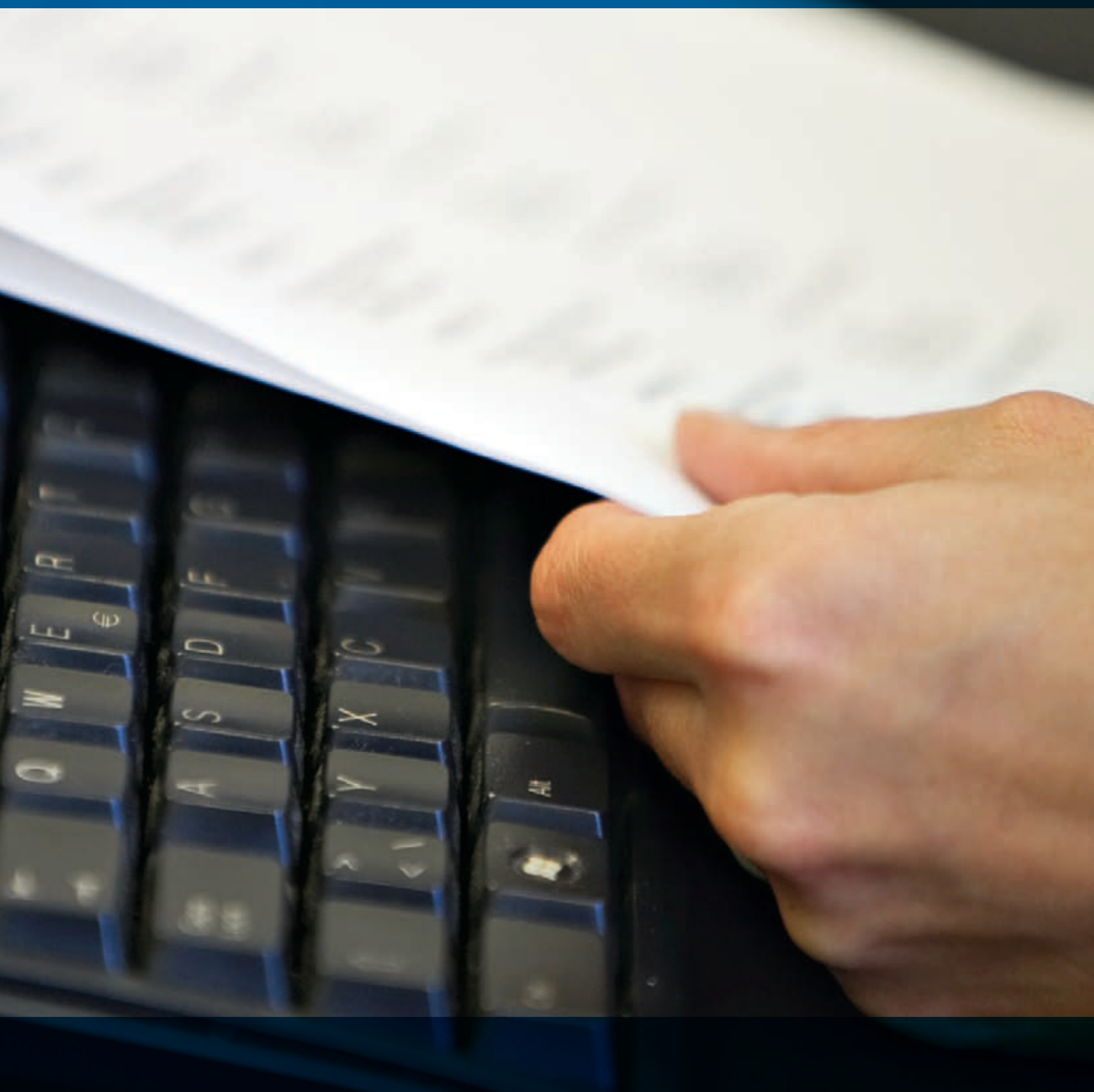




Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB

Tätigkeitsbericht 2008



Impressum

Herausgeber

Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB
Bundesgasse 18
Postfach 6023
CH-3001 Bern

Telefon +41 31 560 22 22

Leitung

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB

Konzept und Gestaltung

Moser Graphic Design, Bern

Fotos

Clemens Laub, Bern

Druck

Vögeli AG, Langnau i.E.

Dieser Tätigkeitsbericht erscheint in
deutscher, französischer, italienischer
und englischer Sprache.

Tätigkeitsbericht 2008

Inhaltsverzeichnis

Seite

3	1	Einleitung
3	1.1	Vorwort
5	1.2	Die RAB in Kürze
6	2	Zulassung
6	2.1	Einleitung
7	2.2	Statistik
8	2.3	Provisorische Zulassung
8	2.4	Definitive Zulassung
9	2.5	Erfahrungen im ersten Jahr der RAB
11	2.6	Melde- und Mitteilungspflichten
12	2.7	Register
12	2.8	Modulsystem
14	3	Aufsicht
14	3.1	Einleitung
15	3.2	Marktstruktur
17	3.3	Erfahrungen aus den ersten Inspektionen
17	3.3.1	Allgemeines
18	3.3.2	Firm Review
19	3.3.2.1	Beurteilung der Unternehmenskultur im oberen Management («Tone at the Top»)
19	3.3.2.2	Ethische Grundsätze und Unabhängigkeit
20	3.3.2.3	Annahme und Beibehaltung von Kunden und Mandaten
20	3.3.2.4	Personalbereich
21	3.3.2.5	Ordnungsgemässe Auftragsabwicklung
21	3.3.2.6	Unternehmensinterne Nachkontrolle
22	3.3.3	File Review
24	3.3.4	Fazit
25	3.4	Überprüfung kleinerer und freiwillig staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen
25	3.5	Zusammenarbeit mit anderen Schweizer Behörden und Börsen
26	3.6	Schwerpunkte Inspektionen 2009
26	3.7	Standardsetting
29	4	Internationales
29	4.1	Einleitung
29	4.2	Verhältnis zur Europäischen Union
30	4.3	Verhältnis zu den USA
31	4.4	Verhältnis zu Drittstaaten
31	4.5	IFIAR-Meeting 2009 in der Schweiz
32	5	Rechtsprechung
32	5.1	Einleitung
32	5.2	Ausbildung
34	5.3	Fachpraxis
34	5.4	Leumund
35	5.5	Verfahrensfragen
35	5.6	Grundrechte
37		Anhänge
37	1	Abkürzungsverzeichnis
38	2	Finanzzahlen
39	3	Spezialgesetzliche Zulassungen

1 Einleitung

1.1 Vorwort

«Vertrauen ist gut – Kontrolle ist besser.» Das fälschlich Lenin zugeschriebene Manifest wird gerne, ausdrücklich oder sinngemäss, auch angerufen, um Staatsaufsichten zu legitimieren, welche darauf ausgelegt sind, Transparenz des Finanzmarktes sowie Solvenz und Redlichkeit seiner Subjekte im Interesse der Investoren und Konsumenten sicherzustellen. Indes, auch diese Ruhe vor dem Sturm trägt. Trotz der Verschärfung von Aufsichtsmechanismen in den vergangenen Jahren hat im 2008 eine blitzartig expandierende Finanzkrise die Wirtschaftswelt in einem Masse erschüttert, welches kaum jemand für möglich gehalten oder gar real vorausgesehen hatte. Haben die Staatsaufsichten versagt? Nicht wenige bejahen die Frage und werfen den Aufsichtsbehörden vor, ihren Aufgaben nicht gewachsen zu sein. Die Revisionsaufsicht wird von solchen Vorwürfen wohl ebenfalls nicht verschont bleiben.

Allerdings stellt nicht alles, was einer Erscheinung zeitlich vorausgeht, auch ihre Ursache dar. Zuordnungen dieser Art sind logische Fehlschlüsse, und was in der Philosophie längst Allgemeingut ist, darf auch in der Ökonomie nicht Wahrheit sein. In dieser Erkenntnis aber sind ebenfalls die Aufgaben, Tätigkeiten und rechtlichen Möglichkeiten einer Revisionsstelle zu sehen und zu würdigen. Allerdings zeigt die Rechtswirklichkeit oftmals ein anderes Bild. Bekanntlich sind alle Organe einer Gesellschaft für den Schaden verantwortlich, den sie in Ausübung ihres Amtes schuldhaft verursachen. Die Haftung aus ungenügend wahrgenommener Verantwortung trifft daher nicht nur Verwaltung und Geschäftsleitung, sondern auch die Revisionsstelle. Und die Erfahrung lehrt, dass nicht selten das Kontrollorgan vordringlich ins Recht gefasst wird, weil die angestrebte Schadensdeckung die wirtschaftlichen Möglichkeiten der operativ tätigen Personen übersteigt. Den letzten beissen die Hunde, hat der prominente Aktienrechtler Professor Peter Forstmoser anschaulich beklagt und bedauert, dass aus dieser Optik die einen die Verantwortung und die andern die Konsequenzen tragen. Gesellschaftliches Fehlverhalten aber ist vorerst in aller Regel der engeren Geschäftsführung anzulasten, in zweiter Linie den aussenstehenden Verwaltungsratsmitgliedern. Erst im äussersten Kreis möglicher Verantwortung ist es der Revisionsstelle zurechenbar, welche nicht die Geschäftsführung besorgt, sondern lediglich zu prüfen und zu rapportieren hat. Sie wird aufgrund der gesetzlich gebotenen Unabhängigkeit von der Geschäftsleitung erst post festum tätig und kann bestenfalls die Notbremse

ziehen, um den Schaden zu begrenzen, vermag seine Entstehung aber kaum je zu verhindern. Dieses Schlusslicht in der Geschäftsabwicklung wird seitens der enttäuschten Gläubiger jedoch mit Vorliebe als Scheinwerfer am Kopf des Verantwortlichkeitsvehikels montiert und aufgeschaltet. Hinzu kommt, dass nach geltendem Recht bei mehrfacher Verantwortlichkeit für ein und denselben Schaden der Grundsatz der solidarischen Haftung greift. Jeder Schädiger hat demnach unbesehen seines Verschuldens extern für den gesamten Schaden aufzukommen und sein Haftungsanteil wird erst auf der internen Regressstreppe gemindert, vielfach allerdings nur rechtlich, nicht aber wirtschaftlich, denn wo nichts zu holen ist, hat bekanntlich selbst der Kaiser sein Recht verloren. Der schweizerische Bundesrat hat dieses Paradoxon in der Verteilung von Schuld und Haftung nicht verkannt und mit Botschaft vom 21. Dezember 2007 den eidgenössischen Räten vorgeschlagen, die gesellschaftsrechtliche Haftung der mit der Revision betrauten Personen im Falle von Fahrlässigkeit auch im externen Verhältnis, gegenüber Dritten, auf den Betrag zu begrenzen, für den sie zufolge Rückgriffs aufkommen müssten. Wird die Bestimmung Gesetz, trägt sie dem Grundsatz Rechnung, dass nicht der Schaden zum Ersatz verpflichtet, sondern die Schuld, ein Grundsatz, den der grosse Jurist Rudolf von Jhering bereits im 19. Jahrhundert herausgearbeitet hat.

Wird unter diesen Prämissen eine Revisionsaufsicht überflüssig? Zweifellos nicht, denn das Aufsichtsrecht hat, wie das Recht überhaupt, nicht nur eine repressive, sondern, und in ganz besonderem Masse, auch eine präventive Funktion, eine Steuerungsaufgabe. Die Anforderungen an die Revisionsstelle wurden mit der am 1. Januar 2008 in Kraft getretenen Gesetzesnovelle zum Gesellschaftsrecht grundsätzlich neu festgesetzt. Auf der einen Seite stehen Erleichterungen, indem kleine und mittlere Unternehmen (KMU) bloss einer eingeschränkten Revisionspflicht unterstehen und Kleinstunternehmen gar von der obligatorischen Revisionspflicht ausgenommen werden. Auf der andern Seite wurden qualitative Verschärfungen normiert, zum einen mit einem Zulassungsverfahren für alle Personen und Unternehmen, die ordentliche oder eingeschränkte Revisionen erbringen wollen, zum andern mit einer griffigen materiellen Staatsaufsicht über die Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften. Damit soll sichergestellt werden, dass nur erfahrene und gut ausgebildete Revisorinnen und Revisoren und Revisionsexpertinnen und Revi-

sionsexperten Buchführung und Rechnungslegung überprüfen, und dass die wirtschaftlich bedeutsamen Revisionen organisatorisch wie inhaltlich regelmässig auf ihre Gesetzeskonformität und sachlich richtige Tätigkeit hin überprüft werden. Verschärft wurden im Weiteren die Anforderungen an die Unabhängigkeit der Prüfenden von den Geprüften. Verfilzungen zwischen Rechnungslegung und Revision werden im Interesse der Shareholder wie der Stakeholder nicht mehr toleriert. All diese Vorschriften aber geraten in Gefahr, rasch zu Makulatur zu werden, wenn ihre Einhaltung nicht regelmässig kontrolliert wird. Dies ist die Aufgabe der eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde RAB.

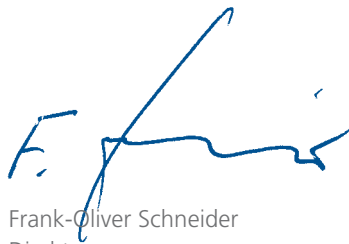
Die RAB hat im Berichtsjahr ihre operative Tätigkeit auf ihren drei Säulen ausgebaut. Die eine manifestiert sich in der umfassenden Überprüfung der Zulassungsvoraussetzungen für bisher nur provisorisch und für neu zugelassene Revisorinnen und Revisoren, Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten und Revisionsunternehmen. Die zweite befasst sich mit der rechtlichen Ordnung der Aufsichtstätigkeit und deren internationalen Koordination. Die dritte schliesslich zeigt sich in der materiellen Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen, welche für Publikumsgesellschaften tätig sind oder sich freiwillig der materiellen Staatsaufsicht unterstellt haben. Im Rahmen dieser Inspektionen überprüft die Behörde sowohl die Organisation des Revisionsunternehmens mit Blick auf die Erfüllung seiner gesetzlichen Aufgaben (firm review) wie stichprobenartig auch die erbrachten Revisionsdienstleistungen (file review). Der vorliegende Geschäftsbericht gibt in den folgenden Kapiteln Auskunft über die einzelnen Tätigkeiten.

Die RAB ist sich bewusst, dass ihre Tätigkeit den Beaufsichtigten, namentlich den Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften, nicht nur Freude und Genugtuung, sondern auch Kosten und sonstigen Aufwand verursacht. Diese Folgen sind indessen untrennbar mit der Einführung einer staatlichen Aufsicht verbunden. Sie sind aber ihrerseits Voraussetzung für die angestrebte breite internationale Anerkennung der schweizerischen Revisionsunternehmen, und schliesslich sind sie ein Mittel zur Beruhigung der Beaufsichtigten selbst. Die Unternehmen werden gegebenenfalls auf Versäumnisse, Unachtsamkeit und mögliche Verbesserungen hingewiesen, welche ihr Renommee und die Qualität ihrer Dienstleistungen sichern oder gar verbessern können. Die RAB ihrerseits bemüht sich, die zeitlichen und wirtschaftlichen Inkommoditäten für die geprüften Revisionsunternehmen in Grenzen zu halten. Sie sucht dies namentlich mit einer optimal koordinierten Tätigkeit mit andern Aufsichtsbehörden sowie mit einer minutiösen Planung und Vorbereitung der einzelnen Inspektionen zu bewirken. Mit Genugtuung hat sie denn auch das lobende Attest im «Schweizer Treuhänder», dem einschlägigen Branchenorgan, zur Kenntnis genommen, wonach «in kurzer Zeit [...] eine kompetente Aufsichtsbehörde entstanden [ist], die sich mit Transparenz, Klarheit und wohlthuend massvollen Vergütungen positioniert.» Die RAB ist auch in Zukunft bestrebt, diesen Ruf zu wahren und zu mehren.

Bern, 13. März 2009



Hans Peter Walter
Präsident des Verwaltungsrates



Frank-Oliver Schneider
Direktor

1.2 Die RAB in Kürze

Im ersten vollständigen Geschäftsjahr, nach Aufnahme der operationellen Tätigkeit am 1. September 2007, standen für die RAB im Wesentlichen drei Kernaufgaben an: Beginn der definitiven Beurteilung aller vorerst provisorisch zugelassenen natürlichen Personen und Unternehmen, Vorbereitung und Aufnahme der Aufsichts- bzw. Inspektionstätigkeit sowie die Intensivierung der Verhandlungen mit ausländischen Partnerbehörden um gegenseitige Anerkennung.

Die Bewältigung dieser Herausforderungen sowie der Beginn der Inspektionstätigkeit der RAB im April 2008 erforderte eine Erhöhung des Personalbestands von 14 Vollzeitstellen per Ende Vorjahr auf 19.5 Vollzeitstellen, verteilt auf 23 Mitarbeitende, per Ende 2008. Vier weitere Personen werden zudem im Rahmen von Überprüfungen staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen auf Stundenbasis engagiert. Es handelt sich dabei um erfahrene Prüfer (Ex-Partner von Big-Five Revisionsunternehmen), welche ihre langjährige Erfahrung in die Durchführung von Inspektionen einbringen. Der Personalbestand der RAB wird im Jahr 2009 voraussichtlich sein Plansoll erreichen und wird nur noch geringfügig steigen.

Als dezentrale Verwaltungseinheit, die administrativ dem Eidg. Justiz- und Polizeidepartement (EJPD) zugeordnet ist, finanziert sich die RAB selbständig durch die Erhebung von Gebühren und Aufsichtsabgaben und verwendet keine Steuergelder. Die RAB ist bestrebt, ihre Betriebsführung und Aufgabenerfüllung so effizient und kostengünstig wie möglich zu gestalten. Eine diesbezügliche Kontrolle nimmt die Eidg. Finanzkontrolle vor, die als Revisionsstelle der RAB amtiert und im Rahmen ihrer Tätigkeit unter anderem auch eine Wirtschaftlichkeitsprüfung vornimmt¹. Die Betriebskosten der RAB im Berichtsjahr 2008 von rund CHF 4,2 Mio. (ohne Bildung einer Reserve nach Art. 35 Abs. 3 RAG) liegen im Rahmen der budgetierten Zahlen und sind tiefer als die ursprünglichen Erwartungen. Die entsprechende Botschaft des Bundesrates ging ursprünglich von Betriebskosten im Umfang von CHF 7–10 Mio. aus².

¹ Eine Übersicht über die Finanzaufgaben findet sich in Anhang 1.

² S. Seite 4096 Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004.



2 Zulassung

2.1 Einleitung

Nach dem Abschluss des provisorischen Zulassungsverfahrens per Ende 2007³ stand im Berichtsjahr 2008 die Umwandlung der provisorischen in definitive Zulassungen im Vordergrund. Die rund 10'000 Zulassungsgesuche, die Ende 2007 und anfangs 2008 nach einer summarischen Prüfung zu provisorischen Zulassungen geführt haben, werden einer vertieften Beurteilung unterzogen, die bei einem positiven Resultat in einer definitiven Zulassung mündet.

Unerwartet hoch war die Anzahl der Gesuche, die nach dem 31. Dezember 2007 eingereicht wurden und die entgegen der Erwartungen des Gesetzgebers im «regulären» Verfahren beurteilt werden mussten. Bei diesen rund 1'250 neuen Gesuchen fiel die Möglichkeit einer vorerst provisorischen Zulassungserteilung weg, was zwingend eine direkte, definitive Prüfung zur Folge hatte. Damit diese Gesuchstellenden möglichst ohne grösseren Unterbruch Revisionsdienstleistungen erbringen konnten, mussten ihre Gesuche zeitlich vorgezogen werden. Die damit einhergehende Bindung von Ressourcen war erheblich und hat sich auch zu Lasten der Umwandlung von nur provisorisch gutgeheissenen Gesuchen ausgewirkt.

Erstaunlich begehrt war die höchstmögliche Zulassungsart für Revisionsunternehmen, diejenige als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen. Von den insgesamt 48 Gesuchen, die bis Ende Dezember 2007 eingegangen waren, mündeten 37 in proviso-

rische Zulassungen. Revisionsunternehmen, die ein Gesuch um Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen eingereicht haben, können erst nach Abschluss einer ersten Inspektion definitiv zugelassen werden (vgl. dazu hinten Ziff. 3). Bis zum Ende der Berichtsperiode konnten deshalb erst zwei dieser Revisionsunternehmen definitiv zugelassen werden. Ein wichtiger Grund für diese sehr hohe Anzahl von Gesuchen um Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen dürfte die Tatsache sein, dass für gewisse spezialgesetzliche Revisionsdienstleistungen eine (Grund-)Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen vorgeschrieben wird (so beispielsweise für die Revision von Anlagestiftungen oder die Prüftätigkeit im Finanzmarktbereich; vgl. dazu die Tabelle hinten Ziff. 2.8).

Die RAB hat sich zum Ziel gesetzt, bis Ende 2009, neben den neu eingereichten Gesuchen, alle provisorisch gut geheissenen Gesuche definitiv zu beurteilen. Ob dieser ambitionöse Zeitplan eingehalten werden kann, hängt nicht zuletzt auch davon ab, wie viele Gesuche zusätzlich weiterhin im regulären Verfahren eingereicht werden und zeitlich prioritär zu beurteilen sind.

³ Vgl. dazu Tätigkeitsbericht der RAB für das Jahr 2006/2007, S. 11 f.



2.2 Statistik

Per Ende 2008 gingen bei der RAB insgesamt 10'909 Zulassungsgesuche ein. Davon sind 4'349 definitiv und 5'209 Gesuche vorerst provisorisch gutgeheissen worden. Total wurden demnach 9'558 Gesuche provisorisch oder definitiv gutgeheissen und mündeten in Zulassungen. Knapp zwei Drittel davon entfallen auf natürliche Personen (6'454), die restlichen Zulassungen (3'104) wurden an Revisionsunternehmen erteilt.

In 987 Fällen konnte keine Zulassung erteilt werden, sei es infolge Gesuchsrückzugs durch die Gestuchstellerin oder den Gestuchsteller oder auf Grund der Nicht-Erfüllung der Zulassungsvoraussetzungen. 1'351 Gesuche waren Ende 2008 noch pendent; darunter fallen Gesuche, die entweder noch nicht bearbeitet werden konnten oder noch nicht vollständig waren.

Zulassungsart	Revisor/in	Revisionsexperte/in	Total
Natürliche Personen	1 020	1 592	2 612
Einzelunternehmen	216	268	484
Revisionsunternehmen	533	1 545	2 078
Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen	–	35 ⁴	35
Total provisorische Zulassungen	1 769	3 440	5 209
Natürliche Personen	600	3 242	3 842
Einzelunternehmen	55	134	189
Revisionsunternehmen	78	238	316
Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen	–	2	2
Total definitive Zulassungen	733	3 616	4 349
Total Zulassungen	2 502	7 056	9 558

⁴ Von den per Ende 2008 provisorisch zugelassenen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (35) haben im letzten Quartal 2008 6 Unternehmen ihr Gesuch um Zulassung in dieser Kategorie zurückgezogen. Da die entsprechenden Umwandlung-

gen der Gesuche per 31.12.2008 noch nicht rechtskräftig sind, werden diese 6 Revisionsunternehmen noch als staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen aufgeführt.



2.3 Provisorische Zulassung

Die überwiegende Mehrheit der in der Schweiz im Revisionswesen tätigen natürlichen Personen und Revisionsunternehmen hat die Möglichkeit einer provisorischen Zulassung genutzt und ein Zulassungsgesuch vor dem 31. Dezember 2007 eingereicht. Die Auswahl der Gesuche, die nun schrittweise definitiv überprüft werden, hat nichts mit der Qualifikation der betroffenen Person oder des betroffenen Revisionsunternehmens zu tun, sondern ist alleine von Parametern abhängig, die es der RAB erlauben, die Gesuche möglichst effizient definitiv zu beurteilen. Aus einer vergleichsweise langen Dauer bis zur definitiven Zulassung kann deshalb nicht abgeleitet werden, dass die betroffene Person oder das betroffene Revisionsunternehmen von der RAB als «Problemfall» eingeschätzt wird. Es ist daher nicht ungewöhnlich, wenn Gesuchstellende auch einige Zeit nach der provisorischen Zulassung noch nicht aufgefordert wurden, ihr Gesuch für die definitive Beurteilung zu vervollständigen.

Für Personen oder Revisionsunternehmen, die vorerst nur über eine provisorische Zulassung verfügen, entsteht dadurch kein Rechts- oder Wettbewerbsnachteil. Alle Revisionsdienstleistungen, die durch provisorisch zugelassene Personen und Revisionsunternehmen durchgeführt wurden, behalten ihre volle Gültigkeit, unabhängig vom definitiven Entscheid der RAB (vgl. Art. 47 Abs. 7 RAV). Die Inhaberinnen und Inhaber einer provisorischen Zulassung sind zudem nicht verpflichtet, ihre Klientinnen und Klienten oder Dritte über den Stand ihres Zulassungsverfahrens zu informieren. Auf Geschäftskorrespondenz und Visitenkarten beispielsweise muss nicht auf die provisorische Natur der Zulassung hingewiesen werden. Aus Gründen der Transparenz können sich Interessierte jedoch jederzeit und kostenlos im öffentlich zugänglichen Revisorenregister auf der Homepage der RAB über den aktuellen Status der Zulassung einer natürlichen Person oder eines Revisionsunternehmens informieren⁵.

Ende 2008 waren noch knapp die Hälfte aller bei der RAB eingegangenen Gesuche im Status «provisorisch zugelassen», also rund 5'000 Dossiers (vgl. vorne Ziff. 2.2).

2.4 Definitive Zulassung

Am Ende der Berichtsperiode verfügten 3'842 natürliche Personen und 507 Revisionsunternehmen über eine definitive Zulassung der RAB. Die vergleichsweise tiefe Anzahl von definitiv zugelassenen Revisionsunternehmen erklärt sich dadurch, dass die Mitglieder der Leitungsorgane sowie die leitenden Revisorinnen und Revisoren jeweils über die entsprechende definitive Zulassung verfügen müssen, bevor das Gesuch des Unternehmens abschliessend beurteilt werden kann. Die Gesuche der Unternehmen können daher naturgemäss nur mit einer gewissen zeitlichen Verzögerung zu den Gesuchen der natürlichen Personen beurteilt werden.

Die Bearbeitungsdauer eines Gesuchs bis zur definitiven Zulassung hängt stark von der Komplexität des Dossiers und der Qualität der Unterlagen ab. Da beispielsweise nur Fachpraxis unter Beaufsichtigung einer anerkannten Fachperson als genügend im Sinne des Gesetzes gilt (vgl. Art. 4 Abs. 4 und Art. 5 Abs. 2 RAG), ist die Anrechenbarkeit der Fachpraxis oftmals davon abhängig, ob die beaufsichtigende Fachperson über die erforderliche definitive Zulassung verfügt. Bis diese Zulassung vorliegt, vergeht naturgemäss etwas Zeit. Für Fachpraxis, die bis zwei Jahre nach Inkrafttreten des RAG erworben wird, braucht die beaufsichtigende Person allerdings nicht zwingend (provisorisch oder definitiv) zugelassen zu sein – es genügt der Nachweis, dass die beaufsichtigende Fachperson über die notwendige Ausbildung verfügt hat bzw. unter altem Recht als «besonders befähigt» hätte anerkannt werden können (vgl. Art. 43 Abs. 4 und 5 RAG). Das Zusammentragen der entsprechenden Dokumente kann einige Zeit in Anspruch nehmen und das Zulassungsverfahren verzögern. Weitere Faktoren, welche die Bearbeitungsdauer verlängern, sind etwa Ergänzungen oder Präzisierungen zu den Angaben der Gesuchstellenden und Abklärungen hinsichtlich des Leumunds beziehungsweise der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit.

⁵ <https://register.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/search.aspx?lg=de>

2.5 Erfahrungen im ersten Jahr der RAB

In der Regel kann jedoch mit einer raschen Bearbeitung des Gesuchs gerechnet werden, wenn es komplett ist und nicht von der Zulassung einer Drittperson abhängt. Ist eine Gesuchstellerin oder ein Gesuchsteller dringend auf eine Beurteilung des Gesuchs angewiesen, besteht die Möglichkeit, eine dringliche Behandlung zu verlangen (gegen entsprechende Gebühr, vgl. Art. 40 Abs. 2 RAV). Die RAB kann jedoch auch bei beschleunigter Behandlung und Beurteilung eines Gesuches keine Garantie dafür übernehmen, dass ein Zulassungsentscheid bis zu einem bestimmten Datum vorliegt. Die Beschleunigung bezieht sich einzig auf die RAB-interne Behandlung eines Dossiers. Ist dieses nicht komplett oder anderweitig nicht zum Entscheid bereit, kann das Verfahren nicht beschleunigt werden.

Der Aufwand für die definitive Beurteilung von Gesuchen, die in einem ersten Schritt provisorisch gutgeheissen worden waren, stellte sich als zeitintensiver heraus als erwartet. Insbesondere der Nachweis der notwendigen Fachpraxis stellt je nach den Umständen eine Herausforderung dar, liegen doch die zu beurteilenden Perioden bis zu 28 Jahre zurück. Im Rahmen des provisorischen Zulassungsverfahrens hatte die RAB mit Blick auf die Fachpraxis ausschliesslich auf die Selbstdeklaration der Gesuchstellerinnen und Gesuchsteller abgestellt. Diese Angaben sind nun im Rahmen der definitiven Beurteilung des Gesuchs zu belegen.

Mit Blick auf die Fachpraxis mussten dabei oftmals auch gesetzliche Begriffe präzisiert werden. Beispielsweise musste genauer definiert werden, welche Tätigkeiten als Aktivitäten auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision zu gelten haben, da nach dem Willen des Gesetzgebers nur solche Erfahrung als Fachpraxis im Sinne des RAG angerechnet werden kann. Entscheidend ist im Wesentlichen, dass die praktische Erfahrung ein umfassendes Verständnis für das externe Rechnungswesen ermöglicht bzw. im Rahmen einer gesetzlich vorgeschriebenen Revision und unter Anwendung der relevanten Berufsstandards erworben wurde.

In mehreren Fällen stellte sich das Problem, dass die formelle Unterstellung der beaufsichtigten Person nicht gegeben war. Die Fachpraxis gilt nur als un-



ter Beaufsichtigung erworben, wenn die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller einer Fachperson, welche die gesetzlichen Anforderungen erfüllt, formell unterstellt war und die Tätigkeit weisungsgebunden ausgeübt hat (Art. 7 RAV). Fachpraxis unter Beaufsichtigung durch eine Person, die hierarchisch gleichgestellt ist, kann demnach nicht als solche anerkannt werden.

Weiter waren die Anforderungen an den Nachweis von teilweise weit in der Vergangenheit liegender Fachpraxis zu definieren. Die RAB hat dabei im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben immer pragmatische Lösung angestrebt. Der Nachweis der Fachpraxis ist daher grundsätzlich nicht an ein bestimmtes Dokument geknüpft, sondern kann auf verschiedene Arten erbracht werden. Es bestehen inzwischen Formulare für den Nachweis, aber in gewissen Fällen ist die Einreichung der Formulare gar nicht mehr möglich. Zu denken ist beispielsweise an die Beaufsichtigung durch eine Person, die längst verstorben ist. Anstelle eines strikten Beweises genügt es daher in Ausnahme- bzw. Härtefällen, die Fachpraxis bloss glaubhaft zu machen. Im Regelfall ist jedoch das entsprechende Formular zum Nachweis der Fachpraxis einzureichen (die Formulare sind auf der Homepage der RAB zugänglich⁶).

Die Überprüfung der Fachpraxis durch die RAB darf nicht mit einer eigentlichen Qualitätskontrolle, also einer materiellen Überprüfung der Prüftätigkeit, gleichgesetzt werden. Dies wäre vielfach auch aus praktischen Gründen gar nicht mehr möglich. Es handelt sich vielmehr um eine formelle Überprüfung, bei der die Gesuchstellenden nachweisen müssen, dass sie die Fachpraxis tatsächlich erworben haben. Wenn jedoch ein Fehlverhalten erkennbar ist, das Zweifel am unbescholtenen Leumund bzw. an der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit weckt, nimmt die RAB genauere Abklärungen vor.

In mehreren Fällen hat sich zudem gezeigt, dass bei Umstrukturierungen die Konsequenzen für die Zulassung nach RAG nicht genügend bedacht werden. So ist etwa bei der Überführung eines Einzelunternehmens, in dem nur der Inhaber oder die Inhaberin Revisionsdienstleistungen erbringt, in eine Aktiengesellschaft oder eine GmbH zu beachten, dass für die neu gegründete Gesellschaft ein neues Zulassungsgesuch erforderlich ist. Es versteht sich von selbst, dass die Prüfung eines neuen Gesuchs eine gewisse Zeit in Anspruch nimmt. Um zu verhindern,

dass auf Grund der fehlenden Zulassung keine Revisionsdienstleistungen mehr erbracht werden können, ist bei Unsicherheiten im Vorfeld der geplanten Umstrukturierung frühzeitig Kontakt mit der RAB aufzunehmen. Zu beachten ist, dass auch für neu gegründete Unternehmen keine Möglichkeit einer vorerst provisorischen Zulassung mehr besteht. Neu eingereichte Zulassungsgesuche von Revisionsunternehmen können erst dann beurteilt werden, wenn alle massgeblichen natürlichen Personen über eine definitive Zulassung verfügen. Erfolgt die Umwandlung eines Revisionsunternehmens nach den Vorschriften des Fusionsgesetzes, kann je nach Konstellation die bestehende Zulassung weitergelten oder mit Zustimmung der RAB eine Zulassung sogar übertragen werden. Auch in solchen Fällen empfiehlt sich eine frühzeitige Kontaktnahme mit der RAB (vgl. dazu auch nachfolgend Ziff. 2.6).

Die RAB wird immer wieder angefragt, wenn Unklarheiten bezüglich der Auslegung einzelner Gesetzesbestimmungen bestehen. Die RAB gibt in solchen Fällen gerne ihre Meinung bekannt – es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Auslegung von unklaren Gesetzesbestimmungen, insbesondere im neuen Revisionsrecht im OR, letztlich Aufgabe der Gerichte ist. Zu einzelnen Fragen haben zudem die kantonalen Handelsregisterämter beziehungsweise das Eidg. Amt für das Handelsregister (EHRA) eine Praxis entwickelt.

⁶ http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/docs/content_blau.asp?id=30679&domid=1063&sp=D&addlastid=&m1=30479&m2=30511&m3=30679

2.6 Melde- und Mitteilungspflichten

Viele Gesuchstellerinnen und Gesuchsteller gehen davon aus, dass mit der Erteilung der definitiven Zulassung der RAB gegenüber keine Pflichten mehr bestehen. Das ist unzutreffend und kann je nach den Umständen zu erheblichen Schwierigkeiten führen. Das Gesetz sieht nämlich für zugelassene Personen und Revisionsunternehmen drei Meldepflichten vor:

- Die erste Meldepflicht bezieht sich auf die im Revisorenregister eingetragenen Tatsachen. Alle von der RAB zugelassenen Personen und Revisionsunternehmen sind demnach verpflichtet, der RAB jede Änderung einer solchen Tatsache mitzuteilen (Art. 15 Abs. 3 RAG). Zu denken ist insbesondere an die Änderung der Adresse, der Telefonnummer oder der E-Mailadresse. Da die RAB hauptsächlich per E-Mail kommuniziert, kann die Unterlassung der Mitteilung der neuen E-Mailadresse zur Folge haben, dass die betroffene Person oder das betroffene Revisionsunternehmen komplett von der Kommunikation mit der RAB abgeschnitten ist. Die damit verbundenen Rechtsfolgen trägt die betreffende Person oder Unternehmung. In der Praxis kann zu dem der Wechsel der Arbeitgeberin resp. des Arbeitgebers zu Problemen führen. In diesem Fall muss die elektronische Verlinkung auf die ehemalige Arbeitgeberin oder den ehemaligen Arbeitgeber gelöscht werden und die Verlinkung auf die neue Arbeitgeberin oder den neuen Arbeitgeber erfolgen.
- Weiter sind alle Personen und Revisionsunternehmen ab der Gesuchstellung verpflichtet, der RAB unverzüglich jede Tatsache mitzuteilen, die für die Beurteilung der Zulassungsvoraussetzungen von Belang ist (Art. 13 Abs. 1 RAV). Die Mitteilungspflicht gilt nicht nur für das eigentliche Zulassungsverfahren, sondern zeitlich unbegrenzt bis zum Zeitpunkt, in dem keine Zulassung mehr besteht. Meldepflichtig sind insbesondere rechtskräftig abgeschlossene Straf- und Verwaltungsstrafverfahren, die Ausstellung von Verlustscheinen sowie rechtskräftig abgeschlossene und im Zusammenhang mit gesetzlich vorgeschriebenen Revisionsdienstleistungen stehende Verfahren der zivil- oder verwaltungsrechtlichen Verwaltungs- und Justizbehörden so wie Verfahren vor spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden, börsenrechtlichen Sanktionsorganen oder berufsrechtlichen Standesorganen.

- Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen unterstehen einer umfassenderen Meldepflicht: Nebst den vorerwähnten Tatsachen müssen sie auch alle hängigen Gerichts- oder Verwaltungsstrafverfahren melden. Zusätzlich sind sie verpflichtet, unverzüglich schriftlich über alle Vorkommnisse zu informieren, die für die Aufsicht relevant sind (Art. 14 Abs. 2 RAG). Darunter fallen insbesondere Änderungen der Zusammensetzung des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans sowie des Geschäftsführungsorgans, der Wechsel einer leitenden Revisorin oder eines leitenden Revisors (unter Angabe von Gründen) oder die vorzeitige Auflösung oder der Verzicht auf die Verlängerung eines Revisionsauftrags (unter Angabe von Gründen). Letzteres gilt indes nur für Mandate von Publikumsgesellschaften. Diese Aufzählung ist jedoch nicht abschliessend; auch eine beabsichtigte Fusion muss beispielsweise gemeldet werden.

Die Mitteilungspflicht wird erfüllt, wenn der jeweilige Eintrag im entsprechenden RAB-Benutzerkonto innerhalb von 10 Arbeitstagen abgeändert wird, beziehungsweise die notwendigen Angaben und Unterlagen innerhalb von 10 Arbeitstagen an die RAB übermittelt werden. Für reguläre Wechsel von leitenden Revisorinnen und leitenden Revisoren, wie beispielsweise auf Grund von Rotationsanforderungen, Reorganisationen, Pensionierungen und Todesfällen, gilt für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen eine verlängerte Meldefrist von 30 Arbeitstagen.

Da Verstösse gegen die vorgenannten Meldepflichten strafbar sind, empfiehlt es sich, bei Unklarheiten frühzeitig mit der RAB Kontakt aufzunehmen.

2.7 Register

Die RAB führt ein elektronisches und über ihre Homepage frei einsehbares Register der zugelassenen Personen und Revisionsunternehmen (Art. 15 Abs. 2 RAG). Nur wer in diesem so genannten «Revisorenregister» aufgeführt ist, kann vom zuständigen Handelsregisteramt als Revisionsstelle im Handelsregister eingetragen werden (vgl. Art. 61 Abs. 1 Handelsregisterverordnung, HRegV; SR 221.411). Bei Neueintragungen wird dies durch die Einsichtnahme des Handelsregisterführers im Revisorenregister der RAB überprüft. Auch bei der Einreichung von Prüfberichten im Rahmen punktueller Revisionsdienstleistungen (zu denken ist etwa an Gründungs-, Kapitalerhöhungs-, Kapitalherabsetzungs- oder Fusionsprüfungen etc.) ist das Handelsregisteramt gehalten, nur Prüfungen zu akzeptieren, die von zugelassenen Revisionsunternehmen vorgenommen wurden.

Um sicherzustellen, dass auch Revisionsstellen, die bereits vor dem Inkrafttreten des neuen Revisionsrechts eingetragen wurden, das Zulassungserfordernis erfüllen, wird in naher Zukunft ein Abgleich zwischen dem Handelsregister und dem Revisorenregister vorgenommen (vgl. dazu Art. 27 RAV). Dadurch werden insbesondere Revisionsunternehmen herausgefiltert, die über keine zugelassene Revisionsstelle verfügen.

Fehlt einer im Handelsregister eingetragenen Gesellschaft eines der vorgeschriebenen Organe oder ist dieses nicht rechtmässig zusammengesetzt, fordert das Handelsregisteramt die Gesellschaft auf, den Mangel zu beheben. Geschieht dies innert der angesetzten Frist nicht, beantragt die Handelsregisterführerin oder der Handelsregisterführer dem Gericht, die erforderlichen Massnahmen zu ergreifen. Je nach den Umständen kann dieses die Auflösung und Liquidation der Gesellschaft anordnen (vgl. Art. 154 HRegV und Art. 731b OR).

Im Revisorenregister der RAB werden im Weiteren auch allfällige spezialgesetzliche Zulassungen im Schweizer Prüfwesen aufgeführt (vgl. dazu nachstehend).

2.8 Modulsystem

Die Zulassung nach RAG berechtigt zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen nach den anwendbaren bundesrechtlichen Vorschriften, soweit keine spezialgesetzlichen Zulassungsvoraussetzungen für die Revisionstätigkeit bestehen (vgl. Art. 1 Abs. 3 RAG). Spezialzulassungen werden nur für Personen und Unternehmen vorgeschrieben, bei denen eine besondere Fachbehörde im öffentlichen Interesse über die Zulassung und/oder Tätigkeit von Revisionsstellen wacht. Diese spezialgesetzlichen Zulassungsbehörden stellen dabei auf die Grundzulassung nach RAG ab und verlangen nur noch den Nachweis der zusätzlichen spezialgesetzlichen Zulassungsvoraussetzungen (sog. «Module», die auf der Grundzulassung der RAB aufbauen). Dadurch können Doppelspurigkeiten vermieden und der Aufwand sowohl für die Gesuchstellerinnen und Gesuchsteller als auch für die beteiligten Aufsichtsbehörden vermindert werden (vgl. Art. 22 RAG, Art. 21 RAV).

Basierend auf einer Grundzulassung nach RAG ist insbesondere für die Tätigkeit in Bereichen wie Banken, Effekthändler, Versicherungen usw. eine spezialgesetzliche Zulassung einzuholen. Anhang 3 zeigt eine Übersicht dieser Bereiche.

Eine Besonderheit gilt es bei der Revision von Wohnbaugenossenschaften zu beachten: Die Revisionspflicht richtet sich bei diesen grundsätzlich nach den Bestimmungen des Obligationenrechts (OR). Ein Verzicht auf die Revision (sog. Opting-out) ist zwar wie im OR grundsätzlich möglich. Das Bundesamt für Wohnungswesen (BWO) verlangt jedoch für Wohnbaugenossenschaften mit mehr als 30 Wohnungseinheiten auch nach dem Verzicht die Durchführung einer eingeschränkten Revision durch eine von der RAB zugelassene Person. Verfügt eine Wohnbaugenossenschaft über nicht mehr als 30 Wohnungseinheiten, so kann das BWO eine prüferische Durchsicht der Jahresrechnung nach den Vorgaben des Bundesamtes gestatten, wenn die prüfende Person die nötige Sachkunde hat. Das Vorstehende gilt allerdings nicht für Dachorganisationen und Emissionszentralen, die in jedem Fall eine ordentliche Revision durchführen lassen müssen⁷.

⁷ Vgl. Art. 40 Wohnförderungsverordnung vom 26. November 2003 (WFV; SR 842.1), Art. 17 Verordnung des EVD vom 19. Mai 2004 über Wohnbaugenossenschaften des Bundespersonals (SR 842.18) und Art. 59a Verordnung vom 30. November 1981 zum Wohnbau- und Eigentumsförderungsgesetz (VWEG; SR 843.1).

Der Bundesrat hat entschieden, dass die Harmonisierung der spezialgesetzlichen Zulassungen mit dem RAG bis zum 1. September 2009 umzusetzen ist (vgl. Art. 52 Abs. 3 RAV). Dies dürfte mit Inkrafttreten der neuen Finanzmarktgesetzgebung per 1. Januar 2009 weitgehend erreicht sein. Bis zum Ablauf der Frist muss noch die Abstimmung der Rechtsgrundlagen im Bereich der Alters- und Hinterlassenenversicherung erfolgen.

Die RAB hat im Weiteren am 14. November 2008 die Verordnung über den elektronischen Zugriff auf die nicht öffentlich zugänglichen Daten verabschiedet (Datenverordnung RAB, DV-RAB; SR 221.302.32). Der Erlass regelt den elektronischen Zugriff von spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden auf die Daten von Personen und Unternehmen, die bei diesen Behörden spezialgesetzliche Zulassungen beantragt haben. Der elektronische Zugriff erleichtert den Transfer von Daten und Unterlagen, die im Rahmen der Grundzulassung bereits bei der RAB eingereicht wurden und vermindert dadurch unnötigen administrativen Aufwand für die Gesuchstellerinnen und Gesuchsteller. Die Datenverordnung RAB tritt am 1. Januar 2009 in Kraft.



3 Aufsicht

3.1 Einleitung

Primäres Ziel der Aufsichtsaktivitäten der RAB ist es, die Qualität von Revisionsdienstleistungen gegenüber Publikumsgesellschaften mittels einer unabhängigen Aufsicht sicherzustellen. Dadurch soll direkt das Vertrauen in die Finanzberichterstattung und indirekt in den Kapitalmarkt gefördert werden.

Am 1. April 2008 sind mit der Verordnung der RAB über die Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen (Aufsichtsverordnung RAB, ASV-RAB; SR 221.302.33) und dem Rundschreiben Nr. 1/2008 über die Anerkennung von Prüfungsstandards (RS 1/08) weitere regulatorische Grundlagen in Kraft getreten. Nebst den bestehenden Grundlagen (RAG, RAV) verfügt die RAB seit dem Frühling 2008 über die notwendigen konkreten technischen Ausführungsbestimmungen für ihre Überprüfungstätigkeit. Gleichzeitig mit dem Inkrafttreten der Ausführungsbestimmungen begann die RAB im April 2008 mit ihren Überprüfungen bei den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen.

Im ersten Tätigkeitsbericht 2006/2007 hat die RAB bereits das allgemeine Vorgehen bei Überprüfungen beschrieben⁸. Im vorliegenden Bericht werden die ersten Erfahrungen und Feststellungen aus der Inspektionstätigkeit der RAB erläutert. Weiter wird die Struktur der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen und die damit verbundenen Auswirkungen auf den Rhythmus von künftigen Inspektionen betrachtet.

Berichte zu einzelnen Inspektionen werden grundsätzlich nicht veröffentlicht. Ziel des Tätigkeitsberichts ist es, allgemein gültige Informationen und Verbesserungsmöglichkeiten aufzuzeigen. Dieser Bericht gibt somit die Feststellungen nur auszugsweise und in komprimierter Form wieder und erhebt keinen Anspruch auf Vollständigkeit.

⁸ S. Interseite der RAB:
<http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/bausteine.net/file/showfile.aspx?downaid=7422&sp=D&domid=1063&fd=2>



3.2 Marktstruktur

Nach dem Bilanzskandal um Enron im Jahr 2002 wurde das internationale Revisionsnetzwerk Arthur Andersen aufgelöst. Seither wird der schweizerische Revisionsmarkt von Publikumsgesellschaften mehrheitlich unter den drei Revisionsunternehmen Price-waterhouse-Coopers AG, KPMG AG⁹ und Ernst & Young AG aufgeteilt. Diese drei Revisionsunternehmen decken schätzungsweise über 95 Prozent¹⁰ der Börsenkapitalisierung in der Schweiz ab.

Wird die Anzahl aller geprüften Publikumsgesellschaften ([Abbildung 1](#)) oder die Anzahl der geprüften primärkotierten Gesellschaften ([Abbildung 2](#)) verglichen, so ergibt sich ein ähnliches Bild. Auch bei der mengenmässigen Betrachtung decken die drei grossen Revisionsunternehmen somit die überwiegende Mehrheit des Revisionsmarktes von Publikumsgesellschaften ab, wobei der prozentuale Anteil leicht tiefer liegt als bei einem reinen Vergleich der Börsenkapitalisierung.

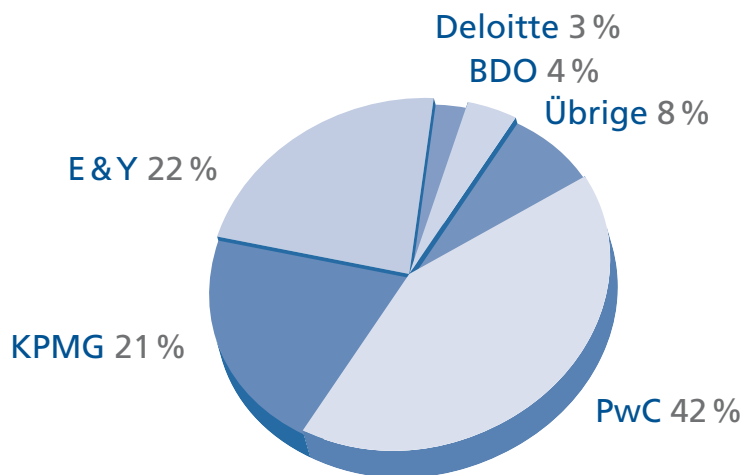
⁹ Inkl. KPMG Klynveld Peat Marwick Goerdeler

¹⁰ Stand 31. Dezember 2007

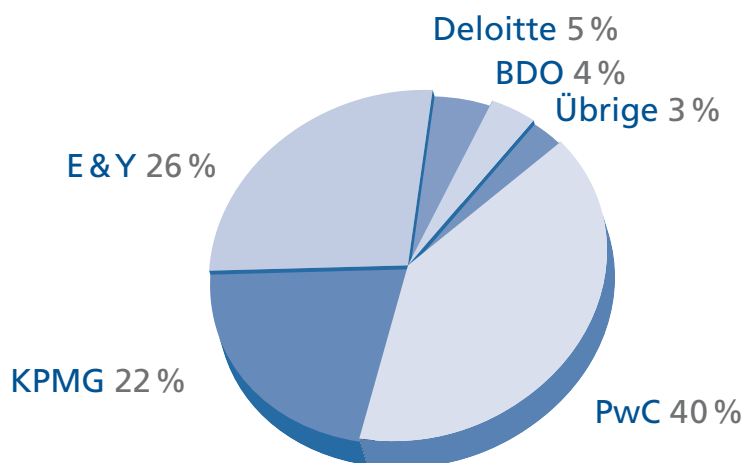


Abbildung 1:

Anzahl der geprüften Publikumsgesellschaften pro staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen gemäss Registereintrag RAB (alle Publikumsgesellschaften)¹¹.

**Abbildung 2:**

Anzahl der geprüften Publikumsgesellschaften pro staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen (nur primärkotierte Gesellschaften)¹².



¹¹ <http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/bausteine.net/file/showfile.aspx?downlaidd=7422&sp=D&domid=1063&fd=2>
Angaben gemäss Registereintrag der RAB der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (Selbstdeklaration der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen). Per 31. Dezember 2008 beträgt die gesamte Grundmenge 504 Publikumsgesellschaften (inkl. wesentliche Tochtergesellschaften 151). Die Angaben der KPMG beinhalten die Gesellschaften, welche durch die KPMG AG und die KPMG Klynveld Peat Marwick Goerdeler SA geprüft werden.

¹² Angaben gemäss http://www.six-swiss-exchange.com/admission/being_public/financial_reporting/bodies_de.html
(Stand gemäss Geschäftsberichte 2007, Auswertung für das Rechnungsjahr 2008 ist noch nicht verfügbar). Bei gemeinsamen Prüfungen (Joint Audits) werden beide Revisionsorgane in der Statistik berücksichtigt.

Aufgrund der klaren Grössenverhältnisse und der wirtschaftlichen Bedeutung der drei grossen schweizerischen Revisionsunternehmen ist es das Ziel der RAB, bei diesen Unternehmen eine jährliche Überprüfung durchzuführen. Die restlichen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen werden im Sinne der gesetzlichen Vorgaben mindestens alle drei Jahre überprüft. Vorbehalten bleiben ad hoc-Inspektionen bei Verdacht auf Verstösse gegen gesetzliche Pflichten. Bei Verdacht auf Verstösse gegen gesetzliche Pflichten hat die RAB zudem die Möglichkeit, sofort eine entsprechende Überprüfung vorzunehmen. Die Ausrichtung der Inspektionshäufigkeit auf die wirtschaftliche Bedeutung bzw. Leistungsfähigkeit der Revisionsunternehmen stellt weiter sicher, dass keine unnötigen Wettbewerbsverzerrungen im Prüfungsmarkt für Publikumsgesellschaften entstehen.

3.3 Erfahrungen aus den ersten Inspektionen

3.3.1 Allgemeines

Per 31. Dezember 2008 verfügen 2 Revisionsunternehmen über eine definitive Zulassung und 35 Revisionsunternehmen über eine provisorische Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen, wobei sich hiervon 13 freiwillig der Aufsicht unterstellt haben¹³.

Im Jahr 2008 wurden 10 Inspektionen durchgeführt, wobei per 31. Dezember 2008 nur in zwei Fällen die Inspektion definitiv abgeschlossen und die definitive Zulassung erteilt wurde. Gesamthaft wurden für 23 Prüfungen Arbeitspapiere durchgesehen (File Reviews).

Im ersten Inspektionsjahr hat die RAB insbesondere die drei grössten Schweizer Revisionsunternehmen einer eingehenden Überprüfung unterzogen. Bei diesen Revisionsunternehmen wurden neben den Systemen zur Qualitätssicherung die Arbeitspapiere von 17 Publikumsgesellschaften überprüft. Die nachfolgenden Feststellungen (Ziff. 3.3.2–3.3.3) beziehen sich ausschliesslich auf diese drei Revisionsunternehmen.

Weiter wurden 2 kleinere und 4 freiwillig unterstellte staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen einer eingehenden Überprüfung unterzogen. Da die Analyse der Feststellungen zu diesen Inspektionen per Ende 2008 noch nicht abgeschlossen ist, wird für diese Kategorie von Revisionsunternehmen nur eine zusammenfassende Beurteilung wiedergegeben (siehe Ziff. 3.4).

Im Rahmen der erstmaligen Inspektion betrug bei den grossen Revisionsunternehmen der Anteil der Prüfungen der internen Prozesse (Firm Review) ca. 50 % des gesamten Inspektionsaufwandes. Die restlichen 50 % entfielen auf die Durchsicht der Arbeitspapiere (File Review). Dieser hohe Anteil des Firm Review lässt sich mit der erstmaligen Aufnahme und Beurteilung der internen Prozesse und der Zulassungsunterlagen begründen. In den kommenden Inspektionsjahren werden die vorhandenen Zeitrressourcen zugunsten der File Reviews verschoben.

¹³ Vgl. Ziff. 2.2 Fussnote 4

3.3.2 Firm Review

Im Zusammenhang mit der Inspektion der internen Prozesse der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (Firm Review) wurden durch die Überprüfung der RAB, basierend auf den gesetzlichen Anforderungen, folgende Bereiche abgedeckt:

a. Prüfung der Systeme zur Qualitätssicherung (ISQC1 oder PS 220), inkl. Unabhängigkeit

b. Prüfungen der Zulassungsunterlagen

Beim Firm Review wurden durch die RAB aufgrund deren erstmaligen Überprüfung sämtliche Elemente von ISQC1 umfassend geprüft.

Bezüglich des anwendbaren Systems der internen Qualitätssicherung hängt dessen Auswahl und Ausgestaltung durch das Revisionsunternehmen von den verwendeten Rechnungslegungsstandards und von der Grösse des Revisionsunternehmens ab. Folgende Übersicht verdeutlicht die anzuwendenden Prüfungs- und Qualitätssicherungsstandards:

Abbildung 3:

Übersicht der anzuwendenden Prüfungsstandards betr. Qualitätssicherungssystem¹⁴

¹⁴ Vgl. ASV-RAB und Rundschreiben 1/2008 der RAB.

Abschlüsse nach	Schweizer Prüfungsstandards (PS 220)	Prüfungsstandards des IAASB (ISQC1 und ISA 220)	US-amerikanische Prüfungsstandards (Statements on Quality Control Standards)
OR	X	X*	X*
Swiss GAAP FER	X	X*	X*
IFRS	X**	X	
US-GAAP	X**		X

Legende zur Abbildung 3:

* Die Prüfungsstandards des IAASB und die US-amerikanischen Prüfungsstandards können zusätzlich zu den zwingend anzuwendenden PS angewendet werden.

** Gilt nur für Prüfungen von Revisionsunternehmen mit Sitz in der Schweiz (Art. 3 Abs. 3 ASV-RAB)

3.3.2.1 Beurteilung der Unternehmenskultur im oberen Management («Tone at the Top»)

Die Unternehmenskultur im oberen Management (Verwaltungsrat und Geschäftsleitung) bzw. der «Tone at the Top» beeinflusst mit ihrer Vorbildfunktion das Qualitätsbewusstsein der Mitarbeiter im gesamten Unternehmen massgeblich. Zudem bildet das Verhalten der obersten Führung das Fundament für alle anderen Komponenten eines wirksamen Qualitätssicherungssystems.

Diese Qualitätsaspekte erhalten durch die Unternehmensleitung der drei grössten Revisionsunternehmen grundsätzlich die notwendige Aufmerksamkeit. Dies zeigt sich beispielsweise in der Art und Häufigkeit der unternehmensinternen Mitarbeiterkommunikationen sowie im Umfang der Schulungen zu Qualitätsthemen.

Die personellen Ressourcen im Bereich der für die Umsetzung und Einhaltung der qualitätssichernden Massnahmen notwendigen Stellen wurden in den letzten Jahren erhöht. In einem Einzelfall werden jedoch zusätzliche Ressourcen benötigt, um die Einhaltung sämtlicher qualitätssichernden Massnahmen vollumfänglich sicherzustellen.

Die drei grössten Revisionsunternehmen verfügen über formalisierte Leistungsbeurteilungsprozesse für Partner und Prüfungsmitarbeiter. Bezüglich der Mitglieder der Unternehmensleitung, wie auch der Partner, wurde in einzelnen Fällen eine mangelnde Adressierung qualitätsrelevanter Kriterien im Leistungsbeurteilungsprozess festgestellt.

Die bestehenden Entschädigungsprogramme erlauben nicht immer eine klare Verbindung zwischen qualitätsrelevanten Kriterien und der Festlegung der Entlohnung. Diese Verbindung ist künftig weiter zu verbessern.

3.3.2.2 Ethische Grundsätze und Unabhängigkeit

Die Sicherstellung der Unabhängigkeit und der ethischen Grundsätze ist für die Qualität von Revisionsdienstleistungen sowie den Ruf von Revisionsunternehmen äusserst bedeutsam. Eine beeinträchtigte Unabhängigkeit kann eine Prüfung quasi wertlos machen.

Als Grundvoraussetzung ist es unabdingbar, dass die Partner und Mitarbeiter der Revisionsunternehmen die anwendbaren Gesetze und Standards zu den ethischen Grundsätzen bzw. zur Unabhängig-

keit kennen und einhalten. Hierzu bestehen bei den geprüften grossen Revisionsunternehmen entsprechende Ausbildungskonzepte. Weiter kommen jährliche und mandatsbezogene Bestätigungsprozesse der Unabhängigkeit der Partner und Mitarbeiter zur Anwendung.

Die RAB hat bei ihren Überprüfungen festgestellt, dass die Revisionsunternehmen über die ihrer Grösse und Komplexität entsprechenden Systeme verfügen, um die Vorschriften zur Unabhängigkeit einzuhalten. Dies beinhaltet in der Regel IT-basierte Systeme zur Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften zu den finanziellen Anlagen und sonstigen persönlichen Beziehungen der Mitarbeiter sowie die systematische Erfassung der Kundenbeziehungen und Kundenstrukturen in Datenbanken.

Aufgrund von vergangenen Vorkommnissen im In- und Ausland wird die Unabhängigkeit ihrer Partner von den drei grossen Revisionsunternehmen bereits firmenintern verstärkt kontrolliert. So werden beispielsweise auch stichprobenweise Wertschriftenverzeichnisse der Steuererklärungen der Partner und von anderen leitenden Mitarbeitern aller Abteilungen der grossen Revisionsunternehmen eingesehen.

Die RAB hat festgestellt, dass vereinzelt zusätzliche Kontrollen zur Einhaltung dieser Systeme zu implementieren bzw. die bestehenden Kontrollen auszubauen sind. Weiter sollten vermehrt detektive durch präventive Kontrollen ersetzt werden, um allfällige Unabhängigkeitskonflikte zu verunmöglichen und nicht erst nachträglich festzustellen.

Die RAB hat insbesondere in den folgenden Bereichen Verstösse zu den geltenden Unabhängigkeitsvorschriften festgestellt:

- Individuelle Bestätigungen der Mitarbeiter zur Unabhängigkeit wurden nicht oder nicht zeitgerecht abgegeben;
- Meldung der finanziellen Anlagen (Kauf/Verkauf) in den hierfür vorgesehenen Systemen ist nicht oder nicht zeitnah erfolgt;
- Halten von nicht erlaubten finanziellen Anlagen.

Stellt ein Revisionsunternehmen einen Verstoß gegen Vorschriften zur Unabhängigkeit fest, ist solchen mit geeigneten Massnahmen zu begegnen. In we-

sentlichen Fällen oder bei wiederholten Verstössen sind auch wirksame Sanktionen gegen Mitarbeiter und Partner auszusprechen. Die RAB ist hier der Auffassung, dass Sanktionierungsmassnahmen inskünftig konsequenter auszusprechen sind.

In einem Fall wurde gegen die vom Gesetz vorgesehene 10 %-Regel verstossen¹⁵. Die jährlichen Honorare aus Revisions- und anderen Dienstleistungen dürfen für eine einzelne Gesellschaft und die mit ihr durch einheitliche Leitung verbundenen Gesellschaften 10 Prozent ihrer gesamten Honorarsumme nicht übersteigen. Die 10 %-Regel ist auf Stufe des staatlich zugelassenen Revisionsunternehmens und nicht nur auf einer allfälligen konsolidierten höheren Ebene einzuhalten.

3.3.2.3 Annahme und Beibehaltung von Kunden und Mandaten

Die unternehmensinternen Prozesse zur Annahme und Beibehaltung von Kunden und Mandaten ist der erste Schritt für die Durchführung eines Prüfungsauftrages. Das Zusammentragen von Informationen, zwecks Beurteilung der Annahme von neuen Kunden oder der Weiterführung bestehender Mandate durch das Revisionsunternehmen, inklusive Dokumentation der vorgenommenen Überlegungen, ist ein wichtiger Schlüsselprozess.

Dieser Prozess wird bei den grossen Revisionsunternehmen mittels IT-basierten Applikationen durchgeführt, welche eine Adressierung spezifischer Fragen sicherstellen und eine systematische Risikogewichtung der einzelnen Antworten gewährleisten. Dadurch wird eine konsistente Ermittlung und Gewichtung der pro Kunde und Mandat zutreffenden Risikokategorien garantiert. Dies bedingt aber, dass die vorgegebenen Fragen jeweils mit der notwendigen Sorgfalt zu beantworten sind. Diesbezüglich hat die RAB einzelne Feststellungen gemacht, wonach die Beantwortung der vorgegebenen Fragen inkonsistent oder unvollständig erfolgte. Dies kann in einigen Fällen durchaus einen Einfluss auf das ermittelte kunden- und/oder mandatspezifische Risiko als Entscheidungsgrundlage zur Annahme oder Fortführung von Kunden bzw. Mandaten haben.

Weiter hängen der Prozess und der Ablauf zur Annahme und Beibehaltung von Kunden und Mandaten,

bis zur Eröffnung von Kundennummern, von der Vernetzung diverser IT-Systemen ab. Deren Vernetzung zur Vermeidung manueller Schnittstellen, und damit verbunden von Abstimmungs- oder Prozessfehlern, ist voranzutreiben.

3.3.2.4 Personalbereich

Das vorhandene Wissen der an der Revision beteiligten Personen widerspiegelt sich in der Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen. Für die Revisionsunternehmen ist es somit zentral über ihre wichtigste Ressource, das Personal, in genügendem Ausmass und mit der notwendigen Kompetenz verfügen zu können.

Bei der Zuteilung der Engagement Teams kommt der leitenden Revisorin oder dem leitenden Revisor eine bedeutende Rolle zu, wonach dieser über die notwendigen Fähigkeiten, Kompetenzen, Autorität und Zeit zu verfügen hat, um seiner Rolle gerecht zu werden. Die Revisionsunternehmen verfügen mehrheitlich über keine flächendeckende Auswertung zur Überprüfung der ausreichenden Beteiligung der leitenden Revisorinnen und Revisoren an der Erbringung der Prüfaufträge (Anteil Partnerstunden im Verhältnis zu den gesamten rapportierten Stunden pro Prüfauftrag). Dies ist aus Sicht der RAB insofern relevant, als in einzelnen Fällen die Partnerbeteiligung sehr gering ausgefallen ist. Dies kann einen wesentlichen Einfluss auf die Qualität der Revisionsdienstleistungen haben.

Der Adressierung von qualitätsbezogenen Zielen im Zielvereinbarungsprozess und Leistungsbeurteilungsprozess, der an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen beteiligten Mitarbeiter sämtlicher Hierarchiestufen, kommt im Vergleich zu den kundenbezogenen und finanziellen Zielen teilweise noch eine untergeordnete Bedeutung zu.

¹⁵ Art. 11 Abs. 1 Bst. a RAG

3.3.2.5 Ordnungsgemässe Auftragsabwicklung

Ein Revisionsunternehmen hat sicherzustellen, dass die Ausübung der Prüfaufträge im Sinne der professionellen wie auch regulatorischen Anforderungen erfolgt. Das Prüftestat, als Endprodukt der Prüfungshandlungen, muss dabei der Situation angemessen sein.

ISQC 1.60 verlangt insbesondere für die Prüfung von kotierten Gesellschaften die Beteiligung einer Person, welche für die arbeitsbegleitende Überwachung zuständig ist (sog. «Engagement Quality Control Reviewer» oder «EQCR»). Der EQCR ist in der Regel ein erfahrener Audit Partner, welcher vom Revisionsteam unabhängig zu sein hat und über die notwendigen Qualifikationen verfügen muss. Die RAB hat festgestellt, dass die Art und der Umfang einer solchen Überwachung oft zu gering ausgefallen sind und die genügende Beteiligung des EQCR aus den Arbeitspapieren nicht klar hervorgeht. Weiter erfolgte die Überprüfung zum Teil nicht wie vorgeschrieben laufend während der Prüfung, sondern erst kurz vor Abgabe des Prüftestates. In einigen Fällen hat die RAB die Unabhängigkeit des EQCR vom Revisionsteam kritisch hinterfragt¹⁶. Zu den teilweise vernachlässigten Aufgaben des EQCR gehört nach Ansicht der RAB auch die Überwachung einer ordnungsmässigen Dokumentation.

Der Entscheid über die Notwendigkeit einer internen Konsultation obliegt, gemäss interner Weisungen der Revisionsunternehmen, in der Regel dem Engagement Partner. Dieser durchaus zweckmässige Entscheidungsspielraum wurde nach Eindruck der RAB in einzelnen Situationen eher überstrapaziert. Der Einbezug von internen Spezialisten für einzelne Bereiche der Prüfungen sollte mittels vorhandener Weisungen geklärt und in einzelnen komplexen Situationen zwingend vorgeschrieben sein.

Die Revisionsunternehmen müssen zudem notwendige Prozesse und Kontrollen implementieren, um die Einhaltung der Dokumentationsanforderungen gemäss ISQC1 und ISA 230 in den Arbeitspapieren zu den Prüfaufträgen sicherzustellen. Die Kontrollen zwecks Sicherstellung der zeitgerechten Dokumentierung, Archivierung und der Vermeidung nicht bewilligter Änderungen der Arbeitspapiere sind zu verbessern. Bei Revisionsunternehmen, welche die Prüfaufträge mehrheitlich papierbasiert abwickeln, weisen die bestehenden Prozesse und Kontrollen diesbezüglich Schwächen auf und sind teilweise ungenügend, um die Einhaltung dieser Anforderungen zu garantieren.

3.3.2.6 Unternehmensinterne Nachkontrolle

Die unternehmensinternen Nachkontrollen stellen sicher, dass die Weisungen, Richtlinien und Prozesse zum System der Qualitätssicherung adäquat und effektiv sind. Dies betrifft einerseits die Beurteilung des internen Qualitätssicherungssystems sowie andererseits eine periodische Beurteilung der Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen.

Die Wirksamkeit der unternehmensinternen Nachkontrollen ist für die RAB eine wichtige Grundlage für die Festlegung des eigenen Prüfungsumfangs. Ist die interne Nachkontrolle eines Revisionsunternehmens effektiv, kann die RAB die eigene Durchsicht von Revisionsdienstleistungen («File Review») reduzieren.

Bei der Beurteilung der Objektivität der unternehmensinternen Nachkontrollen wird bei den grossen Revisionsunternehmen jeweils der Einbezug von internen Inspektoren von ausländischen Netzwerkfirmen (sog. «Non-Local Reviewer») untersucht. Dies ist aus Sicht der RAB relevant, da in der Schweiz aufgrund der geringen Grössenverhältnisse die nationalen Partner einer Gesellschaft in der Regel untereinander gut vertraut sind. Der Einsatz von Non-Local Reviewer verstärkt deshalb die Objektivität der Nachkontrolle wesentlich. Bei den untersuchten grossen Revisionsunternehmen lag der Einsatz von Non-Local Reviewer im Bereich von 20 % bis 100 %. Die RAB empfiehlt generell den Anteil von ausländischen Inspektoren in Bezug zu Publikumsgesellschaften möglichst hoch zu halten. Schweizer Ressourcen sollten jedoch für lokale Fragestellungen (Swiss GAAP FER/PS, Berichterstattung nach Art. 725 OR, Umsetzung von IAS 19 in der Schweiz etc.) beigezogen werden.

Obschon die interne Nachkontrolle in einigen Fällen eine Vielzahl von wesentlichen Feststellungen identifiziert hat, fiel das intern erteilte Rating in diesen Fällen nach Auffassung der RAB zu milde aus. Eine strenge interne Nachkontrolle ist für die Weiterentwicklung der Qualität von Revisionsdienstleistungen generell essenziell.

¹⁶ Die Anforderungen an die Unabhängigkeit des EQCR werden bei den grossen Revisionsunternehmen unterschiedlich gehandhabt. Beispielsweise erlaubt ein Revisionsunternehmen nicht, dass der EQCR Kontakt mit dem Mandanten hat. Andere Revisionsunternehmen gestatten dies jedoch explizit.

3.3.3 File Review

Die Auswahl der durch die RAB überprüften Arbeitspapiere (File Review) erfolgt basierend auf einer vertieften Risikoanalyse und der Berücksichtigung sonstiger spezifischer Aspekte (z.B. unterschiedliche leitende Revisoren bzw. Revisorinnen). Bei ihren Überprüfungen führt die RAB keine «Revision der Revision» durch, sondern beschränkt sich auf risikoorientierte Schwerpunkte, welche jeweils im Tätigkeitsbericht publiziert werden.

Unter den zahlreichen identifizierten Feststellungen der RAB im Zusammenhang mit der Inspektion der drei grossen Revisionsunternehmen, lassen sich folgende Feststellungen, nach den risikoorientierten Schwerpunkten der RAB, zusammenfassen:

a. Prüfgebiete mit erhöhtem Risiko (basierend auf der Durchsicht der Jahres- und Konzernrechnung der geprüften Publikumsgesellschaft)

Den Prüfgebieten mit erhöhtem Risiko einer Falschaussage in der Jahresrechnung ist mittels umfassender Prüfungshandlungen der Revisionsunternehmen zu begegnen. Die risikobehafteten Positionen der Jahres- und Konzernrechnung wurden gemäss Auffassung der RAB grundsätzlich mit der notwendigen prüferischen Sorgfalt abgedeckt.

Verstösse gegen Rechnungslegungsvorschriften werden durch die SIX Swiss Exchange untersucht und geahndet. Die RAB überprüft in solchen Fällen lediglich

die Rolle des Revisionsunternehmens. Beispielsweise überprüft die RAB, ob der von der SIX festgestellte Mangel vom Revisionsunternehmen identifiziert wurde und ob die notwendigen Prozesse (z.B. Beizug von Experten) eingehalten wurden. Unabhängig von dieser Aufgabenverteilung hat die RAB nur vereinzelte leichte Verstösse gegen Rechnungslegungsvorschriften festgestellt, welche von den Prüferinnen und Prüfern nicht bemerkt oder aus Wesentlichkeitsüberlegungen nicht korrigiert wurden.

Die RAB hat in diesem Zusammenhang beispielsweise festgestellt, dass die wesentlichen Annahmen bei der Beurteilung der Werthaltigkeit des Goodwill oder anderen immateriellen Anlagen (Werthaltigkeitstest nach IAS 36) in einzelnen Fällen durch die Prüferin bzw. den Prüfer nicht genügend kritisch hinterfragt wurden.

b. Verantwortung der Abschlussprüferin bzw. des Abschlussprüfers bei der Berücksichtigung von deliktischen Handlungen (ISA 240)

Die Prüferin bzw. der Prüfer hat umfangreiche Prüfungshandlungen und Besprechungen zu deliktischen Handlungen durchzuführen und deren Einfluss auf die Jahresrechnung bezüglich Fehlaussagen umfassend zu berücksichtigen. Die RAB hat bei ihren Überprüfungen Folgendes festgestellt:

- Die Prüferin bzw. der Prüfer hat stets eine professionell skeptische Grundhaltung zu bewahren.



Diese Haltung ist sowohl bei der Planung als auch bei der Durchführung der Prüfungshandlungen gefordert. Teilweise erfolgte durch die Prüferinnen und Prüfer eine starke Abstützung auf vergangene Erfahrungen mit den Kunden, was den Grundsätzen von ISA 240 widerspricht.

- Besprechungen mit dem Management, Verwaltungsrat, der internen Revision oder dem Prüfungsteam bezüglich deliktischen Handlungen erfolgten teilweise nicht in dem gemäss den ISA 240 vorgesehenen Umfang und wurden zudem ungenügend in den Arbeitspapieren dokumentiert. Weiter wurden die Befragungen nicht rechtzeitig während der Planungsphase, sondern erst kurz vor Abgabe des Revisionsstellenberichts durchgeführt.
- Vom Revisionsunternehmen identifizierte Risiken betreffend deliktische Handlungen sind mit geeigneten Prüfungshandlungen abzudecken. Die entsprechenden Prüfungshandlungen waren jedoch nicht immer geeignet, die identifizierten Risiken angemessen abzudecken.
- Die Ertragserfassung (Revenue Recognition) ist nach den ISA 240 grundsätzlich als Risiko betreffend deliktische Handlungen zu betrachten. Wird die Ertragserfassung nicht als Risiko eingeschätzt, sind nach den ISA 240 die Gründe hierfür zu dokumentieren. Die entsprechende Dokumentation war jedoch in mehreren Fällen mangelhaft.
- Bei der Adressierung der Prüfungshandlungen zu den deliktischen Handlungen, hat die Prüferin bzw. der Prüfer unter anderem zwingend ein Element der Unvorhersehbarkeit in ihre bzw. seine Prüfungen zu integrieren. Die geforderte Unvorhersehbarkeit von Prüfungshandlungen wurde noch nicht im gewünschten Umfang von den Prüfungsteams geplant und durchgeführt, was das Risiko von nicht erkannten deliktischen Handlungen erhöhte.

c. Beizug von internen und externen Spezialisten sowie von Netzwerkfirmen, Verwendung Arbeit Dritter (ISA 600, 610 und 620)

Die Verwendung der Arbeiten Dritter sind insbesondere in komplexen und internationalen Verhältnissen wichtige Elemente einer Abschlussprüfung.

Im Zusammenhang mit der Verwendung der Arbeiten eines anderen Wirtschaftsprüfers durch den Konzernprüfer (Inter-Office Reporting nach ISA 600) wurde festgestellt, dass in einzelnen Fällen die professionelle Kompetenz und Arbeit des anderen Wirtschaftsprüfers nicht angemessen hinterfragt und beurteilt wurde. Dies obwohl dessen Beitrag zur Abschlussprüfung in einigen Fällen nicht unerheblich war. Generell war zudem die Dokumentation der aus der Durchsicht der Berichterstattung der anderen Prüfer resultierenden Schlussfolgerungen nicht oder nur ungenügend in den Arbeitspapieren des Konzernprüfers dokumentiert.

Die Prüferin bzw. der Prüfer hat ein ausreichendes Verständnis über die Aktivitäten der internen Revision zu erhalten, um einen allfälligen Einfluss auf die Prüfung beurteilen zu können (ISA 610). Diese Beurteilung ist auch dann vorzunehmen, wenn keine Abstützung auf die Arbeiten der internen Revision geplant ist. In einzelnen Fällen hat die Prüferin bzw. der Prüfer kein solches Verständnis erlangt.

Bei der Beurteilung der Arbeit eines Experten (ISA 620) ist dessen professionelle Kompetenz und Objektivität durch die Prüferin bzw. den Prüfer zu beurteilen. Die Angemessenheit der verwendeten Annahmen und Methoden sind mittels angemessener Prüfungshandlungen zu hinterfragen und zu beurteilen. Dies erfolgte teilweise nicht in dem geforderten Umfang oder mit der nötigen kritischen Grundhaltung. Weiter wurden die von der Expertin bzw. vom Experten verwendeten Quelldaten (Input Data) nicht oder ungenügend geprüft.

d. Dokumentation der Prüfungsarbeiten (ISA 230)

Die Anforderungen bezüglich Umfang und Detaillierungsgrad der Arbeitspapiere sind aus gesetzlicher Sicht (Art. 10 ASV-RAB), wie auch aus Sicht der Prüfungsstandards, umfassend. Dies ist insofern relevant, als die RAB bei ihren Überprüfungen oft durch die Abschlussprüferinnen und Abschlussprüfer auf vorgenommene, aber nicht dokumentierte Prüfungshandlungen hingewiesen wurde. Es ist wichtig an dieser Stelle hervorzuheben, dass nicht dokumentierte Arbeiten zur Abschlussprüfung oder nachträglich eingereichte Dokumente durch die RAB nicht beurteilt bzw. berücksichtigt werden können.

Weiter wurde festgestellt, dass die Arbeitspapiere teilweise nicht den Anforderungen gemäss den ISA 230 genügten, da aus diesen die Art, der Zeit-

3.3.4 Fazit

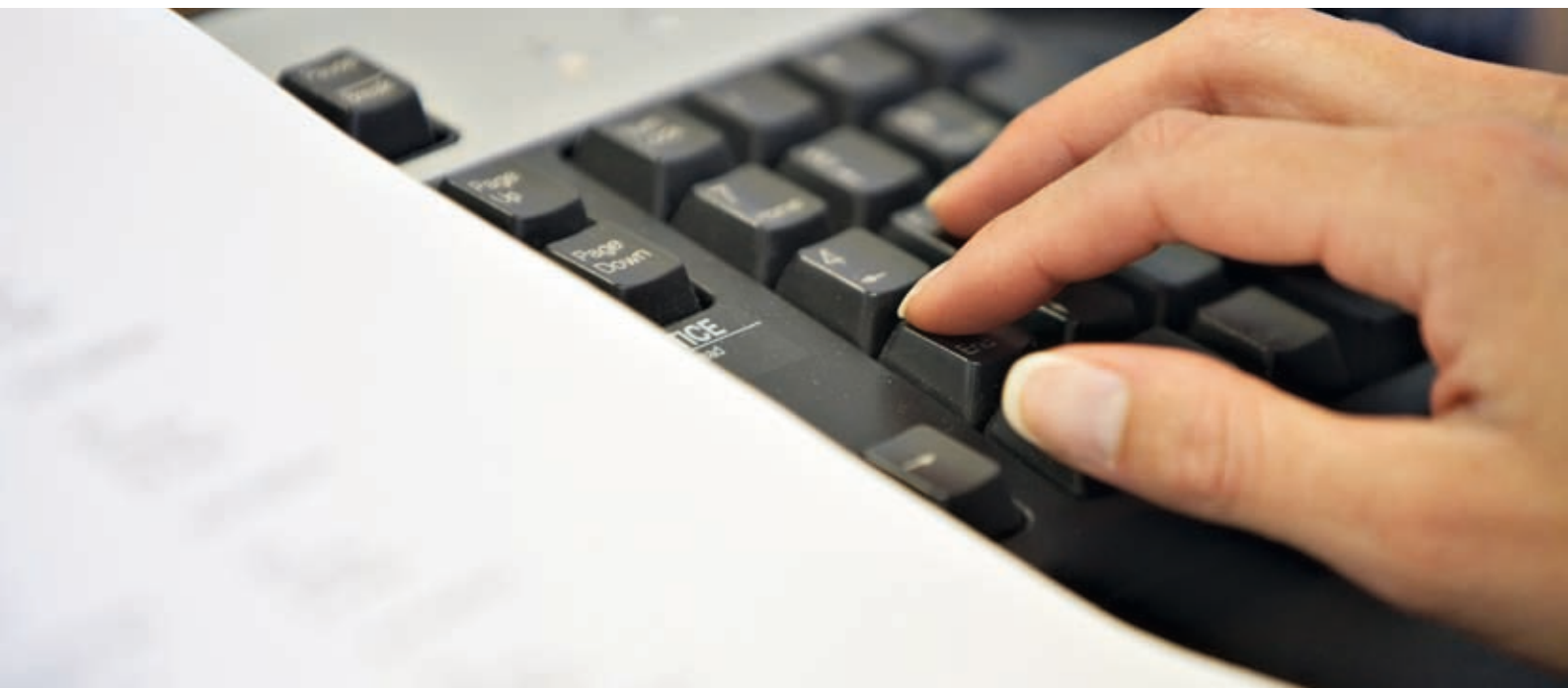
punkt und der Umfang der Prüfungshandlungen nicht klar hervorgingen. Zudem war insbesondere bei den papierbasiert geführten Prüfungsdokumenten teilweise nicht sichergestellt, dass aus den Arbeitspapieren klar hervorgeht, wer die Prüfungshandlungen durchgeführt hat und durch wen diese in welchem Umfang einer Review unterzogen wurden.

Die Fertigstellung der Arbeitspapiere im Sinne der ISA 230.25 («Assembly of the Final Audit File») erachtete die RAB insbesondere bei sämtlich papierbasierten Prüfungsdokumentationen als problematisch. Mit den vorhandenen Kontrollen war in den betroffenen Fällen nicht sichergestellt, dass nach dem Berichtsdatum nur noch Ergänzungen der Arbeitspapiere im Sinne des administrativen Prozesses vorgenommen wurden und eine Archivierung der Arbeitspapiere innerhalb der üblichen 60 Tagen erfolgte (ISQC 1.73b). Diesem Umstand wird durch die RAB inskünftig Rechnung getragen, indem bei den betroffenen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen die zu überprüfenden Arbeitspapiere vermehrt nicht angekündigt werden (sog. «Surprise File»).

Die erstmalige Zusammenarbeit mit den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen verlief gut. Die RAB hat von den Revisionsunternehmen alle für die Inspektionen notwendigen Unterlagen erhalten. Weiter besteht eine grosse Bereitschaft bei den untersuchten Unternehmen, mittels geeigneter Massnahmen die Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen ständig weiter zu verbessern.

Der Ausbaustandard der vorhandenen Systeme zur Qualitätssicherung (Firm Review) und die Qualität der Revisionsdienstleistungen (File Review) bei den drei grossen Revisionsunternehmen ist grundsätzlich angemessen. Die RAB hat im Jahr 2008 bei den drei grossen Revisionsunternehmen keine gravierenden systematischen Mängel festgestellt, welche Zweifel an deren Fähigkeit zur Ausübung der Prüfaufträge aufwerfen würden. Zudem mussten als Resultat der ersten Inspektion keine Sanktionen ausgesprochen werden.

In einzelnen Bereichen sind die bestehenden Prozesse zur Qualitätssicherung weiter zu entwickeln und die durch die RAB aufgezeigten Mängel zu beseitigen. Zu diesem Zweck wurden mit den Revisionsunternehmen Massnahmen vereinbart, welche innerhalb einer vordefinierten Frist umzusetzen sind. Die RAB wird bezüglich der Bereinigung der festgestellten Mängel bzw. der Umsetzung der Massnahmen entsprechende Nachkontrollen durchführen.



3.4 Überprüfung kleinerer und freiwillig staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen

Neben den drei grossen Revisionsunternehmen hat die RAB im Jahr 2008 Inspektionen von sechs weiteren staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen durchgeführt. Hiervon haben sich vier Revisionsunternehmen freiwillig der staatlichen Aufsicht unterstellt.

Im Vergleich zu den drei grossen Revisionsunternehmen resultieren aus diesen Inspektionen schwerwiegendere Feststellungen. Diese beziehen sich insbesondere auf die Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften, die Erfüllung der Dokumentationsanforderungen an die Arbeitspapiere zu den Prüfarbeiten und die Art und der Umfang der Prüfungshandlungen zu den wesentlichen Jahresabschlusspositionen.

Die bestehenden Systeme zur Qualitätssicherung entsprechen zudem noch nicht immer den regulatorischen Anforderungen. Dies betrifft einerseits die Implementierung und die Überprüfung der Einhaltung von Grundsätzen und Massnahmen der Qualitätssicherung des Revisionsunternehmens im Allgemeinen. Andererseits sind die bestehenden Systeme zur arbeitsbegleitenden Überwachung oder die stichprobenweise Nachkontrolle von Arbeitspapieren nicht oder nur ungenügend implementiert worden.

Generell hat die RAB festgestellt, dass in vielen Fällen die Implementierung eines angemessenen Qualitätssicherungssystems erst mit dem Inkrafttreten des RAG und damit verbunden der Aufnahme der Inspektionstätigkeit erfolgte. Dies ist insofern problematisch, als bereits die Berufsstandards (PS oder ISQC1) solche Qualitätssicherungssysteme vor dem Inkrafttreten des RAG vorgeschrieben haben.

Die Inspektionen der RAB haben ergeben, dass die hohen Anforderungen, welche an die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen gestellt werden, teilweise durch die betroffenen Revisionsunternehmen unterschätzt wurden. Es ist davon auszugehen, dass die RAB in einzelnen Fällen erst nach Umsetzung von angemessenen Verbesserungsmassnahmen eine definitive Zulassung erteilen kann.

3.5 Zusammenarbeit mit anderen Schweizer Behörden und Börsen

Die RAB hat ihre Inspektionen mit anderen Behörden (Eidgenössische Bankenkommission EBK und Bundesamt für Privatversicherungen BPV) im Berichtsjahr koordiniert, um Doppelspurigkeiten zu vermeiden. Um dieses Ziel zu erreichen, hat die RAB zusammen mit der EBK und in einem Fall auch mit dem BPV so genannte Joint Inspections (gemeinsame Inspektionen) durchgeführt. Die Firm Review wurde in diesen Fällen durch die RAB durchgeführt. Die durchgeführten File Reviews wurden aufgeteilt, d. h. die EBK und das BPV haben die Arbeitspapiere von Banken und Versicherungen überprüft, während die RAB die Arbeitspapiere von Publikumsgesellschaften aus den Bereichen Industrie und Handel etc. überprüft hat. Diese Zusammenarbeit hat sich in der Praxis bewährt und wird mit der neuen Eidgenössischen Finanzmarktaufsichtsbehörde¹⁷ FINMA im Jahr 2009 fortgeführt.

Im Zusammenhang mit den von der SIX Swiss Exchange veröffentlichten Sanktionen betreffend Verstösse gegen Rechnungslegungsvorschriften hat die RAB jeweils die Rolle der Revisionsstellen unabhängig untersucht. Die RAB verzichtete in diesen Fällen auf eine Neubeurteilung der Verstösse der Rechnungslegungsvorschriften¹⁸.

¹⁷ Das Bundesamt für Privatversicherungen BPV, die Eidgenössische Bankenkommission EBK und die Kontrollstelle für die Bekämpfung der Geldwäscherei Kst GwG wurden per 01.01.2009 in der Eidgenössischen Finanzmarktaufsichtsbehörde FINMA zusammengeführt.

¹⁸ Insbesondere wurde die Wesentlichkeit von Verstössen nicht neu beurteilt.

3.6 Schwerpunkte Inspektionen 2009

Die Vorjahresschwerpunkte zur Durchsicht der Arbeitspapiere werden aufgrund deren Relevanz und der Vorjahresfeststellungen unverändert übernommen. Bezüglich den Folgeinspektionen bei den drei grössten Revisionsunternehmen ist eine Verlagerung der zeitlichen Ressourcen vom Firm auf die File Review zu erwarten.

Im Zusammenhang mit der aktuellen Wirtschaftsentwicklung werden folgende Bereiche zusätzlich schwergewichtig überprüft (sofern anwendbar):

- Prüfung von Fair Values bezüglich Bewertungen und Angaben (ISA 545)
- Unternehmensfortführung («Going Concern» ISA 570)

Neben der korrekten Umsetzung der anwendbaren Qualitäts- und Prüfungsstandards, wie auch Rechnungslegungsvorschriften, wird zusätzlich auch die Prüfung der neuen Anforderungen des Obligationenrechts durch die RAB beurteilt werden. Dies beinhaltet insbesondere folgende Elemente:

- Prüfung der Existenz eines internen Kontrollsystems (Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 OR bzw. PS 890)
- Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung (Art. 663b Ziff. 12 OR)
- Umfassender Bericht an den Verwaltungsrat (Art. 728b OR)

Einer der Schwerpunkte im Jahr 2010 wird die Prüfung der Umsetzung von IFRS 8 («Operating Segments») im Zusammenhang mit der Segmentberichterstattung in der Konzernrechnung nach IFRS sein (anwendbar für Abschlüsse, welche am oder nach dem 1.1.2009 begonnen haben).

3.7 Standardsetting

Artikel 28 der Revisionsaufsichtsverordnung bestimmt, dass die RAB festlegt, welche Prüfungsstandards die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen einhalten müssen, wenn sie Publikumsgesellschaften prüfen. Die RAB verweist dabei auf national und international anerkannte Standards. Bestehen keine Standards oder sind diese unzureichend, so kann die RAB eigene Standards erlassen oder bestehende Standards ergänzen oder derogieren. Die RAB hat zur Umsetzung dieser Bestimmung am 1. April 2008 die Verordnung über die Beaufsichtigung der Revisionsunternehmen (Aufsichtsverordnung RAB; ASV-RAB; SR 221.302.33) und das Rundschreiben 1/2008 vom 17. März 2008 (RS 1/08) über die Anerkennung von Prüfungsstandards in Kraft gesetzt.

International anerkannte Prüfungsstandards werden insbesondere von der International Federation of Accountants (IFAC) entwickelt. Diese erlässt durch das International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) die so genannten International Standards on Auditing (ISA). Um den «Standard-setting»-Prozess der IFAC zu überwachen, besteht eine unabhängige Institution, das so genannte Public Interest Oversight Board (PIOB). Mit der Aufsichtsverordnung hat die RAB die ISA für die Prüfung von Jahres- und Konzernrechnungen als verbindlich erklärt, die nach ausländischen Rechnungslegungsstandards erstellt werden. Die einzelnen ISA sind im RS 1/08 aufgelistet.

Ebenfalls in der Aufsichtsverordnung legt die RAB fest, dass für die Prüfung von Jahres- und Konzernrechnungen, die in Übereinstimmung mit den US-amerikanischen Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP) erstellt werden, die US Generally Accepted Auditing Standards (US-GAAS) und die Prüfungsstandards des Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) als gleichwertig zu den ISA anerkannt werden.

Die ISA und die US-GAAS/PCAOB-Standards werden von der RAB grundsätzlich übernommen und weder ergänzt noch derogiert. Vorbehalten bleiben anderslautende schweizerische Gesetzesbestimmungen. Dabei ist zu beachten, dass bei Jahres- und Konzernrechnungen von Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz auch bei einer Prüfung nach ISA oder nach US-GAAS/PCAOB-Standards zusätzlich immer auch die Schweizer Prüfungsstandards der Treuhandskammer (PS) anzuwenden sind.

Die RAB hat in ihrer Aufsichtsverordnung weiter festgelegt, dass die ordentliche Revision von Jahres- und Konzernrechnungen, die nach den Bestimmungen des Obligationenrechts oder den Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (Swiss GAAP FER) erstellt werden, in Übereinstimmung mit den von der RAB anerkannten Schweizer Prüfungsstandards (PS) zu prüfen sind.

Herausgeber dieser PS ist die Schweizer Treuhand-Kammer. Als Mitglied der IFAC hat sich diese verpflichtet, die Verlautbarungen der IAASB in der Schweiz umzusetzen, soweit dies unter Schweizer Recht zulässig ist. Wo die ISA deckungsgleich in die PS übernommen werden, hat die RAB keine Veranlassung, sie nicht anzuerkennen. Eine gewisse Überwachungsfunktion nimmt die RAB jedoch in Bezug auf den zeitlichen Aspekt der Umsetzung der ISA wahr. Verzögerungen bei der Umsetzung ergeben sich insbesondere aufgrund der Übersetzungsarbeiten auf Deutsch und Französisch, welche von den Berufsorganisationen in Deutschland und Frankreich vorgenommen werden.

Die Übernahme der ISA in die Schweizer PS stellt insbesondere für die KMU-Revisionsunternehmen eine Herausforderung dar, die als Revisionsexperten ordentliche Revisionen vornehmen möchten. Bei der ordentlichen Revision von Jahres- und Konzernrechnungen nach OR oder Swiss GAAP FER müssen KMU-Revisionsunternehmen die Schweizer PS integral beachten und umsetzen. Da die RAB nur staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen überwacht, kann sie die effektive Umsetzung der PS bei ordentlichen Revisionen von Nicht-Publikumsgesellschaften allerdings nicht überprüfen.

Die Treuhand-Kammer erarbeitet auch neue PS, die spezifische Schweizer Prüfthemen abdecken (z.B. PS 890 zur Prüfung der Existenz des internen Kontrollsystems). In diesen Fällen übernimmt die RAB eine aktivere Rolle. Die RAB anerkennt dabei, dass die nationalen PS vom Berufsstand als Teil der Selbstregulierung erarbeitet und herausgegeben werden. Sie bringt eigene Anliegen frühzeitig in den Entwicklungsprozess ein und stellt sicher, dass die aus ihrer Sicht notwendigen Bestimmungen im Standard berücksichtigt werden.

Die RAB sieht grundsätzlich keine Veranlassung, eigene Prüfungsstandards zu entwickeln. Gemäss Artikel 28 RAV hat sie aber das Recht dazu, falls keine Standards

bestehen oder diese als unzureichend zu qualifizieren sind. Die RAB wird von diesem Recht zurückhaltend Gebrauch machen, da sich die Selbstregulierung in der Schweiz grundsätzlich bewährt hat.

Die Tätigkeit der RAB im Jahr 2008 im Rahmen dieses «Standard-setting»-Prozesses kann wie folgt zusammengefasst werden:

- Die RAB erliess am 17. März 2008 die Verordnung über die Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen (Aufsichtsverordnung RAB, ASV-RAB) sowie das Rundschreiben 1/2008 über die Anerkennung von Prüfungsstandards (RS 1/08).
- Die RAB hat den PS zur Prüfung der Existenz des IKS gemäss Artikel 728a Absatz 1 OR genehmigt (siehe Kommentar im Tätigkeitsbericht der RAB für das Jahr 2006–2007).
- Die RAB hat den Wortlaut des revidierten Prüftests gemäss Artikel 728b OR genehmigt. Änderungen zum bestehenden Wortlaut waren aufgrund der am 1. Januar 2008 in Kraft getretenen Änderungen im Obligationenrecht nötig.
- Gemäss Artikel 6 RAG und Artikel 9 RAV müssen alle Revisionsunternehmen über ein internes Qualitätssicherungssystem verfügen. Für ordentliche Revisionen von Jahres- und Konzernrechnungen ist PS 220 «Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung» oder allenfalls ISA 220 und ISQC1 des IAASB anzuwenden. Für die eingeschränkte Revision gibt es keinen definierten Qualitätssicherungsstandard. Die Treuhand-Kammer und die Treuhand Suisse (Schweizerischer Treuhänderverband) haben deshalb eine Anleitung zur Qualitätssicherung bei kleinen und mittelgrossen Revisionsunternehmen erarbeitet. Die RAB hat diese Anleitung als Basis für die Zulassung von kleinen und mittelgrossen Revisionsunternehmen anerkannt. Es gilt allerdings zu betonen, dass diese Anleitung nur für die Zulassung von Revisionsunternehmen zur eingeschränkten Revision anwendbar ist. Für Revisionsunternehmen, die ordentliche Revisionen durchführen, gilt uneingeschränkt und integral PS 220. Weiter ist gemäss Mitteilung der RAB zu berücksichtigen, dass bei ordentlich revidierten Mandaten, neben der arbeitsbegleitenden Kontrolle, eine stichprobenweise Nachkontrolle durch einen Revisionsexperten, der nicht selber an der entsprechenden Revisionsarbeit beteiligt war, vorzusehen

ist¹⁹. Für Revisionsunternehmen, die nur wenige ordentliche Revisionen durchführen, d. h. in kleinen bzw. überschaubaren Verhältnissen, kann bei der Umsetzung von PS 220 der Leitfaden jedoch als Hilfsmittel verwendet werden.

Im Jahr 2009 werden folgende Themen aktuell und von der RAB im Sinne der oben dargelegten Grundsätze behandelt:

- Aufgrund der Änderungen des Obligationenrechts per 1. Januar 2008 ist eine Anpassung der bestehenden PS notwendig geworden. Die Treuhand-Kammer hat ein entsprechendes Projekt lanciert und wird 2009 einen Ergänzungsband zu den Schweizer Prüfungsstandards herausgeben, die von 2004 datieren.
- Gemäss Artikel 728b OR muss die Revisionsstelle neu einen umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat abgeben. Die Treuhand-Kammer hat keine Pläne, einen PS für diesen umfassenden Bericht zu erarbeiten. Allerdings wird PS 260 «Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen» überarbeitet und entsprechend ergänzt. Gemäss der Treuhand-Kammer ergibt sich der minimale Inhalt des umfassenden Revisionsberichts primär aus dem Gesetz (Art. 728b OR) und sekundär aus dem PS 260. Beide Normwerke enthalten kein Raster für den umfassenden Bericht.

Die RAB überwacht die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen mit direkten Inspektionen. Dabei wird ebenfalls geprüft, ob der umfassende Bericht an den Verwaltungsrat den gesetzlichen Bestimmungen entspricht. Damit die RAB dies zweifelsfrei beurteilen kann, sind die Inhalte des umfassenden Berichts jedoch zu definieren. Die RAB sieht deshalb vor, in einem Rundschreiben die Inhalte des umfassenden Berichts für Publikumsgesellschaften festzulegen. Dabei geht es nicht darum, den Revisionsstellen ein verbindliches Raster vorzuschreiben. Die Form der Berichte bleibt frei – nichtzutreffende Inhalte müssen nicht kommentiert werden. Die RAB ist der Meinung, dass die Definition der Inhalte durch die RAB auch im Sinne der Verwaltungsräte von Publikumsgesellschaften ist.

- Die Prüfstelle gemäss Börsengesetz erfüllt wichtige Aufgaben im Rahmen von öffentlichen Übernahmeangeboten. Ein entsprechender Prüfungsstandard existiert jedoch nicht. Auf Anregung der Übernahmekommission und der RAB hat die Treuhand-Kammer ein entsprechendes Projekt initialisiert. Ein Prüfungsstandard, der die Prüfungshandlungen der Prüfstelle im Rahmen von Übernahmeangeboten definiert, soll im Laufe des Jahres 2009 entwickelt werden.

¹⁹ Dies ist für ordentliche Revisionen von Jahresrechnungen 2008 und später zu berücksichtigen. Die ordnungsmässige Umsetzung der unabhängigen Nachkontrollen wird spätestens nach fünf Jahren im Rahmen der Erneuerung der Zulassung von Revisionsunternehmen nach Art. 3 Abs. 2 RAG durch die RAB überprüft.



4 Internationales

4.1 Einleitung

Die bereits im Jahr 2007 feststellbare Tendenz zu einer verstärkten internationalen Integration der weltweit tätigen Revisionsnetzwerke hat sich 2008 weiter verstärkt. KPMG Schweiz hat per 1. Oktober 2008 den Zusammenschluss mit den Ländergesellschaften in Deutschland, Grossbritannien und Spanien zu KPMG Europe LLP vollzogen²⁰. Ernst & Young Schweiz hat der Fusion mit 86 anderen Ländergesellschaften zu Ernst & Young EMEA (Europe, Middle East, India, Africa) zugestimmt²¹. PricewaterhouseCoopers will sich in drei globalen Regionen (West, Central und East Cluster) organisieren; die nationalen Eigentums- und Managementstrukturen der Ländergesellschaften sollen dabei aber nicht verändert werden²².

Die zunehmende Internationalisierung und Globalisierung der Revisionsnetzwerke zwingt die Revisionsaufsichtsbehörden dazu, ihre Aufsichts- und Qualitätssicherungsmechanismen zu harmonisieren und durch verstärkte Zusammenarbeit und gegenseitige Anerkennung zu einem möglichst effizienten internationalen Aufsichtssystem zu entwickeln²³.

Die Schweiz hat dies frühzeitig erkannt und bereits auf gesetzgeberischer Ebene die Weichen für eine effiziente und international ausgerichtete Revisionsaufsicht gesetzt. Das Revisionsaufsichtsgesetz ermöglicht es, die extraterritorialen Wirkungen des Schweizer Rechts durch ein System der Kooperation zu kompensieren, das auf dem Grundsatz der gegenseitigen Anerkennung basiert (vgl. Art. 8 RAG). Diese Anerkennung setzt die Gleichwertigkeit des jeweiligen ausländischen Revisionsaufsichtssystems voraus, wobei der Bundesrat auf die vorbestehende Anerkennung durch andere Staaten oder internationale Gremien abstellen kann (vgl. Art. 10 Abs. 1 RAV). Der Bundesrat hat Artikel 8 RAG vorläufig noch nicht in Kraft gesetzt. Die RAB erhält dadurch genügend Zeit, um mit den wesentlichen ausländischen Partnerbehörden tragfähige Lösungen für die künftige Zusammenarbeit zu finden. Die RAB hat 2008 das Gespräch insbesondere mit der Europäischen Union und den USA gesucht. Mit beiden Wirtschaftsräumen laufen konkrete Verhandlungen über die gegenseitige Anerkennung (Ziff. 4.2 und 4.3).

Die gegenseitige internationale Anerkennung bedingt aber auch eine gewisse Harmonisierung der anwendbaren Rechnungslegungs- und Prüfungsstandards. Nur qualitativ hochwertige und einheitliche Rechnungslegungs- und Prüfungsstandards werden auf die notwendige Akzeptanz bei Bilanzherstellerinnen

und Bilanzherstellern, Analytikerinnen und Analytiker, Investorinnen und Investoren, Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer und Aufsichtsbehörden stossen. Mit der Anerkennung der Standards des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) hat die RAB ein klares Zeichen für die Unterstützung dieses Konvergenzprozesses gesetzt (vgl. Art. 3 Aufsichtsverordnung RAB; Ziff. 3.7).

4.2 Verhältnis zur Europäischen Union

Analog zur schweizerischen Regelung folgt die 8. EU-Richtlinie (2006/43/EG) dem Grundsatz der Beaufsichtigung durch den Heimatstaat (sog. home country oversight). Für die Zulassung und Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen ist demnach die Aufsichtsbehörde des Sitz- bzw. des Herkunftsstaates des Revisionsunternehmens zuständig, sofern dieses Aufsichtssystem als gleichwertig anerkannt ist.

Anfangs 2008 hat die EU-Kommission mit der fachlichen Unterstützung der «European Group of Auditor's Oversight Bodies» (EGAOb) eine vorläufige Bewertung der Aufsichtssysteme in den wichtigsten Drittländern vorgenommen. Unter anderem wurde auch das Schweizer System beurteilt. Die EU-Kommission hat keine endgültige Entscheidung betreffend Gleichwertigkeit getroffen; sie hat aber die bewerteten Aufsichtssysteme in zwei Gruppen aufgeteilt. Die erste Gruppe setzt sich aus Drittstaaten zusammen, die bereits über eine öffentliche Aufsicht über die Abschlussprüfung verfügen. Die zweite Gruppe besteht aus Drittstaaten, die zwar eine Aufsicht einführen könnten, aber die nötigen rechtlichen Grundlagen noch nicht verabschiedet oder umgesetzt haben. Die Schweiz gehört zusammen mit Australien, Kanada, China, Japan, Singapur, Südafrika, Südkorea und den USA zur ersten Gruppe und ist dementsprechend gewissermassen in der «Pole Position» für eine Anerkennung der Gleichwertigkeit.

²⁰ Vgl. Pressemitteilung der KPMG Schweiz vom 7. Oktober 2008.

²¹ Vgl. Pressemitteilung von Ernst & Young Schweiz vom 4. Juni 2008.

²² Vgl. Pressemitteilung von PricewaterhouseCoopers Schweiz vom 20. August 2008.

²³ Vgl. dazu den Aufsatz von Reto Sanwald/Sabine D'Amelio Favez, Internationale Zusammenarbeit zwischen Revisionsaufsichtsbehörden, in: Der Schweizer Treuhänder 2008, S. 872 ff.

4.3 Verhältnis zu den USA

Am 29. Juli 2008 hat die EU-Kommission entschieden, den Prüferinnen und Prüfern und Revisionsunternehmen aus bestimmten Drittstaaten eine Übergangsfrist für ihre jeweiligen Prüfungstätigkeiten zu gewähren. Demnach wird es Revisionsunternehmen aus 33 Drittstaaten (darunter auch den Revisionsunternehmen mit Sitz in der Schweiz) gestattet, ihre Prüfungstätigkeit für Drittlandunternehmen fortzusetzen, die an europäischen Märkten kotiert sind. Die Übergangsfrist läuft bis zum 1. Juli 2010 und soll es der EU-Kommission ermöglichen, in der Zwischenzeit definitiv über die Gleichwertigkeit der drittstaatlichen Aufsichtssysteme zu entscheiden.

Seit Herbst 2008 läuft eine weitere Evaluation des Schweizer Revisionsaufsichtssystems, die für die definitive Beurteilung der Gleichwertigkeit durch die EU entscheidend sein wird. Der Entscheid über die Gleichwertigkeit wird u.a. auch davon abhängen, ob und inwiefern die Schweiz die Aufsichtssysteme verschiedener EU-Mitgliedstaaten als gleichwertig anerkennt. Die RAB prüft derzeit, wie das Verfahren für die Anerkennung der europäischen Aufsichtssysteme durch die Schweiz ausgestaltet werden kann und welche Kriterien aus Sicht der Schweiz erfüllt werden müssen, damit von einem gleichwertigen System ausgegangen werden kann.

Revisionsunternehmen, die sich in den Jahren 2003 und 2004 beim US-amerikanischen Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) registriert haben, müssen nach US-Recht spätestens nach vier Jahren von diesem inspiziert werden²⁴. Das PCAOB beabsichtigte ursprünglich, bereits 2008 in der Schweiz erste gemeinsame Inspektionen mit der RAB durchzuführen (sog. «joint inspections»). Am 4. Dezember 2008 hat das PCAOB jedoch den Entwurf für eine Regelung veröffentlicht, die es erlaubt, die Fristen für solche gemeinsame Inspektionen auszuweiten²⁵. Demnach müssen Inspektionen, die im Jahr 2008 hätten stattfinden sollen, im Jahr 2009 durchgeführt werden. Inspektionen, die im Jahr 2009 fällig werden, können nach einer Reihe von Kriterien bis 2011 verschoben werden. Derzeit läuft die Vernehmlassung. Die Regelung kann erst in Kraft treten, wenn das PCAOB eine definitive Regelung verabschiedet und diese durch die US-amerikanische Börsenaufsichtsbehörde SEC genehmigt wird.

Die gemeinsamen Inspektionen von PCAOB und RAB dienen der Evaluation des Schweizer Revisionsaufsichtssystems im Hinblick auf eine volle Anerkennung durch das PCAOB. Das PCAOB hat am 5. Dezember 2007 die Kriterien für ein volles Abstellen auf Inspektionen von ausländischen Behörden (sog. «full reliance») in einem Policy Statement publiziert²⁶.

²⁴ Vgl. Rule 4002 (d) (1) der PCAOB Bylaws and Rules.

²⁵ PCAOB Release No. 2008-007 Rule Amendments Concerning the Timing of Certain Inspections of Non-U.S. Firms, and Other Issues Relating to Inspections of Non-U.S. Firms vom 4. Dezember 2008, abrufbar unter: www.pcaob.org.

²⁶ PCAOB Release No. 2007-011, Guidance Regarding Implementation of PCAOB Rule 4012 vom 5. Dezember 2007 (vgl. auch den Tätigkeitsbericht der RAB 2006-2007, S. 28).



Das Policy Statement sieht vor, dass die Überprüfung der Kriterien für die «full reliance» nur im Rahmen von gemeinsamen Inspektionen vorgenommen werden kann. Ergeben diese, dass die ausländische Partnerbehörde die Kriterien in Bezug auf die Qualität, Integrität, Unabhängigkeit und Transparenz erfüllt, kann das PCAOB in einer zweiten Phase der ausländischen Partnerbehörde den Status der «full reliance» gewähren. Die definitive Version des Policy Statement steht noch aus. Es kann daher nicht ausgeschlossen werden, dass das skizzierte System noch angepasst wird.

Die RAB hat im März 2008 dem PCAOB gegenüber grundsätzlich ihr Einverständnis zu gemeinsamen Inspektionen erklärt, hat dieses aber unter den Vorbehalt gestellt, dass aus Gründen der Rechtssicherheit zuerst ein Memorandum of Understanding zwischen der RAB und dem PCAOB abgeschlossen wird. Zudem ist die RAB nur bereit, gemeinsame Inspektionen mit der amerikanischen Revisionsaufsichtsbehörde durchzuführen, wenn sie zeitlich beschränkt stattfinden. Gemeinsame Inspektionen haben aus Sicht der Schweiz wie erwähnt den Zweck, im Sinne einer Übergangslösung das Vertrauen des PCAOB in die Arbeit der RAB herzustellen. Sobald dieses Vertrauen geschaffen ist, muss das provisorische System der gemeinsamen Inspektionen einem definitiven System der gegenseitigen Anerkennung Platz machen.

Die Verhandlungen über die notwendigen rechtlichen Rahmenbedingungen für gemeinsame Inspektionen konnten 2008 nicht mehr zum Abschluss gebracht werden. Es ist zu erwarten, dass 2009 ein entsprechendes Memorandum of Understanding vereinbart wird, sodass die RAB und das PCAOB im selben Jahr in der Schweiz gemeinsam Inspektionen durchführen werden.

4.4 Verhältnis zu Drittstaaten

Auf Grund der starken Präsenz von Schweizer Unternehmen in den EU-Mitgliedstaaten und in den USA hat sich die RAB im Jahr 2008 auf die Anerkennung durch und die Zusammenarbeit mit diesen Staaten konzentriert. Gleichzeitig wurden aber die Kontakte mit weiteren Drittstaaten aufgebaut und gepflegt. Erste Evaluationsprozesse laufen insbesondere im Verhältnis zu Japan, das die RAB im Sommer 2008 gebeten hat, einen ersten Fragebogen auszufüllen.

4.5 IFIAR-Meeting 2009 in der Schweiz

2008 war ein wichtiges Jahr für das International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR). Die IFIAR hat anlässlich des Treffens im September 2008 in Kapstadt ihre Statuten (IFIAR Charter) verabschiedet. Die 27 Mitgliedstaaten haben damit die Grundlage für die weitere Entwicklung der IFIAR geschaffen. Die Ziele der IFIAR – Austausch von Wissen und Erfahrungen unter Revisionsaufsichtsbehörden, Förderung der internationalen Zusammenarbeit und Schaffung einer Kontaktstelle für andere internationale Organisationen mit Interessen im Bereich der Revision – wurden bestätigt. Die Statuten legen zudem die interne Organisation der IFIAR fest und enthalten Regeln für die interne Beschlussfassung.

Die RAB hat auch 2008 eine zunehmend aktivere Rolle innerhalb der IFIAR gespielt. Sie ist zwischenzeitlich in zwei wichtigen Arbeitsgruppen der IFIAR vertreten. Die Standards Coordination Working Group hat zum Ziel, sich mit den Arbeiten des IAASB auseinanderzusetzen und diesbezügliche Erfahrungen und Informationen der IFIAR-Mitglieder einzubringen. Die International Cooperation Working Group bemüht sich darum, die internationale Kooperation zwischen den Mitgliedern der IFIAR zu fördern.

Die IFIAR hat im Weiteren entschieden, ihr erstes Meeting im Jahr 2009 in der Schweiz stattfinden zu lassen. Das Meeting findet vom 27. bis 29. April 2009 in Basel statt.

5 Rechtsprechung

5.1 Einleitung

Bis Ende 2008 gingen 10'909 Zulassungsgesuche bei der RAB ein (vgl. vorne Ziff. 2.2). Bei der Beurteilung dieser Gesuche hat sich mit Blick auf die Zulassungsvoraussetzungen nach Artikel 4 ff. RAG eine Reihe von Rechtsfragen gestellt. Im Rahmen der ersten Beschwerdeverfahren gegen negative Entscheide der RAB hatte das Bundesverwaltungsgericht (nachstehend BVGer) und in einem Fall auch das Bundesgericht (nachstehend BGer) Gelegenheit, sich zu den konkreten Zulassungsvoraussetzungen – Ausbildung, Fachpraxis und unbescholtener Leumund – sowie zur Zulassungspraxis der RAB zu äussern.

Die nachfolgende Zusammenstellung gibt eine Übersicht über die wichtigsten Rechtsfragen, welche die beiden Gerichte bezüglich Ausbildung (Ziff. 5.2), Fachpraxis (Ziff. 5.3), Leumund (Ziff. 5.4), verfahrensrechtlichen Fragen (Ziff. 5.5) und geltend gemachten Grundrechtsverletzungen (Ziff. 5.6) entschieden haben²⁷.

5.2 Ausbildung

Die Liste der Ausbildungen, die für eine Zulassung als Revisorin oder Revisor bzw. Revisionsexpertin oder Revisionsexperte erforderlich sind, ist derzeit abschliessend (vgl. dazu die Liste in Art. 4 Abs. 2 RAG). Das BVGer hat die Haltung in mehreren Fällen gestützt, und zwar betreffend Gesuchstellerinnen und Gesuchsteller der Ausbildung als eidg. dipl. Bankfachmann²⁸, mit einem Universitätsabschluss in Politikwissenschaften²⁹, mit einer kaufmännischen Ausbildung³⁰ oder mit einer privaten Treuhänder-Ausbildung ohne eidg. Fachausweis³¹. Das Gericht führt dazu aus, dass der Gesetzgeber bewusst nur eine beschränkte Anzahl von Ausbildungen ins Gesetz aufgenommen habe. Es handle sich dabei um diejenigen Ausbildungsgänge, die im Zusammenhang mit der entsprechenden Fachpraxis Gewähr für qualitativ hochstehende Revisionsdienstleistungen bieten würden. Daraus ergebe sich im Umkehrschluss, dass die nicht in der gesetzlichen Auflistung enthaltenen Ausbildungsgänge vom Gesetzgeber als ungenügend qualifiziert worden seien³².

²⁷ Es wird im Weiteren verwiesen auf den Aufsatz von Reto Sanwald/Manus Widmer, Bundesverwaltungsgericht stützt Zulassungspraxis der RAB, Grundsatzurteile zum Revisionsaufsichtsgesetz, in: Der Schweizer Treuhänder 2008, S. 758 ff.

²⁸ Urteil Nr. B-1940/2008/kua des BVGer vom 10. Juni 2008.

²⁹ Urteil Nr. B-3393/2008 des BVGer vom 24. September 2008.

³⁰ Urteil Nr. B-2807/2008 des BVGer vom 19. August 2008.

³¹ Urteil Nr. B-2486/2008 des BVGer vom 7. Oktober 2008.

³² Urteil Nr. B-1940/2008/kua des BVGer vom 10. Juni 2008, Erwägung 2.2.3.

Die RAB hat auf Grund der klaren Vorgaben des Gesetzgebers keine Kompetenz, Personen mit einer anderen Ausbildung als den im Gesetz genannten zuzulassen. Eine Ausnahme besteht grundsätzlich nur für Personen, die einen altrechtlichen Ausbildungsgang absolviert haben, der einem der im Gesetz aufgeführten Ausbildungsgänge entspricht (sog. «Vorgängerdiplome»). Hierunter fallen insbesondere Absolventinnen und Absolventen der Bücherexperten-Vorprüfung der Jahre 1974–1986, der Steuerexperten-Vorprüfung der Jahre 1982–1986 und der Treuhänderprüfung STV der Jahre 1981, 1982 und 1984. Nach dem Reglement über die Berufsprüfung für Treuhänder mit eidg. Fachausweis vom 1. Dezember 1983 können diese Personen den eidg. Fachausweis für Treuhänder ohne nochmalige Prüfung erwerben. Gesuchstellerinnen und Gesuchstellern mit einem Abschluss in einem anderen Jahr blieb diese Möglichkeit verwehrt. Die betroffenen Berufsverbände und das Bundesamt für Berufsbildung und Technologie (BBT) konnten diese unterschiedliche Behandlung nicht (mehr) begründen. Das BVGer hat daher entschieden, dass kein sachlicher Grund bestehe, weshalb Absolventinnen

und Absolventen von Bücherexperten-Vorprüfungen anderer Jahrgänge von dieser Sonderregelung nicht profitieren³³. Im Ergebnis erfüllen die Absolventinnen und Absolventen der Bücherexperten-Vorprüfung der Jahre 1958–1986 die Zulassungsvoraussetzungen des RAG in Bezug auf die Ausbildung.

Ausgeschlossen ist dagegen in jedem Fall die Erteilung der Zulassung auf Grund der so genannten «Härtefallklausel» von Artikel 43 Absatz 6 RAG an eine Person, die über keine anerkannte Ausbildung verfügt. Die vom Gesetz vorgesehene Möglichkeit, dass der Bundesrat weitere Ausbildungsgänge als gleichwertig anerkennen kann (vgl. Art. 4 Abs. 3 RAG), bezieht sich zudem lediglich auf Ausbildungsgänge, die zum Zeitpunkt des Erlasses des RAG noch nicht bestanden haben³⁴.

³³ Urteile des BVGer Nr. B-3805/2008/scl vom 4. Dezember 2008, Nr. B-1499/2008/scl vom 15. Dezember 2008 und Nr. B-1237/2008/scl vom 22. Dezember 2008; in diesen Fällen ging es um Personen mit Bücherexperten-Vordiplomen der Jahre 1966 und 1970.

³⁴ Urteil Nr. B-1940/2008/kua des BVGer vom 10. Juni 2008, Erwägung 2.4.



5.3 Fachpraxis

Der Gesetzgeber hat die Anforderungen an die Fachpraxis der jeweiligen Zulassungsart entsprechend differenziert: Personen, die um Zulassung als Revisorin oder Revisor ersuchen, müssen mindestens ein Jahr Fachpraxis unter der Beaufsichtigung einer Fachperson im Sinne des Gesetzes nachweisen (vgl. Art. 5 RAG)³⁵. Für eine Zulassung als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte ist demgegenüber je nach Ausbildung eine Fachpraxis von bis zu zwölf Jahren nachzuweisen, wovon mindestens zwei Drittel unter Beaufsichtigung erworben werden müssen (vgl. Art. 4 Abs. 2 und Abs. 4 RAG). Die Fachpraxis muss in beiden Fällen vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben worden sein.

Das BVGer hatte den Fall eines Gesuchstellers zu beurteilen, der eine langjährige Tätigkeit als Lehrperson im Rechnungswesen und im Wirtschaftsrecht als Fachpraxis geltend gemacht hat (vgl. auch vorne Ziff. 2.5). Das Gericht hat festgehalten, dass eine Tätigkeit als Lehrperson nicht als Fachpraxis im Sinne des RAG qualifiziert werden könne. Es führte aus, dass es sich aus dem Sinn und Zweck der gesetzlichen Bestimmungen zur Fachpraxis ergebe, dass die praktische Erfahrung auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision mindestens zum grossen Teil aus der entsprechenden Führung von Mandaten stammen müsse und die praktische Tätigkeit auf beiden Gebieten erforderlich und nachzuweisen sei³⁶. Das BGer ist auf die gegen diesen Entscheid erhobene Beschwerde nicht eingetreten, da es eine solche als nicht zulässig erachtet hat (vgl. Art. 83 Bst. t Bundesgerichtsgesetz; SR 173.110). Es hat aber durchblicken lassen, dass die Beschwerde ohnehin keine Aussicht auf Erfolg gehabt hätte. Lehrtätigkeit könne praktische Erfahrung nicht ersetzen. Mit Blick auf die liberale Konzeption des Gesetzes, die Personen mit weit gefächerten Ausbildungen eine Zulassung ermöglichen, komme den Anforderungen an die Fachpraxis eine umso grössere Bedeutung zu³⁷.

In einem anderen Entscheid hat das BVGer die Praxis der RAB zur Zulassung als Revisor in Anwendung der Härtefallklausel (Art. 43 Abs. 6 RAG) beurteilt³⁸. Die Praxis, wonach Personen ein Jahr beaufsichtigte Fachpraxis durch zwölf Jahre unbeaufsichtigte Fachpraxis kompensieren können, wurde als zu schematisch beurteilt. Die RAB darf sich nicht nur auf die Dauer der Fachpraxis abstützen, sondern muss auch andere im Einzelfall relevante Faktoren berücksichtigen. Nach wie vor muss jedoch am 1. September 2007

(also zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des RAG) eine langjährige Fachpraxis bestehen, die mehrheitlich und ohne wesentliche Unterbrüche auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben wurde.

5.4 Leumund

Ein unbescholtener Leumund ist sowohl für die Zulassung von Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten als auch für die Zulassung von Revisorinnen und Revisoren eine zwingende Voraussetzung. Das Erfordernis des unbescholtenen Leumunds wird in Artikel 4 RAV konkretisiert: Demnach wird eine Gesuchstellerin oder ein Gesuchsteller zugelassen, wenn die Person über einen unbescholtenen Leumund verfügt und wenn sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass sie nicht Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet. Zu berücksichtigen sind dabei insbesondere strafrechtliche Verurteilungen und bestehende Verlustscheine.

Trotz dieser Präzisierung bleibt das Gewährserfordernis ein unbestimmter Rechtsbegriff, der im Einzelfall zu konkretisieren ist. Der Gesetzgeber hat sich allerdings am im Finanzmarktrecht üblichen Kriterium der «Gewähr der einwandfreien Geschäftstätigkeit» orientiert. Es ist deshalb für die Auslegung des Begriffs der «Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit» sachgerecht, die Praxis zur entsprechenden Regelung im Finanzmarktbereich heranzuziehen. Diese Praxis der RAB hat das BVGer bestätigt³⁹.

³⁵ Als Fachpersonen gelten dabei Personen mit einer Zulassung als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte, mit einer Zulassung als Revisorin oder Revisor und ausländische Fachpersonen mit vergleichbarer Qualifikation. Während einer zweijährigen Übergangsperiode ab dem 1. September 2007 gelten für die Qualifikation als beaufsichtigende Fachperson tiefere Anforderungen (vgl. Art. 43 Abs. 4 und 5 RAG).

³⁶ Urteil Nr. B-390/2008/kua des BVGer vom 30. April 2008.

³⁷ Urteil Nr. 2C_438/2008 des BGer vom 16. Oktober 2008, Erwägung 3.

³⁸ Urteil Nr. 5196/2008 des BVGer vom 11. Dezember 2008.

³⁹ Urteil Nr. B-2440/2008 des BVGer vom 16. Juli 2008, Erwägung 4.2.3 f.; mit weiteren Ausführungen zur Ausgestaltung einer Leumundsprüfung gemäss RAG.

Im konkreten Fall hatte das Gericht einen Gesuchsteller zu beurteilen, der seinen gesetzlichen Verpflichtungen nach Artikel 53 BVG⁴⁰ als Kontrollstelle einer Vorsorgeeinrichtung über Jahre hinweg überhaupt nicht mehr nachgekommen war. Der Gesuchsteller hatte auf jegliche Prüfung der Buchhaltung verzichtet und dadurch insbesondere nicht festgestellt, dass überhaupt gar keine Buchhaltung mehr geführt wurde. Weiter hatte er Auskunftspflichten gegenüber der Stiftungsaufsichtsbehörde mehrfach verletzt, indem er die geforderten Auskünfte nicht lieferte und damit die Auskunft verweigerte. Der Gesuchsteller wurde in der Folge im Rahmen eines Strafverfahrens vom BGer im Einklang mit den Vorinstanzen wegen massiven Verletzungen gegen die gesetzlichen Pflichten der Kontrollstelle gemäss BVG verurteilt. Derartige Verfehlungen sind geeignet, den beruflichen Leumund und guten Ruf einer Prüferin bzw. eines Prüfers zu beeinträchtigen, und lassen erhebliche Zweifel an einer glaubwürdigen Ausübung ihrer bzw. seiner Tätigkeit und der Einhaltung der damit verbundenen Pflichten aufkommen. Die Abweisung des Zulassungsgesuchs durch die RAB wurde vom BVGer daher für rechtmässig eingestuft⁴¹.

5.5 Verfahrensfragen

Im Rahmen eines Zwischenentscheides hat sich das BVGer auch zur Frage des Suspensiveffekts einer Beschwerde gegen eine negative Zulassungsverfügung der RAB geäussert⁴². Demnach kommt einer Beschwerde gegen eine Ablehnung eines Gesuches grundsätzlich keine aufschiebende Wirkung zu. Dies entspricht Lehre und Praxis, wonach einer Beschwerde gegen eine negative Verfügung, welche die bestehende Rechtslage nicht ändert, keine aufschiebende Wirkung zukommen kann⁴³.

Das BVGer prüfte im erwähnten Entscheid weiter, ob die provisorische Zulassung im Rahmen einer vorsorglichen Massnahme (vgl. Art. 56 VwVG)⁴⁴ anzuordnen sei, verneinte dies aber nach einer eingehenden Interessenabwägung. Es kam zum Schluss, dass das öffentliche Interesse am Schutz vor unqualifizierten Revisionsarbeiten das Interesse der Arbeitgeberin – die bereits als Revisionsunternehmen von der RAB provisorisch zugelassen war – an der Zulassung ihres Mitarbeitenden und Gesuchstellenden überwiege. Die mangelnde provisorische Zulassung hindere den Gesuchsteller im Übrigen nicht daran, weiterhin für seine Arbeitgeberin tätig zu sein, auch

wenn er nicht als leitender Revisor Revisionsberichte unterzeichnen dürfe.

5.6 Grundrechte

Im Rahmen mehrerer Beschwerden gegen Abweisungsentscheide der RAB wurden verschiedene Grundrechtsverletzungen gerügt. Am häufigsten wurde eine Verletzung der Wirtschaftsfreiheit geltend gemacht (Art. 27 Bundesverfassung, BV; SR 101). Oftmals wurden aber Verstösse gegen das Gleichbehandlungsgebot (Art. 8 BV), das Willkürverbot oder den Anspruch auf Besitzstandswahrung (Art. 9 BV) ins Feld geführt. Weiter wurde gelegentlich auch die Verhältnismässigkeit der Verweigerung einer Zulassung in Frage gestellt.

Das BVGer hat derartige Rügen für grundsätzlich zulässig erklärt, hat aber die Beschwerdeführenden jeweils auf das verfassungsrechtliche Anwendungsgebot verwiesen, wonach Bundesgesetze und Völkerrecht für das Bundesgericht und die anderen rechtsanwendenden Behörden massgebend sind (vgl. Art. 190 BV)⁴⁵. Bundesgesetze sind demnach grundsätzlich selbst dann anzuwenden, wenn sie der Verfassung widersprechen sollten. Die erwähnten Rügen betreffend die Verletzung von Grundrechten wies das BVGer allerdings stets auch inhaltlich ab. Es führte dabei aus, dass eine Bewilligungspflicht für die Berufsausübung im Revisionswesen zwar einen schweren Eingriff in die Wirtschaftsfreiheit darstelle, dass ein solcher Eingriff aber zulässig sei, wenn er wie vorliegend auf einer formellgesetzlichen Grundlage wie dem RAG basiere und zudem verhältnismässig sei⁴⁶.

⁴⁰ Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge.

⁴¹ Urteil Nr. B-2440/2008 des BVGer vom 16. Juli 2008, Erwägung 4.3.1.

⁴² Zwischenentscheid Nr. B-2807/2008/baj/rip/scl des BVGer vom 26. Mai 2008 (nicht publiziert).

⁴³ Vgl. HÄFELIN/MÜLLER/UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich 2006, Rz 1799 ff.

⁴⁴ Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (SR 172.021).

⁴⁵ Vgl. etwa Urteil Nr. B-1940/2008/kua des BVGer vom 10. Juni 2008, Erwägung 3.1; m.w.H. auf einschlägige Rechtsprechung und Literatur.

⁴⁶ Urteil Nr. B-2440/2008 des BVGer vom 16. Juli 2008, Erwägung 6.

In einem anderen Entscheid hielt das BVGer fest, dass die abschliessende gesetzliche Auflistung der anerkannten Ausbildungen (vgl. Art. 4 Abs. 2 RAG) keine verfassungswidrige Ungleichbehandlung darstelle. Die Verweigerung der Zulassung von Personen, die über keine gesetzlich anerkannte Ausbildung verfügten, stütze sich vielmehr auf sachliche und vernünftige Gründe, und die Ungleichbehandlung basiere auf erheblichen tatsächlichen Unterschieden⁴⁷.

⁴⁷ Urteil Nr. B-1940/2008/kua des BVGer vom 10. Juni 2008, Erwägung 3.2.

Anhänge

1 Abkürzungsverzeichnis

BBT	Bundesamt für Berufsbildung und Technologie
BGer	Bundesgericht
BVGer	Bundesverwaltungsgericht
BWO	Bundesamt für Wohnungswesen
EGAOB	European Group of Auditor's Oversight Bodies
EQCR	Engagement Quality Control Reviewer
GAAP	U.S. Generally Accepted Accounting Principles
GAAS	U.S. Generally Accepted Auditing Standards
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IASB	International Accounting Standards Board
IFIAR	International Forum of Independent Audit Regulators
IFRS	International Financial Reporting Standards
ISA	International Standards on Audit
ISQC	International Standard on Quality Control
EHRA	Eidg. Amt für das Handelsregister
EJPD	Eidg. Justiz- und Polizeidepartement
HRegV	Handelsregisterverordnung; SR 221.411
KMU	Kleinere und mittlere Unternehmen
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
SEC	U.S. Securities and Exchange Commission
SIX	SIX Swiss Exchange



2 Finanzaufgaben

Erfolgsrechnung

	2008	2006 / 2007
Aufsichtsabgaben	3'010'000	–
Inspektionsgebühren	1'073'000	–
Zulassungsgebühren	1'336'800	9'076'100
Kommissionen für Zahlungen via Internet	-73'703	-390'114
Rückerstattung von Zulassungsgebühren	-279'350	-42'150
Bildung Abgrenzung Zulassungsgebühren 2008	-1'061'440	-4'970'720
Auflösung Abgrenzung Zulassungsgebühren 2007	1'242'680	–
Andere Erträge	12'900	–
Nettoerlös	5'260'887	3'673'116
Personalaufwand	-3'330'249	-2'020'289
Betriebsaufwand	-710'643	-698'008
Abschreibungen	-142'422	-76'499
Betriebsergebnis	1'077'573	878'320
Finanzertrag	112'647	708
Finanzaufwand	–	-29'028
Finanzergebnis	112'647	-28'320
Bildung Reserve	-1'190'220	-850'000
Gewinn/Verlust	–	–

Vergütung des Verwaltungsrats und Managements

	2008	2007
Verwaltungsrat		
Honorar Präsident	110	110
Honorar Vize-Präsident	75	75
Honorar übrige Mitglieder	90	90
Abgerechnete Sozialversicherungsbeiträge ⁴⁸	16	17
Total Entschädigungen an Mitglieder Verwaltungsrat	291	292
Direktor und Geschäftsleitung		
Gehalt Direktor	240	230
Sonstige Leistungen Direktor	25	14
Gehälter übrige Mitglieder	358	226
Sonstige Leistungen übrige Mitglieder	12	14
Abgerechnete Sozialversicherungsbeiträge ⁴⁹	104 ⁵⁰	57
Total Entschädigungen an Mitglieder der Geschäftsleitung	739	541

⁴⁸ Die für das Jahr 2006/07 ausbezahlten Sozialversicherungsbeiträge wurden rückvergütet, da festgestellt wurde, dass für die VR-Mitglieder keine Versicherungspflicht und -möglichkeit besteht.

⁴⁹ Umfasst AHV/IV/EO-Beitrag, ALV-Beitrag, BU/NBU-Beitrag, Sparbeitrag und Risikoprämie BVG

⁵⁰ 2008 waren erstmals alle Geschäftsleitungsmitglieder während des ganzen Jahres angestellt. Am 1. Juli 2008 hat die berufliche Vorsorge vom Leistungsprimat zum Beitragsprimat gewechselt, was zudem eine andere Berechnungsbasis zur Folge hat.

3 Spezialgesetzliche Zulassungen

Basierend auf einer Grundzulassung nach RAG ist insbesondere für die Tätigkeit in folgenden Bereichen eine spezialgesetzliche Zulassung einzuholen (Stand: 01.01.2009):

Revision / Prüfung im Bereich	Grundzulassung nach RAG: Revisionsunternehmen	Grundzulassung nach RAG: leitende / r Revisor / in	spezialgesetzliche Aufsichtsbehörde	zusätzliche Anforderungen
Banken ⁵¹	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen	Revisionsexperte/in	FINMA ⁵²	Art. 26 FINMAG ⁵³ Art. 3 FINMA-PV
Effektenhändler ⁵⁵	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG Art. 3 FINMA-PV
kollektive Kapitalanlagen ⁵⁶	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen ⁵⁷	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG Art. 3 FINMA-PV
Versicherungen ⁵⁸	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG Art. 3 FINMA-PV
Geldwäschereibekämpfung ⁵⁹	Revisor/in	Revisor/in	FINMA	Art. 19b GwG ⁶⁰
Pfandbriefzentralen ⁶¹	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG Art. 3 FINMA-PV
Vorsorgeeinrichtungen ⁶²	Revisionsexperte/in ⁶³	Revisionsexperte/in	(BSV ⁶⁴)	–
Krankenkassen ⁶⁵	Revisionsexperte/in	Revisionsexperte/in	(BAG ⁶⁶)	–
Spielbanken ⁶⁷	Revisionsexperte/in	Revisionsexperte/in	ESBK ⁶⁸	Art. 75 SBV ⁶⁹

⁵¹ Bankengesetz vom 8. November 1934 (BankG; SR 952.0).

⁵² Eidg. Finanzmarktaufsichtsbehörde, die ihre Tätigkeit am 01.01.2009 aufnimmt und die Eidg. Bankenkommission EBK, das Bundesamt für Privatversicherungen BPV sowie die Kontrollstelle für die Bekämpfung der Geldwäscherei Kst GwG in sich vereinigt.

⁵³ Finanzmarktaufsichtsgesetz vom 22. Juni 2007 (FINMAG; SR 956.1).

⁵⁴ Finanzmarktprüfverordnung vom 15. Oktober 2008 (FINMA-PV; SR 956.161)

⁵⁵ Börsengesetz vom 24. März 1995 (BEHG; SR 954.1).

⁵⁶ Kollektivanlagengesetz vom 23. Juni 2006 (KAG; SR 951.31).

⁵⁷ Es bestehen allerdings zwei Ausnahmen: Zum einen benötigen Revisionsunternehmen, die Vermögensverwalterinnen und Vermögensverwalter sowie Vertreterinnen und Vertreter ausländischer kollektiver Kapitalanlagen prüfen, eine Zulassung als Revisionsexperte/in. Der/die leitende Revisor/in bedarf ebenfalls einer Zulassung als Revisionsexperte/in (vgl. Art. 5 FINMA-PV). Zum anderen benötigen Revisionsunternehmen, die für Investmentgesellschaften die Erfüllung der Voraussetzungen nach Art. 2 Abs. 3 KAG nachweisen müssen, eine Zulassung als Revisor/in (vgl. Art. 6 FINMA-PV).

⁵⁸ Versicherungsaufsichtsgesetz vom 17. Dezember 2004 (VAG; SR 961.01).

⁵⁹ Geldwäschereigesetz vom 10. Oktober 1997 (GwG; SR 955.0).

⁶⁰ Gilt nur für die Prüfung von Finanzintermediären, die direkt der Aufsicht der FINMA unterstehen. Selbstregulierungsorganisationen können die Voraussetzungen für die Zulassung von Revisionsunternehmen für ihre Mitglieder abweichend definieren.

⁶¹ Pfandbriefgesetz vom 25. Juni 1930 (PfG; SR 211.423.4).

⁶² Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40).

⁶³ Es besteht allerdings eine Ausnahme: Als Revisionsstelle für Anlagestiftungen können nur Revisionsunternehmen tätig sein, die über eine Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen verfügen (Art. 33 Abs. 3 Verordnung vom 18. April 1984 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge, BVV2; SR 831.441.1).

⁶⁴ Bundesamt für Sozialversicherungen.

⁶⁵ Bundesgesetz vom 18. März 1994 über die Krankenversicherung (KVG; SR 832.10).

⁶⁶ Bundesamt für Gesundheit.

⁶⁷ Spielbankengesetz vom 18. Dezember 1998 (SBG; SR 935.52).

⁶⁸ Eidg. Spielbankenkommission.

⁶⁹ Spielbankenverordnung vom 24. September 2004 (SR 935.521).

