

WESENTLICHKEIT IN DER WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

Praktisch angewendet

Wie geht der Wirtschaftsprüfer in der Praxis mit der Wesentlichkeit um? Vor allem im KMU-Umfeld treffen wir Situationen an, bei denen rein statistische Ansätze nicht greifen können, weil die notwendige Grundgesamtheit an Datensätzen nicht vorhanden ist. Gerade in diesen Situationen ist es wichtig, sich trotzdem konsistente Überlegungen von der Gesamt-Wesentlichkeit bis hin zur Prüfungshandlung zu machen.

Dieser Artikel präsentiert ein praktisches Anwendungsbeispiel im Rahmen der eingeschränkten Revision [1].

1. MUSTERFIRMA TEXTIL AG

Die Textil AG ist in der Produktion und im Handel tätig. Nach einem ausgeglichenen Geschäftsjahr 2012 ist sie 2013 in eine Verlustsituation gerutscht. Die flüssigen Mittel werden langsam knapp, der Debitorenbestand ist ebenfalls gesunken. Die Warenvorräte sind reduziert worden. Im Anlagevermögen ist nur noch rund die Hälfte der Abschreibungen des Vorjahres verbucht worden. Die Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen sind gestiegen. Die kurzfristigen Finanzverbindlichkeiten stiegen stark um rund CHF 0.7 Mio.; die langfristigen Rückstellungen sind zur Ergebnisverbesserung aufgelöst worden.

Die Textil AG befindet sich also an einem Scheidepunkt mit einem beträchtlichen Verlust. Gerade in einer solchen Situation ist der Wirtschaftsprüfer gefordert, sich zum Thema Wesentlichkeit vertiefte Überlegungen zu machen und diese auch zu dokumentieren.

2. RISIKOBEURTEILUNG

In der Risikobeurteilung oder der strategischen Prüfungsplanung analysiert der Prüfer die Jahresrechnung als Ganzes. Im Zahlenbeispiel (*Abbildung 1*) markieren wir mit NP (*nicht prüfen*) die Positionen, die keine Saldi enthalten. Dann bewerten wir das *inhärente Risiko* (IR) je Position der Jahresrechnung mit Hoch, Mittel oder Tief. Danach folgt das Kontrollrisiko (CR, *Control Risk*). Daraus wird das Entdeckungsrisiko (DR, *Detection Risk*) abgeleitet, das uns wichtige Hinweise gibt. Im

Bereich der eingeschränkten Revision prüfen wir im Normalfall ergebnisorientiert. Deshalb beleuchten wir im Beispiel die verfahrensorientierte Prüfung nicht.

Diese Gesamtanalyse zeigt, worauf der Prüfer sein Prüfungsschwergewicht legen wird. Debitoren, Vorräte, Sachanlagen, kurzfristige Bankschulden und das langfristige Fremdkapital erhalten erhöhte Aufmerksamkeit bei der Revision. Selbstverständlich sind in der Erfolgsrechnung der Umsatz und der Warenaufwand ein grosses Thema, weil ein grosser Umsatzrückgang mit Margenzerfall offensichtlich ist. Der Personalaufwand als nächstgrösste Position wird ebenfalls im Detail geprüft. Vor allem der Rückgang der Position und damit verbunden wohl ein Personalabbau müssen analysiert werden.

3. GESAMTWESENTLICHKEIT

Nun haben wir in der Jahresrechnung unser Prüfungsschwergewicht auf wenige Bereiche fokussiert. Mit der Bestimmung der Gesamtwesentlichkeit folgt der nächste Baustein. Diese Gesamtwesentlichkeit leitet uns an, unsere Prüfungsaussage auf einen angemessenen Zusicherungsgrad abzustellen. In *Abbildung 2* ziehen wir als Basisdaten die Bilanzsumme, den Gewinn vor Steuern (EBT, *Earnings before taxes*), das Eigenkapital und den Betriebsertrag heran. Um grosse Schwankungen zu glätten, rechnen wir mit dem Durchschnitt aus Geschäftsjahr und Vorjahr weiter. Als Prozentzahl verwenden wir die allgemeingültigen Bereiche von 1% bis 3% der Bilanzsumme etc. Wir entscheiden uns schliesslich für den Betriebsertrag und setzen 2% ein, um der heiklen Situation der Firma gerecht zu werden.

Diese Festlegung basiert auf der beruflichen Erfahrung und Einschätzung des Prüfers. In einer Verlustsituation eignet sich der Gewinn vor Steuern natürlich nicht. Die Bilanzsumme ist in dieser anlageintensiven Firma eher nicht anwendbar, ausser man reduziert den Prozentsatz an den unteren Rand der Bandbreite. Selbstverständlich kann mit einer Zahlenspielerei aus fast jeder Zahl mit einem geschickt gewählten Prozentsatz eine ähnliche Wesentlichkeit errechnet werden. Hier ist der Prüfer aber gut beraten, wenn er sich auch auf qualitative Überlegungen verlässt und nicht nur rein zahlentechnisch entscheidet. Die mehrjährige Erfahrung



THOMAS KEEL,
DIPLOM. WIRTSCHAFTSPRÜFER,
SENIOR PARTNER,
MITGLIED DER
FACHKOMMISSION
SWISS GAAP FER,
KEEL + PARTNER AG,
ST. GALLEN,
KET@K-PARTNER.CH

Abbildung 1: **STRATEGISCHE PLANUNG** [2]
in CHF

Textil AG, St. Gallen

2013
31.12.2013

ASF 3.5

Strategische Planung

| | | AP | 2012 | 2013 | NP | IR | CR | DR | SPF | Prüfungstiefe | Kommentar |
|-----------------------------|---|--------------------------|----------------------|----------------------|-------------------------------------|-------|-------|--------|--------------------------|---------------|---|
| | | | revidiert | aktuell | | | | | | ergebnis. | |
| AKTIVEN | | | | | | | | | | | |
| Umlaufvermögen | | | | | | | | | | | |
| Flüssige Mittel | B | <input type="checkbox"/> | 345'800.00 | 110'000.00 | <input type="checkbox"/> | H M T | H M T | Tief | <input type="checkbox"/> | H M T | |
| Forderungen | C | <input type="checkbox"/> | 3'710'000.00 | 2'814'000.00 | <input type="checkbox"/> | H M T | H M T | Hoch | <input type="checkbox"/> | H M T | Umsatzeinbruch, Bonität Debitorenausstände |
| Übrige Forderungen | D | <input type="checkbox"/> | 358'000.00 | 298'000.00 | <input type="checkbox"/> | H M T | H M T | Tief | <input type="checkbox"/> | H M T | |
| Vorräte | F | <input type="checkbox"/> | 3'150'000.00 | 2'995'000.00 | <input type="checkbox"/> | H M T | H M T | Hoch | <input type="checkbox"/> | H M T | Ware kurzant, Ladenhüter |
| Aktive Rechnungsabgrenzung | E | <input type="checkbox"/> | 115'000.00 | 145'000.00 | <input type="checkbox"/> | H M T | H M T | Tief | <input type="checkbox"/> | H M T | |
| Total Umlaufvermögen | | | 7'678'800.00 | 6'362'000.00 | | | | | | | |
| Anlagevermögen | | | | | | | | | | | |
| Finanzanlagen | H | <input type="checkbox"/> | 1'585'000.00 | 1'690'000.00 | <input type="checkbox"/> | H M T | H M T | Tief | <input type="checkbox"/> | H M T | |
| Sachanlagen | G | <input type="checkbox"/> | 23'120'000.00 | 22'890'000.00 | <input type="checkbox"/> | H M T | H M T | Mittel | <input type="checkbox"/> | H M T | Impairmenttests |
| Immaterielle Anlagen | I | <input type="checkbox"/> | 0.00 | 0.00 | <input checked="" type="checkbox"/> | H M T | H M T | Tief | <input type="checkbox"/> | H M T | |
| Total Anlagevermögen | | | 24'705'000.00 | 24'580'000.00 | | | | | | | |
| Total AKTIVEN | | | 32'383'800.00 | 30'942'000.00 | | | | | | | |

| Gedruckt/Status/File | Prüfer/Datum | Reviewer/Datum |
|-------------------------------------|--------------|----------------|
| 20.02.2014 15:57:02 Status:offen | | |

1/3

Textil AG, St. Gallen

2013
31.12.2013

ASF 3.5

Strategische Planung

| | | | 2012 | 2013 | NP | IR | CR | DR | SPF | Prüfungstiefe | Kommentar |
|--|---|--------------------------|----------------------|----------------------|--------------------------|-------|-------|--------|--------------------------|---------------|-------------------------|
| | | | revidiert | aktuell | | | | | | ergebnis. | |
| PASSIVEN | | | | | | | | | | | |
| Fremdkapital | | | | | | | | | | | |
| Kreditoren | | <input type="checkbox"/> | 1'699'300.00 | 2'226'000.00 | <input type="checkbox"/> | H M T | H M T | Tief | <input type="checkbox"/> | H M T | |
| Bankschulden | L | <input type="checkbox"/> | 826'000.00 | 1'507'500.00 | <input type="checkbox"/> | H M T | H M T | Mittel | <input type="checkbox"/> | H M T | Kreditrahmen, Covenants |
| Übrige kurzfristige Verbindlichkeiten | | <input type="checkbox"/> | 1'708'000.00 | 1'132'000.00 | <input type="checkbox"/> | H M T | H M T | Tief | <input type="checkbox"/> | H M T | |
| Langfristiges Fremdkapital | N | <input type="checkbox"/> | 21'210'000.00 | 20'850'000.00 | <input type="checkbox"/> | H M T | H M T | Mittel | <input type="checkbox"/> | H M T | Kreditrahmen, Covenants |
| Übrige Passiven | | <input type="checkbox"/> | 510'000.00 | 0.00 | <input type="checkbox"/> | H M T | H M T | Tief | <input type="checkbox"/> | H M T | |
| Total Fremdkapital | | | 25'953'300.00 | 25'715'500.00 | | | | | | | |
| Eigenkapital | | | | | | | | | | | |
| Eigenkapital | | <input type="checkbox"/> | 6'430'500.00 | 5'226'500.00 | <input type="checkbox"/> | H M T | H M T | Tief | <input type="checkbox"/> | H M T | |
| Total Eigenkapital | | | 6'430'500.00 | 5'226'500.00 | | | | | | | |
| Total PASSIVEN | | | 32'383'800.00 | 30'942'000.00 | | | | | | | |

| Gedruckt/Status/File | Prüfer/Datum | Reviewer/Datum |
|--------------------------------------|--------------|----------------|
| 20.02.2014 15:57:02 Status: offen | | |

2/3

Abbildung 1: **STRATEGISCHE PLANUNG** (FORTSETZUNG)
in CHF

Textil AG, St. Gallen

2013
31.12.2013

ASF 3.5

Strategische Planung

| | 2012 revidiert | 2013 NP aktuell | IR | CR | DR | SPF | Prüfungstiefe ergebnis. | Kommentar |
|---------------------------------|---|----------------------|--------------------------------|-------|--------|--------------------------------|----------------------------|----------------|
| Erfolgsrechnung | | | | | | | | |
| Betrieblicher Ertrag | <input type="checkbox"/> 23'769'800.00 | 16'185'000.00 | <input type="checkbox"/> H M T | H M T | Hoch | <input type="checkbox"/> H M T | | Umsatzeinbruch |
| Material und Wareneinkauf | <input type="checkbox"/> -8'558'300.00 | -5'925'000.00 | <input type="checkbox"/> H M T | H M T | Mittel | <input type="checkbox"/> H M T | | Margenproblem |
| Bruttogewinn I | 15'211'500.00 | 10'260'000.00 | | | | | | |
| Personalaufwand | <input type="checkbox"/> -10'050'000.00 | -8'050'000.00 | <input type="checkbox"/> H M T | H M T | Tief | <input type="checkbox"/> H M T | | |
| Bruttogewinn II | 5'161'500.00 | 2'210'000.00 | | | | | | |
| übriger betrieblicher Aufwand | <input type="checkbox"/> -3'666'000.00 | -2'839'000.00 | <input type="checkbox"/> H M T | H M T | Tief | <input type="checkbox"/> H M T | | |
| EBITDA | 1'495'500.00 | -629'000.00 | | | | | | |
| Abschreibungen | <input type="checkbox"/> -1'120'000.00 | -510'000.00 | <input type="checkbox"/> H M T | H M T | Tief | <input type="checkbox"/> H M T | | |
| EBIT | 375'500.00 | -1'139'000.00 | | | | | | |
| Finanzerfolg | <input type="checkbox"/> -546'000.00 | -775'000.00 | <input type="checkbox"/> H M T | H M T | Tief | <input type="checkbox"/> H M T | | |
| EBT | -170'500.00 | -1'914'000.00 | | | | | | |
| sonstiger Erfolg | <input type="checkbox"/> 214'000.00 | 722'000.00 | <input type="checkbox"/> H M T | H M T | Tief | <input type="checkbox"/> H M T | | |
| Jahreserfolg vor Steuern | 43'500.00 | -1'192'000.00 | | | | | | |
| direkte Steuern | <input type="checkbox"/> -25'000.00 | -12'000.00 | <input type="checkbox"/> H M T | H M T | Tief | <input type="checkbox"/> H M T | | |
| Jahresgewinn / Jahresverlust | <input type="checkbox"/> 18'500.00 | -1'204'000.00 | <input type="checkbox"/> H M T | H M T | Tief | <input type="checkbox"/> H M T | | |

| Gedruckt/Status/File | Prüfer/Datum | Reviewer/Datum |
|--------------------------------------|--------------|----------------|
| 20.02.2014 15:57:02 Status: offen | | |

3/3

auf dem gleichen Mandat erleichtert diese Einschätzung sehr. In unserem Beispiel legen wir die Gesamtwesentlichkeit schliesslich auf CHF 400 000 fest.

4. TOLERANZWESENTLICHKEIT

Die Toleranzwesentlichkeit beträgt nach gängiger Lehre und Praxis 50% bis 75% der Gesamtwesentlichkeit. Diese Toleranzwesentlichkeit wird pro Prüffeld eingesetzt. Wir entscheiden uns für 75% und legen damit CHF 300 000 fest.

Die Festlegung dieser Grenze benötigt ebenfalls viel Fingerspitzengefühl und Berufserfahrung. Wird sie zu hoch angesetzt, decken wir vielleicht wesentliche Fehler und Einflüsse auf die Jahresrechnung nicht auf. Legen wir sie zu tief an, benötigen wir viel zu viel Zeit und verheddern uns in Detailprüfungen mit grossen Stichproben, die uns schliesslich den Blick für das grosse Ganze rauben.

5. NICHTAUFGRIFFSGRENZE

Damit wir nicht jeden Franken Differenz aufgreifen und anmerken müssen, legen wir eine Nichtaufgriffsgrenze fest. Es liegt auf der Hand, dass dieser Wert im Vergleich zu den beiden oberen Wesentlichkeitsbegriffen eher tief liegen muss. Theorie und Praxis sehen hier einen Wert zwischen 5% und 10% der Gesamtwesentlichkeit vor. Wir rechnen mit 5% und bezeichnen CHF 20 000 als Nichtaufgriffsgrenze.

So tragen wir dem Umstand Rechnung, dass die Firma im Geschäftsjahr in die Verlustzone geraten ist und wir die

Gründe dazu relativ genau analysieren möchten. Im Verlauf der Prüfung wird es sich weisen, ob dieser eher tiefe Wert die Prüfungsarbeiten nicht behindert. Es ist ja nicht verboten, im Laufe der Revision gescheitert zu werden und diese Grenze anzupassen, wenn sie arbeitstechnisch keinen Sinn macht. Im Auge behalten muss der Revisor aber immer den Umstand, dass er eine Prüfungsaussage über die Jahresrechnung abgeben will und diese fundiert ausfallen muss.

6. ANWENDUNG DER WESENTLICHKEIT IM PRÜFGEBIET DEBITOREN

Nun möchten wir die Anwendung am Prüfgebiet Debitoren vertiefen. Die Debitoren bilanzieren mit CHF 2 814 000. Die aussagebezogene Wesentlichkeitsgrenze liegt bei CHF 300 000. Im Umkehrschluss müssen wir deshalb die Differenz von CHF 2 514 000 durch unsere Prüfungshandlungen abdecken, um eine positive Prüfungsaussage für die Debitoren zu erreichen.

Wenn wir nun bereits auf diesem Niveau ein technisches Stichprobenverfahren anwenden, wird unsere Stichprobe sehr schnell sehr gross oder auch ungenau. Dies, weil für ein korrektes Stichprobenverfahren meist eine grössere Grundgesamtheit von Datensätzen benötigt wird, als überhaupt vorhanden sind. So greifen die theoretischen Ansätze meist zu wenig weit. Von der Theorie ist auch nicht vorgeschrieben, welches Verfahren anzuwenden ist. Der KMU-Prüfer ist hier gehalten, die Debitorenliste zu analysieren

Abbildung 2: WESENTLICHKEIT

| Textil AG, St. Gallen | | 2013 | | |
|---|---|-----------------------|-----------------|----------------|
| | | 31.12.2013 | | |
| Wesentlichkeit | | ASF 3.4 | | |
| in CHF | | revidiert | 2013 aktuell | |
| Basisdaten | | | | |
| Bilanzsumme | | 32'383'800.00 | 30'942'000.00 | |
| EBT (absolut) | | 43'500.00 | -1'192'000.00 | |
| Eigenkapital | | 6'430'500.00 | 5'226'500.00 | |
| Betriebsertrag | | 23'769'800.00 | 16'185'000.00 | |
| | Basisdaten | min | max | gewählt |
| Mittelwerte Vorjahr / Aktuelles Jahr | | | | |
| Bilanzsumme | 31'662'900.00 | 1% | 3% | 3% |
| EBT | -574'250.00 | 5% | 10% | 10% |
| Eigenkapital | 5'828'500.00 | 3% | 5% | 5% |
| Betriebsertrag | 19'977'400.00 | 1% | 3% | 2% |
| Gesamtwesentlichkeit berechnet | Gewählte Basis | Betriebsertrag | | 2% |
| Die Wesentlichkeitsgrenze wird im Rahmen der Prüfungsplanung auf folgenden Wert festgesetzt | Es handelt sich um einen KMU, dessen Ergebnisse stark schwankend sind. Wir stützen uns daher auf den Betriebsertrag als Basis ab. | | | 400'000.00 |
| Die Wesentlichkeitsgrenze wird im Rahmen der Berichterstattung auf folgenden Wert angepasst | | | | 400'000.00 |
| Die Aussagebezogene Wesentlichkeitstoleranz pro Prüffeld beträgt (50-75%) | | | | 75% |
| Nichtaufgriffsgrenze | | | | 5% |
| | | | | 300'000.00 |
| | | | | 20'000.00 |
| Gedruckt/Status/File | | Prüfer/Datum | | Reviewer/Datum |
| 20.02.2014 15:56:25 | | | | |
| Status:offen | | | | 1/1 |

und zu werten. Zuerst bieten sich die Gross-Debitoren an, die wir in die Stichprobe aufnehmen. In der Textil AG sind das 11 Kunden mit einer Gesamtsumme von CHF 1250 000. Dazu haben wir 22 kleine Debitorenpositionen mit einem Saldo von unter CHF 20 000 (Nichtaufgriffsgrenze). Das Feld dazwischen besteht aus 26 Normal-Debitoren, wenn man das so sagen darf. Nun besteht hier das Problem, dass der Totalbetrag der kleinen Debitoren von CHF 336 000 über unserer aussagebezogenen Wesentlichkeit liegt. Das heisst, dass wir auch in diesem Bereich Prüfungen vornehmen müssen. Wir möchten ja wissen, ob es nicht zahlreiche Fehler knapp unter der Nichtaufgriffsgrenze gibt. Wir entscheiden uns für die Stichprobe gemäss *Abbildung 3*.

Man sieht, dass wir für die Prüfung der Debitorenpositionen keine mathematisch korrekt hergeleitete Stichprobe auswählen konnten, weil die Grundgesamtheit zu klein ist. Was wir aber machen konnten, ist die Debitorenliste mit unserem Prüferauge durchzusehen, die ungewöhnlichen Posten zu bezeichnen und diese in die Stichprobe aufzunehmen. So erhalten wir neben der Herleitung der Stichprobe auch ein zweites Gefühl (d. h. professionelle Einschätzung) über die Qualität der Geschäftsfälle. Der Revisor hat ja auch Erfahrungen aus der Prüfung der Vorjahre und kennt den einen oder anderen schwierigen Kandidaten in den Debitoren.

Welche Prüfungshandlungen bieten sich an (Auszug aus dem Prüfprogramm Debitoren):

→ Durchsicht der Debitoren OP-Liste und Befragung über Gründe für alte, ungewöhnlich hohe Ausstände; → Befragung, wie säumige Zahler identifiziert und wie allfällige Wertberichtigungen festgelegt werden; → Befragung über die Einbringlichkeit von Forderungen; → Beurteilung der Altersstruktur der Forderungen; → Durchsicht der OP-Liste im Prüfungszeitpunkt und/oder Zahlungen in neuer Rechnung; → spezielle Bewertung Fremdwährungs- und Gross-Debitoren; → Beurteilung des Delkrederes bzw. der Positionen aus den Debitoren, die dadurch abgedeckt sind.

Bei der Textil AG haben wir die spezielle Konstellation, dass 3 der 11 Gross-Debitoren selber einer ordentlichen Revision unterliegen. Diese Kunden haben uns als Textil AG um eine Saldobestätigung an deren Revisionsstelle gebeten. So können wir als Prüfer der Textil AG diese Dokumente ebenfalls im Sinne einer ergänzenden Information als Prüfungsgrundlage heranziehen. Von der Theorie her sind das keine Saldobestätigungen im Sinne der ordentlichen Revision. Es ist aber nicht verboten, solche Dokumente für unsere Zwecke ebenfalls zu verwenden.

Ich bin überzeugt, dass dieser zugegeben praktisch anmutende Ansatz der Prüfung zu einem genügenden Prüfungsergebnis führt. Sei es, dass die Position Debitoren als in Ordnung bezeichnet wird, oder eben nicht.

Abbildung 3: **STICHPROBENAUSWAHL DEBITOREN**

| Anzahl | Bezeichnung | Ausprägung | CHF | Auswahlparameter | Stichprobe |
|-----------|-------------------------------------|------------------------|------------------|------------------|------------|
| 11 | Grossdebitoren | > 100 000 | 1 350 000 | lückenlos | 11 |
| 26 | Debitoren (normal) | < 100 000 und > 20 000 | 1 128 000 | etwa 1/3 | 9 |
| 22 | Kleine Debitoren | < 20 000 | 336 000 | etwa 1/5 | 5 |
| 59 | Debitorensaldo gemäss Bilanz | | 2 814 000 | | 25 |

7. FAZIT

«Hand aufs Herz, wie oft müssen Sie in Ihrer täglichen Arbeit als Wirtschaftsprüfer beurteilen, ob eine Position wesentlich oder unwesentlich ist?» Diese Frage ist unser steter Begleiter – und jeder Prüfer hat seine eigene Definition! Es ist wichtig, dass der Mandatsleiter in der Prüfungsplanung die Wesentlichkeitsgrenze für das ganze Team festlegt. So ist die Messlatte für alle definiert und wird nicht je nach Tagesform oder Gutdünken interpretiert.

Selbstverständlich sind kritische Rückmeldungen durch das Team an den Prüfungsleiter wichtig, wenn die Wesentlichkeit zu tief oder zu hoch angesetzt wurde. Nur mit solchem Feedback kann die eigene Planung überprüft und überdacht werden. Es ist nicht gerade angenehm, diese Grenze während der Revision anzupassen. So müssen die bereits durchgeführten Prüfungen auf die neue Wesentlichkeitsgrenze hin überprüft werden. Trotzdem müssen Prüfungsleiter hin und wieder diesen unpopulären Entscheid fällen und allfällige kritische Kommentare nicht scheuen.

Für die Planung und Dokumentation unserer Arbeitspapiere ist die Berechnung und Herleitung der Wesentlich-

keitsgrenze ein zentrales Thema. Damit zeigen wir, dass wir uns mit dem Mandat auseinandergesetzt haben und nicht einfach am Montagmorgen mit der Abstimmung der Kassen- und Banksaldi begonnen haben. Es ist definitiv der einfachere Weg, sich auf alten Pfaden zu bewegen. Mit einer Planungsphase vor dem Mandat hat der Prüfungsleiter aber auch die grosse Chance, dem Revisionsteam einen klaren Auftrag zu erteilen. Das bringt dem Prüfungsleiter in der Revisionswoche dann die Zeitreserve, die er für die Planung des Mandats der nächsten Woche einsetzen kann.

Nicht zuletzt auch der Qualitätsmanager der Revisionsfirma oder auch die Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) wird bei einer Nachschau anerkennen, dass der Prüfungsleiter den Planungsprozess auf hohem Berufsniveau beherrscht.

Anmerkungen: 1) Vom theoretischen Ablauf her orientiere ich mich am Artikel von Stefan Heini im ST 2013/12 bzw. am HWP-Band «Eingeschränkte Revision». 2) Das Beispiel Textil AG wurde mit der Prüfungssoftware www.revio.ch generiert.