

Seit Anfang 2007 gelten die überarbeiteten Swiss GAAP FER, die eine grössenklassenspezifische Rechnungslegung verfolgen. Mit dem in Kraft treten der Neuregelungen zur Revision im Obligationenrecht (OR) wird nun auch bei der Jahresabschlussprüfung nach der Grössenordnung der Gesellschaften differenziert. Der Artikel beleuchtet in diesem Zusammenhang Aspekte der Prüfungsplanung bei einer eingeschränkten Revision von Kern-FER-Abschlüssen.

THORSTEN KLEIBOLD

OLIVER THEOBALD

KERN-FER UND EINGESCHRÄNKTE REVISION

Aspekte der Prüfungsplanung

1. WESEN DER EINGESCHRÄNKTEN REVISION

Die Abschlussprüfung sieht sich – nicht zuletzt vor dem Hintergrund ständig komplexer werdender Rechnungslegungsnormen – immer höheren, insbesondere auch formalen Anforderungen ausgesetzt, die bei «Public Interest»-Unternehmen durchaus eine gewisse Existenzberechtigung haben. Da jedoch bis anhin eine Differenzierung nach der Grösse der geprüften Unternehmen weitgehend fehlt, wird die Prüfung in kleineren Verhältnissen zunehmend als übertrieben und entsprechend teuer empfunden [1].

Während etwa die Europäische Union die Einführung sonstiger «Assurance Services» mit geringerer Urteilssicherheit (z. B. prüferische Durchsicht) als Ersatz für die gesetzliche Abschlussprüfung mittelgrosser Unternehmen zumindest in Erwägung zieht [2], ist der Schweizer Gesetzgeber schon weiter und hat die eingeschränkte Revision als angemessene Revisionsart für KMU in das Gesetzbuch geschrieben.

Die eingeschränkte Revision erlaubt im Vergleich zu der ordentlichen Revision Erleichterungen in Umfang und Intensität der Prüfung sowie bei den Qualifikationsanforderungen an die Revisionsstelle.

Im Gegensatz zur ordentlichen Revision, bei der die Revisionsstelle die Gesetzes- und Statutenkonformität der Jahresrechnung und des Antrages über die Verwendung des Bilanzgewinnes prüft, wird die Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision prüfen, ob Sachverhalte vorliegen, aus denen zu schliessen ist, dass die Jahresrechnung nicht den gesetzlichen Vorschriften und den Statuten entspricht [3].

Bereits aus dem Ziel der eingeschränkten Revision ist abzuleiten, dass ihr nicht das Konzept der angemessenen Sicherheit (Reasonable Assurance) zugrunde liegt wie im Rahmen der ordentlichen Revision (siehe *Prüfungsstandard [PS]* 120 «Konzeptioneller Rahmen der PS»). Die anzuwendenden Prüfungshandlungen zielen vielmehr auf die Erlangung einer begrenzten Urteilssicherheit (Limited Assurance) ab, die in der negativ formulierten Zusicherung (Negative Assurance) des Revisors zum Ausdruck kommt, dass die geprüfte Jahresrechnung keine wesentlichen Fehlaussagen enthält [4].

Folgerichtig beschränkt sich die eingeschränkte Revision nach Art. 729a Obligationenrecht (OR) auf Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und angemessene Detailprüfungen, die im von der *Treuhand-Kammer* und dem *Schweizerischen Treuhänder-Verband* erarbeiteten PS weiter präzisiert werden [5]. Die Prüfung des internen Kontrollsystems, die Inventurbeobachtung und Drittbestätigungen sowie Prüfungshandlungen zur Aufdeckung von deliktischen Handlungen sind aus dem Prüfungsumfang explizit ausgenommen. Die eingeschränkte Revision beschränkt sich grundsätzlich auf beim geprüften Unternehmen intern vorhandene Informationen.

2. SWISS-GAAP-FER-ABSCHLÜSSE UND IHRE PRÜFUNG

Durch die auf den 1. Januar 2007 neu in Kraft getretenen überarbeiteten Swiss GAAP FER wird für kleine Organisationen die Möglichkeit geschaffen, lediglich das *Rahmenkonzept und ausgewählte zentrale Fachempfehlungen (Kern-FER)* zu



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



OLIVER THEOBALD,
WIRTSCHAFTSPRÜFER/
STEUERBERATER (D),
SENIOR MANAGER,
VIZEDIREKTOR, MAZARS
CORESA SA, ZÜRICH

beachten. Damit wird ein günstiges Kosten-Nutzen-/Verhältnis der Rechnungslegung angestrebt, ohne das Ziel der Vermittlung eines True and Fair View der Unternehmenslage gänzlich ausser acht zu lassen.

Sämtliche Fachempfehlungen sind hingegen einzuhalten, wenn Unternehmen zwei der folgenden Grössenkriterien in zwei aufeinanderfolgenden Jahren überschreiten:

→ Bilanzsumme von CHF 10 Mio.; → Umsatzerlös von CHF 20 Mio.; → 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

Hinsichtlich der Revision der Jahresrechnung gilt, dass der handelsrechtliche Jahresabschluss nach OR stets einer ordentlichen Revision zu unterziehen ist, wenn die obigen Grössenkriterien überschritten werden [6].

Jedoch ist unter diesen Voraussetzungen auch ein zusätzlicher – nach Swiss GAAP FER erstellt – Einzelabschluss einer ordentlichen Revision zu unterziehen, da die Revisionsstelle nach Art. 728a Abs. 1 Ziff. 1 OR zu prüfen hat, ob die Jahresrechnung dem gewählten Regelwerk entspricht. Die Botschaft des Bundesrates führt hierzu aus [7]:

«Hat die Gesellschaft ein bestimmtes Regelwerk wie etwa die Swiss GAAP FER [...] gewählt, so hat die Revisionsstelle ebenfalls zu prüfen, ob dieses vollumfänglich eingehalten wurde. Damit wird verhindert, dass sich eine Gesellschaft der Anwendung eines Rechnungslegungsstandards rühmt, obwohl die entsprechenden Normen nur selektiv befolgt wurden.»

Die eingeschränkte Revision eines Swiss-GAAP-FER-Einzelabschlusses ist *expressis verbis* nicht vorgesehen. So heisst es an anderer Stelle der Botschaft [8]:

«Zum ändern werden bei der eingeschränkten Revision verschiedene Punkte nicht geprüft. Nicht untersucht wird, ob die Jahresrechnung nach einem besonderen Regelwerk (Swiss GAAP FER, IAS/IFRS usw.) erstellt wurde.»

Sind jedoch die Grössenkriterien nicht erreicht und entscheidet sich eine Gesellschaft zur Anwendung der Kern-FER, so ist im Umkehrschluss eine eingeschränkte Revision durchaus zulässig. Dies stellt auch der Standard zur eingeschränkten Revision explizit fest [9]:

«Eine eingeschränkte Revision über die Einhaltung des Regelwerks Kern-FER ist indessen möglich.»

Bei der Frage der Prüfungspflicht eines Swiss-GAAP-FER-Abschlusses ist letztlich entscheidend, ob dieser Abschluss

der Generalversammlung vorgelegt wird, ihm also «Aussenwirkung» zukommt. Sollte ein Swiss-GAAP-FER-Abschluss lediglich für interne Berichterstattungs- oder Controllingzwecke erstellt werden, wird eine Prüfungspflicht wohl nicht zu bejahen sein.

3. PRÜFUNGSPLANUNG IM RAHMEN DER EINGESCHRÄNKTEN REVISION

Die eingeschränkte Revision durchläuft ebenso wie die ordentliche Revision die Phasen Prüfungsvorbereitung, -planung, -durchführung und Berichterstattung.

Hinsichtlich der eigentlichen Prüfungsplanung unterscheidet der Standard zur eingeschränkten Revision die in *Abbildung 1* dargestellten Schritte.

3.1 Erlangung von Kenntnissen über Tätigkeit und Umfeld des Unternehmens. Nur wenn der Revisor das Unternehmen «versteht», kann er die die Jahresrechnung beeinflussenden Risiken erkennen und geeignete Prüfungshandlungen festlegen sowie die im Rahmen von Befragungen erhaltenen Antworten und sonstige Informationen bei der Prüfungsdurchführung angemessen würdigen.

Die notwendigen Kenntnisse, die sich der Revisor verschafft, umfassen etwa die Organisation des Unternehmens einschliesslich des Rechnungswesens, die wichtigsten Elemente des Geschäftsmodells, die Standorte, die Eigentümer und sonstige nahestehende Personen [10]. Darüber hinaus wird der Revisor sich Kenntnisse darüber verschaffen, welche Arten von Vermögenswerten und Verbindlichkeiten in der Jahresrechnung enthalten sind bzw. welche Erträge und Aufwendungen die Erfolgsrechnung dominieren. So ist etwa zu berücksichtigen, dass bei Dienstleistungserträgen der Realisationszeitpunkt im Einzelfall schwieriger zu beurteilen sein wird als bei der «blossen» Lieferung von Waren.

Wichtigste Prüfungstechniken für die Erlangung derartiger Kenntnisse sind Befragungen der Unternehmensleitung und sachkundiger unternehmensexterner Personen sowie die Durchsicht der im Unternehmen vorhandenen Unterlagen (z. B. Jahresabschlüsse und Geschäftsberichte vorhergehender Jahre, Zwischenberichte, VR-Protokolle, Werbeschriften, strategische und operative Unternehmensplanung, Internet-Auftritt der Gesellschaft).

3.2 Durchführung von analytischen Prüfungshandlungen. Bereits in der Planungsphase wird der Prüfer durch

Abbildung 1: PRÜFUNGSPLANUNG DER EINGESCHRÄNKTEN REVISION



analytische Prüfungshandlungen seine Kenntnisse über das Unternehmen vertiefen, um Hinweise auf potentielle Risikobereiche bzw. Mängel des Prüfungsgegenstandes festzustellen. Unter analytischen Prüfungshandlungen werden Plausibilitätsbeurteilungen verstanden, etwa von Verhältniszahlen bestehend aus einzelnen Finanzinformationen (etwa Bruttogewinnspannen) oder aus einzelnen Finanzinformationen und nicht-finanziellen Informationen (etwa Personalaufwand pro Kopf).

3.3 Beurteilung der inhärenten Risiken. Bei der Beurteilung der inhärenten Risiken stützt sich der Prüfer auf seine Kenntnisse des Unternehmens sowie die Ergebnisse seiner analytischen Prüfungshandlungen und beurteilt, ob und in welchem Ausmass die einzelnen Positionen der Jahresrechnung wesentliche Falschaussagen enthalten können. Ebenso wie bei der ordentlichen Revision wird der Prüfer auch bei der eingeschränkten Revision Überlegungen zur Fehleranfälligkeit der Posten der Jahresrechnung anstellen, die nach dem Standard zur eingeschränkten Revision insbesondere von folgenden Faktoren beeinflusst wird:

- Ausmass der Ermessensentscheide durch den Bilanzierenden;
- Komplexität der zugrunde liegenden Transaktion;
- Wertschwankungsanfälligkeit der Position;
- Abhängigkeit des Postens von künftigen Ereignissen und Entscheiden [11].

Risiken auf Ebene des Abschlusses ergeben sich etwa aus Zweifeln an der Fortführungsfähigkeit der Gesellschaft. Bei der Beurteilung der inhärenten Risiken auf Abschlussebene werden jedoch neben Unternehmensfortführungsrisiken auch die Integrität und Erfahrung der Unternehmensleitung bzw. der Mitarbeiter im Rechnungswesen sowie branchenspezifische Einflussfaktoren (etwa die Branchenkonjunktur) einbezogen. Auf Ebene der einzelnen Abschlusspositionen wird sich der Revisor Gedanken machen, inwieweit diese Positionen fehler- und risikobehaftet sein können (so etwa bei Vorräten im Hinblick auf deren Werthaltigkeit bei technologischem oder modischem Wandel).

Die Risikobeurteilung dient als Basis für die Bestimmung des allgemeinen Vorgehens und zur Festlegung von Prüfungsschwerpunkten. Dabei gilt im Grundsatz, dass Jahresabschlussposten mit erhöhter Anfälligkeit für wesentliche Fehler und Mängel vertiefter Prüfungshandlungen bedürfen.

3.4 Festlegung der Wesentlichkeit. Hinsichtlich der Wesentlichkeit gelten bei der eingeschränkten Revision die gleichen – allgemein anerkannten – Grundsätze wie bei der ordentlichen Revision. Als wesentlich werden dabei Informationen in der Jahresrechnung angesehen, deren Weglassung oder Falschdarstellung den Adressaten der Jahresrechnung in seinen Entscheidungen massgeblich beeinflussen können.

Abbildung 2: **PRÜFUNGSZIELE UND PRÜFUNGSHANDLUNGEN**

Aussage der Jahresrechnung/ Prüfungsziel	Positionen der Jahresrechnung/Prüffeld	Prüfungshandlungen
Vorhandensein	«Existieren» die bilanzierten Positionen, und sind keine fiktiven Verbindlichkeiten bilanziert?	Angemessene Detailprüfungen
Rechte und Verpflichtungen	→ Aktiven: Hat das Unternehmen an den bilanzierten Aktiven auch die entsprechenden Eigentums- bzw. Nutzungsrechte? → Passiven: Sind die bilanzierten Verpflichtungen solche des Unternehmens (und nicht des Eigentümers)?	→ Durchsicht der im Unternehmen vorhandenen Dokumente wie Auszüge aus öffentlichen Registern oder Verträge → Befragungen
Eintritt	Haben die verbuchten Transaktionen (oder andere Ereignisse) effektiv in der Berichtsperiode stattgefunden, und sind sie dem Unternehmen zuzuordnen?	→ Befragungen → analytische Prüfungen im Bereich der Abgrenzungen
Vollständigkeit	Sind in der Jahresrechnung sämtliche Vermögenswerte, Verbindlichkeiten, Abgrenzungen und Rückstellungen bilanziert, und sind sämtliche Transaktionen in der Erfolgsrechnung abgebildet? Sind die Anhangsangaben vollständig?	→ Rückgriff auf die Kenntnisse über das Unternehmen und seine Geschäftstätigkeit: Welche Werte und Transaktionen werden in der Jahresrechnung erwartet? → Befragungen → analytische Prüfungen → Prüfung von Ereignissen nach dem Bilanzstichtag
Bewertung	Erfolgt die Bewertung unter Berücksichtigung der massgeblichen Bewertungsvorschriften, allenfalls unter Berücksichtigung der Unterscheidung in monetäre und nicht monetäre Positionen?	→ Befragungen → analytische Prüfungen → Beurteilung der Ereignisse nach dem Bilanzstichtag → Angemessene Detailprüfungen
Erfassung und Periodenabgrenzung	Sind die Geschäftsvorfälle oder Ereignisse richtig erfasst und abgegrenzt?	→ Befragungen → analytische Prüfungen
Darstellung und Offenlegung	Hat die Gesellschaft die notwendigen Anhangsangaben gemacht?	Beurteilung aufgrund der bei der Prüfung gewonnenen Erkenntnisse

Die Festlegung der Wesentlichkeitsgrenzen ist Teil des Professional Judgment des Prüfers; in profitablen Unternehmen wird die Wesentlichkeit regelmässig auf Basis des Ergebnisses vor Steuern ermittelt [12].

Die Wesentlichkeit wird sowohl bei der Jahresrechnung als Ganzes als auch bei einzelnen Abschlussposten berücksichtigt. Daher ist bei der Ausgestaltung von Prüfungshandlungen für einzelne Jahresabschlussposten oft von einem tieferen Wesentlichkeitsbetrag auszugehen, um dem Risiko, dass mehrere Fehlaussagen kumuliert die Aussage des Abschlusses wesentlich beeinflussen können, zu begegnen [13].

3.5 Prüfungsplan. Die Ergebnisse der Prüfungsplanung werden in einem Prüfungsplan (häufig auch als Prüfungsstrategiememo bezeichnet) festgehalten, in dem das Vorgehen allgemein festgelegt wird. Darüber hinaus erstellt der Prüfer ein Prüfungsprogramm, in dem die einzelnen Prüfungshandlungen je Abschlussposition festgelegt werden und allenfalls bereits Mitgliedern des Prüfungsteams zugewiesen werden. In einfachen Verhältnissen lässt es der Standard zur eingeschränkten Revision auch zu, dass lediglich ein Prüfungsprogramm erstellt wird. Der Prüfungsplan enthält neben der Definition von Positionen, die mit Befragungen, analytischen Prüfungshandlungen und/oder angemessenen Detailprüfungen geprüft werden, auch Überlegungen zu der Verwendung von Arbeiten eines anderen Revisors bzw. von Experten sowie deren Eignung für Zwecke der eingeschränkten Revision. Kern des Prüfungsprogramms sollten die Überlegungen des Revisors hinsichtlich der auf die Prüfungsziele (Vorhandensein, Rechte und Verpflichtungen, Eintritt, Vollständigkeit, Bewertung, Erfassung und Periodenabgrenzung, Darstellung und Offenlegung) abgestimmten Prüfungshandlungen sein (vgl. *Abbildung 2*).

4. BESONDERE ASPEKTE DER PRÜFUNGSPLANUNG BEI KERN-FER-ABSCHLÜSSEN

4.1 Mandatsannahme und Auftragsbestätigung. Zunächst vergewissert sich der Revisor bei Mandatsannahme hinsichtlich der Grössenordnung der zu prüfenden Unternehmung. Liegen die Kriterien für die Anwendung der Kern-FER nicht vor, sollte der Revisor den Kunden unverzüglich darauf hinweisen. Denn es gilt, dass die Jahresrechnung in einem solchen Fall nach den gesamten Swiss GAAP FER zu erstellen und entsprechend einer ordentlichen Revision zu unterwerfen ist.

Nicht nur in solchen «Grenzfällen» zwischen Kern-FER und umfassenden Swiss GAAP FER empfiehlt sich aus Sicht der Abschlussprüfung ein Auftragsbestätigungsschreiben, in dem die Bedingungen des Mandats dokumentiert werden, insbesondere in bezug auf Prüfungsumfang, Form der Berichterstattung und Verantwortlichkeiten [14].

4.2 Bestandes- und Bewertungsfragen. Im Vergleich zum OR-Abschluss ergeben sich bei Anwendung der Kern-FER zahlreiche Unterschiede im Ansatz von Bilanzposten dem Grunde nach und der Höhe nach. Nach den handelsrechtlichen Vorschriften können etwa Rückstellungen beibehalten

werden, wenn der Grund für ihre Bildung entfallen ist [15]. Nach Swiss GAAP FER sind Rückstellungen in diesem Fall zwingend aufzulösen [16]. In den Swiss GAAP FER greift sehr häufig der «Fair Value»: Wertschriften des Umlaufvermögens sind zu aktuellen Werten zu bewerten, Renditeliegenschaften können zu aktuellen Werten angesetzt werden [17]. Hingegen können Wertschriften im Handelsrecht «lediglich» zum Durchschnittskurs des letzten Monats vor dem Stichtag bewertet werden, das Anlagevermögen hingegen ist zu Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten anzusetzen [18]. Diese Ansatz- und Bewertungsdifferenzen hat der Revisor bei seiner Prüfung zu berücksichtigen, in dem er zum einen die Geschäftsleitung hinsichtlich der Unterschiede befragt, zum anderen aber auch angemessene Detailprüfungen durchführt, etwa einen Vergleich der Buchwerte kotierter Wertpapiere mit den Jahresendkursen.

Das Wissen um diese Unterschiede ist insofern wichtig, als das die Swiss GAAP FER für Differenzen zu den steuerlich massgeblichen handelsrechtlichen Werten die Bildung von latenten Steuern vorsehen [19]. Der Revisor hat dementsprechend geeignete Prüfungshandlungen festzulegen, um die Angemessenheit der gebildeten latenten Steuern beurteilen zu können.

4.3 Zusätzliche Berichtsinstrumente. Im Gegensatz zum OR sehen die Swiss GAAP FER mit dem Eigenkapitalnachweis und der Geldflussrechnung zwei zusätzliche Berichtsinstrumente vor [20].

Der Prüfungsplan muss für den Eigenkapitalnachweis entsprechende Prüfungshandlungen vorsehen. In Betracht kommen Abstimmung des Grundkapitals mit den gültigen Statuten bzw. einem aktuellen Handelsregisterauszug sowie Abstimmung der Reserven und des Bilanzergebnisses mit der Vorjahresrechnung und dem GV-Protokoll [21].

Die Geldflussrechnung ist für viele Bilanzierende ein ungewohntes Format und daher in der Erstellung oftmals fehleranfällig. Diesem Risiko ist durch angemessene Prüfungshandlungen zu begegnen. Da der Geldfluss aus der Betriebs-tätigkeit mehrheitlich indirekt ermittelt wird, kann der Revisor eine Abstimmung mit der Erfolgsrechnung vornehmen. Bei den Geldflüssen aus der Finanzierungs- und der Investitionstätigkeit wird der Revisor Abstimmungen mit der Bilanz und dem Anlagespiegel vornehmen und allenfalls auch Befragungen bezüglich allfälliger liquiditätswirksamer Transaktionen im Geschäftsjahr durchführen.

4.4 Anhangsangaben. Der Anhang nach Swiss GAAP FER hat einen hohen Stellenwert. Da jedoch die geforderten Anhangsangaben nicht vollständig aus Swiss GAAP FER 6 ersichtlich sind, sondern u. a. auch Swiss GAAP FER 5 (Ausserbilanzgeschäfte) sowie Swiss GAAP FER 2.6 (Bewertungsgrundsätze), 2.33 (Nutzungsdauer und Abschreibungsmethode bei immateriellen Vermögenswerten) und 3.9 (Angabe von bestimmten Aufwendungen und Erträgen) Anhangsangaben vorsehen, ist zumindest das latente Risiko vorhanden, dass der Anhang nicht sämtliche durch die Swiss GAAP FER vorgesehenen Angaben enthält. Der Revisor hat entsprechend Befragungen durchzuführen und die Vollständigkeit mit

dem Kunden zu diskutieren. Bei der Befragung ist der Einsatz einer «Anhangs-Checkliste» ein adäquates und effizientes Hilfsmittel.

5. FAZIT

Die Swiss GAAP FER folgen seit Anfang 2007 einer grössensklassendifferenzierten Rechnungslegungslogik. Grosse Unternehmen haben weitergehende Rechnungslegungsnormen einzuhalten als kleine Organisationen, die mit den Kern-FER jedoch ebenfalls eine aussagefähige Jahresrechnung für ihre

unterschiedlichen Anspruchsgruppen erstellen können. Dieser Differenzierung in «klein» und «gross» folgt auch das neue Revisionsrecht mit der Unterscheidung in ordentliche und eingeschränkte Revision.

Mit der eingeschränkten Revision eines Kern-FER-Abschlusses wird das erreicht, was die FER bezwecken und im internationalen Umfeld von IFRS und US GAAP oftmals nicht erreicht wird: eine zuverlässige betriebswirtschaftliche Rechnungslegung unter der Bedingung eines verhältnismässigen Ressourceneinsatzes. ■

Anmerkungen: 1) Stöckli, Hansjörg/Aehner, Heinz, Standard zur eingeschränkten Revision – Vernehmlassung, Der Schweizer Treuhänder, 2006, S. 400. 2) Vgl. allgemein die Rede des EU-Kommissars McCreevy anlässlich der FEE-Konferenz (7.12.2006), abrufbar unter www.fee.be/fileupload/upload/Commissioner%20McCreevy812200615153.pdf. 3) Art. 729a OR. 4) So auch Standard zur eingeschränkten Revision, S. 9. 5) Der Standard steht als kostenloser Download auf den Webseiten der Treuhand-Kammer (www.treuhand-kammer.ch) unter der Rubrik «Standards und Publikationen» zur Verfügung. 6) Art. 727 Abs. 1 Nr. 2 OR. 7) Siehe Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts vom 23. Juni 2004, S. 4022. 8) Siehe Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts vom 23. Juni 2004, S. 4027. 9) Siehe Standard zur eingeschränkten Revision, S. 11. 10) Vgl. Standard zur eingeschränkten Revision, S. 14. 11) So der Standard zur eingeschränkten Revision, S. 14. 12) Vgl. Standard zur eingeschränkten Revision, S. 19. 13) Siehe Standard zur eingeschränkten Revision, S. 19. 14) Siehe auch Standard zur eingeschränkten Revision, S. 12. 15) Art. 669 Abs. 2 OR. Diese Regelung wird auch nach dem Entwurf zur Änderung des Aktien- und Rechnungslegungsrechts Bestand haben, Art. 960a Abs. 4 OR-E. 16) Swiss GAAP FER 2.14 und 2.35. 17) Swiss GAAP FER 2.7 und 2.10. 18) Art. 667 Abs. 1 und Art. 665 OR. 19) Swiss GAAP FER 2.17. 20) Swiss GAAP FER 3.4 und Swiss GAAP FER 4. 21) Siehe auch Standard zur eingeschränkten Revision, S. 57.

RÉSUMÉ

Les Swiss GAAP RPC fondamentales et le contrôle restreint

Le concept du contrôle restreint et le remaniement des Swiss GAAP RPC (entré en vigueur le 1^{er} janvier 2007) offrent la possibilité aux PME d'établir et de réviser leurs comptes annuels dans des proportions raisonnables. En raison d'une plus faible étendue du contrôle et donc des travaux, les coûts pour l'entreprise sont réduits par rapport à ceux engendrés par un contrôle ordinaire. Pour la majorité des PME, l'assurance limitée émise par les réviseurs lors d'un contrôle restreint est suffisante. Comparé à un contrôle ordinaire, le contrôle restreint apporte, d'un point de vue économique, de gros avantages.

Les conditions pour l'utilisation des Swiss GAAP RPC fondamentales et celles du contrôle restreint sont identiques (au minimum deux des critères suivants ne doivent pas être dépassés durant deux exercices successifs):

→ total du bilan CHF 10 millions; → chiffre d'affaires CHF 20 millions; → un effectif de 50 emplois à plein temps en moyenne annuelle.

Lors d'un contrôle restreint, le respect des normes dans leur intégralité (p. ex.: Swiss GAAP RPC, IFRS) ainsi que l'existence d'un système de contrôle interne

ne sont généralement pas vérifiés. Toutefois, selon les standards de la Chambre fiduciaire, un contrôle restreint portant sur le respect des normes Swiss GAAP RPC fondamentales est explicitement possible.

Comme pour un contrôle ordinaire, les phases de préparation, de planification, d'exécution de la révision ainsi que l'établissement d'un rapport seront effectuées lors du contrôle restreint. Concernant l'approche de contrôle, les standards du contrôle restreint préconisent: → une bonne compréhension, par le réviseur, de l'activité de l'entreprise et de son environnement; → des opérations de contrôles analytiques; → la détermination du caractère significatif; → l'appréciation du risque inhérent.

Sur la base de ces résultats, le réviseur établit la planification et le programme de contrôle.

Lors de la planification du contrôle de comptes annuels établis selon les Swiss GAAP RPC fondamentales, quelques aspects sont à considérer en sus, comme par exemple, la vérification du fait que l'entreprise contrôlée respecte les critères de taille quant à l'utilisation des Swiss GAAP RPC fondamentales. Au

sens large, il y a des différences d'approche et d'évaluation concernant les postes individuels du bilan entre un bilan établi selon le Code des obligations et un bilan établi selon les Swiss GAAP RPC fondamentales étant donné que ces dernières recourent souvent à la juste valeur. Aussi, la variation des fonds propres et le tableau des flux de trésorerie, qui ne sont pas exigés dans le Code des obligations mais qui doivent, selon les Swiss GAAP RPC fondamentales, être établis, sont à considérer dans la planification des contrôles et leur exécution. Pour la révision de l'annexe aux comptes annuels, la mise en place d'une check-list est recommandée du fait que, dans le cadre des Swiss GAAP RPC fondamentales, les informations de l'annexe revêtent une grande importance et que les données exigées ne sont résumées nulle part dans la norme relative au contrôle restreint.

Avec le contrôle restreint des comptes annuels établis selon les RPC fondamentales, le but visé par les RPC est atteint, ce qui n'est souvent pas le cas pour les IFRS ou les US GAAP, à savoir: une information financière fiable tout en utilisant des ressources proportionnelles et supportables pour l'entité. TK/OT