung dargestellten Beträge und Informationen entsprechen den Grundsätzen ordnungsgemässer Rechnungslegung, d.h. sie sind angemessen bewertet, richtig ausgewiesen und offengelegt.
- **Vorhandensein:** Die bilanzierten Vermögensgegenstände und Verbindlichkeiten sind tatsächlich vorhanden.
- **Periodenabgrenzung:** Die Geschäftsvorfälle sind in der richtigen Rechnungsperiode erfasst und ausgewiesen.
- **Bewertung:** Die bilanzierten Aktiven und Verbindlichkeiten sind nach den massgebenden Rechnungslegungsvorschriften bewertet.
- **Rechte und Pflichten des Vereins:** Die ausgewiesenen Aktiven und Verbindlichkeiten sind Eigentum oder Rechte bzw. Verpflichtungen des Vereins am Bilanzstichtag.
- **Darstellung und Offenlegung:** Die in der Jahresrechnung enthaltenen Informationen sind angemessen dargestellt und erläutert und die Offenlegungen sind klar formuliert.

Kasse

Der Verein A weist in seiner Jahresrechnung für das Jahr 20XX einen Kassenbestand von CHF 8'500 aus. Aufgrund von Risiko- und Wesentlichkeitsüberlegungen bezieht der Laienrevisor die Position «Kasse» in die Prüfung ein. Dabei wird er beispielsweise folgende Aussagen in der Vereins-Jahresrechnung prüfen: Vollständigkeit, Vorhandensein, Darstellung und Offenlegung.

Forderungen (Mitgliederbeiträge)

Der Verein A weist in seiner Jahresrechnung für das Jahr 20XX einen Bestand an Forderungen (ausstehende Mitgliederbeiträge) von CHF 5'500 aus. Aufgrund von Risiko- und Wesentlichkeitsüberlegungen bezieht der Laienrevisor die Position «Forderung» in die Prüfung ein. Dabei wird er beispielsweise folgende Aussagen in der Vereins-Jahresrechnung prüfen: Vollständigkeit, Bewertung.

Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen

Für den Verein A bestehen in seiner Jahresrechnung 20XX Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen von CHF 3'500. Aufgrund von Risiko- und Wesentlichkeitsüberlegungen bezieht der Laienrevisor die Position «Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen» in die Prüfung ein. Dabei wird er beispielsweise folgende Aussagen in der Vereins-Jahresrechnung prüfen: Vollständigkeit, Bewertung, Pflichten des Vereins.

Abbildung 9: Beispiele zu Aussagen in der Jahresrechnung¹⁴

Dies überprüft er beispielsweise mittels:

¹³ Vgl. HWP, S. 194-195.

¹⁴ Verkürztes Beispiel, ohne Anspruch auf Vollständigkeit.

- **Belegprüfungen:** Die Belege sind formell richtig und bilden den dahinterstehenden Geschäftsvorfall in der Jahresrechnung korrekt ab. – sowie – Alle Belege und die zugehörigen Geschäftsvorfälle finden Eingang in die Jahresrechnung.
- **Bestandsprüfungen:** Die ausgewiesenen Positionen sind vollständig, richtig und existieren.
- **Bewertungsprüfungen:** Die ausgewiesenen Positionen sind korrekt bewertet (gemäss Gesetz/Statuten/Rechnungslegungsstandard).
- **Gliederung und Ausweis:** Der gewählte Kontenplan, die Mindestgliederung sowie die Grundsätze ordnungsmässiger Buchführung und Rechnungslegung werden eingehalten.
- **Verkehrsprüfungen:** Zu den geprüften Positionen und deren Beträge existieren jeweils die entsprechenden Belege.

Konkret kann der Laienrevisor folgende Prüfungshandlungen vornehmen:

- Einsichtnahme in Dokumente, z.B. Belege, Verträge
- Befragung
- Analytische Prüfungshandlungen, z.B. Budgetvergleiche, Kennzahlen, Zeitvergleiche
- Bestätigung, z.B. von einer Bank über das Vereinskonto
- Physische Prüfung und Beobachtung, z.B. Inventur, Inaugenscheinnahme eines Kassensturzes, Beobachten einer Verbuchung
- Etc.

Im Rahmen der Laienrevision eines Vereins erfolgen in der Regel Beleg¹⁵- und Bestandsprüfungen¹⁶. Dabei kommt an dieser Stelle die Bedeutung eines IKS zur Geltung: je besser das IKS funktioniert, umso mehr kann sich der Laienrevisor auf dieses verlassen und den Umfang von Belegprüfungen und Bestandprüfungen reduzieren.

¹⁵ Die Belege sind formell richtig und bilden den dahinterstehenden Geschäftsvorfall in der Jahresrechnung korrekt ab. – sowie – Alle Belege und die zugehörigen Geschäftsvorfälle finden Eingang in die Jahresrechnung.

¹⁶ Die ausgewiesenen Positionen sind vollständig, richtig und existieren.

Prüfungsgegenstand: Kasse	
<i>Zu prüfende Aussagen in der Jahresrechnung</i>	<i>Prüfungshandlungen</i>
Vollständigkeit	Einsichtnahme in die relevanten Belege, z.B. Kassenbuch, Kontoauszüge
Vorhandensein	Beobachten eines Kassensturzes Eigene Kassenzählung Einsichtnahme in die relevanten Belege, z.B. Kassenbuch, Kontoauszüge
Darstellung und Offenlegung	Einsichtnahme in die aktuelle Jahresrechnung, ob der Kassenbestand zusammen mit dem Post- und Bankkonto als Flüssige Mittel ausgewiesen werden
Prüfungsgegenstand: Forderungen (Mitgliederbeiträge)	
<i>Zu prüfende Aussagen in der Jahresrechnung</i>	<i>Prüfungshandlungen</i>
Vollständigkeit	Einsichtnahme in die relevanten Belege, z.B. Mitgliederliste, Saldenliste, Zahlungseingänge
Bewertung	Einsichtnahme in die relevanten Belege, z.B. Mitgliederliste, Saldenliste, Zahlungseingänge analytische Prüfungshandlungen zur Bestimmung der Fälligkeitsstruktur und der Werthaltigkeit der Forderungen Befragung der mitgliederbetreuenden Person und des Kassiers
Prüfungsgegenstand: Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen	
<i>Zu prüfende Aussagen in der Jahresrechnung</i>	<i>Prüfungshandlungen</i>
Vollständigkeit	Einsichtnahme in die relevanten Belege, z.B. Saldenliste
Bewertung	Einsichtnahme in die relevanten Belege, z.B. Saldenliste, sowie für allfällige Gutschriften/Rabatte/Skonti/etc. in die Fakturen, Korrespondenzen etc.
Pflichten des Vereins	Einholen von Saldobestätigungen

Abbildung 10: Beispiele zu Prüfungsgegenständen, Aussagen in der Jahresrechnung und Prüfungshandlungen¹⁷

Der Laienrevisor hält sein gesamtes Vorgehen, seine Prüfungshandlungen und Feststellungen in Arbeitspapieren fest und dokumentiert somit die Prüfung.

Typische Prüfungsgebiete

Nachfolgend wird eine einfache, nicht abschliessende Sammlung an möglichen Prüfungsgebieten aufgezeigt, die im Rahmen der Laienrevision der Vereins-Jahresrechnung typisch sind.

Für eine angemessenere Detaillierung und Ausführlichkeit kann die Checkliste problemlos ergänzt werden. Darüber hinaus kann sie erweitert oder verkürzt werden, um so den Besonderheiten eines jeden Vereins gerecht zu werden, beispielsweise wenn Sachanlagen oder Immobilien bestehen, oder wenn spezifische Prüfungen vorgenommen werden, beispielsweise eine Kassenprüfung.

Zur Beurteilung des Internes Kontrollsystem

Wird an neuralgischen Stellen das Vieraugen-Prinzip beachtet, z.B. Zahlungsverkehr, Bestellvorgänge, Inventarisierung etc.?

Besteht an neuralgischen Stellen eine Unterschriftenregelung, z.B. Zahlungsverkehr, Bestellvorgänge etc.?

Werden bestehende Reglemente eingehalten (z.B. Kassenreglement, Spesenreglement)?

Liegt zu jedem Geschäftsvorfall ein Beleg vor?

Werden grundsätzlich alle Zahlungsvorgänge über das Vereinskonto abgewickelt?

Ist der Zugriff auf das Vereinskonto klar geregelt? Gibt es betragliche Limiten ab wann wer eine Zahlung freigeben darf (hohe Zahlungen müsste beispielsweise von Vorstandsmitgliedern genehmigt werden)?

¹⁷ Verkürztes Beispiel, ohne Anspruch auf Vollständigkeit.

Falls eine Bar-Kasse besteht: Gibt es ein Reglement für die Bar-Kasse, in dem beispielsweise der Zugriff auf die Kasse, das Vier-Augen-Prinzip etc. festgehalten sind?

Ist die vollständige Erfassung der Einnahmen gewährleistet?

Erfolgt Auszahlungen von flüssigen Mitteln aufgrund der von berechtigten Personen visierten Belege?

Sind Zahlungen an nahestehende Personen berechtigt?

Besteht eine Budget-/Finanz-/Liquiditätsplanung und wird das Erreichen oder Abweichen von diesen Planzahlen innerhalb des Vereins besprochen?

Ist die Mitgliederliste aktuell?

Besteht ein Controlling der Mitgliederbeiträge (d.h. insb. Erfassen der einbezahlten sowie der noch nicht bezahlten Mitgliederbeiträge)?

Buchführung

Erfolgt die Buchführung manuell oder mittels einer Software?

Sind die Belege formell korrekt?

Werden Belege systematisch abgelegt?

Sind die Belege ordentlich abgelegt?

Wie ist die elektronische Datensicherung geregelt?

Sind alle bestehenden Konten in der Buchführung vorhanden?

Gibt es Belege für alle Einnahmen und Ausgaben bzw. für jeden Geschäftsvorfall?

Werden die GoB eingehalten (Art. 957a OR)?

Wurden die Geschäftsvorfälle zeitlich korrekt abgegrenzt?

Sind die einzelnen Buchungen bzw. Geschäftsvorfälle nachvollziehbar (progressiv und retrograd)?

Sind die Konten korrekt saldiert und korrekt übertragen?

Wie wird geprüft oder beurteilt, ob die vorgenommenen Ausgaben auch den Zielen und dem Zweck des Vereins entsprechen?

Werden alle aus dem Lager entnommenen Vorräte erfasst und verrechnet?

Bespricht der Vorstand regelmässig die Geschäftstätigkeiten des Vereins?

Werden die vom Vorstand beschlossenen Beschlüsse, sofern diese Auswirkungen auf die Jahresrechnung haben, entsprechend in dieser abgebildet?

Verfügen die zuständigen Personen in der Buchführung über das notwendige Know-How und/oder können bei Unsicherheiten vereinsintern oder bei Dritten, wie z.B. Treuhändern, Unterstützung erhalten?

Etc.

Sind Sachspenden erfasst?

Liegen Belege für die Spenden vor?

Werden Spenden separat und gemäss ihrer Zweckgebundenheit erfasst?

Wurden öffentliche Gelder gemäss ihrem Zweck erfasst?

Werden ausstehende Beitragszahlungen von Vereinsmitgliedern nachgefasst?

Liegen alle Lohnabrechnungen vor?

Sind die Lohnabrechnungen korrekt?

Wurden alle Steuern und Sozialversicherungsbeiträge abgeführt?

Sind die Abrechnungen mit den Sozialversicherungen erfolgt und korrekt?

Lassen sich ausserordentliche/aussergewöhnliche Buchungen begründen?

Etc.

Jahresrechnung

Ist der Verein zahlungsfähig und die Fortführung für das kommende Geschäftsjahr gegeben?

Werden die Mindestgliederungsvorschriften nach Gesetz/Statuten/Rechnungslegungsstandard/v erwendetem Kontenplan eingehalten?

Werden die GoR eingehalten (Art. 958a-958c OR)?

Sind die Bezeichnungen der Positionen in der Jahresrechnung verständlich?

Lassen sich ausserordentliche/aussergewöhnliche Positionen in der Jahresrechnung begründen?

Sind ausserordentliche Positionen mit der Vereinsführung abgesprochen?

Werden Ereignisse nach dem Bilanzstichtag berücksichtigt?

Aktiven

Ist der Bestand an Flüssigen Mitteln korrekt?

Ist der Kassenbestand korrekt?

Gibt es eine Aufstellung über die flüssigen Mittel auf Bank- und Postkonten?

Ist der Bestand an Forderungen korrekt?

Ist die Bewertung der Forderungen korrekt?

Gibt es ein Sachanlagenverzeichnis?

Sind alle Sachanlagen aktiviert?

Sind Zu-/Abgänge der Sachanlagen korrekt erfasst?

Gibt es ungewöhnliche Kontenbewegungen?

Sind Eigentumsvorbehalte, Verpfändungen und sonstige Verfügungsbeschränkungen korrekt ausgewiesen?

Weiteres

Steuerthemen: MWSt, Verrechnungssteuer

Steuerbefreiung (Voraussetzungen dafür nach wie vor erfüllt?)

Sind wichtige Änderungen mit dem Steueramt neu beurteilt worden?

Sozialversicherungen

Etc.

Passiven

Werden die Spenden zweckgebunden verwendet?

Sind sämtliche Bewegungen im Vereinskonto gemäss dem Beschluss des Vorstandes bzw. der Mitgliederversammlung?

Etc. Erfolgsrechnung

Wurde das Bruttoprinzip eingehalten (keine Verrechnung von Erträgen und Aufwendungen)?

Sind alle buchungspflichtigen Geschäftsvorfälle erfasst?

Lassen sich ausserordentliche/aussergewöhnliche Positionen begründen?

Sind die Mitgliederbeiträge vollständig einbezahlt und verbucht?

Wurden Subventionsmittel vollständig einbezahlt und verbucht?

Sind der Personalaufwand und die zugehörigen Abgaben für die Sozialversicherungen korrekt verbucht?

Kann der verbuchte Personalaufwand mit den an die Sozialversicherungsbehörden gemeldetem Aufwand abgestimmt werden?

Sind die Anhangsangaben korrekt und vollständig?

Wurde die letzte Jahresrechnung vom Vorstand bzw. der Mitgliederversammlung abgenommen?

Etc.

Sind die angestellten Mitarbeiter bei den Sozialversicherungen angemeldet (ins. UV und Vorsorgeeinrichtung)?

Sind Änderungen in den Arbeitsverhältnissen (z.B. Pensumsänderungen) auch aus sozialversicherungsrechtlicher Hinsicht berücksichtigt worden (gilt insb. bezüglich UV und beruflicher Vorsorge)?

Deliktische Handlungen

Trotz sorgfältiger Prüfung kann der Laienrevisor insbesondere deliktische Handlungen nicht ausschliessen.

Im Rahmen der Prüfung fokussiert der Laienrevisor nicht im Speziellen auf solche Verstösse (was wiederum im Hinblick auf die Erwartungslücke besonders zu verdeutlichen ist). Nichtsdestotrotz kann er wichtige Warnsignale erkennen, die auf Unregelmässigkeiten im Bereich der Buchführung und der Rechnungslegung schliessen lassen. Beispiele hierzu sind: keine oder nicht wirksame Steuerungs- und Kontrollaktivitäten, z.B. Berechtigungen zu Einzelunterschriften, Kassierer wirkt überfordert und kann ad-hoc keine groben Informationen zu den Finanzen geben, Revision wird kurzfristig (kurz vor der Mitgliederversammlung) angesetzt, Unregelmässigkeiten in der Buchführung und der Rechnungslegung, Kassierer oder eine Person aus dem Vorstand hat finanzielle Probleme, kritische Fragen sind unerwünscht.

Prämisse der Fortführungsfähigkeit

Wie die Rechnungslegung, erfolgt die Laienrevision unter dem Grundsatz der Fortführung des Vereins. Kommt der Laienrevisor im Rahmen seiner Prüfung jedoch zum Schluss, dass eine Überschuldung oder andere Aspekte, welche die Fortführungsfähigkeit beeinflussen können, vorliegen, hat er den Vorstand und die Mitgliederversammlung darüber zu informieren.

Berichterstattung

Nachdem die eigentliche Prüfung durchgeführt ist, werden für die abschliessende Berichterstattung die Einzelurteile aus den gesammelten Prüfungsnachweisen zu einem Gesamturteil zusammengefasst. Die Berichterstattung ist ein wichtiger Bestandteil – erst mit der Berichterstattung ist die Laienrevision abgeschlossen.

Zur Berichterstattung im Rahmen der Laienrevision bestehen keine gesetzlichen Bestimmungen. Je nachdem sind in den Statuten festgehaltene Bestimmungen zur Berichterstattung (z.B. zum Adressat) zu berücksichtigen. Grundsätzlich empfiehlt sich ein umfassenderer Bericht an den Vereinsvorstand, einschliesslich allfälliger Mängel und Verbesserungspotential, die bei der Prüfung der Jahresrechnung entdeckt wurden, sowie ein zusammenfassender Bericht an die Vereinsversammlung¹⁸ (vgl. Abbildung 11).

Um Unklarheiten oder sogar Meinungsverschiedenheiten aufgrund der Erwartungslücke zu vermeiden, sollte der Laienrevisor im Rahmen der Berichterstattung u.a. darauf hinweisen:

- dass es sich um eine Laienrevision, und nicht um eine ordentliche oder eingeschränkte Revision handelt
- dass ausschliesslich die Vereins-Jahresrechnung geprüft wurde – nicht jedoch die Geschäftsführung
- dass eine stichprobenartige, und nicht eine vollständige Prüfung durchgeführt wurde.

Damit sich die Berichtleser ein Bild über die Laienrevision machen können, sollten im Weiteren die Unabhängigkeit und die Fachkompetenz des Laienrevisors thematisiert werden.¹⁹ Tätigkeiten des Laienrevisors, welche die Unabhängigkeit zumindest dem Anschein nach beeinträchtigen können, wie etwa das Mitwirken bei der Buchführung oder Steuerberatung, sollten an dieser Stelle ebenfalls genannt werden.

¹⁸ Annahme: Die Laienrevision erfolgt aufgrund von Statutenbestimmungen. Ist der Vorstand Auftraggeber der Laienrevision, so richtet sich der zusammenfassende Bericht an ihn.

¹⁹ Ein einfacher Verweis auf die Statuten ist dann in Ordnung, wenn dort die Unabhängigkeit und die fachlichen Anforderungen geregelt sind.

<p>Bericht der <u>Laienrevisoren</u> über die Jahresrechnung <u>an die Mitgliederversammlung</u> des Vereins [Name, Ort]</p>	<p>→ Adressat des Berichts</p>
<p>Als Laienrevisoren haben wir die <u>Jahresrechnung, bestehend aus Bilanz, Erfolgsrechnung und Anhang</u>, des Vereins [Name, Ort] für das am [Datum] abgeschlossene Geschäftsjahr geprüft.</p>	<p>→ Art der Prüfung</p> <p>→ Gegenstand der Prüfung</p>
<p><u>Für die Jahresrechnung des Vereins ist der Vorstand verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, diese zu prüfen. Dabei haben wir die Laienrevision so geplant und auf Basis von Stichproben durchgeführt, dass wesentliche Fehlaussagen in der Jahresrechnung erkannt werden.</u></p>	<p>→ Verantwortlichkeiten</p> <p>→ Vorgehen bei der Prüfung</p>
<p><u>Bei der Laienrevision sind wir nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass die Jahresrechnung nicht Gesetz und Statuten entspricht.</u></p>	<p>→ Stellungnahme zum Ergebnis der Laienrevision</p>
<p>Wir bestätigen, dass wir die <u>Anforderungen an die Unabhängigkeit und die fachliche Kompetenz</u> gemäss Statutenbestimmungen erfüllen.</p>	<p>→ Eigenschaften der Laienrevision</p>
<p>[Ort, Datum]</p>	
<p>[Name und Unterschrift Laienrevisor 1] [Name und Unterschrift Laienrevisor 2] [optional]</p>	<p>→ Unterschrift des Laienrevisors</p>
<p><u>Beilage:</u> Jahresrechnung des Vereins</p>	

Abbildung 11: Muster zur Berichterstattung im Rahmen der Laienrevision (Normalwortlaut)²⁰

²⁰ In Anlehnung an Treuhand-Kammer, Freiwillige Prüfungen bei KMU – Berichtssammlung Normalwortlaute, Version 24. November 2001; Nussbaumer, Christian, Der Treuhandexperte, Nr. 1/2016, S. 24; Zöbeli, Daniel / Exer, Arthur / Baumann, Andreas, 2010, Rechnungswesen, Revision und Steuern für Vereine, Orell Füssli Verlag, S. 115. Für die Berichterstattung im Rahmen der ordentlichen Revision oder der eingeschränkten Revision sei auf die Verlautbarungen von ExpertSuisse verwiesen.