



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB

Tätigkeitsbericht 2009



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 2009

Inhaltsverzeichnis

Seite

3		Vorwort
6	1	Organisation der RAB
6	1.1	Allgemeines
6	1.2	Verwaltungsrat
6	1.3	Direktion
6	1.4	Revisionsstelle
7	1.5	Personal
7	1.6	Finanzierung
7	1.7	Verhältnis zu anderen Behörden
8	2	Zulassung
8	2.1	Einleitung
8	2.2	Statistik
9	2.3	Zulassungsverfahren
9	2.4	Ablauf des Übergangsrechts
10	2.5	Melde- und Mitteilungspflichten
11	2.6	Modulsystem
11	2.7	Register
12	2.8	Revision ohne Zulassung
12	2.9	Verletzung der Unabhängigkeit
14	2.10	Qualitätssicherung
15	2.11	Ausblick
16	2.12	Zulassungserneuerung für Revisionsunternehmen ab 2013
17	3	Aufsicht
17	3.1	Einleitung
17	3.2	Marktstruktur der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen
19	3.3	Inspektionen 2009
19	3.3.1	Allgemeines
20	3.3.2	Folgeinspektionen bei den drei grössten Revisionsunternehmen
20	3.3.2.1	Firm Review
22	3.3.2.2	File Review
24	3.3.3	Erstinspektionen bei den anderen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen
25	3.3.4	Vereinbarung und Prüfung der Umsetzung der Massnahmen
25	3.4	Zusammenarbeit mit anderen Schweizer Behörden und den Börsen
26	3.5	Standardsetting
28	3.6	Schwerpunkte Inspektionen 2010
29	3.7	Kennzahlen (Audit Quality Measures)
29	3.8	Verfahren und Vorabklärungen
30	4	Internationales
30	4.1	Einleitung
31	4.2	Verhältnis zur Europäischen Union
31	4.3	Verhältnis zu den USA
32	4.4	Verhältnis zu weiteren Staaten
33	4.5	International Forum of Independent Audit Regulators
33	4.6	Inkraftsetzung von Artikel 8 RAG
34	5	Rechtsprechung
34	5.1	Einleitung
34	5.2	Ausbildung
35	5.3	Fachpraxis
36	5.4	Unbescholtener Leumund
36	5.5	Verfahrensrechtliche Fragen
39		Anhänge
39	1	Abkürzungsverzeichnis
40	2	Finanzzahlen
42	3	Spezialgesetzliche Zulassungen
43	4	Liste der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen

Vorwort

Bedeutung der Revision in unsicheren wirtschaftlichen Zeiten

Die Talsohle der weltweit nachhaltigen Rezession scheint vorerst durchschritten zu sein. Die wirtschaftlichen Zukunftsaussichten werden generell besser beurteilt als noch vor einem Jahr. Viele positive Impulse sind jedoch vorübergehender Natur. Die Wirkung staatlicher Konjunkturprogramme sowie der Wiederaufbau der notwendigen Lagerkapazitäten sind einmalig. Die Finanzierung von bedeutenden Investitionen durch die Banken wird tendenziell schwierig bleiben. Die Auswirkungen einer höheren Arbeitslosigkeit auf den Konsum werden sich voraussichtlich noch einstellen. Dies alles zeigt: Die Konjunktur bleibt weiterhin anfällig für Rückschläge.

Die Rolle der Revisionsunternehmen ist in unsicheren wirtschaftlichen Zeiten bedeutsamer denn je. Nur wenn die Prüferinnen und Prüfer eine qualitativ hochstehende Finanzberichterstattung gewährleisten, können wichtige Entscheide von Anlegerinnen und Anlegern, Kundinnen und Kunden sowie Behörden sachgerecht auf der Grundlage hinreichender Informationen getroffen werden. Viele Auswirkungen der Wirtschaftskrise werden erst in den Bilanzen per Ende 2009 sichtbar. Die Revisionsstellen haben somit in vielen Fällen ihre Bewährungsprobe in der Krise erst noch abzulegen. Auch wenn die Schweiz im internationalen Vergleich relativ gut abschneidet, werden die Prüferinnen und Prüfer auch hier mit vielen Risiken konfrontiert. Die Bewertung von immateriellen Anlagen unter Berücksichtigung unklarer Zukunftsaussichten, die zunehmende Tendenz von deliktischen Handlungen sowie die Beurteilung der Fortführungsfähigkeit sind nur Beispiele generell erhöhter Prüfungsrisiken.

Neben den Prüferinnen und Prüfern sind auch die Verwaltungsräte gefordert, die in ihrer Funktion als oberstes Führungs- und Überwachungsorgan eine besonders hohe Verantwortung tragen. Sie haben im aktuellen Umfeld ein gewichtiges Interesse, dass die Prüfung des Jahres- oder Konzernabschlusses als zentrale Entscheidungsgrundlage qualitativ einwandfrei durchgeführt wird.

Damit steigen in schwierigen wirtschaftlichen Zeiten auch die Anforderungen an die Aufsichtsbehörden wie die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB. Nur mit einer konsequenten Zulassungs- und Überprüfungspraxis kann sie darauf hinwirken, dass die Qualität der Revisionsarbeiten den Anforderungen in schwierigen Zeiten genügt.

Die Kosten einer Revision sind einfach ermittelbar. Der Nutzen hingegen ist schwieriger zu messen, aber – wie beschrieben – namentlich in Krisenzeiten unersetzlich. Bei der Frage nach den Kosten einer Revision sollte daher auch deren Nutzen besser in die laufende Diskussion über das neue Revisionsrecht einfließen.

Zulassungspraxis der RAB im KMU-Umfeld

Rund 70 Prozent der Zulassungen für natürliche Personen entfallen auf den KMU-Bereich. Bei den Revisionsunternehmen können über 98 Prozent dem KMU-Bereich zugerechnet werden.

Bei der Beurteilung von Zulassungen werden die Besonderheiten der Revisions- und Treuhandbranche angemessen berücksichtigt. Beispielsweise ist nach den gesetzlichen Anforderungen die erforderliche Fachpraxis vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision zu erwerben (Art. 4 und 5 RAG). Hier verlangt die RAB einen Anteil von lediglich 10 Prozent auf dem Gebiet der Rechnungsrevision und trägt damit dem Umstand Rechnung, dass klassische Treuhandgesellschaften neben der Revision schwergewichtig auch in anderen Bereichen (z.B. Buchhaltung oder Steuerberatung) tätig sind.

In Härtefällen kann die RAB auch Fachpraxis anerkennen, die den gesetzlichen Anforderungen nicht genügt (Art. 43 Abs. 6 RAG). Nach dem Willen des Gesetzgebers hat die RAB jedoch von dieser Sondervorschrift nur restriktiv Gebrauch zu machen, weil ansonsten die Durchsetzung der neurechtlichen Zulassungsvoraussetzungen unterlaufen würde. Je nach Sachlage ist der Nachweis beaufsichtigter Fachpraxis nicht notwendig oder kann fehlende beaufsichtigte Fachpraxis durch entsprechend längere unbeaufsichtigte Fachpraxis kompensiert werden. Ist der Nachweis von Fachpraxis älteren Datums schwierig zu erbringen, kann auch ein Glaubhaftmachen genügen. Dies setzt jedoch voraus, dass der Erwerb der Fachpraxis wahrscheinlich erscheint und nicht einfach behauptet wird.

Die Härtefallklausel ist allerdings im Übergangsrecht eingeordnet und damit zeitlich nur befristet anzuwenden. Nachdem seit dem Inkrafttreten des RAG mehr als zwei Jahre vergangen sind, darf davon aus-

gegangen werden, dass alle Personen, die auf Grund ihrer früheren Tätigkeit eine Zulassung benötigen, bei der RAB ein Zulassungsgesuch gestellt haben. Die Härtefallklausel kommt deshalb nach Ablauf einer zweijährigen Übergangsfrist grundsätzlich nicht mehr zur Anwendung.

Die Zulassungspraxis der RAB wurde bisher grossmehrheitlich durch das Bundesverwaltungsgericht bestätigt. Dies zeigt, dass die RAB auf dem richtigen Weg ist.

Für die revisionspflichtigen Unternehmen in der Schweiz besteht unverändert ein ausreichendes Angebot an zugelassenen Revisionsunternehmen. Die Gesamtzahl der Zulassungen hat sich im Berichtsjahr um 819 Zulassungen auf insgesamt 10'377 per 31. Dezember 2009 erhöht.

Ungenügende Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften

Die gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen an die Unabhängigkeit sind für die externe Revision eine essentielle Grundvoraussetzung für eine gesetzeskonforme Tätigkeit. Ist die Unabhängigkeit beeinträchtigt, wird eine Revision mit Blick auf ihre gesetzlichen und unternehmerischen Zielsetzungen weitgehend wertlos.

Im Zusammenhang mit der Bearbeitung von Zulassungsgesuchen und der Überprüfung von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen wurde wiederholt festgestellt, dass dem Thema Unabhängigkeit in der Branche teilweise nicht die gebotene Aufmerksamkeit geschenkt wird. Die RAB ist deshalb im Rahmen der ihr übertragenen Kompetenzen bestrebt, sicherzustellen, dass die Anforderungen an die Unabhängigkeit ohne Einschränkungen eingehalten werden.

Ausblick

Im September 2009 hat die RAB erfreuliche Nachrichten von der Europäischen Kommission erhalten. Die Kommission hat einen Vorschlag für die Zusammenarbeit beim Austausch von Arbeitspapieren zwischen den EU-Mitgliedstaaten und Kanada, Japan und der Schweiz vorgelegt (sog. Adequacy Decision). Mit der formellen Verabschiedung durch die EU-Kommission ist voraussichtlich im 1. Quartal 2010 zu rechnen. Der Schweiz steht damit ein wichtiger Schritt im Hinblick auf die internationale Anerkennung ihres Revisionsaufsichtssystems bevor. Nach der formellen Genehmigung wird die EU-Kommission ihren Mitgliedstaaten grünes Licht für bilaterale Verhandlungen über die internationale Zusammenarbeit mit der Schweiz erteilen. Die ersten bilateralen Verträge werden voraussichtlich bereits 2010 mit



wichtigen EU-Handelspartnern der Schweiz abgeschlossen.

Im Verhältnis zu den USA werden die Verhandlungen mit dem PCAOB zwecks Zusammenarbeit bei der Aufsicht der in den USA kotierten Schweizer Unternehmen (Joint Inspections) fortgeführt.

Nach Abschluss der definitiven Prüfung von Zulassungsgesuchen im ersten Halbjahr 2010 wird die Haupttätigkeit der RAB in der Beaufsichtigung der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen bestehen. In diesem Bereich verlangen die aufgrund der unsicheren Wirtschaftslage erhöhten Risiken, dass die anwendbaren Normen und Prüfungsstandards konsequent umgesetzt werden. Die verschiedenen

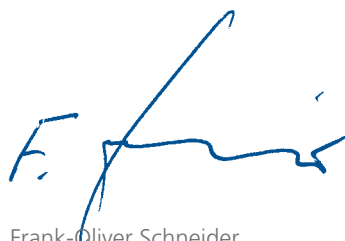
Anspruchsgruppen des Schweizer Kapitalmarktes müssen sich auf die externe Finanzberichterstattung verlassen können, um für die gesamte Wirtschaft angemessene Entscheide fällen zu können. Die RAB wird deshalb ihre Aufsichtstätigkeit bei den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen unverändert auf die bestehenden Risiken ausrichten und die relevanten Anforderungen durchsetzen.

Insgesamt darf die RAB auf ein gutes Jahr zurückblicken. Was sie 2009 erreicht hat, war nur möglich dank der guten Zusammenarbeit mit den beaufsichtigten Personen und Unternehmen sowie dem Einsatz ihrer Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter. Ihnen gebührt unser herzlicher Dank.

Bern, 8. Februar 2010



Hans Peter Walter
Präsident des Verwaltungsrates



Frank-Oliver Schneider
Direktor



Frank-Oliver Schneider, Direktor

1 Organisation der RAB

1.1 Allgemeines

Die Aufgabe der RAB besteht in der Sicherstellung der ordnungsgemässen Erbringung und der Gewährleistung der Qualität von Revisionsdienstleistungen (Art. 1 Abs. 2 RAG).

Die Organisationsstruktur der RAB ist in den Grundzügen im Gesetz geregelt (vgl. Art. 28 ff. RAG). Die RAB ist eine öffentlichrechtliche Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit. Sie hat ihren Sitz in Bern. In Zürich besteht ein weiteres Büro, das als Ausgangspunkt für die Überprüfungen dient, welche im Raum Zürich durchgeführt werden.

Als dezentrale Verwaltungseinheit ist die RAB administrativ dem Eidg. Justiz- und Polizeidepartement (EJPD) zugeordnet. Die RAB übt ihre Aufsichtstätigkeit jedoch unabhängig aus. Auch in ihrer Organisation und ihrer Betriebsführung ist sie weitestgehend selbstständig. Die RAB untersteht allerdings der Aufsicht des Bundesrates. Sie erstattet dem Bundesrat und der Bundesversammlung jährlich Bericht über ihre Tätigkeit. Zudem unterliegen die Rechtsakte der RAB einer unabhängigen gerichtlichen Kontrolle durch das Bundesverwaltungsgericht in Bern und durch das Bundesgericht in Lausanne (vgl. dazu Ziff. 5).

Die RAB verfügt über folgende Organe: Verwaltungsrat, Direktion und Revisionsstelle.

1.2 Verwaltungsrat

Der Verwaltungsrat der RAB besteht aus höchstens fünf Mitgliedern, die vom Bundesrat für eine Amtsdauer von vier Jahren gewählt werden. Die Verwaltungsräte müssen fachkundig und von der Revisionsbranche unabhängig sein. Der Bundesrat legt auch das Präsidium sowie das Vizepräsidium und die Entschädigungen fest.

Der Verwaltungsrat ist das oberste Organ der RAB. Er ist insbesondere zuständig für die nähere Regelung der internen Organisation, für die Wahl und die Überwachung des Direktors sowie für den Erlass von Ausführungsbestimmungen.

Aktuell setzt sich der Verwaltungsrat der RAB wie folgt zusammen:

- Hans Peter Walter (Präsident), Dr. h.c., Prof. für Privat- und Wirtschaftsrecht an der Universität Bern;

- Thomas Rufer (Vizepräsident), Betriebsökonom FH und diplomierter Wirtschaftsprüfer;
- Eugen Haltiner, Dr. oec., Präsident des Verwaltungsrates der Eidg. Finanzmarktaufsicht FINMA;
- Alfred Stettler, Prof. em., Dr. rer. pol., HEC Lausanne;
- Peter R. Voser, Betriebsökonom HWV, CEO von Royal Dutch Shell.

1.3 Direktion

Die Direktion setzt sich aus dem Direktor und den Leitern der Bereiche Recht und Internationales sowie Zulassung und Support zusammen. Der Direktor ist das oberste vollziehende Organ der Behörde und erfüllt alle Aufgaben, die nach Gesetz nicht dem Verwaltungsrat vorbehalten sind. Die Direktion wird durch den Verwaltungsrat gewählt. Die Wahl des Direktors ist zusätzlich durch den Bundesrat zu genehmigen.

Die Direktion der RAB setzt sich wie folgt zusammen:

- Frank Schneider (Direktor und Leiter Aufsicht), diplomierter Wirtschaftsprüfer;
- Reto Sanwald (Leiter Recht und Internationales), Dr. iur., Rechtsanwalt;
- Jürg Bloesch (Leiter Zulassung und Support), Fürsprecher.

1.4 Revisionsstelle

Die Eidg. Finanzkontrolle (EFK) besorgt die Revision der RAB nach Massgabe des Finanzkontrollgesetzes vom 28. Juni 1967 (FKG; SR 614.0). Die Durchführung der Rechnungsprüfung durch ein privates Revisionsunternehmen wäre mit Blick auf die Unabhängigkeit der RAB von den zugelassenen und beaufsichtigten Revisionsunternehmen nicht möglich.

1.5 Personal

Das Personal der RAB setzt sich aus Personen verschiedener Fachgebiete zusammen, die interdisziplinär zusammenarbeiten. Es handelt sich dabei um Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer, Juristinnen und Juristen sowie kaufmännisches Personal. Per Ende des Berichtsjahres lag der Personalbestand bei 20.8 Vollzeitstellen, verteilt auf 23 Mitarbeitende. Zusätzlich sind sechs Personen auf Stundenlohnbasis bei der RAB beschäftigt (rund 2.0 Vollzeitstellen).

Im Jahr 2009 hat der Personalbestand der RAB seinen vorläufigen Höchststand erreicht. Nach Abschluss der definitiven Prüfung der provisorischen Zulassungen im Verlauf des ersten Halbjahres 2010¹ wird der Personalbestand der RAB wieder sinken.

1.6 Finanzierung

Die RAB finanziert sich ausschliesslich über Gebühren und Aufsichtsabgaben der zugelassenen Personen und Revisionsunternehmen. Steuergelder werden keine beansprucht. Sie führt eine eigene Rechnung ausserhalb des Finanzhaushaltes des Bundes. Diese Ausgestaltung ermöglicht eine unabhängige, zielgerichtete und kosteneffiziente Aufsicht über die Revisionsbranche unter vollständiger Berücksichtigung des Verursacherprinzips.

Die RAB erhebt Gebühren für ihre Verfügungen, Inspektionen und Dienstleistungen. Zur Deckung der Aufsichtskosten, die nicht durch Gebühren gedeckt sind, erhebt sie von den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen eine jährliche Aufsichtsabgabe. Diese wird auf der Grundlage der Kosten des Rechnungsjahres erhoben und trägt der wirtschaftlichen Bedeutung der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen Rechnung. Der Bundesrat regelt die Einzelheiten, so insbesondere die Gebührenansätze, die Bemessung der Aufsichtsabgabe und deren Aufteilung auf die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (vgl. Art. 37 ff. RAV). Rund 52 Prozent des Budgets der RAB werden über die Aufsichtsabgaben der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen finanziert².

1.7 Verhältnis zu anderen Behörden

Die RAB ist von Gesetzes wegen zur Zusammenarbeit mit diversen anderen Behörden verpflichtet (vgl. Art. 22 ff. RAG). Zu erwähnen ist insbesondere die Kooperation mit der Eidg. Finanzmarktaufsichtsbehörde (FINMA) und den Schweizer Börsen³.

¹ Vgl. dazu Ziff. 2.1 und 2.11

² Eine Übersicht über die detaillierten Finanzaufgaben findet sich in Anhang 2.

³ Vgl. dazu Ziff. 3.4.



2 Zulassung

2.1 Einleitung

Der Schwerpunkt der Tätigkeit der RAB im Bereich der Zulassung lag wie im Vorjahr in der definitiven Prüfung der provisorischen Zulassungen. Diese Aufgabe konnte bis Ende 2009 zu 90 Prozent abgeschlossen werden. Von den ursprünglich knapp 10'000 provisorisch gut geheissenen Gesuchen sind bis Ende Jahr rund 9'000 definitiv beurteilt worden. Das ambitionöse Ziel, alle Gesuche bis Ende 2009 abschliessend zu beurteilen, konnte damit nicht ganz erreicht werden. Dies ist im Wesentlichen auf zwei Gründe zurückzuführen: Zum einen lag die Anzahl neuer Gesuche mit rund 800 wie schon im Vorjahr (2008: 1'250 Gesuche) weit über den Erwartungen. Die neu eingegangenen Gesuche mussten prioritär behandelt werden, da diese Gesuchstellerinnen und Gesuchsteller im Gegensatz zu den provisorisch zugelassenen Personen und Unternehmen bis zum Zulassungsentscheid der RAB keine Revisionsdienstleistungen erbringen dürfen. Zum anderen stellten sich in vielen Fällen vermehrt komplexe Fragen, vor allem mit Blick auf den Nachweis weit zurückliegender Fachpraxis oder auf die Zulassung ausländischer Ge-

suchstellerinnen und Gesuchsteller. Die RAB rechnet damit, dass bis Mitte 2010 alle provisorisch zugelassenen Gesuche definitiv beurteilt werden können.

Im Berichtszeitraum konnten vier weitere Unternehmen, nach Abschluss einer Überprüfung (vgl. dazu Ziff. 3), definitiv als staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen zugelassen werden. In dieser Kategorie verfügten damit per Ende 2009 sechs Unternehmen über eine definitive und 22 über eine provisorische Zulassung. Neun Revisionsunternehmen, die ursprünglich provisorisch als staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen zugelassen wurden, haben sich für eine Änderung der Zulassungsart entschieden und wurden als Revisionsexperten zugelassen.

2.2 Statistik

Zulassungsart	Revisor/in	Revisions- experte/in	Total per 31.12.2009	Total per 31.12.2008
Natürliche Personen	189	438	627	2 612
Einzelunternehmen	48	58	106	484
Revisionsunternehmen	180	499	679	2 078
Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen	0	22	22	35
Total provisorische Zulassungen	417	1 017	1 434	5 209
Natürliche Personen	1 742	4 615	6 357	3 842
Einzelunternehmen	293	377	670	189
Revisionsunternehmen	566	1 344	1 910	316
Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen	0	6	6	2
Total definitive Zulassungen	2 601	6 342	8 943	4 349
Total Zulassungen	3 018	7 359	10 377	9 558

2.3 Zulassungsverfahren

Im Jahr 2009 stand die definitive Beurteilung der 2007 und 2008 provisorisch gut geheissenen Zulassungsgesuche im Vordergrund. Nachdem der Fokus zunächst auf der Prüfung der eher klaren Fälle lag, wurden zunehmend auch komplexere Dossiers einer abschliessenden Überprüfung unterzogen. Ein illustratives Beispiel dafür sind etwa Personen mit einer ausländischen Ausbildung: Zunächst ist in diesen Fällen die Vergleichbarkeit der Ausbildung mit einem anerkannten schweizerischen Ausbildungsgang zu prüfen. Zu diesem Zweck ist ein auf der Website der RAB aufgeschalteter Fragebogen auszufüllen und einzureichen, mit dem die Ausbildung genauer beschrieben wird. Die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller hat weiter die notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts nachzuweisen (seit dem 1. Januar 2008 nur noch durch den Besuch eines entsprechenden Lehrgangs⁴ möglich). Schliesslich muss auch das Erfordernis des Gegenrechts mit dem Herkunftsstaat gegeben sein, damit eine Zulassung erteilt werden kann. Letzteres kann namentlich bei Personen mit aussereuropäischen Ausbildungen zum Stolperstein werden (vgl. dazu die Anforderungen gemäss Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG). Die Prüfung solcher Dossiers nimmt zusätzliche Zeit in Anspruch, insbesondere wenn im Ausland ergänzende Informationen über einen bestimmten Ausbildungsgang einzuholen sind bzw. die Gegenrechtsfrage abzuklären ist.

Ver mehrt wurden auch Dossiers von Gesuchstellerinnen und Gesuchstellern abschliessend überprüft, die über keinerlei beaufsichtigte Fachpraxis verfügen und einen Härtefall geltend machten (vgl. Art. 43 Abs. 6 RAG und Art. 50 RAV). Der Nachweis von sehr lange zurückliegender Fachpraxis konnte sich je nach den Umständen schwierig gestalten. Die RAB behielt ihre pragmatische Linie bei, wonach zum Nachweis grundsätzlich alle Dokumente zugelassen werden, die geeignet sind, die geltend gemachte Tätigkeit zu belegen. Ist der Nachweis von (beaufsichtigter) Fachpraxis älteren Datums schwierig zu erbringen, genügt daher ein Glaubhaftmachen. Diese Vereinfachung setzt jedoch voraus, dass der Erwerb der Fachpraxis wahrscheinlich erscheint und nicht einfach behauptet wird.

Viele Ressourcen beanspruchte die zusätzliche Behandlung von verspätet eingereichten Gesuchen: Nachdem die Jahresrechnung des Geschäftsjahres 2007 noch ohne Zulassung geprüft werden konnte, war die Prüfung der Jahresrechnung 2008 nur noch mit entsprechender Zulassung möglich. Eine

überraschend hohe Anzahl von Prüferinnen und Prüfern sind sich dieser Tatsache offenbar erst kurz vor der Generalversammlung der geprüften Unternehmen bewusst geworden. Dies führte dazu, dass 2009 im Durchschnitt immer noch rund 70 Zulassungsgesuche pro Monat eingereicht wurden, die zudem in etlichen Fällen unter einem erhöhten Zeitdruck zu behandeln waren. Vermehrt wurde in diesen Fällen auch ein kostenpflichtiges beschleunigtes Verfahren (vgl. Art. 40 RAV) verlangt.

Pro Woche erteilte die RAB in der Berichtsperiode durchschnittlich rund 100 definitive Zulassungen. Hierunter fällt sowohl die definitive Prüfung der provisorischen Zulassungen als auch die Beurteilung neuer Gesuche.

2.4 Ablauf des Übergangsrechts

Am 31. August 2009 sind zwei wichtige Bestimmungen des Revisionsrechts ausgelaufen, die den Übergang zum neuen Recht erleichtert haben. Zum einen betrifft dies den Erwerb beaufsichtigter Fachpraxis: Praktische Erfahrung, die bis zwei Jahre nach Inkrafttreten des RAG am 1. September 2007 erworben wurde, musste nicht zwingend unter Aufsicht einer zugelassenen Fachperson erworben worden sein, um als beaufsichtigte Fachpraxis angerechnet werden zu können. Zur Anerkennung reichte es bei Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten aus, dass die Fachpraxis unter Aufsicht einer Person erworben wurde, welche die Voraussetzungen nach der altrechtlichen Verordnung vom 15. Juni 1992 über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren erfüllt (vgl. Art. 43 Abs. 4 RAG). Diese Erfüllung der Anforderungen an die altrechtliche Verordnung darf nicht verwechselt werden mit der Eintragung als besonders befähigte Revisorin resp. besonders befähigter Revisor im Handelsregister. Diese basierte nur auf einer Selbstdeklaration sowie der Hinterlegung der entsprechenden Dokumente und ist grundsätzlich nicht beweiskräftig.

Für den Erwerb der Fachpraxis im Hinblick auf eine Zulassung als Revisorin oder Revisor reichte es aus, wenn die beaufsichtigende Person über eine Ausbildung gemäss dem Katalog von Artikel 4 Absatz 2 RAG verfügt hat (vgl. Art. 43 Abs. 5 RAG).

⁴ Entsprechende Kurse werden von der Educaris AG angeboten. Weitere Informationen finden sich auf der Website www.educaris.ch.

2.5 Melde- und Mitteilungspflichten

Seit dem 1. September 2009 kann Fachpraxis nur noch unter Beaufsichtigung von Personen erworben werden, die selbst über die entsprechende Zulassung als Revisionsexpertin resp. Revisionsexperte oder Revisorin resp. Revisor verfügen oder unter ausländischen Fachpersonen mit vergleichbaren Qualifikationen.

Zum anderen kommt die so genannte Härtefallklausel für Gesuche nicht mehr zur Anwendung, die am oder nach dem 1. September 2009 eingereicht wurden. Gemäss Artikel 43 Absatz 6 RAG kann die RAB in Härtefällen auch Fachpraxis anerkennen, die den gesetzlichen Anforderungen nicht genügt, sofern eine einwandfreie Erbringung von Revisionsdienstleistungen auf Grund einer langjährigen praktischen Erfahrung nachgewiesen wird. Mit dieser Regelung räumte der Gesetzgeber der RAB die Kompetenz ein, im Einzelfall stossende Ergebnisse abzuwenden, die sich aus der strikten Anwendung des neuen Gesetzes ergeben. Zwei Jahre (und mehr) nach Inkrafttreten des neuen Revisionsrechts liegen grundsätzlich keine Härtefälle mehr vor: Wenn eine Person zwei Jahre lang ihrer Tätigkeit ohne Zulassung nachgehen konnte und auch kein Zulassungsgesuch eingereicht hat, kann davon ausgegangen werden, dass sie keine Zulassung braucht und folglich auch keinen Härtefall darstellt.

Die Zulassung als Revisionsexpertinnen resp. Revisionsexperten und Revisorinnen resp. Revisoren richtet sich somit seit dem 1. September 2009 ausschliesslich nach den regulären gesetzlichen Voraussetzungen (Art. 4 und 5 RAG).

Das Gesetz sieht drei Meldepflichten für zugelassene Personen und Revisionsunternehmen vor:

- Alle zugelassenen Personen und Revisionsunternehmen sind verpflichtet, der RAB jede Änderung einer Tatsache mitzuteilen, die im Revisorenregister eingetragen ist (Art. 15 Abs. 3 RAG). Hierunter fallen sämtliche Daten, die im Rahmen des Gesuchs an die RAB übermittelt wurden. Wichtigster Anwendungsfall ist der Wechsel des Arbeitgebers, der die Anpassung bzw. Löschung der elektronischen Verknüpfung im persönlichen Registereintrag nach sich zieht. Unter die Meldepflicht fallen aber auch die Daten zur Erreichbarkeit einer Person oder eines Unternehmens. So sind insbesondere Adressänderungen oder der Wechsel der E-Mailadresse umgehend zu melden. Die RAB kommuniziert mit den zugelassenen Personen und Unternehmen im Wesentlichen über E-Mail. Wer seine aktuelle E-Mailadresse der RAB nicht mitteilt, läuft daher Gefahr, wichtige Mitteilungen nicht zu erhalten.
- Weiter sind alle Personen und Revisionsunternehmen ab Gesuchstellung verpflichtet, der RAB unverzüglich jede Tatsache mitzuteilen, die für die Beurteilung der Zulassungsvoraussetzungen relevant ist (Art. 13 Abs. 1 RAG). Hierunter fallen insbesondere die Meldung von abgeschlossenen Rechtsverfahren gegen eine Person oder ein Revisionsunternehmen oder die Ausstellung von Verlustscheinen.
- Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen unterstehen einer weiter gehenden Meldepflicht. Sie haben auch alle hängigen Gerichts- oder Verwaltungsstrafverfahren zu melden und die RAB unverzüglich schriftlich über alle Vorkommnisse zu informieren, die für die Aufsicht relevant sind (Art. 14 Abs. 2 RAG). Darunter fallen beispielsweise die Annahme eines Mandats als Revisionsstelle einer Publikumsgesellschaft oder der Wechsel einer leitenden Revisorin oder eines leitenden Revisors auf einem solchen Mandat.

Die vorstehenden Mitteilungen sind der RAB grundsätzlich innerhalb von zehn Arbeitstagen zu machen. Verstösse gegen die vorgenannten Meldepflichten sind strafbar. Im Zweifelsfall empfiehlt es sich daher, die RAB umgehend anzufragen, ob eine Tatsache meldepflichtig ist oder nicht.

2.6 Modulsystem

Die Zulassungen der RAB berechtigen zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen nach den anwendbaren bundesrechtlichen Vorschriften. Diese Regel steht aber unter dem Vorbehalt abweichender spezialgesetzlicher Zulassungen (vgl. Art. 1 Abs. 3 RAG). Solche werden vorgeschrieben, wo eine spezialisierte Aufsichtsbehörde (z.B. die Eidg. Finanzmarktaufsichtsbehörde FINMA) sektoriell über die Zulassung oder Tätigkeit von Revisionsstellen wacht. Diese spezialgesetzlichen Zulassungsbehörden stellen dabei auf die Grundzulassung der RAB ab und verlangen nur die Erfüllung zusätzlicher spezialgesetzlicher Zulassungsvoraussetzungen (sog. «Module»). 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).

Anhang 3 zeigt eine Übersicht der Bereiche, in denen spezialgesetzliche Zulassungen erforderlich sind. Mit dem Inkrafttreten der Datenverordnung der RAB⁵ am 1. Januar 2009 wurde die Voraussetzung für den elektronischen Zugriff auf die Grunddaten der RAB geschaffen. Die spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden können damit auf Gesuch hin erleichtert Einblick in Daten und Unterlagen erhalten, die eine Gesuchstellerin resp. ein Gesuchsteller im Rahmen der Grundzulassung bereits der RAB übermittelt hat.

Die Harmonisierung der spezialgesetzlichen Zulassungen mit der Grundzulassung der RAB konnte wie vom Bundesrat vorgegeben bis zum 1. September 2009 weitestgehend abgeschlossen werden (vgl. Art. 52 Abs. 3 RAV).

2.7 Register

Die RAB führt ein elektronisches und über ihre Website kostenlos abrufbares Register aller zugelassenen Personen und Revisionsunternehmen. Nur wer in diesem Revisorenregister aufgeführt ist, ist berechtigt, gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen zu erbringen. Die Neueintragung einer Revisionsstelle ins Handelsregister ist ohne Zulassung der RAB nicht möglich. Es kommt jedoch vor, dass ein Unternehmen vor Inkrafttreten des neuen Rechts als Revisionsstelle ins Handelsregister eingetragen wurde und trotz fehlender Zulassung im Handelsregister noch als Revisionsorgan erscheint.

Die RAB beabsichtigt, im Jahr 2010 diese Unternehmen in Zusammenarbeit mit dem Eidg. Amt für das Handelsregister (EHRA) durch einen Abgleich des Revisoren- mit dem Handelsregister herauszufiltern. Zum einen kann damit festgestellt werden, ob nach dem 1. Januar 2008 unerlaubterweise Revisionsdienstleistungen ohne Zulassung erbracht wurden (vgl. dazu Ziff. 2.8). Zum anderen wird dadurch sichergestellt, dass (künftig) alle im Handelsregister als Revisionsstelle eingetragene Unternehmen über die gesetzlich vorgeschriebene Zulassung verfügen.

Ursprünglich hat die RAB geplant, diesen Registerabgleich bereits im Jahr 2009 vorzunehmen. Die Handelsregisterämter waren jedoch auf Grund der hohen Anzahl von Anmeldungen für den Verzicht auf die Revisionsstelle (sog. «Opting-out») stark ausgelastet. Dies führte dazu, dass auch Ende 2009 noch zahlreiche Gesellschaften eine (oftmals nicht zugelassene) Revisionsstelle im Handelsregister eingetragen hatten, obwohl der Verzicht auf eine Revision beschlossen worden ist. Erschwert wird der Abgleich der Register auch durch die unterschiedliche Datenerhaltung in den Kantonen.

Das Revisorenregister wurde im Berichtsjahr geringfügig angepasst und transparenter gemacht. So ist neu grundsätzlich jede einmal erteilte Zulassungsart aus dem Register heraus ersichtlich. Wurde eine Person beispielsweise zuerst als Revisorin zugelassen und nach einiger Zeit als Revisionsexpertin, so wird der Eintrag als zugelassene Revisorin gestrichen und die neu erteilte Zulassung als Revisionsexpertin (mit dem jeweiligen Zulassungsdatum versehen) im Revisorenregister publiziert. Für Drittpersonen ist so jederzeit ersichtlich, von wann bis wann eine Person oder ein Revisionsunternehmen über welche Zulassungsart verfügte.

⁵ Verordnung der RAB über den elektronischen Zugriff auf die nicht öffentlich zugänglichen Daten vom 14. November 2008 (Datenverordnung RAB, DV-RAB; SR 221.302.32)

2.8 Revision ohne Zulassung

Seit dem Inkrafttreten des RAG am 1. September 2007 bzw. des revidierten Obligationenrechts am 1. Januar 2008 ist für die Erbringung von gesetzlich vorgeschriebenen Revisionsdienstleistungen (vgl. dazu die Definition in Art. 2 Bst. a RAG) eine Zulassung notwendig. Die Erbringung von Revisionsdienstleistungen ohne die erforderliche Zulassung stellt ein Vergehen dar und wird mit Gefängnis oder mit Busse bis zu 1'000'000 Franken bestraft. Zuständig für die Strafverfolgung sind die Kantone (vgl. Art. 40 RAG).

Die RAB erhält immer wieder Meldungen, wonach Personen oder Unternehmen Revisionsdienstleistungen ohne die erforderliche Zulassung erbracht haben. Diesbezügliche Mitteilungen werden teilweise von privater Seite gemacht, gehen aber auch von Seiten anderer Behörden ein (z.B. Stiftungsaufsichtsbehörden). Die RAB stösst aber auch auf Grund ihrer eigenen Zulassungs- und Aufsichtstätigkeit auf entsprechende Hinweise.

Besteht der Verdacht, dass Revisionsdienstleistungen ohne die erforderliche Zulassung erbracht wurden, fordert die RAB die betroffenen Personen und Unternehmen zur Stellungnahme auf. Bestätigt sich der Verdacht, so wird die fehlbare Person bei den zuständigen kantonalen Strafverfolgungsbehörden angezeigt (Art. 24 Abs. 3 RAG). Die Erbringung von Revisionsdienstleistungen ohne Zulassung wird zudem im Rahmen der Gewährsprüfung durch die RAB berücksichtigt und kann die Abweisung des Gesuchs (sofern ein solches pendent ist oder nachträglich gestellt wird) zur Folge haben.

Die Revision ohne Zulassung oder mit falscher Zulassung (z.B. Durchführung einer ordentlichen Revision mit der Zulassung als Revisor) hat jedoch nicht nur verwaltungs- und strafrechtliche Auswirkungen. Eine Revision durch ein Revisionsunternehmen ohne die entsprechende Zulassung und die Genehmigung der betroffenen Jahresrechnung sind zivilrechtlich nichtig (vgl. Art. 731 Abs. 3 OR). Die Revision muss von einer Revisionsstelle mit entsprechender Zulassung wiederholt und die Jahresrechnung rechtsgültig genehmigt werden. Verwaltungsräte und Revisionsstellen machen sich haftbar, wenn sie die Jahresrechnung vorsätzlich oder fahrlässig durch eine nicht zugelassene Revisionsstelle haben prüfen lassen.

2.9 Verletzung der Unabhängigkeit

Die Revisionsstelle muss unabhängig sein und sich ihr Prüfungsurteil objektiv bilden. Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein (Art. 728 und Art. 729 OR).

Die Frage der Unabhängigkeit beurteilt sich nicht nur nach der inneren Einstellung und der Charakterstärke der Revisoren, d.h. ihrer tatsächlichen Fähigkeit, ohne Rücksicht auf eigene Interessen zu prüfen und das Nötige vorzukehren. Die Unabhängigkeit ist vielmehr auch dann beeinträchtigt, wenn sie gegen aussen hin nicht mehr gegeben ist. Dabei geht es nicht darum, nur jede offensichtliche Weisungsgebundenheit, sondern auch weniger leicht erkennbare Abhängigkeiten der Prüferin resp. des Prüfers wirtschaftlicher, hierarchischer oder anderer Art zu vermeiden. Mit der Unabhängigkeit unvereinbar sind daher neben formellen vertraglichen Bindungen auch Geschäftsbeziehungen, die zwar keine rechtliche, wohl aber eine wirtschaftliche Verflechtung mit dem zu prüfenden Unternehmen erzeugen, sodass bei der Revisionsstelle die Prüfungsaufgabe in Konflikt mit eigenen Interessen geraten kann.

Die Unabhängigkeit nach dem äusseren Erscheinen ist mit Blick auf das Ziel einer verlässlichen Rechnungslegung und Revision für Dritte von zentraler Bedeutung. Die Revision eines einwandfreien Abschlusses durch eine subjektiv unvoreingenommene Revisionsstelle ist für Dritte wertlos, wenn nach aussen hin die Glaubwürdigkeit der Revision durch Umstände beeinträchtigt wird, welche die Unabhängigkeit in Frage zu stellen vermögen. Für die Beurteilung des äusseren Anscheins der fehlenden Unabhängigkeit ist auf die Würdigung der Umstände durch eine durchschnittliche Betrachterin oder einen durchschnittlichen Betrachter auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung abzustellen (Botschaft des Bundesrates vom 23. Juni 2004 zur Neuordnung des Revisionsrechts, BBl 2004 4018).

Die Zielsetzung der gesetzlichen Unabhängigkeitsvorschriften ist bei der ordentlichen und der eingeschränkten Revision naturgemäss dieselbe. Die Vorschriften zur ordentlichen Revision haben daher auch für die Beurteilung der Unabhängigkeit im Rahmen einer eingeschränkten Revision ihre Bedeutung und dienen als Leitlinie (BBl 2004 4026).

Die Abhängigkeit der Revisionsstelle dem Anschein nach ist keine Neuheit; in Lehre und Rechtsprechung ist unbestritten, dass dieser Grundsatz bereits seit der letzten grossen Aktienrechtsrevision von 1991 gilt (vgl. Botschaft des Bundesrates über die Revision des Aktienrechts vom 23. Februar 1983, BBl 1983 II 845).

In der Praxis stösst die RAB immer wieder auf Umstände, mit denen die Vorschriften zur Unabhängigkeit verletzt werden. Die nachfolgende Auflistung enthält diejenigen Unvereinbarkeiten, die aus der Erfahrung der RAB am häufigsten auftreten. Sie ist nicht abschliessend.

- A ist Verwaltungsrat der Gesellschaften X, Y und Z. Mit seiner eigenen Gesellschaft V ist er als Revisionsstelle der X, Y und Z im Handelsregister eingetragen.
- A arbeitet (arbeitsvertraglich angestellt oder im Auftragsverhältnis) für die Gesellschaft X. Eigentümer der Gesellschaft X ist B. A macht mit Blick auf die Zulassung bei der RAB beaufsichtigte Fachpraxis unter B geltend. Gleichzeitig ist A als Revisionsstelle der Gesellschaft X (und allfälliger weiterer Gesellschaften, in denen B eine Entscheidfunktion ausübt oder an denen er beteiligt ist) im Handelsregister eingetragen.
- A, B und C arbeiten (hauptberuflich) in der Gesellschaft X zusammen. A ist daneben noch bei etlichen weiteren Gesellschaften im Verwaltungsrat, übt eine andere Entscheidfunktion aus oder ist massgeblich (und direkt) an diesen beteiligt. Diese Gesellschaften werden jeweils von B und C über die Gesellschaft Y geprüft, zu der A «offiziell» keine Verbindung hat. Die Gesellschaften X und Y haben jedoch die gleiche Sitzadresse und die gleiche Telefon-Nummer.
- Prüfung von Gesellschaften, in denen Verwandte eine Entscheidfunktion ausüben oder an denen Verwandte massgeblich beteiligt sind. Angetroffene Fälle: Ehefrau, Eltern, Bruder, Cousin.
- Gegenseitige Revision: Die Revision von Unternehmen A durch Unternehmen B und umgekehrt führt leicht zu Interessenkonflikten und ist insbesondere geeignet, Beeinflussungen der Revisionstätigkeit durch unsachliche gegenseitige Rücksichtnahmen zu veranlassen. Es besteht daher zumindest dem Anschein nach die Gefahr, dass die beiden

Unternehmen ihre Aufgaben als Revisionsstellen nicht mit der nötigen Unvoreingenommenheit wahrnehmen (BGE 123 III 31 ff.). Die gegenseitige Revision ist daher nicht zulässig.

Die RAB ist gesetzlich verpflichtet, die dauernde Erfüllung der Zulassungsvoraussetzungen zu überprüfen. Natürliche Personen haben dabei drei Voraussetzungen für die Zulassung zu erfüllen, nämlich eine anerkannte Ausbildung, eine je nach Ausbildung unterschiedlich lange Fachpraxis und einen unbescholtenen Leumund (vgl. Art. 4 und 5 RAG).

Während die beiden ersten Voraussetzungen in Gesetz und Verordnung klar umschrieben und wenn einmal erlangt, von Beständigkeit sind, ist das Erfordernis des unbescholtenen Leumunds bzw. der «Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit» (vgl. dazu die Konkretisierung des Bundesrates in Art. 4 RAV) ein unbestimmter Rechtsbegriff und einer Entwicklung unterworfen. Es ist an der RAB als rechtsanwendende Behörde, hierzu eine Praxis zu entwickeln. Diese Praxis untersteht anschliessend der unabhängigen Überprüfung durch die zuständigen Gerichte.

Das Bundesverwaltungsgericht hat mit rechtskräftigem Urteil vom 16. Juli 2008 entschieden, dass der unbescholtene Leumund bzw. die Gewähr der Revisorin resp. des Revisors für eine einwandfreie Prüftätigkeit fachliche Kompetenz und ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr voraussetzt. Darunter fällt insbesondere auch die Einhaltung der Rechtsordnung und des Revisionsrechtes. Letzteres umfasst u.a. die Vorschriften zur Unabhängigkeit der Revisorin resp. des Revisors, die als unabdingbare Voraussetzung für eine glaubwürdige Revision gilt. Stösst die RAB im Zusammenhang mit dem Zulassungsgesuch auf Hinweise darauf, dass die gesuchstellende Person das Revisionsrecht verletzt haben könnte, so ist sie verpflichtet, den Sachverhalt abzuklären und zu prüfen, ob die gesuchstellende Person noch Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet⁶.

Je nach den Umständen erteilt die RAB der fehlbaren Person einen schriftlichen Verweis oder erteilt die Zulassung nicht bzw. entzieht diese auf bestimmte oder unbestimmte Zeitdauer (Art. 17 Abs. 1 RAG).

⁶ Vgl. auch die Ausführungen des Bundesrates zur Frage 09.5398 «Revisionsaufsichtsgesetz und Revisionsaufsichtsbehörde» von Herrn Nationalrat Dunant (SVP/BL) vom 22. September 2009

2.10 Qualitätssicherung

Das Vorhandensein eines internen Qualitätssicherungssystems (QS) ist eine Zulassungsvoraussetzung für alle registrierten Revisionsunternehmen. Der Inhalt eines QS ist in verschiedenen Berufsstandards (ISQC 1, ISA 220, PS 220 etc.) festgelegt⁷. Die konkrete Ausgestaltung eines QS kann jedoch nicht einfach einem Standard entnommen werden. Die Gestaltung eines QS hängt von verschiedenen Faktoren ab wie der Grösse des Unternehmens, der Komplexität der Mandate, der bestehenden Risiken, der Ausbildung/Weiterbildung und der Erfahrung der Revisionsmitarbeiter, aber auch von Qualitätsproblemen in der Vergangenheit. Die regulatorischen Vorgaben sowie die Berufsstandards können hier die unternehmerische Verantwortung nicht ersetzen, sie können nur einen gewissen Rahmen abstecken.

Wird die externe Qualitätssicherung im Rahmen der Selbstregulierung durch ein anderes Mitglied des Berufsstandes durchgeführt, so spricht man von einer «Peer Review». Im Vergleich zum angrenzenden Ausland besteht in der Schweiz noch kein solches externes QS, welches alle registrierten Revisionsunternehmen abdeckt.

Ein Peer Review-System ist in der Schweiz heute nur für Revisionsunternehmen vorgesehen, in denen lediglich eine Person über die notwendige Zulassung verfügt (sog. «Einmann-Revisionsunternehmen»). Die Einführung dieses Systems war ursprünglich auf den 1. September 2010 geplant. Da bei der Ausarbeitung dieses Systems verschiedene Fragen aufgetaucht sind, die vertieft abgeklärt werden müssen und möglicherweise Gesetzesänderungen (z.B. Art. 730 b OR) zur Folge haben, hat der Bundesrat die Frist zum Anschluss an ein externes QS kürzlich um drei Jahre bis zum 31. August 2013 verlängert. Die konkrete Ausgestaltung dieses externen QS werden die Berufsverbände zusammen mit der RAB im Detail noch ausarbeiten. Um das Unabhängigkeitsproblem der «Peers» zufriedenstellend zu lösen und dem Anschein einer «Selbstprüfung» zu begegnen, ist zu überlegen, ob die Kompetenz zur Bestellung des Peers für die Qualitätskontrolle einer vom Berufsstand unabhängigen Organisation übertragen werden sollte. Daneben sind viele weitere Fragen zu klären, wie beispielsweise die Art der Honorierung oder das Vorgehen bei Aufdeckung von Qualitätsmängeln durch den Peer.

Eine zu prüfende Alternative besteht darin, dass das Peer Review-System auf alle Revisionsunternehmen ausgeweitet wird, welche ordentliche Revisionen durchführen. Revisionsunternehmen, welche eingeschränkt prüfen, würden bei dieser Alternative gänzlich von einer Peer Review entlastet.

Grundsätzlich liegt es im Interesse der Berufsverbände, im Rahmen der Selbstregulierung ihren Mitgliedern ein externes Überprüfungssystem zur Qualitätssicherung zur Verfügung zu stellen. Dies wird auch vom internationalen Berufsverband, der International Federation of Accountants (IFAC), empfohlen. Ein Peer Review-System sollte aber auch im Interesse der Revisionsunternehmen selber liegen, denn eine externe Beurteilung kann dazu beitragen, die Qualität der Revisionsdienstleistungen zu verbessern und damit die Revisionsrisiken zu reduzieren. Einige Revisionsunternehmen lassen ihr QS bereits heute freiwillig extern überprüfen.

Da heute ein flächendeckendes externes QS fehlt bzw. nur bei den derzeit 28 staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen zum Tragen kommt, erhält die interne Qualitätssicherung eine umso grössere Bedeutung.

Die Überprüfung des QS erfolgt bei den Revisionsunternehmen in einem ersten Schritt im Rahmen der erstmaligen Zulassung. In einem zweiten Schritt erfolgt eine vertiefte Überprüfung bei der Erneuerung der Zulassung. Eine Ausnahme bilden die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen. Bei diesen Unternehmen wird das QS mindestens alle drei Jahre vor Ort einer Überprüfung unterzogen. Eine zweite Ausnahme bilden die so genannten Einmann-Revisionsunternehmen, in welchen nur eine Person mit einer entsprechenden Zulassung tätig ist. Diese Unternehmen sind aktuell von der Voraussetzung des Betriebs eines vollständigen QS befreit.

Bei der erstmaligen Zulassung eines Revisionsunternehmens bzw. bei der definitiven Prüfung der provisorischen Zulassung wird das QS durch die RAB mittels eines Fragebogens überprüft. Die RAB überprüft diese Fragebögen einerseits darauf, ob der richtige Berufsstandard angewendet wird. Andererseits werden die Angaben generell auf ihre Plausibilität hin überprüft. Die Anforderungen an ein QS im Zusam-

⁷ Siehe dazu Artikel von Frank Schneider, «Qualitätssicherung in KMU-Unternehmen», in: TREX der Treuhandexperte 05/2009

menhang mit der Durchführung von ordentlichen Revisionen gehen generell weiter, da eine ordentliche Revision komplexer ist und die Anforderungen an die Ausbildung und Fachpraxis höher sind als bei der eingeschränkten Revision. Diesem Umstand wird auch bei der Durchsicht der Fragebögen durch die RAB Rechnung getragen, indem die Angaben von Revisionsunternehmen, welche ordentliche Revisionen durchführen, vertieft geprüft werden. Aufgrund eines Fragebogens können die Angemessenheit und Wirksamkeit des QS durch die RAB jedoch nicht umfassend kontrolliert werden. Die Wirksamkeit könnte besser mittels Prüfungen vor Ort (z.B. von Arbeitspapieren) gewährleistet werden. Dies sieht das Gesetz jedoch nicht vor. Dennoch können einige wichtige Aspekte des QS durch die RAB auch ohne Kontrollen vor Ort beurteilt werden.

Die Zulassung von Revisionsunternehmen ist gemäss den gesetzlichen Vorgaben (Art. 3 Abs. 2 RAG) alle fünf Jahre zu erneuern. Die Frist von fünf Jahren beginnt mit der Gewährung der definitiven Zulassung. Hat beispielsweise ein Revisionsunternehmen im Dezember 2007 die provisorische Zulassung und im Juli 2009 die definitive Zulassung erhalten, so wird die Erneuerung der Zulassung im Juli 2014 fällig. Die RAB plant, die Qualitätssicherung im Zusammenhang mit der Erneuerung der Zulassung **vertieft** zu überprüfen. Je nach Qualität der bereits erhaltenen Angaben im Fragebogen wird die RAB insbesondere die Bereiche Unabhängigkeit, Weiterbildung und interne Nachkontrolle beurteilen. Beispielswei-

se können im Bereich der Weiterbildung Nachweise eingefordert werden, welche belegen, dass die notwendige Weiterbildung in den Fachbereichen Revision und Rechnungslegung besucht worden ist. Die Berufsverbände haben ihre Anstrengungen im Bereich der Weiterbildung verstärkt. Dies ist zu begrüßen. Da jedoch die Zugehörigkeit zu einem Berufsverband kein Zulassungskriterium bildet, wird die RAB eigene Überprüfungen vornehmen müssen. Im Bereich der internen Nachkontrolle ist geplant, dass stichprobenweise die internen Berichte mit den Resultaten der Nachkontrollen und den festgelegten Verbesserungsmassnahmen einverlangt werden.

2.11 Ausblick

Im kommenden Jahr wird die definitive Beurteilung aller noch provisorisch gutgeheissenen Gesuche abgeschlossen. Die RAB rechnet damit, bis Mitte 2010 alle Gesuche bearbeitet zu haben. In Einzelfällen sind jedoch aus verschiedenen Gründen Verzögerungen nicht ausgeschlossen.

Davon ausgenommen sind die vorerst provisorisch gutgeheissenen Gesuche von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen: Solche können erst nach Abschluss einer ersten Inspektion (Überprüfung) durch die RAB definitiv zugelassen werden, wenn die formellen und qualitativen Anforderungen erfüllt sind. Die RAB unterzieht die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen mindestens alle drei Jahre ei-



Alfred Stettler, Mitglied des Verwaltungsrates

2.12 Zulassungserneuerung für Revisionsunternehmen ab 2013

ner eingehenden Überprüfung (Art. 16 Abs. 1 RAG). Im Laufe des Jahres 2010 werden daher alle provisorisch zugelassenen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen, die bis anhin noch nicht überprüft wurden, einer erstmaligen Inspektion unterzogen. Es liegt in der Natur der Sache, dass eine solche Überprüfung eine gewisse Zeit in Anspruch nimmt. Nicht alle so inspizierten Revisionsunternehmen werden bis Ende 2010 zugelassen werden können. Die definitive Beurteilung der Zulassungsgesuche wird bei einzelnen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen daher erst im Jahr 2011 erfolgen.

Nach der definitiven Prüfung der provisorischen Zulassungen und bis zur anstehenden Erneuerung der Gesuche von Revisionsunternehmen (vgl. Ziff. 2.12) verlagert sich die Tätigkeit der RAB im Bereich der Zulassung auf die Überwachung der dauernden Einhaltung der Zulassungsvoraussetzungen. Dies betrifft in erster Linie die Revisionsunternehmen, die auch bei Personalfluktuationen sicherstellen müssen, dass die Anforderungen von Artikel 6 Absatz 1 RAG jederzeit eingehalten werden.

Aber auch bei natürlichen Personen, die grundsätzlich unbefristet zugelassen werden, kann nachträglich die Zulassungsvoraussetzung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit wegfallen. Einer eigentlichen Aufsicht unterstehen jedoch von Gesetzes wegen nur die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen. Die RAB wird daher keine aktive Beaufsichtigung betreiben, sondern die Einhaltung der Zulassungsvoraussetzungen grundsätzlich nur beobachten und bei entsprechenden Hinweisen oder Zweifeln überprüfen.

Zur Erfüllung dieser Aufgaben wird die RAB insgesamt weniger Personal als bis anhin benötigen. Es ist daher geplant, den Personalbestand im Bereich Zulassung und Support zu reduzieren.

Nach der definitiven Prüfung aller provisorischen Zulassungen bis Mitte 2010 wird die Geschäftslast im Bereich Zulassung und Support deutlich abnehmen. Zwar werden immer wieder neue Zulassungsgesuche gestellt werden, doch der mit dem Systemwechsel verbundene Ansturm auf Zulassungen dürfte vorbei sein.

Revisionsunternehmen werden anders als natürliche Personen nicht unbefristet, sondern für eine Dauer von fünf Jahren zugelassen (Art. 3 Abs. 2 RAG). Aus diesem Grund dürfte sich ab 2013 wieder eine deutliche Zunahme der Überprüfungsarbeiten in Bezug auf die Zulassungen ergeben, wenn die Erneuerung der Zulassung für Revisionsunternehmen ansteht.

Auf Grund der vorhandenen Daten und der Tatsache, dass die Zulassungsvoraussetzungen dauernd einzuhalten sind, dürfte sich der Aufwand für die Prüfung der Erneuerung der Zulassung für die rund 3'300 betroffenen Unternehmen in Grenzen halten. Die RAB wird zu gegebener Zeit über die Modalitäten der Zulassungserneuerung informieren und die betroffenen Unternehmen frühzeitig über das Auslaufen ihrer Zulassung orientieren.

Gewisse Bereiche werden ab 2013 bei der Erneuerung der Zulassung einer vertieften Prüfung unterzogen. So wird insbesondere überprüft werden, ob die Voraussetzung, dass mindestens ein Fünftel der an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen beteiligten Personen über eine entsprechende Zulassung verfügen müssen (vgl. Art. 6 Abs. 1 Bst. b RAG), tatsächlich eingehalten wird. Die RAB wird die Einhaltung dieses Mindestquorums mit geeigneten Massnahmen kontrollieren. Die RAB wird daher möglicherweise auch Abrechnungen für einzelne Mandate einverlangen und diese auf die Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben überprüfen.

Schliesslich wird auch die Qualitätssicherung innerhalb des Revisionsunternehmens (vgl. Ziff. 2.10) bei der Zulassungserneuerung gegenüber der Erstzulassung einer vertieften Überprüfung unterzogen.

3 Aufsicht

3.1 Einleitung

Die Konjunkturangaben des Staatssekretariates für Wirtschaft SECO vom Dezember 2009 gehen von einer weltweiten wirtschaftlichen Erholung aus. Die scharfe Rezession scheint vorerst überwunden zu sein. Gleichwohl präsentiert sich der internationale Konjunkturausblick für 2010 und wohl auch darüber hinaus keineswegs ungetrübt. Die derzeit tragenden Impulse sind überwiegend vorübergehender Natur. Insbesondere die staatlichen Konjunkturprogramme, aber auch die Umkehr des Lagerzyklus werden im kommenden Jahr unweigerlich wieder nachlassen. In einem solchen unsicheren wirtschaftlichen Umfeld ist die geprüfte externe Finanzberichterstattung für das Vertrauen in den Kapitalmarkt unverändert von grösster Bedeutung. Die externe Finanzberichterstattung muss verlässlich sein, damit die Entscheide der Stakeholder auf angemessener Grundlage erfolgen.

Prüferinnen und Prüfer stehen unter den vorherrschenden wirtschaftlichen Rahmenbedingungen weiterhin vor schwierigen Aufgaben und erhöhten Prüfungsrisiken. Die Auswirkungen der Wirtschaftskrise werden sich in den Jahres- und Konzernrechnungen 2009 niederschlagen, welche im Jahr 2010 geprüft werden. Einerseits ist die Prüferin resp. der Prüfer bei der Bewertung von teilweise schwer bewertbaren Aktiven (z.B. illiquide Finanzinstrumente, immaterielle Anlagen) gefordert. Andererseits ist die Fortführungsfähigkeit einer Unternehmung gesamthaft zu beurteilen. Prüferinnen und Prüfer haben sich dabei auf unsichere Zukunftsentwicklungen abzustützen. Höhere Risiken bestehen auch im Bereich von deliktischen Handlungen, da der Druck auf das Management, die vorgegebenen Gewinnziele oder gewisse Finanzkennzahlen (z.B. Financial Covenants) zu erreichen, in wirtschaftlich schwierigen Zeiten zunimmt.

Beunruhigend ist auch der erhöhte Konkurrenz- und Preisdruck im Bereich von Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften. Gemäss Beobachtung der RAB scheinen die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen in der aktuellen Wirtschaftslage ihre zusätzlichen Aufwendungen für die Abdeckung von erhöhten Prüfungsrisiken sowie für die gestiegenen regulatorischen Anforderungen nicht in vollem Umfang weiterbelasten zu können.

Der Bereich Aufsicht der RAB hat seine operative Tätigkeit am 1. April 2008 aufgenommen und schliesst bei den grossen Revisionsunternehmen ihre jeweils zweite Inspektion ab. Die RAB wird bis Ende 2010 ihre gesetzliche Verpflichtung erfüllen und bei sämtlichen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen eine erste Überprüfung durchführen. Die administrative Belastung der

staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen soll sich auf das Nötige beschränken, wobei der zeitliche Aufwand einer Überprüfung nicht zu unterschätzen ist.

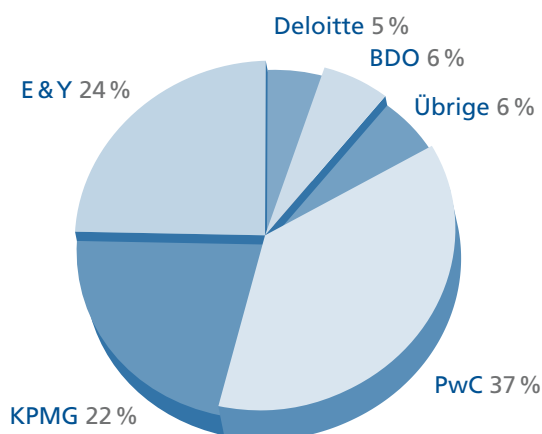
Die Zusammenarbeit und der Austausch in den internationalen Gremien, allen voran im International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), hat gezeigt, dass sich die RAB mit ihrer Aufsichtstätigkeit und den hierfür relevanten Prozessen auf vergleichbarem Niveau mit den international führenden Aufsichtsbehörden befindet. Die RAB passt ihre Abläufe an die ändernden Rahmenbedingungen an und ist bestrebt, ihre Prozesse laufend zu verbessern.

3.2 Marktstruktur der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen

Gegenüber dem Vorjahr hat der Anteil der drei grössten Revisionsunternehmen bei der Prüfung von Publikumsgesellschaften (s. Abbildung 1) leicht abgenommen (31.12.2008: 85% / 31.12.2009: 83%).

Abbildung 1:

Anzahl der geprüften Publikumsgesellschaften pro staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen gemäss Registereintrag RAB (inkl. wesentliche Tochtergesellschaften und Emittenten börsenkotierter Anleiheobligationen); Total 498, Stand 08.12.2009



Die drei grössten Revisionsunternehmen der Schweiz, Ernst & Young AG, KPMG AG und PricewaterhouseCoopers AG decken per 31. Dezember 2009 unverändert über 90 Prozent der Börsenkapitalisierung in der Schweiz ab.

Die Festlegung des Überprüfungsrhythmus und der Überprüfungsstrategie berücksichtigt nach Massgabe des Aufsichtskonzepts der RAB die System- und Risikorelevanz der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen. Bei den drei grössten Revisionsunternehmen sind aufgrund ihrer Marktabdeckung weiterhin jährliche Inspektionen durchzuführen. Die übrigen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen werden mindestens alle 3 Jahre überprüft.

Die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen beschäftigten per Ende Jahr 2009 zusammen rund 4'000 Mitarbeitende, die an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen beteiligt sind (s. Abbildung 2).

Abbildung 2:

Revisionsmitarbeitende bei staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (sbRU):

Anzahl Mitarbeitende (gerundet)	Alle sbRU	Big3 ⁸
Mitarbeitende mit Zulassung als Revisionsexperte/in	1'500	1'100
Andere Revisionsmitarbeitende	2'500	1'200
Revisionsmitarbeitende insgesamt	4'000	2'300

Gesamthaft sind per 31. Dezember 2009 ca. 5'000 natürliche Personen als Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten zugelassen worden. Die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen beschäftigen somit ca. 30 Prozent aller Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten.

⁸ Ernst & Young AG, KPMG AG, PricewaterhouseCoopers AG



3.3 Inspektionen 2009

3.3.1 Allgemeines

Die RAB hat im Jahr 2009 ihre Inspektions- und Berichterstattungsprozesse unter Berücksichtigung der ersten Erfahrungen aus dem Vorjahr angepasst. Ziel der Anpassungen war es, die administrativen Aufwendungen sowohl auf Seiten der beaufsichtigten Revisionsunternehmen als auch innerhalb der RAB zu reduzieren. Erstmals wurde eine Unterscheidung zwischen den Feststellungen, welche die RAB als wesentlich erachtet (sog. Comment Form-Punkte), und den übrigen Feststellungen (sog. meldungswürdige Feststellungen) vorgenommen. Die Comment Form-Punkte werden inhaltlich jeweils in den Überprüfungsbericht übernommen, während die meldungswürdigen Feststellungen lediglich schriftlich den zuständigen Personen in der überprüften Gesellschaft kommuniziert werden. Eine formelle Stellungnahme zu den Feststellungen sowie die Formulierung und Überprüfung von Verbesserungsmassnahmen erfolgt nur zu den Comment Form-Punkten.

Die Zahl der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen hat sich im Berichtsjahr von 37 auf 28 Unternehmen reduziert⁹. Der Rückgang ist mehrheitlich auf freiwillige Rückzüge zurückzuführen. Bei drei weiteren Unternehmen war per 31. Dezember 2009 der Prozess zur Abmeldung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen im Gang.

Bis zum 31. Dezember 2009 wurden 15 staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen einer Überprüfung unterzogen, wobei hiervon sechs Revisionsunternehmen freiwillig der Aufsicht der RAB unterstellt sind. Bei sechs Revisionsunternehmen konnte bisher nach erfolgter Inspektion eine definitive Zulassung gewährt werden. Bei vier überprüften Unternehmen wird aufgrund der Art und Anzahl der Feststellungen die definitive Zulassung erst nach der erfolgreichen Umsetzung der mit der RAB vereinbarten Massnahmen gewährt werden können. Bei fünf überprüften Unternehmen wurde der Berichterstattungsprozess per 31. Dezember 2009 noch nicht abgeschlossen. Im Jahr 2010 sind weitere 13 bzw. aufgrund der laufenden Prozesse zur Abmeldung 10 Inspektionen vorgesehen, so dass der vom Gesetzgeber vorgesehene 3-Jahres-Rhythmus¹⁰ eingehalten werden kann.

Bezüglich Beurteilung der Erfüllung der Zulassungsvoraussetzungen von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen verfolgt die RAB folgenden Ansatz: Wird das Qualitätssicherungssystem als robust und die Qualität der Arbeitspapiere aufgrund der File Review als gut beurteilt, wird das überprüfte Unternehmen nach

Abschluss der Inspektion definitiv zugelassen. Werden im Bereich des Qualitätssicherungssystems und/oder der File Review wesentliche Mängel festgestellt, hat die RAB zu beurteilen, ob das staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen in der Lage sein wird, innerhalb von maximal 12 Monaten die notwendigen Verbesserungsmassnahmen zum Qualitätssicherungssystem einzuführen. Kann dies bejaht werden, wird die definitive Zulassung erst erteilt, wenn die verfügbaren Massnahmen vollständig umgesetzt und durch die RAB überprüft wurden. Bis zum definitiven Entscheid wird die provisorische Zulassung aufrecht erhalten. Werden die Mängel nicht fristgerecht oder unzureichend behoben, kann die RAB die provisorische Zulassung entziehen. Falls eine Behebung der Mängel bereits beim Abschluss der Überprüfung nicht realistisch erscheint, erfolgt eine Abweisung des Zulassungsgesuches als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen. In diesem Fall kann erst nach Behebung der Mängel erneut ein Gesuch um Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen gestellt werden.

Gesamthaft wurden im Jahr 2009 Arbeitspapiere zur Prüfung von 19 Jahres- und Konzernrechnungen (Vorjahr: 23) durchgesehen (sog. File Review; inkl. Arbeitspapiere zur Konzernrechnung, Holdinggesellschaft und wesentlichen Tochtergesellschaften). Von den bis 31. Dezember 2009 gesamthaft 42 überprüften Arbeitspapieren entfallen 31 auf Prüfkunden der drei grössten Revisionsunternehmen.

Im Rahmen der Folgeinspektion bei den drei grössten Revisionsunternehmen hat der Anteil der Prüfungen der internen Prozesse (Firm Review) gegenüber dem Vorjahr leicht abgenommen und beträgt ca. 40 Prozent des gesamten Inspektionsaufwandes (Vorjahr: 50 Prozent). Dieser Anteil wird in den kommenden Jahren weiterhin abnehmen. So können die Ressourcen vermehrt für die File Review eingesetzt werden. Bei den kleineren staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen ist der Zeitaufwand für die Beurteilung interner Prozesse in der Regel geringer, da diese aufgrund der Grössenverhältnisse und der Mandatsstruktur weniger komplex und somit übersichtlicher strukturiert sind.

⁹ S. Anhang 4, Liste der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen

¹⁰ Die Aufsichtsbehörde unterzieht die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen mindestens alle drei Jahre einer eingehenden Überprüfung (Art. 16 Abs. 1 RAG)

3.3.2 Folgeinspektionen bei den drei grössten Revisionsunternehmen

Die drei grössten Revisionsunternehmen wurden im Jahr 2009 bereits ein zweites Mal durch die RAB überprüft.

Die RAB hat anlässlich ihrer Überprüfungen weitere Fortschritte im Qualitätssicherungssystem feststellen können. Die Qualität befindet sich insgesamt auf einem hohen Niveau. Die Revisionsunternehmen haben sich kooperativ verhalten und der RAB alle verlangten Informationen und Dokumente ausgehändigt.

3.3.2.1 Firm Review

Die RAB prüft im Rahmen der Firm Review, ob die gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen der Systeme zur Qualitätssicherung eingehalten wurden.

Zu den einzelnen Elementen der Qualitätssicherungssysteme hat die RAB folgende zusammenfassende Bemerkungen:

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

Die Hauptverantwortung für das Qualitätssicherungssystem obliegt den Führungsorganen der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen. Das Management beeinflusst mit seiner Verhaltensweise und Vorbildfunktion im Wesentlichen das Qualitätsdenken der Mitarbeitenden. Das Management hat hierzu den Mitarbeitenden und Partnern klar, konsistent und in regelmässigen Abständen qualitätsrelevante Aspekte zu kommunizieren. Zusätzlich muss ersichtlich sein, dass das obere Management qualitätsrelevante Themen innerhalb der Gremien angemessen diskutiert, da sonst die Gefahr besteht, dass diese Themen untergeordnet werden.

Die Unternehmenskultur im oberen Management wird durch die RAB insgesamt als gut beurteilt. In einem Fall ist jedoch der Nachweis einer angemessenen Behandlung von qualitätsrelevanten Themen in den Führungsgremien zu verbessern.

b. Ethische Grundsätze und Unabhängigkeit

Die RAB erachtet die Einhaltung der Vorgaben zur Unabhängigkeit für die Qualität der Revisionsdienstleistungen als äusserst wichtig. Umfassende Kon-

trollen zur Unabhängigkeit durch die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen, wie auch die konsequente Sanktionierung bei Verstössen, sind unabdingbar.

Die Umsetzung der gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen zur Unabhängigkeit erfolgt bei den drei grössten Revisionsunternehmen mittels interner Richtlinien und Weisungen, Arbeitsverträgen, Weiterbildung sowie einem Verhaltenskodex. Die Durchsetzung und Überwachung erfolgt jeweils durch einen hierfür verantwortlichen Partner (z.B. sog. Ethics Officer/Independence Partner). Zahlreiche IT-Systeme zur Erfassung der Geschäftsbeziehungen, persönlichen Beziehungen, finanziellen Beziehungen usw. wirken dabei unterstützend. Weiter werden zwecks Überprüfung der Einhaltung der Vorgaben eine grosse Anzahl automatisierter und manueller Kontrollen durchgeführt.

Die RAB ist der Ansicht, dass die Prozesse zur Sicherstellung der Unabhängigkeit bei den drei grössten Revisionsunternehmen grundsätzlich angemessen sind. In folgenden Bereichen sind jedoch weitere Verbesserungen zu erzielen:

- Die Datenpflege und -kontrolle derjenigen Applikationen, welche zur dauernden Überwachung der finanziellen Beziehungen der Mitarbeitenden und Partner verwendet werden, hat konsequenter zu erfolgen.
- Werden neben der Revision zusätzliche Dienstleistungen gegenüber dem Prüfkunden erbracht, sind die notwendigen Schutzmechanismen durch die Revisionsunternehmen weiter zu verbessern (z.B. vollständige personelle Trennung).

Weiter erachtet die RAB die Verhältnisse zwischen den Revisionshonoraren und den zusätzlichen Honoraren insbesondere in den Fällen als problematisch, wenn bei Publikumsgesellschaften die zusätzlichen Honorare in mehreren aufeinander folgenden Perioden die Revisionshonorare deutlich übersteigen. In einem Fall hat die RAB festgestellt, dass diese in den Jahren 2007 und 2008 rund das fünf- bzw. vierfache der Revisionshonorare betrugen. Nach Auffassung der RAB besteht bei einem solchen Honorarverhältnis ein erhebliches Risiko, dass die Unabhängigkeit, zumindest dem Anschein nach («independence in appearance»), gefährdet ist.

c. Annahme und Beibehaltung von Kunden und Mandaten

Das Revisionsunternehmen hat Weisungen und Prozesse zur Annahme und Beibehaltung von Kundenbeziehungen und spezifischen Mandaten zu implementieren. Diese zielen insbesondere darauf ab, sicherzustellen, dass das Unternehmen über die notwendigen Kompetenzen und Ressourcen zur Abwicklung der Mandate verfügt und die ethischen Vorgaben (z.B. Unabhängigkeit) erfüllt. Die Umsetzung dieser Vorgaben wird mittels IT-basierter Applikationen unterstützt. Der Qualität der in diesen Systemen hinterlegten Daten kommt eine zentrale Bedeutung zu.

Bei den Folgeüberprüfungen der drei grössten Revisionsunternehmen hat die RAB unter diesem Titel keine Beanstandungen vorgenommen.

d. Personalbereich

Die Wirtschaftsprüfung ist ein personenbezogenes Geschäft (sog. People Business). Das bedeutet, dass qualitativ hochstehende Revisionsdienstleistungen primär von gut aus- und weitergebildeten sowie integeren Mitarbeitenden und Partnern abhängen. Das Revisionsunternehmen hat zu diesem Zweck sicherzustellen, dass es über die notwendigen Weisungen, Prozesse und personellen Ressourcen verfügt, um die Prüfungen im Einklang mit den regulatorischen Vorgaben durchzuführen.

Die Weisungen und Prozesse im Personalbereich (Rekrutierung, Leistungsbeurteilung, Beförderungen, Weiterbildung, Akkreditierung, Entlohnung etc.) sind bei den drei grössten Revisionsunternehmen grundsätzlich angemessen. Die RAB stellt aber fest, dass der Einfluss von qualitätsrelevanten Aspekten auf die Festlegung der Entlohnung insgesamt weiter zu verbessern ist.

e. Engagement Quality Control Reviewer

Insbesondere für die Prüfung von kotierten Gesellschaften verlangen die anwendbaren Berufsstandards die Beteiligung einer Person, welche für die arbeitsbegleitende Überwachung zuständig ist (sog. Engagement Quality Control Reviewer [EQCR]). Der EQCR ist in der Regel ein erfahrener Partner, welcher vom Revisionsteam unabhängig zu sein hat und über die notwendigen Qualifikationen verfügen

muss. Der EQCR ist aus Sicht der RAB ein besonders wichtiger Qualitätssicherungsfaktor.

Die Einbindung des EQCR wurde im Allgemeinen verbessert. Die RAB hat jedoch unverändert festgestellt, dass die Art und der Umfang einer solchen Überwachung teilweise zu gering ausfallen und die ausreichende Beteiligung des EQCR aus den Arbeitspapieren noch nicht genügend ersichtlich ist. Weiter erfolgte der Review des EQCR nicht immer wie vorgeschrieben laufend während der Prüfung, sondern erst kurz vor Abgabe des Prüftestates.

f. Konsultationen

Das Revisionsunternehmen hat die notwendigen Weisungen und Prozesse zu implementieren, um sicherzustellen, dass in komplexen oder umstrittenen Situationen eine Konsultation durchgeführt wird. Art, Umfang und Ergebnisse der Konsultationen sind zu dokumentieren.

In vielen Fällen obliegt der Entscheid zur Konsultation dem professionellen Ermessen des Prüfungsteams. Dieser Entscheidungsspielraum wurde, wie bereits im Vorjahr festgestellt, in einzelnen Situationen überstrapaziert. Weiter erfolgten in vielen Fällen so genannte «informelle» Konsultationen durch das Prüfungsteam. Bei dieser Vorgehensweise werden Art, Umfang, Zeitpunkt und Ergebnisse der Konsultationen nicht dokumentiert, was den regulatorischen Vorgaben widerspricht.

g. Unternehmensinterne Nachkontrolle

Die unternehmensinternen Nachkontrollen haben zum Ziel, die Einhaltung von Weisungen, Richtlinien und Prozesse zur Qualitätssicherung sicherzustellen. 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 Prüfungsumfangs im Rahmen der Inspektion. Ist die interne Nachkontrolle eines Revisionsunternehmens nach Auffassung der RAB wirksam, kann die RAB die Durchsicht von Arbeitspapieren zu Revisionsdienstleistungen («File Review») reduzieren.

Die Qualität der internen Nachkontrolle, welche von den grossen Revisionsnetzwerken koordiniert durch-

geführt wird, erfolgte gemäss den gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen.

Bei einem Revisionsunternehmen haben die Resultate der internen Nachkontrollen zu ähnlichen Ergebnissen geführt. Bei den anderen Revisionsunternehmen wichen Art und Anzahl der Feststellungen ab, so dass eine Abstützung auf die Nachkontrolle in diesen Fällen durch die RAB nur beschränkt möglich war. Dies wiederum beeinflusst die Anzahl der durch die RAB durchzuführenden File Reviews.

Die RAB empfiehlt, vermehrt interne Reviewer von ausländischen Netzwerkfirmen (sog. «Non-Local Reviewer») einzubeziehen, da eine solche Einbindung die Objektivität der internen Nachkontrolle erheblich stärkt. Die RAB hat gegenüber dem Vorjahr bereits einen vermehrten Einbezug von Non-Local Reviewern festgestellt.

3.3.2.2 File Review

Die Auswahl der Arbeitspapiere, die durch die RAB überprüft werden (File Review), basiert auf einer Risikoanalyse und auf der Berücksichtigung sonstiger spezifischer Faktoren (z.B. Abdeckung der leitenden Revisorinnen und Revisoren oder Erkenntnisse aus Überprüfungen der Vorjahre).

Bei den Überprüfungen führt die RAB keine «Revision der Revision» durch, sondern beschränkt sich auf individuelle, risikoorientierte Schwerpunkte (s. Ziff. 3.6).

Grundsätzlich beurteilt die RAB die Qualität der überprüften Arbeiten bei den drei grössten Revisionsunternehmen als gut. Gravierende Mängel wurden im Berichtsjahr nicht festgestellt. Jedoch sind vereinzelt in folgenden Gebieten Verbesserungen notwendig:

a. Prüfung von risikobehafteten Positionen der Jahres- und Konzernrechnung

- Anteilsbasierte Vergütung (IFRS 2): Ausreichende Hinterfragung der Annahmen und der Methode, welche der Bewertung der anteilsbasierten Vergütung zugrunde lag.
- Unternehmenszusammenschlüsse (IFRS 3): Ausreichende Prüfungsnachweise bezüglich der Verteilung der Anschaffungskosten auf die erworbenen Vermögenswerte und Schulden und bezüglich einer Akquisition, welche im Anhang zur Kon-

zernrechnung als Ereignis nach dem Bilanzstichtag offen gelegt wurde.

- Leistungsorientierte Vorsorgepläne (IAS 19/IFRIC 14): Ausreichende Prüfungsnachweise zu den Quelldaten als Grundlage zur Ermittlung der zu bilanzierenden Positionen aus Vorsorgeplänen und genügende Prüfungshandlungen zur Bilanzierung eines Aktivums bei der erstmaligen Anwendung von IFRIC 14.
- Wertminderungen von immateriellen Vermögenswerten (IAS 36): Ausreichende Nachweise zur jährlichen Prüfung von Wertminderungen (Impairment Test) auf erworbenen Geschäfts- oder Firmenwerten (Goodwill), insbesondere bezüglich der verwendeten Annahmen und Schätzungen als Grundlage zur Ermittlung des erzielbaren Betrages. Zudem klare Identifikation und Zuordnung von Goodwill auf zahlungsmittelgenerierende Einheiten (Cash Generating Units) zur Durchführung von Impairment Tests.
- Bilanzierung von Absicherungsbeziehungen (IAS 39): Ausreichende Prüfungsnachweise zur Anwendung von Hedge Accounting (z.B. fehlende oder unzureichende Dokumentationen und Effektivitätstests) und somit ausreichende Prüfsicherheit zur Behandlung der Gewinne und Verluste aus den Absicherungsbeziehungen.

b. Skeptische Grundhaltung (ISA 200)

Prüferinnen und Prüfer müssen die Prüfung mit einer professionell kritischen Grundhaltung planen und durchführen. Sie müssen sich bewusst sein, dass der Abschluss wesentliche Fehlaussagen enthalten könnte. Diese skeptische Grundhaltung geht teilweise noch zu wenig aus den Arbeitspapieren hervor.

c. Verantwortung bei der Berücksichtigung von deliktischen Handlungen (ISA 240)

Das Risiko von deliktischen Handlungen ist in wirtschaftlich schwierigen Zeiten generell erhöht. Diese Feststellung wurde durch verschiedene Studien der grossen Revisionsunternehmen bestätigt. Die Qualität der Prüfungshandlungen im Bereich von möglichen deliktischen Handlungen hat grundsätzlich zugenommen. Insgesamt sind jedoch durch die Prüfungsteams weitere Anstrengungen in folgenden Bereichen zu unternehmen:

- Die notwendigen kundenseitigen Befragungen sind rechtzeitig durchzuführen und die identifizierten Risiken mit angemessenen Prüfungshandlungen abzudecken.
- Die Revisionsunternehmen haben Prüfungshandlungen durchzuführen, welche vom Prüfkunden nicht antizipiert werden können (Überraschungseffekt). Diese Prüfungshandlungen sind ausreichend zu dokumentieren.
- Die Identifikation und konkrete Hinterfragung von Buchungssätzen (sog. Journal Entries Testing) sind weiter zu verbessern. Einerseits wurde nicht sichergestellt, dass die ganze Periode beim Journal Entries Testing berücksichtigt wurde. Andererseits gewährleisten die zum Teil manuell durchgeführten Prüfungshandlungen nicht die von ISA 240 geforderte Systematik bei der Identifikation und Hinterfragung der relevanten Journal Entries. In Anbetracht der zum Teil sehr umfangreichen Datenmengen ist dies problematisch und verringert die Wahrscheinlichkeit der Aufdeckung von deliktischen Handlungen.

d. Neubeurteilung der Wesentlichkeit (ISA 320)

Informationen sind wesentlich, wenn ihr Weglassen oder ihre fehlerhafte Darstellung die auf der Basis des Abschlusses getroffenen wirtschaftlichen Entscheidungen der Adressaten beeinflussen können. Die Einschätzung der Wesentlichkeit von Aussagen des Abschlusses liegt gemäss dem anwendbaren ISA grundsätzlich im professionellen Ermessen der Abschlussprüferin resp. des Abschlussprüfers. Die grossen Revisionsunternehmen haben zur Bestimmung der Wesentlichkeit weitergehende Vorschriften erlassen.

Die Angemessenheit der Wesentlichkeitsgrenzen, die während der Planungsphase zu bestimmen sind, und der damit verbundenen Prüfungsrisiken sind im Verlaufe der Prüfung neu zu beurteilen. Diese laufende Neubeurteilung ist insbesondere dann wichtig, wenn sich die finanzielle Situation des Unternehmens erheblich verändert (z.B. operativer Verlust ist weitaus höher als bei der Planung antizipiert) oder sich das Risiko von nicht aufgedeckten Fehlern erhöht. In zwei Fällen hat die RAB festgestellt, dass trotz dem Vorhandensein von wesentlichen Ereignissen keine angemessenen Prüfungsnachweise zur Neubeurteilung der Wesentlichkeit vorhanden waren.

e. Prüfung von Fair Values bezüglich Bewertung und Angaben (ISA 545)

In mehreren Fällen hat die RAB festgestellt, dass die Prüferin resp. der Prüfer keine hinreichende und angemessene Prüfungsnachweise dafür erlangt hat, dass Fair Value-Bewertungen und -Angaben den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entsprechen (etwa i.V. mit Bewertungsfragen zu IFRS 2, IAS 19, IAS 36, IAS 39). Dies betrifft beispielsweise ein fehlendes Prozessverständnis zur Ermittlung der Fair Value-Bewertungen, der Beurteilung der Zweckmässigkeit der Methodenwahl und der konkreten Prüfungshandlungen zur Fair Value Bewertung (z.B. Prüfung der wesentlichen Annahmen, Beurteilung der Konsistenz der Daten).

f. Unternehmensfortführung («Going Concern», ISA 570)

Im Rahmen der Planung und der Durchführung der Abschlussprüfung hat die Revisionsstelle zu beurteilen, ob es vertretbar ist, dass die Unternehmensleitung dem Abschluss die Annahme der Unternehmensfortführung («Going Concern») zugrunde legt. Diese Prüfungshandlungen sind im Rahmen der laufenden Wirtschaftskrise besonders aktuell.

Die RAB hat festgestellt, dass diesem Thema grundsätzlich genügend Aufmerksamkeit geschenkt wurde. In einem Fall sind aber die Analyse und die Beurteilung der geplanten Cash Flows und anderer zukunftsbezogenen Informationen (12 Monate) ungenügend erfolgt.

g. Beizug von internen und externen Spezialisten (ISA 610 und 620)

Der Beizug von Spezialistinnen und Spezialisten liegt oft im Ermessen des Prüfungsteams. Die RAB hat vereinzelt festgestellt, dass der Einbezug von Fachleuten zu restriktiv gehandhabt wurde. In komplexen Verhältnissen (Beurteilung von anteilsbasierten Vergütungen, Beurteilung von wichtigen Annahmen bei der Bewertung von Goodwill oder Personalvorsorgepläne etc.) kann der Einbezug von Spezialistinnen und Spezialisten die Prüfungsqualität bzw. die Prüfungssicherheit erheblich erhöhen.

Weiter sind die professionelle Kompetenz und die Objektivität der externen Expertin resp. des externen Experten teilweise ungenügend beurteilt worden.

Die von den externen Fachleuten verwendete Datenbasis wurde zudem nicht immer nachvollziehbar überprüft.

h. Dokumentation der Prüfungsarbeiten (ISA 230)

Die Anforderungen an die Dokumentation wurden gegenüber dem Vorjahr grundsätzlich besser umgesetzt. Art, Zeitpunkt, Umfang und Ergebnisse der Prüfungshandlungen gehen aber teilweise unzureichend aus den Prüfungsnachweisen hervor, so dass die Dokumentation weiter zu verbessern ist.

3.3.3 Erstinspektionen bei den anderen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen

Im Zusammenhang mit der Überprüfung der für Schweizer Verhältnisse mittelgrossen Unternehmen (Midtiers) hatte die RAB folgende Beanstandungen:

Firm Review:

- Ungenügender Umfang von internen Kontrollen zur Sicherstellung der Vorgaben zur Unabhängigkeit sowie ungenügende disziplinarische Massnahmen bei aufgedeckten Mängeln im Bereich der Unabhängigkeit (z.B. zu späte Eintragung oder Veräusserung von Wertschriften).
- Die Schulung der Anforderungen zur Unabhängigkeit erfolgte lediglich bei neu eintretenden, aber nicht bei bestehenden Mitarbeitenden und Partnern.
- Die internen Weisungen zur Umsetzung der Qualitätsstandards sind teilweise widersprüchlich und nicht an gesetzliche Neuerungen angepasst worden.
- Zu geringe Eigenständigkeit der Schweizer Revisionsstelle im Verhältnis zur ausländischen Muttergesellschaft (z.B. Verantwortlichkeiten, Aufbewahrung von Unterlagen).

File Review:

- Nicht rechtzeitige und ungenügende Befragungen zu deliktischen Themen (ISA 240).
- Ungenügende Prüfungsnachweise zu einem Resatement in der IFRS-Konzernrechnung.

- Ungenügende Prüfungsnachweise zur Beurteilung der Kompetenz und Objektivität sowie zur verwendeten Datenbasis von beigezogenen Expertinnen und Experten (ISA 620).

Die Erstüberprüfungen bei den kleineren staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen mit wenigen oder keinen Publikumsgesellschaften (freiwillige Unterstellung) hat ein uneinheitliches Bild gezeigt. Qualitätssicherungssysteme nach ISQC 1 oder PS 220 dürfen in kleineren und einfacheren Verhältnissen weniger komplex ausgestaltet sein. Dennoch hat die RAB zum Teil erheblichen Nachholbedarf festgestellt (z.B. fehlende oder unklare Richtlinien und Weisungen). Teilweise erfolgte die Umsetzung von bestehenden berufsständischen Anforderungen (PS 220, ISQC 1 und ISA 220) erst im Zusammenhang mit einer laufenden Inspektion der RAB, obwohl diese Vorgaben bereits seit mehreren Jahren bestehen. Weitere Problembereiche bilden insbesondere die internen Nachkontrollen zur Beurteilung der Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen, welche in einigen Fällen nicht vorhanden waren oder nicht die nötige Qualität (z.B. mangelnde Objektivität, fachliche Befähigung) aufwiesen. In den meisten Fällen bestanden zudem nur mangelhafte Kontrollen zur Beurteilung der Wirksamkeit des internen Qualitätssicherungssystems (z.B. fehlende Kontrollen zur Einhaltung der Vorgaben zur Unabhängigkeit).

Die Durchsicht der Arbeitspapiere der kleineren staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen hat zudem gezeigt, dass insbesondere der Dokumentation der Abschlussprüfung (PS 230) noch grössere Aufmerksamkeit zu schenken ist. Aus diesem Grund war es der RAB teilweise nicht möglich, die Arbeiten der Prüfungsteams in der notwendigen Tiefe zu untersuchen. Zudem wurden in einzelnen Prüfgebieten wesentliche Mängel im Bereich der Einhaltung der anwendbaren Prüfungsstandards festgestellt (insbes. PS 240, 260, 300, 400, 401, 600). Bei Unternehmen, welche einen Abschluss prüften, der nach den Vorgaben von IFRS oder Swiss GAAP FER erstellt wurde, wurden einzelne komplexere Rechnungsvorschriften nicht oder nur unzureichend eingehalten.

Die RAB hat mit den überprüften kleineren staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen umfassende Massnahmen vereinbart, welche sicherstellen sollen, dass die gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen eingehalten werden. In den meisten Fällen wird eine (definitive) Zulassung erst nach erfolgreicher Umsetzung der notwendigen Massnahmen (inkl. Überprüfung durch die RAB) erteilt werden können.

3.3.4 Vereinbarung und Prüfung der Umsetzung der Massnahmen

Die Art und Weise der Umsetzung der Massnahmen, die zwischen den geprüften Revisionsunternehmen und der RAB vereinbart wurden, ist erfreulich und erfolgte insgesamt umfassend und fristgerecht. In einigen Fällen hat die RAB zudem feststellen können, dass die Revisionsunternehmen – auf freiwilliger Basis – zusätzliche Massnahmen implementiert haben. Dies zeigt das hohe Eigeninteresse der Revisionsunternehmen an gut funktionierenden Qualitätssicherungssystemen.

Die RAB hat im Berichtsjahr mit den betroffenen Revisionsunternehmen unter anderem folgende wesentlichen Massnahmen vereinbart:

- Schulung von Mitarbeitenden und Partnern im Bereich von Prüfungs- und Rechnungslegungsstandards sowie im Bereich der Unabhängigkeit;
- Verstärkung von Ressourcen im Bereich der Qualitätssicherung (Risiko-Management etc.);
- Sicherstellung der Aufbewahrung der relevanten Informationen und Dokumente in der Schweiz;
- Anpassung bzw. Konkretisierung von internen Richtlinien und Weisungen zum Qualitätssicherungssystem;
- Erhöhung von internen Überwachungsmassnahmen (z.B. im Bereich der Unabhängigkeit oder im Bereich der Überwachung des zeitlichen Engagements von leitenden Revisorinnen und Revisoren sowie der Engagement Quality Control Reviewers);

- Zusätzliche interne Unterstützung von leitenden Revisorinnen und Revisoren auf Abschlussprüfungen (Coaching);
- Erarbeitung von Vorgaben, welche die Berücksichtigung und Nachvollziehbarkeit der Qualität bei der Partnerentschädigung verbessern.

3.4 Zusammenarbeit mit anderen Schweizer Behörden und den Börsen

Im Zusammenhang mit der Revisionsaufsicht bei staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen wurden im Berichtsjahr wiederum gemeinsame Überprüfungen mit der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht FINMA durchgeführt. Die RAB deckte dabei die Firm Review und die File Review von Publikums-gesellschaften ausserhalb des Banken- und Versicherungssektors ab. Die FINMA ihrerseits führte File Reviews von Banken und Versicherungen durch. Doppelspurigkeiten werden mit diesem Vorgehen, wie vom Gesetzgeber vorgesehen (Art. 22 RAG), weitestgehend vermieden.

Die Zusammenarbeit mit der SIX Exchange Regulation (SIX) hat sich im Jahr 2009 aufgrund erhöhter Sanktionstätigkeit der SIX im Zusammenhang mit testierten Jahres- und Konzernabschlüssen von Publikums-gesellschaften intensiviert. Wird ein Emittent von der SIX betreffend den geprüften Jahres- oder Konzernabschluss sanktioniert, untersucht die RAB jeweils mittels Vorabklärungen beim Revisionsunternehmen die Rolle der Revisionsstelle. Per Ende 2009 sind mehrere Abklärungen in Bearbeitung (s. Ziff. 3.8). In diesen Fällen wird jeweils untersucht, ob die gesetzlichen und berufsständischen Anforderungen eingehalten wurden. Dabei erfolgt grundsätzlich keine erneute Beurteilung der Einhaltung von Rechnungslegungsvorschriften, da dies Aufgabe der SIX ist.

Daneben hat die RAB aufgrund von Hinweisen der Berner Börse (BX Berne eXchange) diverse Abklärungen vorgenommen.

3.5 Standardsetting

Artikel 28 Absatz 2 RAV bestimmt, dass die RAB die Prüfungsstandards festlegt, die von den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen bei der Prüfung von Publikumsgesellschaften einzuhalten sind. 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.

Internationale Prüfungsstandards werden insbesondere von der International Federation of Accountants (IFAC) entwickelt. Diese legt durch den International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) die international anerkannten International Auditing Standards (ISA) fest. Um den «Standardsetting»-Prozess der IFAC zu überwachen, besteht eine unabhängige Institution, der Public Interest Oversight Board (PIOB). Mit der Aufsichtsverordnung RAB vom 17. März 2008 (ASV-RAB; SR 221.302.33) hat die RAB diese vom PIOB genehmigten Standards für die Prüfung von Jahres- und Konzernrechnungen, die nach ausländischen Rechnungslegungsstandards erstellt werden, als verbindlich anwendbar erklärt. Die einzelnen von der RAB anerkannten ISA sind im Rundschreiben 1/2008 der RAB vom 17. März 2008 spezifiziert.

Ebenfalls im Rundschreiben 1/2008 legte die RAB fest, dass für die Prüfung von Jahres- und Konzernrechnungen, die in Übereinstimmung mit den US Generally Accepted Accounting Principles (US-GAAP)

erstellt werden, die US Generally Accepted Auditing Standards (US-GAAS) sowie die Prüfungsstandards des Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) als gleichwertig zu den ISA-Standards anerkannt werden.

Die ISA und die US-GAAS/PCAOB Standards wurden von der RAB grundsätzlich übernommen und weder ergänzt noch derogiert, es sei denn, schweizerisches Recht würde dies verlangen. Dabei ist zu beachten, dass bei Jahres- und Konzernrechnungen von Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz, auch bei Anwendung von ISA und US-GAAS/PCAOB Standards, zusätzlich stets die Schweizer Prüfungsstandards angewendet werden müssen, um das Schweizer Recht einzuhalten.

Die RAB hat in ihrer Aufsichtsverordnung festgelegt, dass die ordentliche Revision von Jahres- und Konzernrechnungen, die nach den Bestimmungen des Obligationenrechts und nach den Fachempfehlungen zur Rechnungslegung (Swiss GAAP FER) erstellt wurden, nach den von der RAB anerkannten Schweizer Prüfungsstandards (PS) geprüft werden müssen (Art. 2 ASV-RAB).

Herausgeber der PS ist die Schweizer Treuhand-Kammer. Als Mitglied der IFAC hat sich die Treuhand-Kammer verpflichtet, die Verlautbarungen der IAASB in der Schweiz umzusetzen, soweit diese nicht mit schweizerischem Recht unvereinbar sind. Dort wo die ISAs deckungsgleich in die PS eingeflos-



sen sind, sieht die RAB keine Veranlassung, diese nicht zu anerkennen. Eine gewisse Überwachungsfunktion nimmt die RAB in Bezug auf die «möglichst zeitnahe» Umsetzung der ISAs wahr. Verzögerungen bei der Umsetzung ergeben sich insbesondere aufgrund der Übersetzungsarbeit der ISA in Deutsch und Französisch, welche unter Federführung der Berufsorganisationen in Deutschland und Frankreich vorgenommen werden. Die Treuhand-Kammer verfolgt weiter auch Entscheide der Europäischen Kommission zur Umsetzung der ISA in der Europäischen Union¹¹.

Wie erwähnt hat die RAB grundsätzlich die Kompetenz, Prüfungsstandards zu entwickeln, falls keine Standards bestehen oder diese unzureichend sind. Die RAB macht von diesem Recht zurückhaltend Gebrauch, da sich die Selbstregulierung in der Schweiz grundsätzlich bewährt hat.

Die Tätigkeit der RAB im Jahr 2009 im Rahmen dieses «Standardsetting»-Prozesses kann wie folgt zusammengefasst werden:

- Gemäss Artikel 728b OR hat die Revisionsstelle neu einen umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat abzugeben. Die Treuhand-Kammer hat PS 260 «Kommunikation über die Abschlussprüfung mit den Verantwortlichen» aufgrund dieser Änderung überarbeitet und ergänzt. Gemäss der Treuhand-Kammer ergibt sich der Berichtsinhalt primär aus dem Gesetz (Art. 728b OR) und sekundär aus PS 260. Sie hat allerdings keine verbindlichen Vorgaben für den minimalen Inhalt des umfassenden Berichts vorgeschrieben. Damit die RAB im Rahmen ihrer Inspektionen beurteilen kann, ob der umfassende Bericht den gesetzlichen Bestimmungen entspricht, sind die Inhalte des umfassenden Berichts zu definieren. Die RAB hat deshalb am 1. Juli 2009 das Rundschreiben 1/2009 über den umfassenden Revisionsbericht an den Verwaltungsrat in Kraft gesetzt. PS 260 bleibt für alle ordentlichen Prüfungen verbindlich. Das Rundschreiben 1/2009 ergänzt diesen Standard aber in Bezug auf die umfassenden Berichte an den Verwaltungsrat von Publikumsgesellschaften. Der RAB geht es mit dem Rundschreiben 1/2009 nicht darum, den Revisionsstellen ein verbindliches Raster vorzuschreiben. Die Form der Berichte bleibt frei, und nicht zutreffende Inhalte müssen nicht kommentiert werden, d.h. es sind nicht zwingend Negativbestätigungen vorzunehmen. Die RAB ist der Meinung, dass die Definition der Inhalte durch

die RAB auch im Interesse der Verwaltungsräte von Publikumsgesellschaften liegt.

- Mit Blick auf die am 1. Januar 2008 in Kraft getretenen Änderungen des Revisionsrechts im OR hat die Treuhand-Kammer ihre PS überarbeitet. Die aktualisierte Ausgabe (Ausgabe 2009) enthält allerdings nur Neuerungen, die im direkten Zusammenhang mit diesen Änderungen stehen. Das heisst, dass die PS Ausgabe 2009 mit Ausnahme von PS 260 und PS 700 immer noch den Stand der ISA per 30. Juni 2003 wiedergeben. Sämtliche übrigen Entwicklungen seit 2003 und insbesondere die Änderungen der ISA im Rahmen des «Clarity Projektes» sind in der neuen Ausgabe 2009 der PS nicht berücksichtigt worden. Die neu überarbeiteten PS 260 und PS 700, welche die umfassenden und die zusammenfassenden Revisionsberichte regeln, finden Anwendung für Berichte, die am oder nach dem 1. Januar 2010 datiert sind. Die anderen (geringfügig) geänderten PS gelten für Prüfperioden, welche am 1. Januar 2010 oder später beginnen. Die PS, welche von den Änderungen des OR nicht betroffen sind und deshalb unverändert blieben, behalten ihr ursprüngliches Inkrafttretungsdatum¹². Die RAB hat sich mit den Änderungen der PS intensiv auseinandergesetzt und plant, ihr Rundschreiben 1/2008 über die Anerkennung von Prüfungsstandards (RS 1/08) entsprechend anzupassen.

Im Jahr 2010 werden voraussichtlich folgende Themen aktuell:

- 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 initiiert. Im Jahre 2009 wurde ein Prüfungsstandard erarbeitet, der die Prüfungshandlungen der Prüfstelle im Rahmen von Übernahmeangeboten spezifiziert. Die Vernehmlassung wurde 2009 abgeschlossen. Der Prüfungsstandard soll im Laufe des Jahres 2010 finalisiert und in Kraft gesetzt werden.

¹¹ Z.B. bei den «Clarified ISA»; siehe in: Der Schweizer Treuhänder 09/12 «Schweizer Prüfungsstandards», Ausgabe 2009, Reto Zemp und Christine Csibi

¹² Details siehe in: Der Schweizer Treuhänder 09/12 «Schweizer Prüfungsstandards», Ausgabe 2009, Reto Zemp und Christine Csibi

- Wie vorne ausgeführt, beziehen sich die PS Ausgabe 2009 (mit Ausnahme von PS 260 und PS 700) immer noch auf den Stand der ISA per 30. Juni 2003. Die RAB erachtet eine zeitnahe Anpassung der PS an die aktuellen ISA als wünschenswert. Es ist verständlich, dass sich die Treuhand-Kammer vom Tempo der Umsetzung in der Europäischen Union leiten lässt und keine Vorreiterrolle übernehmen will. Die RAB hat jedoch von der Treuhand-Kammer verlangt, dass sie 2010 das Konzept und den Zeitplan für die Umsetzung der «Clarified ISA» vorlegt.
- Die RAB hat im Rahmen ihrer Zulassungs- und Inspektionstätigkeit festgestellt, dass die internen Kontrollen (insbesondere präventive Kontrollen) der Revisionsstellen zur Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften verbesserungswürdig sind. Die RAB wird im Rahmen ihrer Zulassungs- und Inspektionstätigkeit die Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften vertieft überprüfen. Ein Thema, das immer wieder Anlass zu Diskussionen gibt, ist das Verhältnis von Beratungshonoraren zu den Prüfhonoraren. Der Gesetzgeber hat in Bezug auf die wirtschaftliche Abhängigkeit in Artikel 11 RAG unter dem Titel «Unabhängigkeit» festgelegt, dass die jährlichen Honorare aus Revisions- und anderen Dienstleistungen an eine Gesellschaft 10 Prozent der gesamten Honorare der Revisionsgesellschaft nicht übersteigen dürfen. Auf weitergehende Schranken hat der Gesetzgeber verzichtet. Auch international, obwohl immer wieder diskutiert, bestehen (noch) keine einschlägigen Bestimmungen, welche die Beratungshonorare ab einer bestimmten Verhältnisschwelle zu den Prüfhonoraren beschränken. Die RAB ist trotzdem der Überzeugung, dass ein allzu hoher Anteil des Beratungshonorars am Gesamthonorar die Unabhängigkeit zumindest dem Anschein nach gefährden kann. Die Richtlinien betreffend Informationen zur Corporate Governance der SIX Exchange (RLCG vom 17. April 2002 und 29. März 2006) verlangen die gesonderte Offenlegung der Prüfhonorare und der Honorare für andere Dienstleistungen. Mit dem Corporate Governance-Bericht im jährlichen Geschäftsbericht von Publikumsgesellschaften werden die Investorinnen und Investoren und andere interessierte Kreise über die Honorarsituation informiert; sie können sich damit ein selbständiges Urteil bilden. Die RAB beabsichtigt deshalb zurzeit nicht, konkretisierende Vorschriften zu erlassen. Allerdings wird sie in ihrer Inspektionstätigkeit ihr Augenmerk auf Situationen legen, bei denen die Beraterhonorare höher sind als die Prüfhonorare. Falls das Verhältnis beispielsweise 3:1 übersteigt, wird die RAB überprüfen, ob die Prüftätigkeit allenfalls beeinflusst wird.
- Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen unterstehen der RAB gegenüber einer Reihe von Pflichten zur Berichterstattung (vgl. Art. 14 Abs. 1 und 2 RAG; Art. 30 Abs. 1 RAV). Es ist geplant, diese Berichterstattungspflichten mit dem Rundschreiben 1/2010 zu konkretisieren. Der Entwurf dieses Rundschreibens ist seit Ende 2009 in der Vernehmlassung und wird voraussichtlich im 2. Quartal 2010 in Kraft treten.

3.6 Schwerpunkte Inspektionen 2010

Die im Tätigkeitsbericht 2006–2007 und 2008 erwähnten Schwerpunkte haben unverändert Gültigkeit. Folgende Prüfungsstandards stehen für die Inspektionen 2010 im besonderen Fokus der RAB:

- Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung der Abschlussprüferin resp. des Abschlussprüfers (ISA 240);
- Prüfung von Fair Values (ISA 545);
- Unternehmensfortführung (ISA 570);
- Verwendung der Arbeiten einer anderen Wirtschaftsprüferin resp. eines anderen Wirtschaftsprüfers (ISA 600).

Im Zusammenhang mit der Firm Review wird weiter die rechtzeitige Überführung der «Clarified Standards (ISAs)»¹³ in den internen Revisionsansatz (Audit Methodology) der Revisionsunternehmen analysiert.

Zusätzlich werden folgende rechnungslegungsspezifischen Schwerpunkte von der RAB im Jahr 2010 abgedeckt:

- Prüfung von Unternehmenszusammenschlüssen (IFRS 3R/IAS 27R);
- Segmentberichterstattung (IFRS 8 Geschäftssegmente);
- Umsatzerfassung bei komplexen Verhältnissen (IAS 18 Erträge).

¹³ Die Neuen Standards sind anzuwenden für Prüfungen von Jahresrechnungen, welche am oder nach dem 15. Dezember 2009 beginnen («Effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009»).

3.7 Kennzahlen (Audit Quality Measures)

Die RAB hat im Berichtsjahr bei den vier grössten Revisionsunternehmen (Ernst & Young AG, KPMG AG, PricewaterhouseCoopers AG und Deloitte AG) Kennzahlen für die Beurteilung der Qualität in der Erbringung der Revisionsdienstleistungen erhoben. Da für das Vorjahr keine solchen Zahlen vorliegen, sind noch keine Trendanalysen möglich. Die insgesamt 12 Kennzahlen zur Qualität wurden für die ISQC 1-relevanten Bereiche Kundenannahme und Weiterführung, Personal, Auftragsabwicklung und interne Nachkontrolle berechnet.

Die Qualität von Revisionsdienstleistungen wird primär durch die Resultate der internen und externen Nachkontrollen gemessen. Diese Nachkontrollen sind notwendig, können jedoch Faktoren, welche sich erst in Zukunft auswirken werden, nicht angemessen abdecken. Hier können die von der RAB eingeforderten Kennzahlen weitergehende Informationen und Hinweise auf Trends liefern.

Die erhobenen Kennzahlen¹⁴ zeigen, dass in gewissen Bereichen durchaus grosse Unterschiede innerhalb der vier grössten Revisionsunternehmen bestehen. Dies zeigen folgende Beispiele:

- a. Die durchschnittlichen Jahresumsätze pro Audit Partner bewegen sich je nach Revisionsunternehmen zwischen CHF 2.0 Mio. und CHF 4.2 Mio.
- b. Das Verhältnis zwischen Audit Partner und Mitarbeitende unterscheidet sich bei drei der vier genannten Unternehmen nur unwesentlich (Kennzahlen zwischen 10.8 bis 11.5). Eines der erfassten Unternehmen hat jedoch ein Verhältnis von 7.5, d.h. jedem Audit Partner stehen 7.5 Revisionsmitarbeitende gegenüber.
- c. Die durchschnittlichen jährlichen Weiterbildungsstunden, welche von Managern, Senior Managern, Direktoren und Partnern geleistet werden, bewegen sich zwischen 54 Stunden pro Person/Jahr und 95 Stunden pro Person/Jahr (im Zweijahres-Durchschnitt).
- d. Die Einbindung von ausländischen Ressourcen bei der internen Nachkontrolle («Non-Local Reviewer») bewegt sich zwischen 32 Prozent und 100 Prozent.

Die Kennzahlen zur Qualität sind Teil des Risiko-Monitorings der RAB und werden bei den grossen Revisionsunternehmen jährlich erhoben. Die RAB wird bei ihrer Aufsichtstätigkeit die Entwicklungen der Qualitäts-Kennzahlen analysieren und berücksichtigen.

3.8 Verfahren und Vorabklärungen

Bei Verdacht auf Verstösse gegen gesetzliche Pflichten nimmt die RAB eine Vorabklärung vor. Diese Abklärungen werden in der Regel durch Hinweise von Dritten ausgelöst. Ziel dieser Vorabklärungen ist es, die Rolle der Prüferinnen und Prüfer in der konkreten Situation und im Kontext der anwendbaren regulatorischen Vorschriften zu analysieren und zu verstehen.

Falls sich der Verdacht auf Verstösse gegen gesetzliche Pflichten erhärtet, leitet die RAB ein verwaltungsrechtliches Verfahren gegen das staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen oder die betroffenen natürlichen Personen ein.

Die RAB hat im Jahr 2009 sechs Vorabklärungen vorgenommen (Vorjahr: drei). Zwei Vorabklärungen führten bereits zu einem verwaltungsrechtlichen Verfahren (Vorjahr: keine): Eines der beiden Verfahren bezog sich auf eine inkorrekte Berichterstattung zur Jahresrechnung einer Publikumsgesellschaft, die nach Swiss GAAP FER erstellt wurde. Gegenüber dem staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen wurden Massnahmen verfügt und die Verwaltungskosten auferlegt. Im zweiten Verfahren, welches sich auf die Verletzung der Rotationsvorschriften bezieht, wurde gegen den leitenden Revisor und das staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen ein Verfahren eröffnet, welche per 31. Dezember 2009 noch nicht abgeschlossen waren. Bei den restlichen vier Vorabklärungen wurde in drei Fällen noch nicht über die weitere Vorgehensweise entschieden. In einem Fall führte die Vorabklärung zu keiner Massnahme der RAB.

¹⁴ Die Berechnung der Kennzahlen erfolgte teilweise auf der Basis ungeprüfter Daten. Die Grundlagen der Kennzahlen basieren zudem je nach Revisionsunternehmen auf den Mandaten aller Prüfkunden oder lediglich auf denjenigen der geprüften Publikumsgesellschaften. Weiter mussten in einzelnen Fällen Vereinfachungen und/oder Annahmen getroffen werden. Die Aussagekraft und Vergleichbarkeit dieser Kennzahlen ist daher beschränkt.

4 Internationales

4.1 Einleitung

Die seit einiger Zeit bestehende Tendenz zur Regionalisierung, Internationalisierung und Globalisierung der grossen Revisionsnetzwerke hat sich im Jahr 2009 weiter verstärkt. Aus den national dominierten und ausgerichteten Ländergesellschaften werden zunehmend Tochtergesellschaften regional operierender Konzerne¹⁵.

Demgegenüber sind die meisten Revisionsaufsichtsbehörden immer noch primär nationale Stellen, deren Befugnisse an den jeweiligen Landesgrenzen enden. Die erwähnte Entwicklung zwingt die Revisionsaufsichtsbehörden jedoch zunehmend dazu, über diese nationale Rolle hinauszuwachsen und ihre Aufsichtstätigkeiten auf internationaler Ebene abzustimmen und zu harmonisieren. Nur durch verstärkte Zusammenarbeit und gegenseitige Anerkennung kann sich ein internationales Aufsichtssystem entwickeln, das die Nachteile einer nationalen Orientierung beseitigt¹⁶.

Das Vorstehende gilt im Falle der Schweiz umso mehr, als der Kapitalmarkt vergleichsweise begrenzt ist, die Schweizer Wirtschaft traditionell stark auf den Export angewiesen ist und Schweizer Publikumsgesellschaften oftmals auch an ausländischen Börsen kotiert sind. Eine effiziente Zusammenarbeit mit den jeweiligen ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden ist daher für den Erhalt der Attraktivität des Wirtschaftsstandortes Schweiz von grosser Bedeutung. Im Jahr 2009 hat die RAB deshalb mit den Revisionsaufsichtsbehörden in den wesentlichsten

Wirtschaftsräumen (EU, USA und Japan) bilaterale Verhandlungen zur künftigen Zusammenarbeit aufgenommen bzw. fortgeführt.

Aus wirtschaftspolitischer Sicht charakterisiert sich die Verhandlungsposition der Schweiz dadurch, dass sie nicht Mitglied der Europäischen Union ist. Das hat Vor- und Nachteile. Zum einen resultiert daraus eine erhöhte Unabhängigkeit. Die RAB sieht dies als Chance, die Interessen der Schweizer Wirtschaft gezielt zu vertreten. Zum anderen kann sie sich aber nicht an einen mächtigen Verhandlungspartner anlehnen und ist deshalb gehalten, ihre Verhandlungspositionen klar zu definieren, um internationalem Druck zu widerstehen.

Nicht zuletzt auch aus dieser Perspektive ist es für die RAB zentral, sich auf dem internationalen Parkett zu positionieren und zu vernetzen. Ein wichtiger Schritt in diese Richtung war die Durchführung des Meetings des International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)¹⁷ im April 2009 in Basel.

¹⁵ Vgl. dazu Tätigkeitsbericht der RAB für das Jahr 2008, S. 29.

¹⁶ Vgl. dazu Aufsatz von Reto Sanwald/Sabine D'Amelio Favez, Internationale Zusammenarbeit zwischen Revisionsaufsichtsbehörden, in: Der Schweizer Treuhänder 2008, S. 872 ff.

¹⁷ Die IFIAR ist die internationale Vereinigung der Revisionsaufsichtsbehörden. Genauere Angaben enthält die Homepage unter www.ifiar.org.



4.2 Verhältnis zur Europäischen Union

Die Verhandlungen mit der Europäischen Union laufen auf zwei Ebenen ab: Das so genannte Gleichwertigkeitsverfahren (Equivalence) dient der Beurteilung der Gleichwertigkeit drittstaatlicher Aufsichtssysteme¹⁸. Im Rahmen des so genannten Angemessenheitsverfahrens (Adequacy) wird demgegenüber die Möglichkeit der Zusammenarbeit von EU-Aufsichtsbehörden mit drittstaatlichen Revisionsaufsichtsbehörden geprüft. Behörden eines Drittlandes gelten insbesondere dann als angemessen, wenn sie in der Lage sind, mit den Aufsichtsbehörden der EU-Mitgliedstaaten Vereinbarungen zum Austausch von Arbeitspapieren und andere Unterlagen abzuschliessen, und wenn die Vertraulichkeit der Unterlagen aus EU-Mitgliedstaaten gewahrt ist.

Mit Blick auf die Gleichwertigkeit wird das Schweizer Revisionsaufsichtssystem bereits seit Herbst 2008 von Fachleuten aus verschiedenen EU-Mitgliedstaaten überprüft. Der Länderbericht zur Schweiz wurde von der «European Group of Auditor's Oversight Bodies» (EGAOB) im Herbst 2009 angenommen. Es ist davon auszugehen, dass die EU-Kommission den definitiven Entscheid über die Gleichwertigkeit noch vor dem 1. Juli 2010 treffen wird¹⁹.

Im Hinblick auf die Angemessenheit hat die EU-Kommission im Oktober 2009 einen Entwurf vorgelegt, wonach es den Aufsichtsbehörden der EU-Mitgliedstaaten gestattet ist, mit den Aufsichtsbehörden in Kanada, Japan und der Schweiz Kooperationsvereinbarungen abzuschliessen. Der formelle Entscheid des EU-Rates und des EU-Parlaments soll demnächst gefällt werden. Danach wird es der Schweiz möglich sein, Kooperationsvereinbarungen mit EU-Aufsichtsbehörden zu schliessen.

Die Zustimmung von EU-Rat und EU-Parlament ist aber nicht gleichbedeutend mit dem tatsächlichen Austausch von Informationen. Der Entscheid der EU bedeutet nur, dass Verhandlungen zwischen EU-Aufsichtsbehörden und der RAB stattfinden können. Ob und unter welchen Bedingungen Informationen ausgetauscht werden, hängt vom Ergebnis der Verhandlungen ab.

4.3 Verhältnis zu den USA

Das PCAOB hat Ende 2007 seine Vorstellungen von internationaler Zusammenarbeit im Entwurf zu einem so genannten Policy Statement veröffentlicht²⁰. Anders als die EU, Japan oder die Schweiz besteht die Zielsetzung des PCAOB nicht in der Anerkennung eines ausländischen Aufsichtssystems mit gleichwertigen Prüf- und Aufsichtsstandards (Prinzip der «Mutual Recognition»), sondern im Abstellen bzw. Vertrauen auf die Tätigkeit einer ausländischen Aufsichtsbehörde, die stellvertretend für das PCAOB die Einhaltung von US-Standards überwacht (Prinzip der «Mutual Reliance»). Der Grad dieses Vertrauens hängt von der Qualität der ausländischen Behörde ab. Selbst wenn jedoch eine ausländische Behörde den Status der so genannten «Full Reliance» erhält, behält sich das PCAOB insbesondere das Recht vor, die ausländische Behörde während deren Inspektionen zu begleiten.

Schweizer Revisionsunternehmen, die sich in den Jahren 2003 und 2004 beim PCAOB registriert haben, müssen innerhalb von vier Jahren von diesem inspiziert werden²¹. Das PCAOB beabsichtigte daher bereits im Jahr 2008, in der Schweiz erste gemeinsame Inspektionen mit der RAB durchzuführen (sog. «Joint Inspections»). Mitte 2009 hat das PCAOB jedoch eine Regelung verabschiedet, die es erlaubt, die erwähnten Inspektionsfristen zu erstrecken²².

¹⁸ 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.

¹⁹ Am 29. Juli 2008 hat die EU-Kommission entschieden, den Prüferinnen und Prüfern und Revisionsunternehmen aus bestimmten Drittstaaten eine Übergangsfrist für ihre jeweiligen Prüftätigkeiten zu gewähren. Demnach wird es Revisionsunternehmen aus 33 Drittstaaten (darunter auch den Revisionsunternehmen mit Sitz in der Schweiz) gestattet, ihre Prüftätigkeit für Drittlandunternehmen fortzusetzen, die an europäischen Märkten kotiert sind. Die Übergangsfrist läuft bis zum 1. Juli 2010 und soll es der EU-Kommission wie erwähnt ermöglichen, in der Zwischenzeit definitiv über die Gleichwertigkeit der drittstaatlichen Aufsichtssysteme zu entscheiden (vgl. dazu Tätigkeitsbericht der RAB für das Jahr 2008, S. 30).

²⁰ PCAOB Release No. 2007-011, Request for Public Comment on Proposed Policy Statement: Guidance Regarding Implementation of PCAOB Rule 4012, December 5, 2007.

²¹ PCAOB Rule 4003.

²² PCAOB Release No. 2009-003, Final Rule Concerning the Timing of Certain Inspections of Non-U.S. Firms, and Other Issues Relating to Inspections of Non-U.S. Firms, June 25, 2009.

4.4 Verhältnis zu weiteren Staaten

Demnach können Inspektionen, die 2008 hätten stattfinden sollen, im Jahr 2009 durchgeführt werden, und Inspektionen, die im Jahr 2009 fällig wurden, können auf Grund einer Reihe von Kriterien bis ins Jahr 2011 verschoben werden. Ausländische Revisionsunternehmen, bei denen diese Fristen nicht eingehalten werden, riskieren eine Sanktionierung durch das PCAOB. In Frage kommen die Aufnahme in eine Liste (Transparenz)²³, aber schlimmstenfalls auch die Deregistrierung des Revisionsunternehmens beim PCAOB²⁴.

Die RAB hat dem PCAOB gegenüber im März 2008 grundsätzlich ihr Einverständnis für gemeinsame 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 abzuschliessen ist, das den Vorgaben des Schweizer Amts- und Rechtshilferechts Rechnung trägt. Zudem ist die RAB nur bereit, gemeinsame Inspektionen mit der amerikanischen Revisionsaufsichtsbehörde durchzuführen, wenn diese zeitlich beschränkt stattfinden. Die Verhandlungen zwischen der RAB, der FINMA²⁵ und dem PCAOB im Hinblick auf mögliche Joint Inspections in der Schweiz haben bereits im Dezember 2008 angefangen. Nach einer zweiten Verhandlungsrunde im Frühling 2009 konnten verschiedene rechtliche Probleme identifiziert werden, welche Joint Inspections in der Schweiz derzeit verunmöglichen. Probleme bestehen insbesondere beim Gegenrecht, beim fehlenden Zeitplan im Zusammenhang mit einer möglichen Anerkennung der RAB, bei der vertraulichen Behandlung von Informationen und bei der Weiterleitung von Informationen an Drittbehörden in den USA. Eine dritte Verhandlungsrunde fand im Oktober 2009 in Washington statt.

Im Dezember 2009 hat das House of Financial Services Committee den Investor Protection Act verabschiedet. Sollte der Act in Kraft treten, würde er neu auch eine Amtshilfebestimmung für das PCAOB beinhalten, die das Problem des Gegenrechtes weitgehend lösen dürfte. Ob, wann und mit welchem Wortlaut diese Gesetzesänderung angenommen wird, ist allerdings noch offen.

Auf Grund der erwähnten Probleme haben 2009 in der Schweiz keine Joint Inspections stattgefunden.

Im Januar 2009 war die RAB Gastgeberin eines Treffens aller deutschsprachigen Revisionsaufsichtsbehörden (Deutschland, Österreich, Schweiz). Das alternierend in einem der drei Länder stattfindende Treffen ermöglicht einen vertieften Gedankenaustausch zu gemeinsamen Problemen im Bereich der Revisionsaufsicht. Im Weiteren arbeitet die RAB mit der deutschen Revisionsaufsichtsbehörde intensiv im Bereich der Weiterbildung zusammen. Gemeinsame Veranstaltungen fanden im Januar 2009 in Berlin und im Juli 2009 in Bern statt. An diesen Weiterbildungsveranstaltungen werden jeweils die neusten theoretischen und praktischen Entwicklungen im Bereich der Revision und der Rechnungslegung durch anerkannte Expertinnen und Experten aus dem EU-Raum diskutiert.

Japan hat am 14. September 2009 Rahmenbedingungen zur Beaufsichtigung von ausländischen Revisionsunternehmen in Kraft gesetzt. Die japanische Revisionsaufsichtsbehörde will so weit wie möglich auf Inspektionen im Ausland verzichten, verlangt aber im Gegenzug vertiefte Informationen zur Tätigkeit der Aufsichtsbehörde im Heimatstaat²⁶. Aus diesem Grund hat Japan Interesse daran, mit der Schweiz eine bilaterale Vereinbarung über den Austausch von Informationen abzuschliessen. Die diesbezüglichen Verhandlungen befinden sich noch in der Anfangsphase und werden im Jahr 2010 weitergeführt.

²³ Am 31. Juli 2009 hat das PCAOB eine «graue Liste» mit denjenigen Revisionsunternehmen, die nicht fristgemäss inspiziert werden konnten publiziert. Ernst & Young Schweiz figuriert auf dieser Liste.

²⁴ Vgl. PCAOB Rule 5300 und Final Rule Concerning the Timing of Certain Inspections of Non-U.S. Firms, and Other Issues Relating to Inspections of Non-U.S. Firms (Section V, S. 14).

²⁵ Da die Aufsicht über Revisionsstellen von Banken durch die FINMA und die RAB gemeinsam ausgeübt wird, ist eine solche Vereinbarung unter Beteiligung der FINMA abzuschliessen. Die FINMA nimmt daher an allen Verhandlungen teil und kümmert sich insbesondere um Fragestellungen rund um das Bankkündengeheimnis.

²⁶ Vgl. Public Consultation on «Proposed Basic Guidelines on Information Requirements and Inspection on Foreign Audit Firms etc. by the Certified Public Accountants and Auditing Oversight Board» vom 2. Oktober 2009.

4.5 International Forum of Independent Audit Regulators

Das International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) ist im Jahr 2009 um sechs Mitglieder angewachsen und zählt mittlerweile 34 Mitgliederbehörden. Steven Maijor von der Niederländischen Finanzmarktaufsichtsbehörde und Paul George vom UK Financial Reporting Council wurden als Präsident bzw. Vizepräsident gewählt. Die IFIAR hat im Weiteren entschieden, sich als Verein nach Schweizer Recht zu konstituieren und sich damit eine stabile rechtliche Grundlage für die weitere Entwicklung zu geben.

2009 hat die RAB in der IFIAR eine aktive Rolle gespielt. Zu nennen ist vorab die Durchführung des IFIAR-Meetings in Basel im April 2009. Neben Vertreterinnen und Vertretern aus rund 30 Mitgliedstaaten waren auch Vertreter des Financial Stability Boards, des Basel Committee on Banking Supervision, der International Association of Insurance Supervisors, des Public Interest Oversight Board, der Weltbank, der IOSCO und der EU-Kommission als Beobachter anwesend. Ebenfalls in Basel zu Gast waren die CEOs der sechs grossen internationalen Revisionsnetzwerke von BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG und PricewaterhouseCoopers, um mit den Vertreterinnen und Vertretern der Aufsichtsbehörden die Auswirkungen der Wirtschaftskrise auf die Revision zu erörtern.

Die RAB ist derzeit zudem in zwei Arbeitsgruppen der IFIAR vertreten. Die Standards Coordination Working Group hat zum Ziel, sich mit den Arbeiten des IAASB auseinanderzusetzen und diesbezügliche Erfahrungen der IFIAR-Mitglieder einzubringen. Die International Cooperation Working Group bemüht sich darum, die internationale Kooperation zwischen den Mitgliedern der IFIAR zu fördern. Die Teilnahme an diesen Arbeitsgruppen ermöglicht es der RAB, Tendenzen und Entwicklungen frühzeitig zu erkennen und in ihre Aufsichtstätigkeit einfließen zu lassen.

Schliesslich hat die RAB auch am Inspection Workshop der IFIAR vom Februar 2009 in Stockholm eine aktive Rolle übernommen und insbesondere den Bereich «Auditors' responsibility to consider fraud as part of a financial statement audit» vorgestellt und moderiert.

4.6 Inkraftsetzung von Artikel 8 RAG

Die Kapitalmärkte haben sich in den letzten Jahren zunehmend internationalisiert und globalisiert. Es sind daher auch zahlreiche ausländische Unternehmen am Schweizer Kapitalmarkt aktiv. Revisionsunternehmen, die für solche Gesellschaften tätig sind, müssen ebenfalls beaufsichtigt werden, wenn die Qualität der Revision für den Schweizer Kapitalmarkt gewährleistet werden soll (vgl. Art. 8 RAG). Dies hat zur Folge, dass die Revisionsstelle eines internationalen Konzerns von der Revisionsaufsicht mehrerer Staaten erfasst wird. Zur Vermeidung von Doppelspurigkeiten entfallen Zulassung und Aufsicht in zwei Ausnahmefällen:

- Zum einen verzichtet die RAB dann auf die Aufsicht, wenn das ausländische Revisionsunternehmen einer vom Bundesrat anerkannten ausländischen Revisionsaufsichtsbehörde untersteht (Art. 8 Abs. 2 RAG). Bei der Anerkennung gleichwertiger ausländischer Revisionsaufsichtsbehörden kann der Bundesrat auf die Anerkennung durch andere Staaten oder internationale Gremien und auf die Gewährung des Gegenrechts abstellen (Art. 10 Abs. 1 RAV).
- Zum anderen ist auch dann keine Beaufsichtigung durch die RAB notwendig, wenn eine Anleiheobligation durch eine Gesellschaft garantiert wird, die über ein Revisionsunternehmen verfügt, das entweder durch die RAB oder durch eine vom Bundesrat anerkannte ausländische Revisionsaufsichtsbehörde beaufsichtigt wird (Art. 8 Abs. 3 RAG).

Im Sinne einer Gegenausnahme unterstehen ausländische Revisionsunternehmen, die für schweizerische Publikumsgesellschaften Revisionsdienstleistungen nach schweizerischem Recht erbringen, in jedem Fall der Aufsicht durch die RAB (Art. 10 Abs. 2 RAV).

Artikel 8 RAG ist noch nicht in Kraft. Die RAB arbeitet derzeit aber an einem Konzept zur Umsetzung dieser Bestimmung und wird dieses zum gegebenen Zeitpunkt auch in eine öffentliche Anhörung geben. Die Inkraftsetzung ist voraussichtlich auf Mitte 2011 geplant.

5 Rechtsprechung

5.1 Einleitung

Das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) hatte 2009 über mehrere Beschwerden zu befinden, die gegen ablehnende Zulassungsentscheide der RAB erhoben wurden. Einige Dossiers sind beim BVGer weiterhin hängig. Nur in einem Fall ist ein abgewiesener Beschwerdeführer anschliessend an das Bundesgericht (BGer) gelangt. Die Urteile der beiden Gerichtsbehörden betrafen die Zulassungsbedingungen betreffend Ausbildung und Fachpraxis, aber auch Fragen verfahrensrechtlicher Natur. Sie bestätigten in den meisten Fällen die Praxis der RAB. Die wichtigsten Erwägungen werden nachstehend aufgeführt. Im Weiteren wird insbesondere auf die Praxis der RAB im Zusammenhang mit dem unbescholtenen Leumund Bezug genommen.

5.2 Ausbildung

Das RAG enthält eine derzeit abschliessende Liste von Ausbildungsgängen, welche die Zulassung als Revisonsexpertin oder Revisonsexperte bzw. als Revisorin oder Revisor ermöglichen (Art. 4 Abs. 2 RAG). Wie das BVGer schon mehrfach festgestellt hat, wurden vom Gesetzgeber nur jene Ausbildungsgänge berücksichtigt, die – ergänzt um eine angemessene Anzahl an Jahren von Fachpraxis – qualitativ hoch stehende Revisionsdienstleistungen garantieren. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass die nicht in Artikel 4 Absatz 2 RAG aufgeführten Ausbildungsgänge vom Gesetzgeber als ungenügend qualifiziert wurden. Das BVGer hat sich 2008 ablehnend zu einer Reihe von Ausbildungsgängen geäussert²⁷.

Das BVGer hat im Jahr 2009 auch den vom Regierungsrat des Kantons Tessin vergebenen Titel «fiduciario commercialista» als nicht anerkannter Ausbildungsgang bestätigt. Das Gericht hat dabei darauf hingewiesen, dass dieser Titel eine behördliche Genehmigung für die Ausübung des Berufs «fiduciario commercialista» nach dem Gesetz des Kantons Tessin vom 18. Juni 1984 zur Reglementierung des Treuhänderberufs darstellt, aber keinen Nachweis für den Abschluss einer einschlägigen Ausbildung gemäss RAG²⁸.

²⁷ Eidg. dipl. Bankfachmann (Urteil des BVGer Nr. B-1940/2008 vom 10. Juni 2008); Universitätsabschluss in Politikwissenschaften (Urteil des BVGer Nr. B-3393/2008 vom 24. September 2008); kaufmännische Ausbildung (Urteil des BVGer Nr. B-2807/2008 vom 19. August 2008, Urteil des BVGer Nr. B-5811/2008 vom 22. Januar 2009); private Treuhänder-Ausbildung ohne eidg. Fachausweis (Urteil des BVGer Nr. B-2486/2008 vom 7. Oktober 2008).

²⁸ Urteil des BVGer Nr. B-5881/2008 vom 19. März 2009.



5.3 Fachpraxis

Die RAB hat aufgrund der klaren Vorgaben des Gesetzgebers keine Kompetenz, Personen mit einer anderen Ausbildung als den im Gesetz genannten zuzulassen. Eine Ausnahme besteht für Personen, die einen altrechtlichen Ausbildungsgang absolviert haben, der einem der aktuell im Gesetz aufgeführten Ausbildungsgänge entspricht (sog. «Vorgängerdiplome»). Hierunter fallen insbesondere Absolventinnen und Absolventen der Bücherexperten-Vorprüfung der Jahre 1958 bis 1986²⁹, der Steuerexperten-Vorprüfung der Jahre 1982 bis 1986 und der Treuhänderprüfung STV der Jahre 1981, 1982 und 1984 sowie der Vorprüfung für Buchhalter.

Das BVGer hat die Gleichwertigkeit dieses letzten Ausbildungsgangs mit dem diplomierten Buchhalter und folglich auch mit demjenigen der Fachfrau oder Fachmann im Finanz- und Rechnungswesen mit eidg. Fachausweis³⁰ anerkannt. Das Gericht hat dabei geprüft, ob das Fehlen einer Übergangsbestimmung zur Anerkennung der Vorprüfungen im Reglement vom 22. März 1971 über die eidg. Diplomprüfung für Buchhalter eine Lücke darstellt oder ob eine solche Bestimmung absichtlich nicht aufgenommen wurde. Vorab hat das Gericht festgestellt, dass der Wille der Autoren, die Gleichwertigkeit zu statuieren, im Reglement schwierig zu erkennen ist, weil der Nachweis des Bestehens der Vorprüfung nicht dieselben Rechte verleiht wie das eigentliche Diplom. Das Gericht hat anschliessend geprüft, ob diese wörtliche und systematische Interpretation mit Bezug auf das Gleichbehandlungsgebot verfassungskonform ist, da diejenigen Personen, welche die Vorprüfung zum Buchhalter bestanden haben, im Gegensatz zu den Inhaberinnen und Inhabern des eidg. Diploms für Buchhalter nicht über eine gemäss RAG anerkannte Ausbildung verfügen. Nachdem das Gericht die beiden Titel inhaltlich miteinander verglichen hat, ist es zum Schluss gekommen, dass diese sich nicht derart stark voneinander unterscheiden, dass der eine mit Blick auf die anerkannten Ausbildungen im RAG als gleichwertig gelten kann und der andere nicht. Es bestehen daher keine sachlichen Gründe, die Vorprüfung zum Buchhalter und das eidg. Diplom für Buchhalter vorliegend als nicht gleichwertig zu betrachten. Eine solche Ungleichbehandlung würde gegen das in Artikel 8 der Bundesverfassung aufgeführte Gleichbehandlungsgebot verstossen.

Die gesetzlich vorgeschriebene Dauer der Fachpraxis hängt von der Ausbildung der Gesuchstellerin resp. des Gesuchstellers und von der Zulassungsart ab. Die Fachpraxis für die Zulassung als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte kann je nach Ausbildung bis zu zwölf Jahre betragen (Art. 4 Abs. 2 RAG), wovon mindestens zwei Drittel unter Beaufsichtigung erworben worden sein müssen (Art. 4 Abs. 4 RAG). Für die Zulassung als Revisorin oder Revisor hingegen wird unabhängig von der Ausbildung ein Jahr beaufsichtigte Fachpraxis verlangt (Art. 5 Abs. 1 RAG). Die Fachpraxis muss in beiden Fällen vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben werden (Art. 4 Abs. 4 und Art. 5 Abs. 2 RAG).

In einem Urteil vom 27. Januar 2009³¹ hat das BVGer die Praxis der RAB bestätigt. Es ist der Ansicht, dass das Adverb «vorwiegend» der RAB einen grossen Ermessensspielraum gibt, von dem diese korrekt Gebrauch gemacht hat, indem sie bestimmt hat, dass dies drei Viertel der gesamten nachzuweisenden Fachpraxis entspricht³². Das Gericht hat ebenfalls bestätigt, dass es sachgerecht ist, Fachpraxis nicht zu berücksichtigen, die vor Beginn der einschlägigen Ausbildung erworben wurde. In Übereinstimmung mit der RAB ist es der Ansicht, dass nur eine Person, welche die nötigen theoretischen Kenntnisse besitzt, diese in der Praxis umsetzen und den Gesamtzusammenhang der sich stellenden Fragen und Probleme erkennen kann. Das BVGer hat ausserdem Fachpraxis nicht anerkannt, die vor dem Beginn einer erfolgreich abgeschlossenen Ausbildung erworben wurde. Fachpraxis während einer Ausbildung kann somit nicht angerechnet werden, wenn die ausbildungsabschliessende Prüfung nicht bestanden wird.

²⁹ S. insbesondere Urteil des BVGer Nr. B-3805/2008 vom 4. Dezember 2008 und Urteil des BVGer Nr. B-1237/2008 vom 22. Dezember 2008 über die Vorprüfung zum Bücherexperten für die Jahrgänge 1966 und 1970. Diese Ausbildung entspricht dem Treuhänder mit eidg. Fachausweis.

³⁰ Urteil des BVGer Nr. B-1554/2009 vom 16. Juni 2009. Im Verfahren stand der Beschwerdeführer dem Bundesamt für Berufsbildung und Technologie (BBT) gegenüber. Im Rahmen des Zulassungsverfahrens hatte die RAB den Beschwerdeführer aufgefordert, seinen Titel vom BBT als gleichwertig anerkennen zu lassen (s. unten Ziff. 5.5 zur Frage der Rechtmässigkeit dieses Vorgehens).

³¹ Urteil des BVGer Nr. B-5835/2008 vom 27. Januar 2009.

³² Die Fachpraxis unter Beaufsichtigung für die Zulassung als Revisionsexpertin resp. Revisionsexperte entspricht damit der Hälfte der gesamthaft in Art. 4 Abs. 2 RAG geforderten Fachpraxis. Wenn die vorgeschriebene Fachpraxis 5 Jahre beträgt (vgl. Art. 4 Abs. 2 Bst. b RAG), beläuft sich die Fachpraxis unter Beaufsichtigung damit auf 2.5 Jahre ($5 \times 3/4 \times 2/3$). Wenn die Fachpraxis 12 Jahre beträgt (vgl. Art. 4 Abs. 2 Bst. c RAG), beläuft sich die Fachpraxis unter Beaufsichtigung auf 6 Jahre ($12 \times 3/4 \times 2/3$).

5.4 Unbescholtener Leumund

Eine Person, die als Revisionsexpertin oder Revisions-experte bzw. Revisorin oder Revisor zugelassen werden will, muss über einen unbescholtenen Leumund verfügen (Art. 4 Abs. 1 und Art. 5 Abs. 1 Bst. a RAG). Artikel 4 Absatz 1 RAV präzisiert, dass die Gesuchstellerin resp. der Gesuchsteller zugelassen wird, wenn sie resp. er über einen unbescholtenen Leumund verfügt und wenn sich aus keinen anderen persönlichen Umständen ergibt, dass sie resp. er nicht Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet.

Im Jahr 2009 musste weder das BVGer noch das BGer über den Begriff des unbescholtenen Leumunds befinden. Im 2008 hat das BVGer allerdings die Praxis der RAB bestätigt, die sich insbesondere auf die Rechtsprechung zur Gewähr für eine einwandfreie Geschäftstätigkeit im Bereich des Finanzmarktrechts abstützt³³.

5.5 Verfahrensrechtliche Fragen

Im Verfahren zur Prüfung der Gleichwertigkeit zwischen der Vorprüfung zum Buchhalter und dem eidg. Diplom für Buchhalter (s. vorne Ziff. 5.2) hat die RAB den Gesuchsteller aufgefordert, die Gleichwertigkeit der Vorprüfung beim Bundesamt für Berufsbildung und Technologie (BBT) zu beantragen. Nachdem dieses die Gleichwertigkeit verneint hatte, erhob der Gesuchsteller vor dem BVGer Beschwerde gegen das BBT. Dem Gericht hat er unter anderem beantragt zu entscheiden, ob die RAB die Kompetenz hat, selber über die Gleichwertigkeit zu befinden, und ob sie folglich den Gesuchsteller zu Recht an das BBT verwiesen hat. Das BVGer ist zum Schluss gekommen, dass die RAB diese Kompetenz nicht besitzt und dass die Verweisung des Gesuchstellers an das BBT keine Verletzung klaren Rechts darstellt, weil das BBT eindeutig dazu befugt ist, über die Gleichwertigkeit zu entscheiden. Im gleichen Fall hat der Gesuchsteller dem BVGer beantragt, die RAB im Rahmen vorsorglicher Massnahmen anzuweisen, ihn provisorisch zuzulassen und ins Revisorenregister einzutragen. Mit Zwischenentscheid hat das Gericht entschieden, dass auf diesen Antrag nicht eingetreten werden kann, da die Streitsache die Gleichwertigkeit zwischen der Vorprüfung zum Buchhalter und dem eidg. Diplom für Buchhalter betrifft und nicht die Zulassung durch die RAB³⁴.

In einem anderen Fall ist das BVGer im Zusammenhang mit der Aufhebung der aufschiebenden Wirkung einer Beschwerde gegen die RAB angerufen worden. Beschwerdeführer war ein Gesuchsteller, der provisorisch, aber nicht definitiv als Revisions-experte zugelassen wurde. Zur Begründung des Antrags auf Wiederherstellung der aufschiebenden Wirkung seiner Beschwerde führte der Beschwerdeführer im Wesentlichen die Beschädigung seines Rufes an. Das Gericht kam zum Schluss, dass das öffentliche Interesse an der ordnungsgemässen Erfüllung und an der Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen sowie der geprüften Unternehmen und aller am Revisionsbericht interessierten Personen Vorrang hat vor dem persönlichen Interesse des Gesuchstellers³⁵. In einem ähnlichen Fall war ein bereits definitiv zugelassener Revisions-experte von einem Zivilgericht wegen Verletzung der Sorgfaltspflichten als leitender Revisor zu einer beträchtlichen Schadenersatzzahlung verurteilt worden. Das BVGer hat festgehalten, dass die RAB der Beschwerde gegen ihren Entscheid, dem Beschwerdeführer die Zulassung als Revisionsexperte zu entziehen, zu Recht die aufschiebende Wirkung entzogen hat. Das Gericht hat weiter ausgeführt, dass die RAB dabei verhältnismässig gehandelt hat, da ein milderer Entscheid die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bis zum Abschluss des Beschwerdeverfahrens nicht sichergestellt hätte. Bei der Prüfung der Verhältnismässigkeit berücksichtigte das BVGer ebenfalls die Tatsache, dass der Beschwerdeführer unter Leitung seines Partners, der eine Zulassung als Revisionsexperte besass, weiterhin Revisionsarbeiten für sein Unternehmen vornehmen konnte³⁶.

Im Rahmen einer Wiedererwägung der RAB hat sich das BVGer ausserdem zum Thema der Prozesskosten geäussert. Die RAB hatte zuerst ein Zulassungs-gesuch abgewiesen, da der Gesuchsteller keine Fach-praxis unter Beaufsichtigung nachweisen konnte. Die beaufsichtigende Person verfügte zum Zeitpunkt des Entscheides durch die RAB lediglich über die bestandene Vorprüfung zum Buchhalter. Das Urteil des

³³ Urteil des BVGer Nr. B-2440/2008 vom 16. Juli 2008.

³⁴ Zwischenentscheid des BVGer Nr. B-1554/2009 vom 19. März 2009.

³⁵ Zwischenentscheid des BVGer Nr. B-3219/2009 vom 16. Juni 2009.

³⁶ Zwischenentscheid des BVGer Nr. B-7348/2009 vom 23. Dezember 2009.

BVGer über die Gleichwertigkeit dieser Ausbildung (s. Ziff. 5.2) ist einen Tag nach dem ablehnenden Entscheid bei der RAB eingegangen. Daraufhin hat die RAB ihren Entscheid in Wiedererwägung gezogen und den Gesuchsteller zugelassen. Nach Auffassung des BVGer wusste die RAB, dass der Entscheid des BBT Gegenstand eines separaten Beschwerdeverfahrens bildete. Zudem stellte die Beschwerde gegen den negativen Entscheid der RAB für den Beschwerdeführer die einzige Möglichkeit dar, seine Rechte geltend zu machen, insbesondere im Hinblick auf die Wiederherstellung der aufschiebenden Wirkung der Beschwerde³⁷. Diese Beurteilung kann aus mehreren Gründen kritisiert werden. Der Gesuchsteller war im Zeitpunkt der Abweisung im Besitz einer provisorischen Zulassung als Revisor, so dass er eingeschränkte Revisionen durchführen durfte und den geprüften Unternehmen und den übrigen an den Revisionsberichten interessierten Personen zumindest potentiell Schaden zufügen konnte. Er erfüllte zum Zeitpunkt der Abweisung die Zulassungsvoraussetzungen gemäss Praxis der RAB klarerweise nicht. Zudem kann die RAB mit Blick auf das öffentliche Interesse nicht einfach alle Dossiers aussetzen, nur weil ein Beschwerdeverfahren im Gange ist. Dies gilt umso mehr, als die RAB den Zeitpunkt des Beschwerdeentseides jeweils nicht vorhersehen kann. Weiter hat in diesem Fall der Gesuchsteller seine Beschwerde gegen den ablehnenden Entscheid der RAB vom 24. Juni 2009 am 27. Juli 2009 eingereicht. Allerdings stand die Beschwerdefrist vom 15. Juli bis und mit dem 15. August 2009 still (Art. 22a Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren, VwVG; SR 172.012). Der Gesuchsteller, dem das Urteil des BVGer über die Gleichwertigkeit der Vorprüfung zum Buchhalter bekannt war, hätte demnach genügend Zeit gehabt zu entscheiden, ob es tatsächlich eine Beschwerde braucht oder ob vorab die RAB zu kontaktieren ist, um das Verfahren direkt zu erledigen. Im zweiten Fall hätte die RAB ihren Entscheid direkt in Wiedererwägung gezogen, ohne dass ein Beschwerdeverfahren nötig gewesen wäre, und die Wiedererwägung wäre früher erfolgt, als dies letztlich der Fall gewesen ist.

In einem anderen Fall von Wiedererwägung hat das Gericht die Parteikosten nicht der RAB auferlegt³⁸. Die RAB hatte den Gesuchsteller im Rahmen des Zulassungsverfahrens aufgefordert, seine Fachpraxis nachzuweisen und zu diesem Zweck insbesondere

Revisionsberichte einzureichen. Sie hat die anschliessend eingereichten Dokumente als ungenügend eingeschätzt und das Zulassungsgesuch abgelehnt. Während des Beschwerdeverfahrens vor dem BVGer hat der Gesuchsteller die gewünschten Revisionsberichte nachgereicht, weshalb die RAB ihren Entscheid in Wiedererwägung zog und dem Beschwerdeführer die Zulassung erteilte. Laut Gericht hätte der Gesuchsteller durchaus die Möglichkeit gehabt, die erwähnten Nachweise schon während des Zulassungsverfahrens einzureichen. Das BVGer hat festgehalten, dass die Abweisung und dessen Neubeurteilung durch die RAB auf das Verhalten des Gesuchstellers zurückzuführen sind und dass es deshalb keinen Grund gibt, ihm die Parteikosten zuzusprechen.

Schliesslich hat sich das BGer auch zu seiner Zuständigkeit für Beschwerden gegen Entscheide des BVGer geäussert. In Auslegung von Artikel 83 Buchstabe t des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) hat das BGer abgelehnt, auf Beschwerden gegen Urteile des BVGer einzutreten, wenn sich diese auf die Zulassungsvoraussetzung der Ausbildung und die Anwendung der Härtefallklausel (Art. 43 Abs. 6 RAG) beziehen. Gemäss Artikel 83 Buchstabe t BGG ist die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten gegen Entscheide zu Prüfungsergebnissen oder anderen Fähigkeitsbewertungen, namentlich auf den Gebieten der Schule, der Weiterbildung und der Berufsausübung, unzulässig. Diese Bestimmung gilt nicht nur für die Ergebnisse von Prüfungen im engen Sinn, sondern auch für die Beurteilung physischer und geistiger Fähigkeiten einer Person. Die Beschwerde in öffentlich-rechtlichen Angelegenheiten ist daher nicht zulässig, wenn es um die im Rahmen der Fachpraxis erworbenen Kenntnisse oder die Gleichwertigkeit einer Ausbildung geht oder wenn zu entscheiden ist, ob ausserordentliche Umstände (Härtefall) die Erteilung der Zulassung rechtfertigen, obwohl die regulären Bedingungen nicht erfüllt sind. Folglich entscheidet das BVGer in solchen Fällen in letzter Instanz³⁹.

³⁷ Abschreibungsbeschluss des BVGer Nr. B-4801/2009 vom 6. August 2009.

³⁸ Abschreibungsbeschluss des BVGer Nr. B-5880/2009 vom 8. Dezember 2009.

³⁹ Urteil des BGer 2C_136/2009 vom 16. Juni 2009. Siehe auch Urteil des BGer 2C_288/2009 vom 8. Mai 2009.



Anhänge

1 Abkürzungsverzeichnis

ASV-RAB	Aufsichtsverordnung RAB vom 17. März 2008 (SR 221.302.33)
BBT	Bundesamt für Berufsbildung und Technologie
BGer	Bundesgericht
BVGer	Bundesverwaltungsgericht
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
IFAC	International Federation of Accountants
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
KMU	Kleinere und mittlere Unternehmen
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PIOB	Public Interest Oversight Board
RAG	Revisionsaufsichtsgesetz vom 16. Dezember 2005 (SR 221.302)
RAV	Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007 (SR 221.302.3)
SEC	U.S. Securities and Exchange Commission
SIX	SIX Swiss Exchange

2 Finanzzahlen

Erfolgsrechnung

	2009	2008
Aufsichtsabgaben	2'877'500	3'010'000
Inspektionsgebühren	1'238'690	1'073'000
Zulassungsgebühren	922'600	1'336'800
Kommissionen für Zahlungen via Internet	-49'614	-73'703
Rückerstattung von Zulassungsgebühren	-208'650	-279'350
Bildung Abgrenzung Zulassungsgebühren 2009	-738'080	-1'061'440
Auflösung Abgrenzung Zulassungsgebühren Vorjahre	1'508'041	1'242'680
Andere Erträge	27'000	12'900
Nettoerlös	5'577'487	5'260'887
Personalaufwand	-4'322'806	-3'330'249
Betriebsaufwand	-702'651	-710'643
Abschreibungen	-153'948	-142'422
Betriebsergebnis	398'082	1'077'573
Finanzertrag	95'748	112'647
Finanzaufwand	–	–
Finanzergebnis	95'748	-112'647
Bildung Reserve	-493'830	-1'190'220
Gewinn / Verlust	0	0

Vergütung des Verwaltungsrats und Managements

	2009	2008
Verwaltungsrat		
Honorar Präsident	110	110
Honorar Vize-Präsident	75	75
Honorar übrige Mitglieder	90	90
Abgerechnete Sozialversicherungsbeiträge	14	16
Total Entschädigungen an Mitglieder Verwaltungsrat	289	291
Direktion		
Gehalt Direktor	247	240
Sonstige Leistungen Direktor	32	25
Gehälter übrige Mitglieder	378	358
Sonstige Leistungen übrige Mitglieder	35	12
Abgerechnete Sozialversicherungsbeiträge ⁴⁰	113	104
Total Entschädigungen an Mitglieder der Direktion	805	739

⁴⁰ Umfasst AHV/IV/EO-Beitrag, ALV-Beitrag, BU/NBU-Beitrag, Sparbeitrag und Risikoprämie BVG



3 Spezialgesetzliche Zulassungen

Basierend auf einer Grundzulassung nach RAG ist insbesondere für die Tätigkeit in folgenden Bereichen eine spezialgesetzliche Zulassung einzuholen (Stand: 31. Dezember 2009):

Revision / Prüfung im Bereich	Grundzulassung nach RAG: Revisionsunternehmen	Grundzulassung nach RAG: leitende / r Revisor / in	spezialgesetzliche Aufsichtsbehörde	zusätzliche Anforderungen
Banken ⁴¹	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen	Revisionsexperte/in	FINMA ⁴²	Art. 26 FINMAG ⁴³ Art. 3 FINMA-PV ⁴⁴
Effektenhändler ⁴⁵	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG, Art. 3 FINMA-PV
kollektive Kapitalanlagen ⁴⁶	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen ⁴⁷	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG, Art. 3 FINMA-PV
Versicherungen ⁴⁸	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG, Art. 3 FINMA-PV
Geldwäschereibekämpfung ⁴⁹	Revisor/in	Revisor/in	FINMA	Art. 19b GwG ⁵⁰
Pfandbriefzentralen ⁵¹	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG, Art. 3 FINMA-PV
Vorsorgeeinrichtungen ⁵²	Revisionsexperte/in ⁵³	Revisionsexperte/in	(BSV ⁵⁴)	–
Krankenkassen ⁵⁵	Revisionsexperte/in	Revisionsexperte/in	(BAG ⁵⁶)	–
Spielbanken ⁵⁷	Revisionsexperte/in	Revisionsexperte/in	ESBK ⁵⁸	Art. 75 SBV ⁵⁹

⁴¹ Bankengesetz vom 8. November 1934 (BankG; SR 952.0).

⁴² Eidg. Finanzmarktaufsichtsbehörde, die ihre Tätigkeit am 01.01.2009 aufnimmt und die Eidg. Bankenkommision EBK, das Bundesamt für Privatversicherungen BPV sowie die Kontrollstelle für die Bekämpfung der Geldwäscherei Kst GwG in sich vereinigt.

⁴³ Finanzmarktaufsichtsgesetz vom 22. Juni 2007 (FINMAG; SR 956.1).

⁴⁴ Finanzmarktpflichtverordnung vom 15. Oktober 2008 (FINMA-PV; SR 956.161)

⁴⁵ Börsengesetz vom 24. März 1995 (BEHG; SR 954.1).

⁴⁶ Kollektivanlagengesetz vom 23. Juni 2006 (KAG; SR 951.31).

⁴⁷ 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).

⁴⁸ Versicherungsaufsichtsgesetz vom 17. Dezember 2004 (VAG; SR 961.01).

⁴⁹ Geldwäschereigesetz vom 10. Oktober 1997 (GwG; SR 955.0).

⁵⁰ 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.

⁵¹ Pfandbriefgesetz vom 25. Juni 1930 (PfG; SR 211.423.4).

⁵² Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40).

⁵³ 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).

⁵⁴ Bundesamt für Sozialversicherungen.

⁵⁵ Bundesgesetz vom 18. März 1994 über die Krankenversicherung (KVG; SR 832.10).

⁵⁶ Bundesamt für Gesundheit.

⁵⁷ Spielbankengesetz vom 18. Dezember 1998 (SBG; SR 935.52).

⁵⁸ Eidg. Spielbankenkommission.

⁵⁹ Spielbankenverordnung vom 24. September 2004 (SR 935.521).

4 Liste der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen

Stand: 31. Dezember 2009

Definitiv zugelassen

500003	PricewaterhouseCoopers AG	Zürich
501403	KPMG AG	Zürich
501401	KPMG Klynveld Peat Marwick Goerdeler SA	Zürich
500646	Ernst & Young AG	Basel
500770	Intercontrol AG	Zürich
500241	Mazars Coresa	Genève

Provisorisch zugelassen

500012	T&R AG	Gümligen
500038	Bankrevisions- und Treuhand AG	Zürich
500149	OBT AG	St. Gallen
500168	Mäder + Baumgartner Treuhand AG	Neuhausen
500369	Duchosal Revision Fiscalité Fiduciaire SA	Genève 12
500420	Deloitte AG	Zürich
500705	BDO Visura AG	Zürich
500424	Multifiduciaire Léman SA	Montreux
500436	Refidar Moore Stephens	Glattbrugg
500498	PKF Wirtschaftsprüfung AG	Zürich
500505	Treuhand- und Revisionsges. Mattig-Suter	Schwyz
501091	Provida Wirtschaftsprüfung AG	St. Gallen
500762	Balmer-Etienne AG	Luzern
500786	PKF Certifica SA	Lugano
500842	PEQ GmbH	Zunzgen
500959	BDO Visura International	Zürich
501382	Berney & Associés SA	Genève
501470	Ferax Treuhand AG	Zürich
501570	Fiduciaire FIDAG SA	Martigny
501839	Grant Thornton AG	Zürich
502142	Engel Copera AG	Bern Liebefeld
502658	Treureva AG	Zürich

