

**In verschiedenen Publikationen wird darauf hingewiesen, dass die eingeschränkte Revision im ersten Geschäftsjahr die Bewährungsprobe bestanden hat, weil sich an der bisherigen KMU-Prüfung nicht viel verändert hat. Der Autor unternimmt aufgrund seiner Erfahrungen in der Praxis und Seminar Tätigkeit eine Standortbestimmung: Wird obige These von den Beteiligten bestätigt, und wenn nicht, wo besteht bei der eingeschränkten Revision Verbesserungspotential und Handlungsbedarf?**

KARL RENGGLI

## EINGESCHRÄNKTE REVISION – EIN ERFAHRUNGSBERICHT AUS DER PRAXIS

### Verbesserungspotential und Handlungsbedarf liegt vor

#### 1. EINLEITUNG

Mit den ab dem 1. Januar 2008 gültigen neuen Bestimmungen des *Obligationenrechts* (OR) zur Revisionspflicht sowie mit den Vorschriften des *Revisionsaufsichtsgesetzes* (RAG) wurde ein differenziertes System für die Prüfung der Jahresrechnungen von juristischen Personen eingeführt, das die Grösse und Bedeutung einer Unternehmung berücksichtigt. Es war der ausdrückliche politische Wille des Gesetzgebers, dass die *kleinen und mittleren Unternehmungen* (KMU) in bezug auf administrative Umtriebe und Kosten entlastet werden.

Die gesetzliche Regelung der Prüfung jener KMU-Gesellschaften, die von der «Entlastung» profitieren können und nur eine eingeschränkte Revision durchführen lassen müssen, findet sich in Art. 727 OR in Verbindung mit Art. 727 a OR. Mit Zustimmung sämtlicher Gesellschafter kann sogar auf die eingeschränkte Revision verzichtet werden (Opting-out), wenn die Gesellschaft nicht mehr als 10 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hat.

Prüfungsgegenstand, Prüfungsinhalt und Berichterstattung der eingeschränkten Revision werden in den Art. 729 OR und folgende geregelt. Im Zentrum stehen folgende Bestimmungen, welche bei der ordentlichen Revision explizit abweichend und umfassender geregelt sind:

→ Die eingeschränkte Revision basiert auf der international bekannten prüferischen Durchsicht (Review) [1]. → Die eingeschränkte Revision beschränkt sich auf Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und angemessene Detailprüfungen. → Die Revisionsstelle prüft, ob Sachverhalte vorliegen, aus denen zu schliessen ist, dass die Jahresrechnung und Gewinnverwendung nicht den gesetzlichen Vorschriften und

den Statuten entsprechen. Das interne Kontrollsystem und die Jahresrechnungen nach einer gewählten Rechnungslegungsnorm sind nicht Gegenstand der Prüfung. → Die Revisionsstelle erstattet nur der Generalversammlung einen zusammenfassenden Bericht über das Ergebnis der Revision (negativ formulierte Aussage ohne Abnahme- oder Rückweisungsempfehlung). Ein «umfassender Bericht» an den Verwaltungsrat ist nicht vorgesehen. → Die Revisionsstelle benachrichtigt den Richter, wenn der Verwaltungsrat die Überschuldungsanzeige unterlässt. → Das Mitwirken bei der Buchführung und das Erbringen anderer Dienstleistungen sind zulässig, sofern durch geeignete organisatorische und personelle Massnahmen eine verlässliche Prüfung sichergestellt ist.

Die gesetzlichen Normen für die eingeschränkte Revision hat der Berufsstand [2] im *Standard zur eingeschränkten Revision* (SER) als verbindliche Prüfungsanweisungen konkretisiert. Zu beachten sind die ergänzenden Anleitungen im neuen *Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung* (HWP) Band 2 Teil III sowie in Arbeitshilfen der Treuhand-Kammer [3].

Das *Staatssekretariat für Wirtschaft* (Seco) hat im Herbst 2009 eine Umfrage zum neuen Revisionsrecht durchgeführt [4]. Die nicht repräsentative Umfrage kommt zum folgenden bemerkenswerten Schluss:

«Wie in den drei parlamentarischen Interventionen [5] vermutet, bringt das neue Revisionsrecht eine wesentliche administrative Belastung und hohe externe Kosten für die KMU mit sich. Je nach verwendeter Berechnungsgrundlage dürften die zusätzlichen Kosten für die kleinen Unternehmen jährlich zwischen 600 Millionen und 1 Milliarde Franken betragen, sowie ungefähr 100 Millionen für die KMU, die zur ordentlichen Revision verpflichtet sind. Bei den Mikrounternehmen ist dagegen eine Reduktion der administrativen Belastungen um rund 70 Millionen pro Jahr festzustellen.»

Die These (... es ändert sich praktisch nichts) und die Zielsetzung der eingeschränkten Revision (... Entlastung der KMU), stimmen gemäss der Seco-Umfrage in der Wahrnehmung der KMU offenbar nicht! Es liegt im Interesse jedes KMU-Prüfers, sich die Frage zu stellen, ob er, unter Einhaltung der heute gültigen gesetzlichen Bestimmungen und verbindlichen Prüfungsanweisungen, die eingeschränkte Revision



KARL RENGGLI, DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER, PARTNER, AWB ALLGEMEINE WIRTSCHAFTSPRÜFUNG UND BERATUNG AG, AARAU, VR-PRÄSIDENT SRG SCHWEIZERISCHE REVISIONSGESELLSCHAFT AG, AARAU/AG

Abbildung 1: **PRÜFUNGSNACHWEISE IM KONZEPT DER EINGESCHRÄNKTEN REVISION**

Aussagen im Abschluss	Vorhanden	Rechte & Pflichten	Ereignis	Vollständig	Bewertung	Erfassung & Periode	Darstellung & Offenlegung
<b>Prüfungsnachweise mittels</b>							
<b>Befragungen</b> Grundlage für die Erarbeitung der Prüfungsnachweise für die wesentlichen Jahresabschlussposten	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
<b>Analytische Prüfungen</b> Plausibilisierung der Antworten zu den einzelnen Aussagen	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja
Plausibilisierung der Jahresrechnung als Ganzes	–	–	–	–	–	–	Ja
<b>Detailprüfungen</b> Namentlich für die Aussagen, Vorhandensein, Vollständigkeit und Bewertung (Bestand & Bewertung)	Ja	–	–	Ja	Ja	–	–
Weitergehende Prüfungen bei erhöhter Anfälligkeit für wesentliche Fehlaussagen	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja	Ja

tatsächlich effektiv (die richtigen Dinge tun) und effizient (die Dinge richtig tun) durchführt und mit dem Kunden die notwendige Kommunikation führt.

**2. KONZEPT DER EINGESCHRÄNKTEN REVISION GEMÄSS OR**

In der Botschaft zur Änderung der Revisionspflicht kommt die Absicht des Gesetzgebers, die KMU durch eine weniger umfassende und weniger intensive Revision der Jahresrech-

nung zu entlasten, explizit zum Ausdruck. Damit verbunden ist auch die Aussage, dass die gesetzliche Regelung der Revision zwecks Schutzes der Gläubiger von KMU nur von sekundärer Bedeutung ist. Kapitalgeber oder Lieferanten sollten sich nicht nur auf die Prüfungsaussagen der Revisionsstelle verlassen. Die Revision soll primär dem Schutz der an der Unternehmung beteiligten Personen dienen. Um dieses Schutzbedürfnis im KMU-Umfeld angemessen zu erfüllen, sind eine eingeschränkte Prüfung und eine entspre-

chende (negativ formulierte) Prüfungsaussage ausreichend. Bei Bedarf kann der Prüfungsumfang und damit die Urteils-sicherheit auch bei KMU freiwillig erhöht und eine ordent-liche Revision durchgeführt werden (Opting-Up).

Das Konzept der eingeschränkten Revision sieht in An-kehrung an die prüferische Durchsicht gemäss *Schweizer Prü-fungsstandard (PS)* 910 vor, die erforderlichen Prüfungsnach-weise zu den einzelnen Aussagen im Abschluss aufgrund von Befragungen, analytischen Prüfungshandlungen und (zusätzlich) angemessenen Detailprüfungen zu erlangen. Analytische Prüfungen dienen zur Beurteilung der Jahres-rechnung als Ganzes sowie zur Plausibilisierung der erhal-tenen Prüfungsnachweise aufgrund der Befragungen und Detailprüfungen. Die Detailprüfungen beschränkten sich auf Bestandes- und Bewertungsprüfungen und beinhalten im wesentlichen Abstimmungen mit Auszügen und Zusam-menfassungen sowie die Einsichtnahme in einzelne Belege des Kunden.

Aus den empfohlenen Prüfungshandlungen im Anhang D des Standards zur eingeschränkten Revision geht folgendes

deutlich hervor: Bei nicht erhöhter Risikolage für wesent-liche Fehlaussagen in der Jahresrechnung liegt das Schwerk-geicht der Prüfung auf der Befragung des Kunden, ob und wie er die Aussagen im Abschluss bestätigen kann. Anhand

*«Der Abschlussprüfer darf davon ausgehen, dass die erhaltenen Auskünfte und Unterlagen korrekt sind, so lange keine gegen-teiligen Hinweise vorliegen.»*

von analytischen Prüfungshandlungen plausibilisiert der Abschlussprüfer die erhaltenen Antworten. Mittels Abstim-mungen und kritischer Durchsicht von Auszügen, Listen, Inventaren oder Einzelbelegen beurteilt er den Bestand und die Bewertung wesentlicher Abschlussposten. Der Abschluss-prüfer darf davon ausgehen, dass die erhaltenen Auskünfte

Abbildung 2: **KONZEPTE DER EINGESCHRÄNKTEN BZW. ORDENTLICHEN REVISION SOWIE DER VERWANDTEN DIENSTLEISTUNGEN**

Art der Dienstleistung	Prüfung und prüferische Durchsicht (Audits and Reviews of historical financial information ISA [7] and ISRE [8])		Verwandte Dienstleistungen (Other engagements ISAE [9] and related services ISRS [10])	
	Prüfung	Review	Vereinbarte Prüfungshandlungen	Erstellung von Informationen (Compilation)
Grad der Zusicherung des Prüfers	Hoch aber nicht absolut (reasonable assurance)	Weniger hoch (moderate assurance)	Keine Zusicherung	Keine Zusicherung
Berichterstattung	Positive Zusicherung über die Aussagen in der Jahresrechnung: ... Jahresrechnung entspricht Gesetz ...	Negativ formulierte Zusicherung: ... wir sind nicht auf Sachverhalte gestossen aus denen zu schliessen ist, dass die Jahresrechnung nicht Gesetz und Statuten entspricht ...	Festgestellte Fakten zu den Prüfungs-handlungen	Bezeichnung der erstellten Informationen
Akzeptables Risiko von wesentlichen Fehlaussagen	Rund 5–10% (angestrebte Urteils-sicherheit liegt bei rund 90–95%)	Rund 40% (angestrebte Urteils-sicherheit liegt bei schätzungsweise 60%)	Kein Prüfungsurteil	Kein Prüfungsurteil
Art und Umfang der Prüfungshandlungen (PH)	Hinreichende und ange-messene Prüfungsnach-weise mittels Funktions-prüfungen und aussage-bezogene Prüfungen	Beschränkung auf Befragungen und analytische Prüfungs-handlungen	Vereinbarter Umfang und Art der Prüfungs-handlungen	Keine Prüfungs-handlungen
Ergänzende schweizerische gesetzliche Bestimmungen	Empfehlung zur Abnahme oder Rück-weisung der Jahres-rechnung Beurteilung Existenz IKS Weitere Hinweis- und Anzeigepflichten	Zusätzlich: angemessene Detailprüfungen Keine Abnahme-empfehlung IKS ist nicht Gegenstand Anzeigepflicht, wenn der Verwaltungsrat den Richter nicht benachrichtigt	keine	keine

und Unterlagen korrekt sind, so lange keine gegenteiligen Hinweise vorliegen.

Muss der Abschlussprüfer aufgrund inhärenter Risiken von einer erhöhten Fehleranfälligkeit ausgehen, sind weitergehende Prüfungshandlungen vorgesehen. Hier liegt das

---

*«Das Ziel der Abschlussprüfung ist die objektive Aussage darüber, ob die Jahresrechnung den gesetzlichen und statutarischen Vorschriften entspricht und frei von wesentlichen Fehlaussagen ist.»*

Schwergewicht bei zusätzlichen und vertieften Detailprüfungen wie die Einsichtnahme in Detailbelege, welche vom Prüfer als wesentlich und kritisch beurteilt werden.

Die erforderlichen Prüfungsnachweise wird der Abschlussprüfer in der Regel nur anhand einer Kombination der vorstehenden drei Prüfungshandlungen erbringen können (vgl. *Abbildung 1*).

Bei der ordentlichen Revision muss sich der Abschlussprüfer die hinreichenden und angemessenen Prüfungsnachweise anhand von Funktionsprüfungen (Wirksamkeit der internen Kontrollmassnahmen) sowie von umfassenden aussagebezogenen Prüfungshandlungen selbst erarbeiten, bis er die Verlässlichkeit der Aussagen im Abschluss bestätigen kann. Bei grösseren Datenmengen sind zudem statistische Stichproben anzuwenden. Ein angemessener Prüfungsnachweis (Qualität der Aussage) ist anhand von Befragungen allein nicht möglich.

Das Konzept der eingeschränkten Revision, bezüglich Prüfungsinhalt und -umfang verbindlich dargestellt im Standard zur eingeschränkten Revision in Kapitel 6 und Anhang D, beinhaltet deutlich weniger weitgehende Prüfungsnachweise.

### **3. WECHSELWIRKUNG ZWISCHEN PRÜFUNGSUMFANG UND PRÜFUNGSAUSSAGE**

Das Ziel der Abschlussprüfung ist die objektive Aussage darüber, ob die Jahresrechnung den gesetzlichen und statutarischen Vorschriften entspricht und frei von wesentlichen Fehlaussagen ist. In Anlehnung an den konzeptionellen Rahmen der PS [6] können die Konzepte der eingeschränkten Revision (Review/prüferische Durchsicht) und der ordentlichen Prüfung sowie der verwandten Dienstleistungen

Abbildung 3: **HANDLUNGSBEDARF FÜR ZIELERREICHUNG**

Handlungsbedarf	Abschlussprüfer	Standardsetter
<b>Verbesserungspotential</b>		
<b>Umfassende Kenntnisse über Wesen und Methodik der eingeschränkten Revision</b>	Intensive Schulung und Selbststudium des SER	Konsequente Überwachung der Aus- und Weiterbildungsverpflichtungen
<b>Professionelle Anwendung und Umsetzung des SER</b>	Erarbeitung systematischer Arbeitshilfsmittel für die Durchführung der Revision (Arbeitspapiere, Checklisten)	Aktualisierung des SER und Bereitstellung von Arbeitshilfen im KMU-Kompetenzzentrum
<b>Kommunikation über Zweck und Inhalt der eingeschränkten Revision mit dem Kunden</b>	Konsequente Besprechung und Erläuterung der Revision. Klärung der möglichen Zusammenarbeit und Abgrenzung zu den nicht zu vereinbarenden Leistungen	Arbeitshilfen im KMU-Kompetenzzentrum
<b>Überprüfung der Qualität der Revisionsdienstleistungen</b>	Konsequente Überwachung der Einhaltung der Qualitätsrichtlinien durch Vorgesetzte	Überwachung der Qualitätsrichtlinien durch RAB Publikation der Ergebnisse
<b>Erfahrungsaustausch zur Verbesserung der Kenntnisse und Revisionsdienstleistung</b>	Erfahrungsaustausch und regelmässige Teilnahme an Seminaren	Praxisbezogene Seminare mit Best-Practice-Anwendungen

einander, wie in *Abbildung 2* dargestellt, gegenübergestellt werden.

Anzumerken ist, dass vor der Einführung des neuen Revisionsrechtes die Prüfung der Jahresrechnung nach den *Grundsätzen zur Abschlussprüfung (GzA)*, Ausgabe 2001, und ab 2005 nach den PS erfolgte. Demnach verlangte das Konzept für alle Prüfungen von Jahresrechnungen vom Abschlussprüfer eine hohe Urteilssicherheit zur Gesetzes- und Statutenkonformität.

Aus der Gegenüberstellung gemäss *Abbildung 2* lassen sich somit folgende Schlüsse ziehen:

→ Für die Abgabe eines Prüfungsurteils mit einer hohen Zusicherung sind umfassende Prüfungsnachweise in bezug auf Umfang und Qualität der Prüfungshandlungen erforderlich. Demgegenüber lässt eine eingeschränkte Prüfung kein Prüfungsurteil zu, sondern lediglich eine moderate und negativ formulierte Zusicherung über die Aussagen in der Jahresrechnung. → Die eingangs aufgestellte These, dass sich an der praktischen Durchführung einer KMU-Prüfung nichts ändert, kann aus den vorstehend beschriebenen konzeptionellen Gründen nicht bestätigt werden. Entweder hat der Abschlussprüfer in der Vergangenheit nicht hinreichende und nicht angemessene Prüfungsnachweise erarbeitet und trotzdem ein Prüfungsurteil (mit hoher Zusicherung) abgegeben oder der Abschlussprüfer prüft heute zu viel und gibt trotzdem nur eine moderate Prüfungszusicherung ab (negativ formulierte Prüfungssage ohne Abnahme- oder Rückweisungsempfehlung). → Wenn die Annahme zutrifft, dass das Konzept der eingeschränkten Revision noch nicht konsequent angewandt wird und der Prüfer tendenziell zu viel prüft, stellt sich die Frage nach den Gründen. Der KMU-Prüfer hat offensichtlich das Bedürfnis<sup>[11]</sup> nach erhöhter Prüfungssicherheit, weil die gesetzlichen Bestimmungen bezüglich Revisionshaftung nach Art. 755 OR bei der eingeschränkten Revision und der or-

dentlichen Revision unverändert geblieben sind. Zudem ist er sich bewusst, dass er sich mit der Zulassung gegenüber der Revisionsaufsichtsbehörde verpflichtet hat, die Vorgaben<sup>[12]</sup> für die Qualitätssicherung zu erfüllen, und dass seine Prüftätigkeit durch gleichgestellte Dritte beurteilt werden wird (Peer-Review). Ferner kann bei manchen Prüfern vermutet werden, dass sie sich mit dem Standard zur eingeschränkten Revision (noch) nicht vertieft auseinandergesetzt haben, in der Annahme, dass sich ja nichts geändert hat! → Die höheren Kosten könnten schliesslich auch mit einmaligen Aufwendungen bei der Revisionsstelle begründet werden. Darunter fallen insbesondere die Kosten für die Registrierung, die Aus- und Weiterbildung der Mitarbeiter, die Umstellung der Arbeitspapiere sowie der höhere Kommunikationsbedarf mit dem Kunden (insbesondere zum Thema Offenlegung der Risikobeurteilung im Anhang).

#### 4. VERBESSERUNGSPOTENTIAL UND HANDLUNGSBEDARF

Wer ertappt sich nicht gelegentlich selbst, einen an sich vernünftigen Prüfungsnachweis mit einer zusätzlichen Prüfungshandlung noch weiter zu verbessern? Beispielsweise mit der Überprüfung der Einstandspreise der Vorräte anhand von Lieferantenrechnungen. Dies, obwohl der Kunde anlässlich der Befragung ausdrücklich und nachvollziehbar bestätigt hat, dass die Vorräte verlustfrei bewertet wurden, der analytische Vorjahresvergleich und die Margen keine atypischen Veränderungen aufweisen und schliesslich das Total der Inventarlisten mit dem Hauptbuch übereinstimmt. Dies, obwohl die eingeschränkte Prüfung keine hohe, sondern lediglich eine moderate Zusicherung erfordert! Etwas mehr Mut für weniger Prüfungsaufwand dürfte bei risikoreichen Mandaten angebracht sein.

Aufgrund der Seminarerfahrungen kann festgestellt werden, dass viele KMU-Prüfer ein Verbesserungspotential in

der konsequenten Anwendung der Prüfungsstandards und Umsetzung der Prüfungsanweisungen haben. Dies setzt die theoretischen Kenntnisse der Prüfungsgrundsätze der eingeschränkten Revision bzw. prüferischen Durchsicht (Review) sowie das Verständnis der relevanten Begriffe voraus. Die Themen Unabhängigkeit, Wesentlichkeit, Risikobeurteilung oder Berichterstattung bei angenommenen Sachverhalten beispielsweise werden so unterschiedlich diskutiert, dass oftmals kein gemeinsamer Nenner gefunden wird, welcher für die Praxis taugt.

In der Seco-Studie wird angedeutet, dass viele KMU-Kunden den Inhalt und die Bedeutung der eingeschränkten Revision noch nicht genau kennen. Dies lässt vermuten, dass der Abschlussprüfer die im Standard zur eingeschränkten Revision vorgesehene Auftragsbestätigung (mit der Erklärung der wesentlichen Inhalte der eingeschränkten Revision) dem Kunden nicht oder noch nicht klar kommuniziert hat.

Die firmeninternen Qualitätssicherungssysteme sind teilweise noch im Aufbau oder bestehen erst auf dem Papier. Eine konsequente Überwachung der Prüftätigkeit wird mögliche methodische Mängel bei der Durchführung der eingeschränkten Revision erkennen.

Ein weiteres Verbesserungspotential liegt in der konsequenten Trennung der Revisionsarbeiten und den, mit den Unabhängigkeitsvorschriften zu vereinbarenden, Beratungsleistungen. Wenn der Kunde beispielsweise eine Beratung, Hinweise oder Vorlagen für die Erstellung und Dokumentation der Risikobeurteilung im Anhang benötigt, darf dies nicht als Bestandteil der Abschlussprüfung verstanden werden. Eine mündliche oder schriftliche Auftragsbestätigung schafft Klarheit über die Verantwortlichkeiten und die zu erbringenden Dienstleistungen.

Der Standard für die eingeschränkte Revision ist bewusst kurz gehalten worden. Die Anwendungsbeispiele beschränk-

## RÉSUMÉ

### Contrôle restreint – expériences pratiques

Diverses publications ont soutenu que le régime du contrôle restreint avait passé l'épreuve du feu de la première clôture annuelle, qu'il ne posait pas de problèmes d'application majeurs et qu'il était plutôt bien accepté et compris par les mandants. Ce point de vue corrobore la thèse avancée avant la mise en œuvre des nouvelles dispositions légales, selon laquelle ce nouveau régime serait une «légalisation» de la pratique antérieure dans le segment des *petites et moyennes entreprises* (PME) et les changements en termes de méthodologie et de coûts de ces révisions ne seraient pas très importants. Cette thèse est-elle correcte? Existe-t-il au contraire un potentiel, voire un besoin d'amélioration du contrôle restreint?

La volonté politique du législateur était explicitement d'alléger la charge administrative et financière des PME.

Notre profession a regroupé les dispositions légales à cet égard dans la Norme relative au contrôle restreint, qui a valeur de directive d'audit impérative. On se réfère également aux instructions complémentaires du nouveau Manuel suisse d'audit (MSA), tome 2, partie III, et aux instruments de travail de la Chambre fiduciaire.

L'automne dernier, le Secrétariat d'État à l'économie (Seco) a réalisé une étude sur le nouveau droit de la révision. L'enquête non représentative parvient à la conclusion surprenante que «Le nouveau droit de la révision entraîne, comme l'ont soupçonné les trois interventions parlementaires [1], des charges administratives et frais externes très importants pour les PME. Les coûts supplémentaires par année devraient, suivant les bases de calcul utilisées, se situer entre 600 millions et 1 milliard de francs pour les petites entreprises et à environ 100 millions pour les PME soumises au contrôle ordinaire. Les micro-entreprises voient par contre leurs charges se réduire d'environ 70 millions par année.»

Le moins que l'on puisse donc dire est qu'il y a un décalage entre la perception des PME interrogées par le Seco, d'une part, et la thèse mentionnée dans l'introduction (... *les changements ne seraient pas très importants* ...) et l'objectif du législateur (... *alléger la charge [...] des PME* ...), d'autre part! Il appartient donc à tout réviseur de PME de se demander si – en respectant les dispositions légales en vigueur et les directives d'audit impératives – il effectue un contrôle restreint efficace (faire les bonnes choses) et efficient (bien faire les choses) et s'il communique les informations nécessaires à son client.

La conception du contrôle restreint s'appuie sur celle de l'examen succinct décrite dans la Norme d'audit suisse (NAS) 910, et prévoit donc que le réviseur se procure les éléments probants relatifs aux assertions figurant dans les états financiers à l'aide d'auditions, d'opérations de contrôle analytiques et – en plus – de vérifications détaillées appropriées. Les opérations de contrôle analytiques ont pour but de permettre au réviseur de se forger une opinion globale sur les comptes annuels et de vérifier la plausibilité des éléments probants obtenus par le biais des auditions et des vérifications détaillées. Les vérifications détaillées se limitent à un contrôle des positions et des évaluations, que le réviseur effectue essentiellement par réconciliation avec des extraits et des compilations ainsi que par consultation des pièces comptables du client. Dans son rapport à l'intention de l'assemblée générale, le réviseur ne délivre pas une opinion d'audit mais uniquement une opinion de contrôle sous forme d'assurance formulée négativement (moderate assurance).

Dans le contrôle ordinaire, le réviseur doit se procurer des éléments probants suffisants et adéquats par ses propres moyens, à l'aide de vérifications de conformité (efficacité des mesures de contrôle internes) et de contrôles approfondis,

ten sich auf die empfohlenen Prüfungshandlungen und Berichtsformulierungen. Für Best-Practice-Anwendungen und praktische Fragen wird auf die allgemeinen Berufsgrundsätze (Professional Judgement) verwiesen. Arbeitshilfen mit praktischen Anweisungen wären wünschenswert.

Der erforderliche Handlungsbedarf für die konsequente Erreichung der Zielsetzung der eingeschränkten Revision

kann aufgrund der gemachten Erfahrungen wie in *Abbildung 3* dargestellt zusammengefasst werden.

Die Verantwortlichen in den KMU-Prüfungsgesellschaften sind aufgefordert, mit geeigneten Massnahmen sicherzustellen, dass die leitenden Revisoren über die erforderlichen Kenntnisse verfügen und die Prüfungsanweisungen konsequent umgesetzt werden. ■

**Anmerkungen:** 1) Vergleiche Schweizer Prüfungsstandard PS 910 Review (prüferische Durchsicht) von Abschlüssen bzw. International Standard on Review Engagements ISRE 2400 Engagements to Review Financial Statements. 2) Interessengemeinschaft der Treuhänder-Kammer und des Schweizerischen Treuhänder-Verbandes Treuhänder Suisse. 3) Treuhänder-Kammer: Neues Revisionsrecht; Ausgewählte Fragen und Antworten; November 2009.

4) KMU-Forum; Bericht vom Oktober 2009; Verfasser Pascal Müller. 5) Motionen Schneider-Ammann Johann: Internes Kontrollsystem (IKS); Bütiker Rolf: KMU-freundliches Revisionsaufsichtsgesetz; Engelberger Eduard: KMU-freundliches Revisionsaufsichtsgesetz. 6) PS 120 Konzeptioneller Rahmen der Prüfungsstandards in Verbindung mit dem theoretischen Prüfungsrisikomodell ([www.abrema.net](http://www.abrema.net)). 7) International Standards on

Auditing (ISA). 8) International Standard on Review Engagements (ISRE). 9) International Standard on Assistance Engagements (ISAE). 10) International Standard on Related Services (ISRS). 11) Signifikant häufige Aussage der Seminarteilnehmer bei den Seminaren Educaris «Knacknüsse für Wirtschaftsprüfer (eingeschränkte Revision)». 12) Art. 6 Absatz 1 Ziffer d RAG; Art. 9 Revisionsaufsichtsverordnung RAV.

## RÉSUMÉ

jusqu'à ce qu'il soit en mesure d'attester la fiabilité des assertions contenues dans les états financiers. Des auditions seules ne permettent pas de recueillir des éléments probants «adéquats» (qualité des assertions). Dans son rapport à l'intention de l'assemblée générale, le réviseur délivre une opinion d'audit qui présente un degré de sécurité élevé. En revanche, dans le contrôle restreint, l'étendue des éléments probants est, par nature, nettement plus restreinte.

### Conclusion:

→ Des éléments probants complets, tant en termes d'ampleur que de qualité des contrôles approfondis, sont nécessaires pour pouvoir délivrer une opinion d'audit avec un niveau d'assurance élevé. Un contrôle restreint ne permet pas de délivrer une opinion d'audit mais uniquement une assurance modérée, formulée négativement, relative aux assertions faites dans les états financiers. → Eu égard aux explications développées ci-dessus quant aux traits conceptuels du contrôle restreint, la thèse mentionnée en introduction, selon laquelle rien n'allait changer dans l'exercice pratique de la révision des PME, ne peut être confirmée. Cela signifie donc soit que par le passé le réviseur ne s'est pas procuré des éléments probants suffisants et adéquats et a tout de même délivré une opinion d'audit (avec un niveau d'assurance élevé), soit qu'il va aujourd'hui trop à fond et délivre néanmoins une assurance modérée (opinion de contrôle formulée négativement, sans recommandation d'acceptation ni de refus). Les résultats de l'enquête menée par le Seco feraient plutôt pencher la balance pour la seconde option. → Si l'hypothèse selon laquelle le concept du contrôle restreint n'est pas encore appliqué systématiquement et que le réviseur tend à trop contrôler est vraie, il faut se demander pourquoi. De toute évidence, le réviseur d'une PME ressent le besoin d'une plus grande sécu-

rité, dès lors que les dispositions du code des obligations sur la responsabilité dans la révision (art. 755 CO) sont toujours les mêmes, que ce soit pour le contrôle ordinaire ou restreint. Il est en outre conscient qu'en requérant son agrément auprès de l'autorité de surveillance en matière de révision, il s'est engagé à remplir les exigences en matière d'assurance-qualité et a accepté que son travail soit soumis à l'appréciation de pairs (peer review). Enfin, il est aussi possible que, persuadés que rien n'avait changé, un certain nombre de réviseurs n'aient pas (encore) étudié la norme relative au contrôle restreint de manière très approfondie! → L'élévation des coûts pourrait enfin être le reflet de charges uniques encourues par l'organe de révision, tels les frais d'agrément, la formation et le perfectionnement du personnel, la modification des documents de travail ainsi que des besoins en communication plus soutenus avec le client.

Il ressort aussi de l'enquête du Seco que de nombreuses PME clientes ne connaissent pas encore très bien le contenu et la portée du contrôle restreint, ce qui laisse à penser que le réviseur n'a pas, ou pas assez, fourni d'explications claires à son client dans la confirmation du mandat, comme prévu par la norme relative au contrôle restreint (explications quant au contenu essentiels du contrôle restreint).

Les entreprises de révision chargées du contrôle de PME doivent donc s'assurer, par des mesures appropriées, que les réviseurs responsables disposent des connaissances requises et qu'ils appliquent les directives d'audit de manière systématique. KR/PB

1) Motionen Schneider-Ammann Johann: Système de contrôle interne; Bütiker Rolf: Loi sur la surveillance de la révision. Simplifications pour les PME; Engelberger Eduard: La loi sur la surveillance de la révision ne doit pas desservir les PME.