

Aktuell werden die Jahresrechnungen der Schweizer KMU bereits zum zweiten Mal nach den Regeln der eingeschränkten Revision geprüft. Zeit noch einmal einen Blick zurückzuwerfen auf die Erfahrungen der ersten Prüfungssaison.

THORSTEN KLEIBOLD

ERFAHRUNGEN MIT DER EINGESCHRÄNKTEN REVISION

Standard bewährt sich trotz Diskussionspunkten

1. EINLEITUNG

Derzeit werden die Jahresrechnungen bereits in der zweiten Prüfungssaison nach den Regeln der ordentlichen bzw. der eingeschränkten Revision geprüft. Die eingeschränkte Revision zeichnet sich dabei gegenüber der ordentlichen Revision durch einen reduzierten Prüfungsumfang und eine geringere Prüfungstiefe aus. Ferner gelten weniger weitreichende Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle. Mit der Unterscheidung in diese beiden Revisionsarten wollte der Gesetzgeber die Rechtswirklichkeit in der Schweiz berücksichtigen. Zum einen war in der Vergangenheit gelegentlich zu beobachten, dass die tatsächlich durchgeführte Revision – angesichts der Grösse und Risikolage der geprüften Unternehmung – in ihrem Umfang an eine prüferische Durchsicht angelehnt worden war [1]. Zum anderen zeigte bzw. zeigt sich gerade im KMU-Umfeld ein starkes Kundenbedürfnis nach zusätzlichen Abschlussberatungs- und sonstigen Dienstleistungen, die neben der reinen Abschlussprüfung beim Revisor nachgefragt werden. Die Ausgangslage zeigt, dass die Differenzierung in zwei Revisionsprodukte damit offensichtlich einem konkreten Marktbedürfnis entsprach bzw. entspricht.

Daher verwundert es wenig, dass sich die eingeschränkte Revision in der Zwischenzeit am Markt etabliert hat, auch wenn anfänglich zahlreiche kritische Stimmen zu vernehmen waren. Während die einen eine Verwässerung der «full Audit» befürchteten, glaubten andere nicht an eine Zukunft der eingeschränkten Revision angesichts der Möglichkeit zum Opting-out. Die Wirklichkeit zeigt jedoch zum einen, dass das Opting-out eher im Falle von neugegrün-

deten Gesellschaften genutzt wird, wohingegen «Altgesellschaften» auch weiterhin eine Revision nachfragen. Zum anderen hat der Markt das neue Revisionsprodukt offensichtlich verstanden, insbesondere zeigen sich in der Praxis wenig Irritationen über die negative Zusicherung im Revisionsbericht. Desgleichen können die Banken offenbar mit der eingeschränkten Revision «leben», dies auch in Zeiten der Finanz- und Wirtschaftskrise.

Auch wenn die eingeschränkte Revision offensichtlich eine Erfolgsstory ist, so zeigen sich in der Praxis dennoch gelegentlich gewisse Auslegungs- und Interpretationsfragen im Hinblick auf die neuen Vorschriften. Erstaunen kann dies nicht weiter, denn immer wo neue Gesetze oder Regeln erlassen werden, müssen diese zuerst einmal umgesetzt werden. Jeder weiss, der Teufel steckt da häufig im Detail.

Vorliegender Beitrag greift einige häufige Auslegungsfragen bzw. Unklarheiten auf und gibt Antworten im Lichte der Erfahrungen des Berufsstands mit der Durchführung von eingeschränkten Revisionen während der Prüfungssaison 2009.

2. ABGRENZUNG ZUR ORDENTLICHEN REVISION

Mit Blick auf Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 des *Obligationenrechts (OR)* i. V. m. Art. 727a OR ist klar, dass eine Gesellschaft, die zwei der magischen Grössenkriterien «10-20-50» in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschreitet, zur ordentlichen Revision verpflichtet ist. Gelegentlich kann es vorkommen, dass eine neu gegründete Gesellschaft derart schnell wächst, dass der Geschäftsgang der ersten Monate bzw. der Business-Plan erkennen lassen, dass die Grössenkriterien bereits im ersten als auch voraussichtlich im zweiten Geschäftsjahr eindeutig übertroffen werden. Basierend auf einer streng formellen Betrachtung der oben zitierten Artikel könnte in den ersten beiden Jahren eine eingeschränkte Revision durchgeführt werden. Derartige Wachstumsunternehmen haben aber offensichtlich von Beginn an eine gewisse wirtschaftliche Bedeutung, sodass es angezeigt ist, bereits ab dem Erstjahr eine ordentliche Revision durchführen zu lassen. Dies ist im übrigen auch die im Standard zur eingeschränkten Revision unter Ziff. 1.1 vertretene Auffassung [2]. Eine ähnlich gelagerte Situation entsteht bei



THORSTEN KLEIBOLD,
WIRTSCHAFTSPRÜFER,
STEUERBERATER (D),
FACHBEREICHS-
ENTWICKLUNG DER
TREUHAND-KAMMER,
ACA-HSG, UNIVERSITÄT
ST. GALLEN, ST. GALLEN

der Ausgliederung respektive der Neugründung einer Gesellschaft im Rahmen einer Spaltung. Auch in diesem Fall ist eine ordentliche Revision geboten. Die durch Ausgliederung entstandene Gesellschaft, die bereits zu diesem Zeitpunkt die Grössenkriterien überschreitet, ist somit schon bis anhin – also vor der Ausgliederung – ein wirtschaftlich bedeutender Teilbereich gewesen. Der dem Revisionsrecht zugrundeliegende Schutz der Gläubiger erfordert mithin eine ordentliche Revision [3].

Abgrenzungsfragen ergeben sich auch im Zusammenhang mit konsolidierungspflichtigen Gesellschaften. Denkbar ist der Fall, dass eine Revisionsgesellschaft im Rahmen der Durchführung einer eingeschränkten Revision feststellt, dass der Revisionskunde nach Art. 663 e OR zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet ist [4]. Mithin wäre auch die Jahresrechnung der Holding (Muttergesellschaft) – unabhängig vom Erreichen bzw. Nicht-Erreichen der Grössenkriterien – nach Art. 727 Abs. 1 Ziff. 3 OR einer ordentlichen Revision zu unterziehen. Damit kann die Revisionsstelle nicht – wie mit der Unternehmensleitung ursprünglich vereinbart – eine eingeschränkte Revision durchführen. Gelegentlich wird in diesem Zusammenhang die (Minder-)Meinung vertreten, dass es letztlich nicht Aufgabe der Revisionsstelle sei, dem Verwaltungsrat das Revisionsniveau vorzuschreiben [5]. Nach dieser Auffassung soll es also möglich sein, bei der Muttergesellschaft eine nur eingeschränkte Revision durchzuführen, verbunden mit dem Hinweis im Revisionsbericht, dass Verstösse gegen Art. 663 e OR sowie gegen die Revisionsbestimmungen des Art. 727 OR vorliegen [6]. Diese Auffassung ist wohl abzulehnen. Auch der Standard zur eingeschränkten Revision stellt noch einmal klar, dass in diesem vorliegenden Fall eine ordentliche Revision durchzuführen sei [7]; sollte der Abschlussprüfer die Zulassungsvoraussetzungen nicht erfüllen bzw. der Unternehmensleitung respektive der Verwaltungsrat die Durchführung einer ordentlichen Revision verweigern, bleibt nur der Rücktritt und die schriftliche Information der Generalversammlung [8].

Die Frage nach einer allfälligen Konzernrechnungspflicht und einer sich daran anschliessenden Prüfungspflicht stellt sich auch im Zusammenhang mit Zwischengesellschaften. Ist eine zunächst nach Art. 663 e OR konsolidierungspflichtige Gesellschaft als Zwischengesellschaft organisiert und wird sie daher in die Konzernrechnung einer Obergesellschaft einbezogen, so kann unter gewissen Bedingungen (Art. 663 f Abs. 1 OR) auf die Erstellung eines Konzernabschlusses auf Ebene der Zwischenholding verzichtet werden. Fraglich bleibt bei dieser Befreiungsvorschrift jedoch, ob die statutarische Jahresrechnung der Zwischenholding dennoch gemäss Art. 727 Abs. 1. Ziff. 3 OR einer ordentlichen Revision unterzogen werden muss. Es könnte argumentiert werden, dass die Befreiungsmöglichkeit des Art. 663 f Abs. 1 OR der grundsätzlich bestehenden Konsolidierungspflicht nachgelagert ist und somit nicht «zurückwirkt» auf die Anwendbarkeit von Art. 727 Abs. 1 Ziff. 3 OR. Sachgerechter scheint es indes anzunehmen, dass eine Schweizer Gesellschaft, die aufgrund des gesetzgeberischen Willens – Art. 663 e Abs. 2 OR (Nichtüber-

schreiten der Grössenkriterien) oder Art. 663 f Abs. 1 OR (Einbezug in übergeordneten Konzernabschluss) – von der Konzernrechnungslegung entlastet wird, ebenfalls von der ordentlichen Revision entlastet sein soll.

Im Fall der Konzernprüfungen ist ferner zu beachten, dass Tochtergesellschaften, die mindestens 20% der Aktien oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer kapitalmarktorientierten Gesellschaft (Gesellschaft mit Börsenkotierung oder Emittentin von Anleihenobligationen) beitragen, stets einer ordentlichen Revision zu unterwerfen sind. Ist dieses Kriterium nicht erfüllt und sollte die Tochtergesellschaft zudem die Grössenkriterien «10-20-50» nicht erreichen, so wird die statutarische Jahresrechnung dieser Gesellschaft eingeschränkt oder allenfalls nicht geprüft (Opting-out).

Unbeschadet dieser rechtlichen Bestimmungen ist jedoch aus Sicht der Konzernprüfung – unter Beachtung der Wesentlichkeit sowie der Risikosituation im Konzern – der Prüfungsumfang festzulegen (welche Teilbereiche prüfen?; welche Prüftiefe in diesen Teilbereichen?). Mithin kann es angezeigt sein, auch bei Kleinstgesellschaften gewisse Prüfhandlungen vorzunehmen, sofern spezifische Risiken vorhanden sind. So kann möglicherweise eine Gesellschaft mit geringem Geschäftsvolumen allenfalls einem signifikanten Gewährleistungsrisiko ausgesetzt sein, das im Rahmen der Konzernprüfung zu beurteilen wäre. Die Frage des sogenannten Scopings (Selektion und Prüfung der Teilbereiche eines Konzerns) ist in dem Fall also zu trennen von der Frage der Prüfpflicht der statutarischen Jahresrechnung dieser Teilbereiche.

Eine Abgrenzung zwischen ordentlicher und eingeschränkter Revision ist auch vorzunehmen in Liquidationsfällen. Bei länger andauernden Liquidationen sind jährliche Zwischenbilanzen zu erstellen (Art. 743 Abs. 5 OR). Diese Bilanzen sind von der Revisionsstelle, die ungeachtet der Liquidation im Amt bleibt, nach den Regeln der ordentlichen bzw. eingeschränkten Revision zu prüfen. Auf den Zeitpunkt der Liquidationseröffnung ist eine Eröffnungsbilanz zu erstellen (Art. 742 Abs. 1 OR). Zum Abschluss der Liquidation wird eine Liquidations-Schlussbilanz erstellt. Eine diesbezügliche Prüfungspflicht ist im OR nicht vorgesehen. Jedoch ist eine Prüfung dieser Bilanzen – insbesondere vor dem Hintergrund des gesetzgeberischen Ziels des Gläubigerschutzes – durchaus angezeigt [9]. Die Prüfung ist dann so auszugestalten, dass der Wirtschaftsprüfer eine Zusicherung hohen Grades (high assurance) geben kann. Zu beachten ist in den Fällen der Liquidation zudem, dass die Pflichten im Zusammenhang mit Art. 725 OR weiterbestehen.

3. ASPEKTE DER PRÜFUNGS DURCHFÜHRUNG

Um die geforderte begrenzte Prüfungssicherheit (limited assurance) zu erlangen, werden im Rahmen der eingeschränkten Revision neben Befragungen und analytischen Prüfungshandlungen (Plausibilitätsbeurteilungen) gemäss dem Willen des Gesetzgebers auch gewisse angemessene Detailprüfungshandlungen durchgeführt (Art. 729 a Abs. 2 OR). Dabei gilt: der Prüfungsumfang ist geringer als bei einer ordentlichen Revision.

Im Grundsatz beschränkt sich die Prüfung auf die intern vorhandenen Dokumente und Nachweise, mithin ist eine Einholung von Saldenbestätigungen oder etwa Rechtsanwaltschreiben nicht vorgesehen [10]. Darüber hinaus nimmt der Abschlussprüfer nicht beobachtend an der Inventuraufnahme der zu prüfenden Gesellschaft teil. Auch gehören Prüfungshandlungen im Hinblick auf die Existenz und Angemessenheit interner Kontrollen ebenso wenig zum Prüfungsvorgehen wie die Durchführung von Prüfungshandlungen zur Aufdeckung von betrügerischen Handlungen.

Mithin besteht bei der eingeschränkten Revision ein eingeschränktes Prüfungsinstrumentarium. Dies mag dazu führen, dass der Abschlussprüfer eine wesentliche Fehlausegung in einem Bilanzposten annehmen muss, ohne diese Annahme jedoch letztlich abschliessend und final beurteilen zu können. Ergebnis wäre die Einschränkung oder allenfalls sogar die Unmöglichkeit einer Prüfungsaussage.

Ein kurzes Beispiel möge dies erläutern: Bei einer der eingeschränkten Revision unterstehenden Handelsgesellschaft, die insbesondere im Nahen und mittleren Osten tätig ist, stellen die Debitoren einen wesentlichen Bilanzposten dar. Zahlungen in neuer Rechnung sind noch keine eingegangen. Auch können am Standort der Gesellschaft keine Verträge und Versandpapiere vorgelegt werden, da die Geschäfte über arabische Handelsvertreter abgewickelt werden. Demzufolge bestehen zunächst keine Nachweise zur Beurtei-

lung der Existenz bzw. auch der Werthaltigkeit der Debitoren mit der Folge, dass der Revisor in diesem Prüfungsgebiet keine Prüfungsaussage machen kann. In dieser Situation könnte der Revisor geneigt sein – über die Vorgaben des Standards zur eingeschränkten Revision hinaus – allenfalls doch Saldobestätigungen von den Debitoren einzuverlangen. Dieses Vorgehen – mag es im Einzelfall auch die erhoffte Prüfungssicherheit geben – geht jedoch über das Konzept der eingeschränkten Revision weit hinaus. Saldenbestätigungen sind allein der ordentlichen Revision vorbehalten. Eine Ausweitung des Prüfungsinstrumentariums der eingeschränkten Revision würde das Wesen der eingeschränkten Revision letztlich verwässern und ist vor diesem Hintergrund wohl abzulehnen. Es bleibt dabei: Muss eine wesentliche Fehlausegung (hier Überbewertung der Debitoren) angenommen werden, so erfolgt eine Einschränkung der Prüfungsaussage in diesem Bereich. Allenfalls ist die Prüfungsaussage sogar verunmöglicht, sofern der anzunehmende Fehler Ergebnis und Eigenkapital und somit die Jahresrechnung als Ganzes wesentlich beeinflussen würde.

Abgrenzungsfragen ergeben sich jedoch nicht nur bei der Art des Prüfungsvorgehens sondern auch im Hinblick auf den Umfang der vorzunehmenden Prüfungshandlungen (Stichprobe und Stichprobengrösse). So enthält Anhang D des Standards zur eingeschränkten Revision Beispiele gebräuchlicher Prüfungshandlungen. Im Bereich des Vorrats-

vermögens werden dabei als weitergehende Prüfungshandlungen (etwa bei Vorliegen erhöhter inhärenter Risiken) die stichprobenweise Prüfung der Bewertung zu Einstandspreisen oder auch eine Stichprobenprüfung der angefangenen Arbeiten angesprochen. Das neue HWP führt hierzu aus, dass die Bestimmung der Stichprobe nach pflichtgemäßem Ermessen in Abhängigkeit von der Gesamtpopulation respektive dem Fehlerrisiko erfolgen soll [11]. Dabei gilt, dass aufgrund der Konzeption der eingeschränkten Revision bereits kleine Stichproben von Transaktionen bzw. Positionen als angemessen anzusehen sind. Insbesondere widersprechen repräsentative Stichprobenauswahlverfahren, bei denen der Stichprobenumfang basierend auf statistisch-mathematischen Kalkülen bestimmt wird, dem Charakter der eingeschränkten Revision.

4. ASPEKTE DER BERICHTERSTATTUNG

Das Gesetz sieht für die eingeschränkte Revision im Gegensatz zur ordentlichen Revision reduzierte Berichterstattungspflichten vor. So gibt es keinen umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat sowie keine der ordentlichen Revision vergleichbare Regelung zur Anzeigepflicht bei festgestellten wesentlichen Gesetzes- oder Statutenverstössen (Art. 729 b und 729 c OR). Dennoch zeigt sich, dass die auf den ersten Blick verständliche gesetzliche Regelung gewisse Probleme bereitet.

4.1 Hinweise im Bericht der eingeschränkten Revision.

Art. 728 c OR verpflichtet die Revisionsstelle bei der ordentlichen Revision zur Berichterstattung über während der Prüfung festgestellte Verstösse gegen Gesetz, Statuten oder das Organisationsreglement. Adressat ist zunächst der Verwaltungsrat. Unterlässt jedoch der Verwaltungsrat Massnahmen zur Behebung der Mängel, so informiert die Revisionsstelle zusätzlich die Generalversammlung. Im Falle wesentlicher Verstösse ist die Generalversammlung stets in Kenntnis zu setzen. Diese Regelungen fehlen im Bereich der eingeschränkten Revision. Hier gibt es von Gesetzeswegen einzig die Anzeigepflicht bei offensichtlicher Überschuldung und gleichzeitiger Untätigkeit des Verwaltungsrats (Art. 729 c OR). Diese Regelung mag jedoch bei näherem Hinsehen nicht wirklich zu überzeugen. So weist etwa *Böckli* darauf hin, dass es schwer vorstellbar sei, dass eine Revisionsstelle einfach schweige, wenn sie im Rahmen einer eingeschränkten Revision auf schwerwiegende Gesetzesverstösse gestossen sei [12]. Eine Informationspflicht ergäbe sich bereits – zumindest in «gravierenden» Fällen – aus der gesetzlichen Vorgabe zur Abgabe einer Stellungnahme zum Ergebnis der Prüfung (Art. 729 b Abs. 1 Ziff. 2 OR) [13]. Als Beispiel möge hier eine verbotene Kapitalrückzahlung an einen Grossaktionär angeführt werden, d. h. der Erwerb eigener Aktien ohne das Vorliegen frei verwendbarer Reserven. Durch diese Transaktion ist zwar die Ordnungsmässigkeit der Rechnungslegung nicht berührt, es liegt jedoch ein Verstoss gegen die Kapitalerhaltungsgrundsätze vor. Die Gesamtheit der (Minderheits-)Aktionäre hat – das steht wohl ausser Frage – ein berechtigtes Interesse über diesen Verstoss informiert zu werden. Aus diesen Überlegungen

heraus hat sich in der Zwischenzeit die Auffassung etabliert, dass auch die Revisionsstelle bei einer «nur» eingeschränkten Revision einer gewissen Hinweispflicht unterliegt. Zu Hinweisen im Revisionsbericht führen danach diejenigen Gesetzesverstösse, die einen direkten Bezug zur Jahresrechnung aufweisen [14].

Als Beispiele seien angeführt: Kapitalverlust oder Überschuldung, wenn der Verwaltungsrat die notwendigen Massnahmen nicht ergreift; unzulässige Rückzahlung des Aktienkapitals oder etwa die Überschreitung der 10%-Grenze beim Erwerb eigener Aktien.

4.2 Berichterstattung im Zusammenhang mit der Risikobeurteilung im Anhang.

Zu reden gegeben hat auch die gesetzliche Verpflichtung zu den Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung im Anhang (Art. 663 b Ziff. 12 OR). Angesichts der unklaren Aussagen in den gesetzbegleitenden Materialien [15] hat die Unternehmenspraxis unterschiedliche Lösungen gefunden. So finden sich häufig knappe Angaben über den Prozess der Risikobeurteilung verbunden mit dem Hinweis auf allfällig eingeleitete Massnahmen zur Sicherstellung, dass das Risiko einer wesentlichen Falschaussage in der Rechnungslegung als klein einzustufen ist [16]. Gerade grosse Unternehmen mit gewisser «Öffentlichkeitswirkung» oder gar Börsenkotierung gehen zum Teil weit darüber hinaus und berichten umfassend über das unternehmensweite Risikomanagement [17]. Über die Aussagekraft der Anhangsangaben lässt sich in Einzelfällen diskutieren; letztlich ist aber zu beobachten, dass der gesetzlichen Verpflichtung in der Mehrzahl der Fälle gefolgt wird. Dennoch wird gelegentlich diskutiert, welche Auswirkungen eine fehlende Risikobeurteilung respektive das Fehlen der Anhangsangabe auf den zu erteilenden Revisionsbericht hat. Im Grundsatz gilt, dass bei fehlenden Angaben zur Risikobeurteilung der Anhang und mithin die Jahresrechnung unvollständig ist, sodass die Revisionsstelle eine entsprechende Einschränkung ihres Berichts vornehmen müssen.

Auf die grundsätzlich vorzunehmende Einschränkung kann aus Sicht des Berufsstands im Fall von Kleinstgesellschaften hingegen verzichtet werden, wenn im Anhang wahrheitsgetreu festgehalten wird, dass keine Risikobeurteilung vorgenommen worden ist. In diesem Fall sei die Jahresrechnung als vollständig und korrekt anzusehen; da die Revisionsstelle die Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung nur formell prüfe, sei es daher vertretbar eine uneingeschränkte Prüfungsaussage zu machen [18]. Empfehlenswert ist es in diesem Fall jedoch, dass sich die Revisionsstelle diesen Sachverhalt so in der Vollständigkeitserklärung schriftlich bestätigen lässt. Analoges soll gelten für den Fall, dass die Risikobeurteilung zwar auskunftsgemäss durchgeführt, jedoch nicht dokumentiert worden ist. Mangels Dokumentation kann die Revisionsstelle über die Befragung der Unternehmensleitung hinaus keinen Nachweis darüber erhalten, ob die Anhangsangabe richtig ist. Sofern jedoch die Unternehmensleitung die Durchführung der Risikobeurteilung in der Vollständigkeitserklärung noch einmal bestätigt, bestehen keine Ein-

wendungen zur Abgabe eines uneingeschränkten Revisionsberichts.

Es sei jedoch noch einmal darauf hingewiesen, dass diese Argumentationslinie nur im Fall der Kleinstgesellschaften gelten kann. Dies kann damit begründet werden, dass der vorliegende Gesetzesentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts vorsieht, dass die Angaben zur Risikobeurteilung künftig im nicht prüfungspflichtigen Lagebericht anzubringen sein werden und dies nur von Gesellschaften, die der ordentlichen Revision unterstehen. Mithin werden die KMU von dieser Verpflichtung befreit. Die Botschaft zum Gesetzesentwurf formuliert denn auch ganz offen, dass KMU «[...] in der Übergangszeit bis zum Inkrafttreten des Entwurfs einen Ansatz wählen müssen, der langfristig nachwirkende einmalige Kosten vermeidet» [19].

5. FAZIT

Die Erfahrungen aus der Prüfungssaison 2009 haben gezeigt, dass die eingeschränkte Revision grundsätzlich von allen

beteiligten Personenkreisen akzeptiert wird. Auch die Berichterstattung mit der Formulierung einer negativen Prüfungsaussage wird vom Markt verstanden.

Dennoch hat es einige Fragen gegeben und bestehen auch weiterhin gewisse Interpretationsspielräume, wie vorliegender Beitrag aufzeigt. Daraus sollte jedoch nicht voreilig der Schluss gezogen werden, der Standard zur eingeschränkten Revision sei vollständig zu revidieren. Vielmehr sollte gelten, dass ein Standard Prinzipien und Grundsätze vermitteln sollte (principle-based approach). Ein umfassendes Rezeptbuch mit detaillierten Auslegeordnungen (case-law approach) ist eher abzulehnen und entspricht auch nicht unserem traditionellen römisch-europäischen Rechtssystem. Natürlich bedarf die konkrete Anwendung prinzipienbasierter Standards im Einzelfall ein gerüttelt Mass an professionellem Ermessen und Erfahrung. Die Standards massiv und mit Augenmass umzusetzen ist und bleibt die verantwortungsvolle und kontinuierliche Aufgabe des Berufsstands. ■

Anmerkungen: 1) Siehe etwa die Ausführungen von Peter Böckli, Revisionsstelle und Abschlussprüfung nach neuem Recht, Schulthess (2007), S. 186. 2) Siehe Treuhand-Kammer/Treuhand Suisse, Standard zur eingeschränkten Revision, 1. Aufl. 2007, S. 9. 3) Siehe auch Treuhand-Kammer, «Neues Revisionsrecht – Ausgewählte Fragen und Antworten», Zürich, Februar 2009. 4) Auf die Frage, ob eine allfällige Konsolidierungspflicht allenfalls bereits im Rahmen der Abklärungen zur Auftragsannahme hätte erkannt werden können bzw. müssen, soll an dieser Stelle nicht weiter eingetreten werden. 5) Rico A. Camponovo/Monique von Graffenried-Albrecht, Neues Revisionsrecht – offene juristische Fragen, in ST 2008/4, S. 211. 6) Ebd.

7) Siehe Standard zur eingeschränkten Revision, S. 8. 8) Siehe Standard zur eingeschränkten Revision, S. 11. 9) So auch Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP), Ausgabe 2009, Band 2, S. 77. 10) Siehe an diversen Stellen im Standard zur eingeschränkten Revision, insbesondere S. 11, S. 44 und S. 46. 11) Siehe Handbuch der Wirtschaftsprüfung (HWP), Ausgabe 2009, Band 2, S. 575. 12) Peter Böckli, Revisionsstelle und Abschlussprüfung nach neuem Recht, Schulthess (2007), S. 210. 13) Ebd. 14) Siehe Treuhand-Kammer, «Neues Revisionsrecht – Ausgewählte Fragen und Antworten», Zürich, Februar 2009, Abschnitt 3.7. 15) Siehe hierzu insbesondere Hans Moser/Thomas Stenz, Angaben über die Durchführung einer

Risikobeurteilung, in: ST 2007/9, S. 591–600. 16) Siehe stellvertretend für viele der Finanzberichte 2008 der Sântis Schwebelbahn AG, Urnäsch. 17) So etwa der Geschäftsbericht 2008 der Schweizerischen Radio- und Fernsehgesellschaft SRG SSR idée suisse, in dem über das Risikomanagement unter Berücksichtigung der Balance-Score-Card-Perspektiven des Unternehmens berichtet wird. 18) Siehe Treuhand-Kammer, «Neues Revisionsrecht – Ausgewählte Fragen und Antworten», Zürich, Februar 2009, Abschnitt 5.4. 19) Siehe Botschaft zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts vom 21. Dezember 2007 (S. 1718).

RÉSUMÉ

Le contrôle restreint, premières expériences

Pour la deuxième saison, les comptes annuels sont révisés selon les règles du contrôle ordinaire ou du contrôle restreint. Par rapport au contrôle ordinaire, le contrôle restreint se caractérise par une révision moins approfondie et de moindres exigences en matière d'indépendance de l'organe de révision. Le législateur a opéré cette distinction pour tenir compte de la pratique juridique en Suisse. Il n'est donc pas étonnant que le contrôle restreint se soit imposé sur le marché. Une dilution du «full audit» n'a pas eu lieu. Par ailleurs, il apparaît que l'opting-out est plutôt utilisé par les sociétés nouvellement constituées, alors que les plus anciennes continuent d'avoir recours à un audit. De plus, le marché a manifestement bien compris cette nouveauté. La pratique montre notamment que l'assurance négative dans le rapport de révision n'a suscité que peu d'irritation. Quant aux banques, elles s'accommodent du contrôle restreint également en temps de crise économique et financière.

Les nouvelles prescriptions soulèvent cependant des questions en matière de compréhension et d'interprétation. L'article présente les points les plus fréquemment soulevés quant à la délimitation entre le contrôle ordinaire et le contrôle restreint, par exemple en relation avec les comptes consolidés et les bilans de liquidation. De plus, il aborde les thèmes relatifs à l'exécution du contrôle et traite des problèmes liés à l'établissement du rapport, notamment en ce qui concerne la possibilité de demander des confirmations de solde dans le cadre d'un contrôle restreint ou l'obligation de renseigner.

Toutefois, si certaines questions demeurent ouvertes, la norme relative au contrôle restreint constitue un fil conducteur utile et la pratique montre qu'elle ne nécessite pas de remaniements importants. Elle est orientée sur des principes et correspond ainsi à notre système traditionnel fondé sur le droit romain. TK/AFB