



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB

Tätigkeitsbericht 2010



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB

Seminar

der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB

Mittwoch, 17. November 2010
Kongress + Kursaal Bern

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

Vögel AG, Langnau i.E.

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

Tätigkeitsbericht 2010

Inhaltsverzeichnis

Seite

4		Vorwort
7	1	Zulassung
7	1.1	Provisorische Zulassungen
7	1.2	Neue Gesuche
8	1.3	Statistik
10	1.4	Gesuchstellerinnen und Gesuchsteller mit ausländischer Ausbildung
10	1.4.1	Vergleichbarkeit der Ausbildung
11	1.4.2	Notwendige Kenntnisse des schweizerischen Rechts
11	1.4.3	Gegenrecht hinsichtlich Schweizer Ausbildungen
12	1.5	Revisionsunternehmen
12	1.5.1	Personelle Eintritte und Austritte
13	1.5.2	Umstrukturierungen
14	1.6	Melde- und Mitteilungspflichten
15	1.7	Revision ohne Zulassung
15	1.7.1	Straf-, verwaltungs- und zivilrechtliche Folgen
15	1.7.2	Registerabgleich
16	1.8	Verletzung der Unabhängigkeit
16	1.9	Ausblick Bereich Zulassung
17	2	Aufsicht
17	2.1	Einleitung
18	2.2	Marktanteile und -struktur der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen
19	2.3	Überprüfungen
19	2.3.1	Allgemeines
20	2.3.1.1	Überblick der Überprüfungen und Feststellungen zur Prüfung der unternehmensinternen Personen (2008–2010)
22	2.3.1.2	Überblick der Überprüfungen und Feststellungen zur Prüfung der Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen (2008–2010)
23	2.3.2	Folgeüberprüfungen bei den Big-3
23	2.3.2.1	Feststellungen im Rahmen der Firm Review
24	2.3.2.2	Feststellungen zum File Review
28	2.3.3	Überprüfung der kleineren und mittleren staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen
28	2.3.3.1	Feststellungen im Rahmen der Firm Review
28	2.3.3.2	Feststellungen im Rahmen der File Review
29	2.4	Kennzahlen (Audit Quality Measures)
30	2.5	Verfahren und Vorabklärungen
30	2.6	Zusammenarbeit mit anderen Schweizer Behörden und Börsen
30	2.7	Schwerpunkte Überprüfungen 2011
31	2.8	Standardsetting
31	2.8.1	Standardsetting im Jahr 2010
32	2.8.2	Standardsetting im Jahr 2011

Seite**33 3 Internationales**

- 33 3.1 Einleitung
- 33 3.2 Verhältnis zur Europäischen Union
- 33 3.2.1 Zusammenarbeit und Gleichwertigkeit
- 35 3.2.2 Grünbuch zu den Lehren aus der Finanzkrise
- 35 3.3 Verhältnis zu den USA
- 36 3.4 Verhältnis zu weiteren Staaten
- 36 3.5 International Forum of Independent Audit Regulators
- 37 3.6 Inkraftsetzung von Artikel 8 RAG
- 37 3.6.1 Geltungsbereich
- 37 3.6.2 Künftige Umsetzung

39 4 Rechtsprechung

- 39 4.1 Einleitung
- 39 4.2 Ausbildung
- 40 4.3 Fachpraxis
- 41 4.4 Unbescholtener Leumund
- 42 4.4.1 Fehlende finanzielle Stabilität
- 42 4.4.2 Revision ohne Zulassung
- 42 4.4.3 Zivil- und strafrechtliche Verurteilungen sowie laufende Zivil- und Strafverfahren
- 43 4.4.4 Verletzung des Unabhängigkeitsprinzips
- 44 4.5 Verfahrensrechtliche Fragen

45 Anhänge

- 45 1 Organisation der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB
- 46 2 Finanzzahlen
- 48 3 Abkürzungsverzeichnis
- 50 4 Spezialgesetzliche Zulassungen
- 51 5 Liste der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen

Vorwort

Die RAB übt ihre Aufsichtstätigkeit bei den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen nach dem gesetzlichen Pflichtenheft (Art. 16 RAG) mindestens im Dreijahresrhythmus aus. Ende 2010 lief der erste dieser Zyklen ab, was Anlass gibt, Gesamtrückschau zu halten, eine Übersicht zu den Hauptaktivitäten der Behörde und einen Ausblick in die nahe Zukunft zu geben.

Ein wesentlicher Teil der Tätigkeit der RAB in den vergangenen drei Jahren bestand in der Einführung eines **Zulassungssystems** für die Personen und Unternehmen, die gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen erbringen. Bis zum 31. Dezember 2010 haben 12'452 Personen und Unternehmen ein Gesuch um eine Zulassung als Revisor, Revisionsexperte oder staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen eingereicht. 1'253 Gesuche wurden während des laufenden Verfahrens zurückgezogen. Von den aufrecht erhaltenen 11'199 Gesuchen waren bis Ende 2010 10'748 provisorisch oder definitiv zugelassen. 270 Gesuchstellende wurden abgewiesen¹. Die restlichen 181 Gesuche sind zurzeit pendent oder im Klassenwechselverfahren. Die Abweisungsrate belief sich damit auf 2.5 Prozent. Rund 70 Prozent der erteilten Zulassungen für natürliche Personen entfallen auf den KMU-Bereich, bei den Revisionsunternehmen sogar mehr als 95 Prozent.

Das Zulassungsverfahren bezweckt im Wesentlichen, die Erbringung von Revisionsdienstleistungen zu professionalisieren und die früher verbreitete Laienrevision einzudämmen. Dass einer gewissen Anzahl von Gesuchen mangels Erfüllung aller gesetzlichen Zulassungsvoraussetzungen (Ausbildung, Fachpraxis, unbescholtener Leumund) nicht entsprochen werden konnte, überrascht daher nicht. Allerdings hält sich die Abweisungsrate vor diesem Hintergrund eher am unteren Rand der Erwartungen.

Eine aussagekräftige externe Finanzberichterstattung über Publikumsgesellschaften ist für das Vertrauen in den Kapitalmarkt unerlässlich. Der **Aufsicht** über die Revisionsunternehmen, die Jahres- und Konzernrechnungen von Publikumsgesellschaften prüfen oder zu prüfen beabsichtigen, kommt daher aus volkswirtschaftlicher Sicht eine bedeutende Rolle zu. Derzeit bestehen 21 (Vorjahr: 28) Revisionsunternehmen, welche zwingend oder freiwillig von der RAB beaufsichtigt werden. Diese Unternehmen beschäftigen rund 3'600 Personen im Bereich der Wirtschaftsprüfung.

Im Jahr 2010 endete der erste Überprüfungszyklus. Obschon die Aufsicht erst während drei Jahren ausgeübt wurde und die mit den Revisionsunternehmen vereinbarten Massnahmen noch nicht gänzlich wirksam sind, konnten im Gefolge der Inspektionen wesentliche Qualitätsverbesserungen verzeichnet werden. Raum für weitere Verbesserungen sieht die RAB insbesondere im Bereich der kritischen Grundhaltung der Prüfer («professional scepticism») und in der strikten Einhaltung der Vorschriften zur Unabhängigkeit. Zusätzliches Optimierungspotenzial besteht im Bereich der Betrugsbekämpfung. Hier sind die bestehenden Prüfungsstandards generell konsequenter und mit Prüfungshandlungen durchzusetzen, die besser auf den Einzelfall abgestimmt sind.

Die RAB sieht jedoch auch in ihren eigenen Prozessen Potenzial für Verbesserung. Sie wird daher ihre Aufsichtsprozesse auch im Jahr 2011 im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben weiterentwickeln und optimieren, um den Bedürfnissen der verschiedenen Anspruchsgruppen gerecht zu werden.

Ein besonderes Augenmerk der RAB gilt der **internationalen Anerkennung** ihrer Tätigkeit. Nur wenn ihre Aufsichtskompetenz international anerkannt wird, können Schweizer Publikumsgesellschaften ohne Nachteile an ausländischen Börsenplätzen Kapital aufnehmen. Im Vordergrund steht das Verhältnis zu den für Schweizer Unternehmen zentralen Kapitalmärkten der EU und der USA. Die EU-Kommission hat der Schweiz am 5. Februar 2010 die sogenannte «Angemessenheit» (adequacy) des Amtshilfedispositivs attestiert. Die EU hat damit den Aufsichtsbehörden ihrer Mitgliedstaaten grünes Licht für Verhandlungen über die Zusammenarbeit mit der RAB erteilt. Mit Entscheid vom 19. Januar 2011 hat die EU-Kommission zudem das Aufsichtssystem der Schweiz bzw. der RAB über die Revisoren und Revisionsunternehmen als gleichwertig (equivalent) anerkannt. Die Verhandlungen zu einem Statement

¹ Zusätzlich wurden 38 Gesuchstellende entgegen ihrem Antrag als Revisoren statt als Revisionsexperten zugelassen. Insgesamt wurden somit 308 Gesuche abgewiesen. Siehe Ziff. 1.3. für Einzelheiten.

of Protocol zwischen der RAB und der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht (FINMA) auf der einen sowie der US-amerikanischen Revisionsaufsichtsbehörde (PCAOB) auf der anderen Seite laufen bereits seit Ende 2008 und stehen vor ihrem Abschluss. Zwischen den Verhandlungsdelegationen konnte eine grundsätzliche Einigung erzielt werden. Die formelle Unterzeichnung steht noch aus, soll aber in der ersten Jahreshälfte 2011 erfolgen. Sofern es zur Unterzeichnung kommt, wird voraussichtlich noch im Jahr 2011 eine erste gemeinsame Überprüfung (Joint Inspection) von PCAOB, RAB und FINMA stattfinden.

Ausblickend ist festzuhalten, dass die Ursachen der Finanz- und Wirtschaftskrise weltweit analysiert und Mittel gesucht werden, ähnliche Vorkommnisse in Zukunft zu vermeiden oder jedenfalls abzufedern. Nach den Finanzinstituten und den Ratingagenturen rückten im vergangenen Jahr auch die Wirtschaftsprüfer in den Fokus der Diskussionen. Da sich die Krise auf nationaler Ebene hauptsächlich im Finanzsektor abspielte, hat die FINMA angekündigt, ihr Prüfwesen weiter zu optimieren. Die RAB unterstützt diese Stossrichtung. Die vor diesem Hintergrund diskutierte Trennung von obligationenrechtlicher und aufsichtsrechtlicher Prüfung bei Finanzinstituten macht aus Sicht der RAB Sinn. Nur so kann eine einheitliche Aufsicht über die Prüfgesellschaften erreicht und die internationale Zusammenarbeit mit ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden vereinfacht werden.

Auf internationaler Ebene hat in jüngster Zeit das Grünbuch der EU-Kommission vom Oktober 2010 für angeregte Diskussionen gesorgt. Die RAB wird die internationalen Diskurse mit Interesse verfolgen. Es gilt jedoch, voreilige Schlüsse aus der Krise und unbedachten Aktionismus zu vermeiden. Vielmehr ist eine konsequente und konsistente Durchsetzung bestehender Regeln anzustreben. Die Überprüfungen der RAB bei den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen leisten einen wesentlichen Beitrag zur Sicherstellung und Erhöhung der Qualität von Revisionsdienstleistungen.

Die RAB stellt im Zusammenhang mit Zulassungsgesuchen und mit Überprüfungen bei staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen immer wieder fest, dass die gesetzlichen und berufsständischen Vorschriften zur Unabhängigkeit nur ungenügend beachtet werden. Sie hat auch im Jahre 2010 verschiedene, zum Teil gravierende Verstösse dagegen beanstanden müssen. Hier besteht weiterer Handlungsbedarf, und die RAB wird diesbezüglich das Gespräch mit den Berufsverbänden suchen. Wichtig ist, dass geeignete Massnahmen identifiziert werden, um einen Vertrauensverlust gegenüber dem Berufsstand zu vermeiden.

Im Bereich der Zulassung wird die RAB nach Abschluss der definitiven Beurteilung der provisorischen Bewilligungen in ruhigere Gewässer schwenken. Im

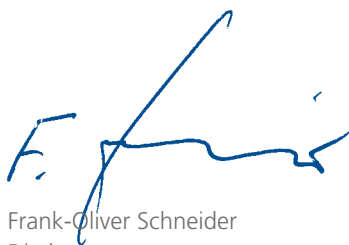
«Ein besonderes Augenmerk der RAB gilt der internationalen Anerkennung ihrer Tätigkeit.»

Jahr 2011 sind zur Hauptsache neu eingehende Gesuche zur erstmaligen Zulassung zu bearbeiten. Die Erneuerung der bestehenden Zulassungen von Revisionsunternehmen steht erst ab Ende 2012 an. Künftig werden die Überprüfung der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen und die damit verbundenen Fragen der internationalen Zusammenarbeit die Tätigkeit der RAB zur Hauptsache prägen.

14. Februar 2011



Prof. Hans Peter Walter
Präsident des Verwaltungsrates



Frank-Oliver Schneider
Direktor



1 Zulassung

1.1 Provisorische Zulassungen

Wer sein Gesuch um Zulassung zwischen dem 1. September und 31. Dezember 2007 bei der RAB eingereicht hat, wurde in einem zweistufigen Verfahren zugelassen: In einem ersten Schritt wurde summarisch überprüft, ob die Zulassungsvoraussetzungen erfüllt sind. Nur in offensichtlichen Fällen wurde das Gesuch bereits in diesem Verfahrensstadium abgewiesen. Bei den übrigen Gesuchen wurde erst in einem zweiten Schritt vertieft überprüft, ob die Zulassungsvoraussetzungen erfüllt sind (vgl. Art. 43 RAG und Art. 47 RAV).

Im Jahr 2010 sind beinahe alle der noch verbliebenen rund 10 Prozent der Gesuche beurteilt worden, die ursprünglich provisorisch gutgeheissen worden waren. Das Zulassungsverfahren wurde damit im Berichtsjahr grundsätzlich abgeschlossen. Insgesamt verfügten Ende 2010 10'528 natürliche Personen und Unternehmen über eine definitive Zulassung der RAB.

Einzelne Gesuche konnten allerdings noch nicht abschliessend beurteilt werden. Rund 220 natürliche Personen und Revisionsunternehmen waren per 31. Dezember 2010 nach wie vor provisorisch zugelassen. Dies hat verschiedene Gründe:

- Ein Teil dieser Gesuche bildet Gegenstand von Beschwerdeverfahren vor dem Bundesverwaltungsgericht oder vor dem Bundesgericht² und kann daher erst mit dem jeweiligen Gerichtsentscheid erledigt oder zumindest vorangetrieben werden.
- Ein anderer Teil der Gesuche hängt indirekt vom Ausgang solcher Beschwerdeverfahren ab. Zu denken ist an den Fall, in welchem das Revisionsunternehmen nur zugelassen werden kann, wenn auch die Inhaberin oder der Inhaber die Zulassung erhält. Auch kann es sein, dass die Zulassung oder die Befähigung der beaufsichtigenden Person gerichtlich geklärt werden muss. Gesuche von Prüferinnen und Prüfern, die Fachpraxis unter der Aufsicht einer solchen Person geltend machen, können folglich ebenfalls noch nicht definitiv beurteilt werden. Im Weiteren erwartet die RAB vom Bundesverwaltungsgericht zur einen oder anderen Frage Grundsatzentscheide, die für andere pendente Gesuche zu berücksichtigen sind. Die Bearbeitung der betroffenen Gesuche wird daher je nach den Umständen suspendiert, bis der Leitentscheid gefällt ist.

- Teilweise führt auch ein ausserordentlicher Abklärungsbedarf zu einer längeren Bearbeitungszeit. Zu denken ist etwa an Personen mit ausländischen Ausbildungen, bei denen die Vergleichbarkeit mit einem oder mehreren schweizerischen Diplomen geprüft werden muss (vgl. Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG). Nicht selten ist die RAB dabei auf Auskünfte und Unterlagen aus dem Ausland angewiesen, was die Bearbeitungszeit erheblich verlängern kann.

Die RAB ist bestrebt, die restlichen provisorisch zugelassenen Personen und Unternehmen schnellstmöglich einer definitiven Beurteilung zuzuführen. In vielen Fällen hat sie jedoch wie dargestellt, keinen oder nur einen beschränkten Einfluss auf den Zeitpunkt der abschliessenden Prüfung.

Der Abschluss der definitiven Prüfungen von provisorischen Zulassungen hat sich auch auf den Personalbestand der RAB ausgewirkt. Die Geschäftslast im Bereich Zulassungen hat nach der Bearbeitung der meisten Zulassungsgesuche erwartungsgemäss deutlich abgenommen. Der Personalbestand ist deshalb rückläufig (siehe Anhang 1).

1.2 Neue Gesuche

Nachdem die provisorisch gutgeheissenen Gesuche bis auf wenige Ausnahmen abschliessend beurteilt worden sind³, ist der Übergang vom alten zum neuen Recht grundsätzlich abgeschlossen.

Noch immer erhält die RAB viele neue Gesuche. Eine Zunahme von Gesuchseingängen ist insbesondere nach Abschluss von Prüfungen festzustellen, die zu einer Zulassung nach RAG berechtigen. Im Berichtsjahr wurden total 744 neue Gesuche um Zulassung gestellt. Im Jahr 2008 waren es 1'886 und 2009 1'088 Gesuche gewesen.

Mit dem Auslaufen der Übergangsbestimmungen zu den Anforderungen an die beaufsichtigenden Personen per 31. August 2009 (vgl. Art. 43 Abs. 4 und 5 RAG) kann Fachpraxis nur noch unter Beaufsichtigung von Personen erworben werden, die selbst über die erforderliche Zulassung verfügen. Für Fachpraxis, die vor dem erwähnten Datum erworben wurde, gelten die erleichterten Anforderungen an die beaufsichtigende Person aber weiterhin.

² Vgl. zur Rechtsprechung dieser beiden Gerichte im Jahr 2010 Ziff. 4.

³ Vgl. Ziff. 1.1

1.3 Statistik

Die Statistik zu den zugelassenen natürlichen Personen und Revisionsunternehmen sieht per 31. Dezember 2010 wie folgt aus:

Zulassungsart	Revisor/in	Revisions- experte/in	Total per 31.12.2010	Total per 31.12.2009
Natürliche Personen	29	72	101	627
Einzelunternehmen	4	9	13	106
Revisionsunternehmen	36	64	100	679
Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen	0	6	6	22
Total provisorische Zulassungen	69	151	220	1 434
Natürliche Personen	2 031	5 121	7 152	6 357
Einzelunternehmen	372	441	813	670
Revisionsunternehmen	797	1 751	2 548	1 910
Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen	0	15	15	6
Total definitive Zulassungen	3 200	7 328	10 528	8 943
Total Zulassungen	3 269	7 479	10 748	10 377



Die Statistik zu den Verfahren mit negativem Ausgang für die Gesuchstellerin oder den Gesuchsteller präsentiert sich per 31. Dezember 2010 wie folgt⁴:

Natürliche Personen Verfügungsart	Mangel	Fallkategorie	Anzahl	%
Nichteintreten Gesuch	Mitwirkungspflicht	Keinerlei Unterlagen eingereicht	5	2
Abweisung Gesuch	Mitwirkungspflicht	Unvollständiges Gesuch	46	19
	Ausbildung Inland	keine Ausbildung nach Art. 4 Abs. 2 Bst. a–c RAG	44	18
	Fachpraxis	zu wenig Fachpraxis unter Beaufsichtigung	33	0
		fehlende Fachpraxis in Revision	28	25
	Leumund	Verletzung Unabhängigkeit	9	0
		Zivil- / strafrechtliche Verurteilung	7	0
		Revision ohne Zulassung	3	0
		Finanzielle Situation	2	0
		Mangelhafte Revision	1	10
	Gesuchsteller mit ausländischer Ausbildung	keine Ausbildung nach Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG	6	0
		fehlendes Gegenrecht	9	0
		fehlende Kenntnisse des schweizerischen Rechts	5	8
Abweisung Revisionsexperte, aber Zulassung Revisor	Fachpraxis	Zu wenig beaufsichtigte bzw. unbeaufsichtigte Fachpraxis	38	16
Entzug Zulassung	Leumund	Verletzung Unabhängigkeit	4	0
		Revision ohne Zulassung	1	0
		Konkurs und zivilrechtliche Verurteilung verschwiegen	1	2
Total Verfügungen gegen natürliche Personen			242	100

⁴ Hängige Beschwerdeverfahren wurden nicht berücksichtigt. Ausschlaggebend ist somit der Status des Zulassungsverfahrens im Revisorenregister per Ende 2010.

Revisionsunternehmen Verfügungsart	Mangel	Fallkategorie	Anzahl	%
Nichteintreten Gesuch	–	–	–	–
Abweisung Gesuch	Mitwirkungspflicht	Unvollständiges Gesuch	4	6
	Qualitätssicherungssystem	Keine Unterlagen eingereicht	1	1.5
	Quoren nicht erfüllt	Art. 6 RAG nicht eingehalten	53	80
Abweisung Revisionsexperte, aber Zulassung Revisor	Quoren nicht erfüllt	Art. 6 RAG nicht eingehalten	7	11
Entzug Zulassung	Quoren nicht erfüllt	Art. 6 RAG nicht eingehalten	1	1.5
Total Verfügungen gegen Revisionsunternehmen			66⁵	100
Gesamttotal Verfahren mit negativem Ausgang			308	

Mit Blick auf leumundsrelevante Normverstösse kann sich die Abweisung eines Zulassungsgesuchs oder der Entzug der Zulassung je nach den Umständen als unverhältnismässig erweisen. In solchen Fällen kann die RAB der fehlbaren Person auch nur einen Verweis erteilen. Bis Ende 2010 hat die RAB in 90 Fällen relevante Normverstösse festgestellt⁶. In 62 Verfahren bzw. rund 70 Prozent dieser Fälle hat die RAB einen Verweis erteilt. In den übrigen rund 30 Prozent der Verfahren (28 Fälle) erfolgte eine Abweisung des Gesuchs oder der (befristete oder unbefristete) Entzug der Zulassung. In der Hälfte der erwähnten Fälle (45) bestand der Auslöser für das Aktivwerden der RAB in Verstössen gegen die Unabhängigkeit der Revisionsstelle.

1.4 Gesuchstellerinnen und Gesuchsteller mit ausländischer Ausbildung

1.4.1 Vergleichbarkeit der Ausbildung

Zu den komplexeren Zulassungsverfahren, welche die RAB im Berichtsjahr zu bearbeiten hatte, gehören die Gesuche von Personen mit ausländischen Ausbildungen⁷. Diesen Personen konnte in den Jahren 2007 und 2008 vielfach eine provisorische Zulassung erteilt werden, sofern die ausländische Ausbildung prima vista mit einer anerkannten Schweizer Ausbildung vergleichbar war. Im Weiteren konnte im Rahmen der summarischen Prüfung auch die Frage des Gegenrechts nicht abschliessend beantwortet werden. Im Berichtsjahr hat die RAB nun in einem zweiten Schritt vertieft geprüft, ob sämtliche Zulassungsvoraussetzungen erfüllt sind und eine definitive Zulassung erteilt werden kann.

Ob ein ausländischer Ausbildungsgang tatsächlich mit einer Schweizer Ausbildung vergleichbar ist, entscheidet die RAB nach pflichtgemässen Ermessen. Dieses Ermessen bezieht sich allerdings einzig auf die Frage, ob die ausländische Ausbildung einer Schweizer Ausbildung im abschliessenden Katalog des Gesetzes entspricht. Die Aufzählung der anerkannten Ausbildungsgänge ist somit auch im internationalen Verhältnis abschliessend. Die RAB hat bisher folgende Ausbildungen als vergleichbar eingestuft (Stand: 31. Dezember 2010):

⁵ In 50 Fällen handelt es sich um Einzelunternehmen, bei denen die Inhaberin oder der Inhaber nicht über die notwendige Zulassung verfügte. Das Verfahren um Zulassung der Inhaberin oder des Inhabers und um Zulassung des jeweiligen Einzelunternehmens werden vereinigt und zusammen behandelt.

⁶ Zur Frage, in wie vielen Fällen auf ein Tätigwerden verzichtet oder die Einstellung des Verfahrens verfügt wurde, bestehen keine statistischen Angaben.

⁷ Gesuchstellerinnen und Gesuchsteller, die eine den anerkannten Schweizer Ausbildungen (vgl. dazu Art. 4 Abs. 1 Bst. a bis c RAG) vergleichbare ausländische Ausbildung abgeschlossen haben, die entsprechende Fachpraxis aufweisen und die notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts nachweisen, erfüllen die Anforderungen an die Ausbildung und an die Fachpraxis, sofern ein Staatsvertrag mit dem Herkunftsstaat dies so vorsieht oder der Herkunftsstaat Gegenrecht hält (Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG).

Australien	Graduate Diploma
Deutschland	Bestellungsurkunde Wirtschaftsprüfer
Frankreich	Diplôme d'études supérieures comptables et financières und Diplôme d'expertise comptable
Grossbritannien	Chartered/Certified Accountant
Italien	Dottore commercialista
Indien	Chartered Accountant
Niederlande	Registeraccountant
Norwegen	Studiet i revisjon (registered auditor, state authorised auditor)
Österreich	Bestellungsurkunde Wirtschaftsprüfer
Schweden	Approved/Authorised public accountant

1.4.2 Notwendige Kenntnisse des schweizerischen Rechts

Neben einer vergleichbaren Ausbildung und entsprechender Fachpraxis müssen die Gesuchstellerinnen und Gesuchsteller nachweisen, dass sie über die für die Revision schweizerischer Unternehmen notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts verfügen. Nach einer Änderung der Revisionsaufsichtsverordnung können die Gesuchstellenden diesen Nachweis seit dem 1. Dezember 2010 vereinfacht erbringen. Sie sind nicht mehr wie bis anhin verpflichtet, einen von der RAB anerkannten Lehrgang zu absolvieren. Die notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts werden neu ausschliesslich durch Bestehen einer Prüfung nach einem von der RAB anerkannten Reglement nachgewiesen. Diese Prüfung kann in allen Amtssprachen des Bundes sowie auf Wunsch auch in Englisch abgelegt werden (vgl. Art. 6 und 34 RAV).

Die RAB wird diejenigen Gesuchstellenden, die derzeit noch provisorisch zugelassen sind und den Nachweis der notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts noch nicht erbracht haben, auffordern, den ersten Prüfungstermin 2011 wahrzunehmen.

1.4.3 Gegenrecht hinsichtlich Schweizer Ausbildungen

Eine weitere wichtige Zulassungsvoraussetzung bildet das Gegenrecht. Die Inhaberin oder der Inhaber eines ausländischen Diploms kann in der Schweiz nur zugelassen werden, wenn Inhaberinnen und Inhaber des vergleichbaren Schweizer Diploms im Herkunftsstaat ebenfalls zugelassen werden. Das Gegenrecht kann sich dabei aus einer staatsvertraglichen Regelung ergeben. Derzeit bestehen Staatsverträge mit den EU- und den EFTA-Mitgliedstaaten⁸. Diese Abkommen stellen die Voraussetzung an das Gegenrecht sicher, sofern die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller in einem EU- oder EFTA-Mitgliedstaat tatsächlich zur Revision zugelassen ist oder die Voraussetzungen für eine Zulassung erfüllen würde. Mit allen anderen Ländern besteht soweit ersichtlich kein Staatsvertrag.

Allerdings setzt das Gegenrecht nicht zwingend das Vorliegen eines entsprechenden Staatsvertrags voraus. Für die Anerkennung von Diplomen aus Staaten, mit denen die Schweiz keinen Staatsvertrag abgeschlossen hat, verlangt Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe d RAG nur, dass der Herkunftsstaat Gegenrecht hält. Damit wird auf das sogenannte materielle Gegenrecht Bezug genommen, welches nicht zwingend durch einen Staatsvertrag, sondern auch durch tieferes Recht oder durch Rechtsprechung gewährleistet sein kann⁹.

Das Prinzip des Gegenrechts ist ein allgemeiner Grundsatz des Völkerrechts, der einem Staat gestattet, ein bestimmtes Verhalten gegenüber einem anderen Staat davon abhängig zu machen, dass sich dieser ihm gegenüber in der gleichen Situation ebenso verhält (vgl. BGE 109 Ib 168, E. 5). Vorliegend geht es um den jeweiligen freien Zugang von Berufsleuten zum Markt für die Erbringung von Revisionsdienstleistungen. Das Verhältnis von Rechten und Pflichten muss hinsichtlich dieses Marktzugangs für Ausländerinnen und Ausländer zwischen den beiden Staaten ausgeglichen sein. Das Gegenrechtserfordernis bezweckt hauptsächlich eine Sicherung der Etablierungsmöglichkeiten für die Inhaberinnen und Inhaber von Schweizer Ausbildungen im Ausland. Im Gegensatz zu den übrigen Zulassungsvoraussetzungen des RAG ist das Erfordernis des Gegenrechts daher nicht gewerbepolizeilicher Natur, sondern hat wirtschaftspolitischen Charakter. Dem Erfordernis des Gegenrechts ist unter dieser Zielset

⁸ EU-Freizügigkeitsabkommen vom 21. Juni 1999, SR 0.142.112.681, und EFTA-Abkommen vom 4. Januar 1960, SR 0.632.31

⁹ Vgl. auch die Botschaft des Bundesrates vom 23. Juni 2004, BBl 2004, 4082 f., mit Blick auf grenzüberschreitende Aufsichtshandlungen.

zung genügend Rechnung getragen, wenn die zuständige ausländische Stelle Revisorinnen bzw. Revisionsexperten mit Schweizer Ausbildungendiplomen unter gewissen Voraussetzungen einzelfallweise und in eigenem Ermessen tatsächlich zulässt.

Bei der Beurteilung des Gegenrechts ist nicht der Marktzugang zum Revisionsberuf als solcher, sondern die Frage zu prüfen, ob die Inhaberin oder der Inhaber eines Schweizer Diploms im jeweiligen Staat als leitende Revisorin oder leitender Revisor tätig sein und Revisionsberichte unterzeichnen darf. In der Schweiz können auch Personen ohne Zulassung der RAB in untergeordneter Funktion bei Revisionsmandaten mitwirken. Sie können die Mandate jedoch nicht als leitende Revisorinnen und Revisoren betreuen bzw. den Revisionsbericht unterzeichnen, da eine Person hierfür zwingend über eine Zulassung der Aufsichtsbehörde verfügen muss (Art. 6 Abs. 1 Bst. c RAG i.V.m. Art. 728b Abs. 2 Ziff. 3 und Art. 729b Abs. 2 OR).

Die Gegenrechtsfrage wurde abgesehen von den EU- und EFTA-Staaten nur bei denjenigen Staaten beurteilt, bei welchen sich die Frage im Rahmen von Zulassungsgesuchen konkret gestellt hat. Die bisherigen Abklärungen haben ergeben, dass Australien und Indien das Gegenrecht für Schweizer Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer gewähren. Ausbildungen aus den USA und aus Kanada können demgegenüber mangels Gegenrecht nicht anerkannt werden. Zum Gegenrecht mit Argentinien, Algerien, Belgien, Mexiko, Peru, Philippinen, Portugal und Russland laufen derzeit noch Abklärungen.

Gesuchstellerinnen und Gesuchsteller, die eine Ausbildung aus einem Staat abgeschlossen haben, der kein Gegenrecht hält, stehen zurzeit folgende Möglichkeiten offen, um in der Schweiz möglicherweise dennoch zugelassen zu werden:

- Erleichterter Zugang zur Diplomprüfung für Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer: Nähere Informationen zu den Voraussetzungen und Modalitäten finden sich auf der Website der Educaris AG¹⁰.
- Erlangung der Membership der Association of Chartered Certified Accountants (ACCA)¹¹ oder des Institute of Chartered Accountants in England and Wales (ICAEW)¹²: Die Membership setzt jeweils das Bestehen aller nötigen Prüfungen und

allfälliger zusätzlicher Prüfungen für den Erhalt der sogenannten «signing rights» in der EU voraus. Falls Mutual Recognition Agreements mit der ACCA bzw. der ICAEW einen erleichterten Zugang ermöglichen, werden diese ebenfalls anerkannt. Nicht nötig ist die effektive Aufnahme in das Register der Wirtschaftsprüfer im entsprechenden EU-Staat. Mangelnde Fachpraxis im EU-Staat kann durch entsprechende Fachpraxis in der Schweiz kompensiert werden. Da das ACCA- und das ICAEW-Diplom ausländische Ausbildungen sind, müssen auch die übrigen Bedingungen von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe d RAG und insbesondere der Nachweis der Kenntnisse des schweizerischen Rechts¹³ erfüllt werden.

1.5 Revisionsunternehmen

1.5.1 Personelle Eintritte und Austritte

Ein Revisionsunternehmen kann als Revisionsexperte oder Revisor zugelassen werden, wenn es gewisse organisatorische Vorgaben erfüllt (vgl. zum Folgenden Art. 6 Abs. 1 Bst. a–c RAG): Die Mehrheit des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans (bei der AG ist dies der Verwaltungsrat) sowie des Geschäftsführungsorgans (bei der AG ist dies, sofern vorhanden, die Geschäftsleitung) muss über die entsprechende Zulassung verfügen. Im Weiteren muss mindestens ein Fünftel der Personen, die an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen beteiligt sind, über die entsprechende Zulassung verfügen. Schliesslich müssen sämtliche leitenden Revisorinnen und Revisoren ebenfalls Inhaberinnen bzw. Inhaber der entsprechenden Zulassung sein.

Eintritte und Austritte von Zulassungsträgerinnen und Zulassungsträgern können sich somit direkt auf die Zulassung des Revisionsunternehmens auswirken. Unter Umständen sind die Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr erfüllt oder die Art der Zulassung ist nicht mehr korrekt. Personelle Wechsel können aber auch Auswirkungen auf das System zur Qualitätssicherung haben (vgl. Art. 6 Abs. 1 Bst. d RAG). Der Betrieb eines solchen setzt voraus, dass zumindest zwei Personen im Unternehmen über dieselbe Zulassung verfügen wie das Revisionsunternehmen selbst.

¹⁰ www.educaris.ch/dynasite.cfm?dsamid=92321

¹¹ www.accaglobal.com

¹² www.icaew.com

¹³ Ziff. 1.4.2.

Ist diese Voraussetzung nicht mehr gegeben, muss sich die Revisionsgesellschaft bis zum 31. August 2013 einem System der externen Qualitätssicherung anschliessen¹⁴. War hingegen bis anhin nur eine Person für das Revisionsunternehmen tätig und kommt eine zweite Person mit derselben (oder höheren) Zulassung hinzu, muss das betroffene Revisionsunternehmen neu ein internes Qualitätssicherungssystem betreiben und dokumentieren.

Erfüllt ein Revisionsunternehmen die vorerwähnten Voraussetzungen nicht mehr, so kann die RAB die Zulassung befristet oder unbefristet entziehen. Der Entzug ist vorher anzudrohen, wenn die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können (Art. 17 Abs. 1 RAG).

Damit die RAB ihre Aufgabe effizient und zeitnah wahrnehmen kann, ist es unerlässlich, dass die zugelassenen Personen und Unternehmen ihre Registerinträge und Registerdaten laufend aktualisieren¹⁵.

1.5.2 Umstrukturierungen

Die Zulassung eines Revisionsunternehmens auf der Grundlage des RAG stellt eine behördliche Bewilligung dar, die dem gesuchstellenden Revisionsunternehmen auf Grund seiner konkreten Strukturen **ad personam** erteilt wird. Die Übertragung der Zulassung von einem Revisionsunternehmen auf ein anderes ist daher grundsätzlich nicht möglich. In gewissen Fällen kann sich jedoch das berechtigte Bedürfnis ergeben, die Zulassung von einem Revisionsunternehmen auf ein anderes zu übertragen. Dieses kann sich insbesondere im Rahmen von Umstrukturierungen ergeben, also bei Fusionen, Spaltungen, Umwandlungen und Vermögensübertragungen.

In jedem Fall jedoch setzt die Übertragung einer Zulassung die vorgängige Genehmigung durch die RAB voraus. Durch die Einholung der Zustimmung zur Übertragung der Zulassung wird sichergestellt, dass mit der entsprechenden Eintragung im Handelsregister auch die Zulassung auf die übernehmende Gesellschaft übergeht. Dadurch können zeitliche Lücken oder andere Übergangsprobleme vermieden werden, und es ist sichergestellt, dass ohne Unterbruch Revisionsdienstleistungen erbracht werden können¹⁶.

Es besteht kein Anspruch auf Übertragung der Zulassung. Die RAB erteilt ihre Zustimmung zur Über-

tragung insbesondere dann nicht, wenn ein eigentlicher Verkauf der Zulassung angestrebt wird. Mit Zulassungen der RAB darf kein Handel betrieben werden. Insbesondere lässt sich auf diese Weise nicht die Wartezeit verkürzen, die bei einer Neuanmeldung anfällt. So kann eine Zulassung im Rahmen einer Vermögensübertragung beispielsweise nur dann übertragen werden, wenn das übertragende Revisionsunternehmen seine gesamten revisionsbezogenen Aktivitäten, also einen Betrieb oder einen Betriebsteil, überträgt.

Die Zustimmung zur Übertragung der Zulassung auf ein anderes Revisionsunternehmen setzt selbstverständlich voraus, dass die Zulassungsvoraussetzungen gemäss Art. 6 RAG auch in der übernehmenden Gesellschaft erfüllt sind. Das Einverständnis der RAB ist wie erwähnt grundsätzlich vorgängig einzuholen, da andernfalls die Gefahr besteht, dass die Zulassung nicht fristgerecht übertragen werden kann. Die zur Prüfung der Übertragung notwendigen Angaben und Unterlagen können von Fall zu Fall variieren; grundsätzlich handelt es sich jedoch um dieselben Informationen und Dokumente wie bei der erstmaligen Neuanmeldung, ergänzt um die massgeblichen Unterlagen zur (geplanten) Umstrukturierung.

Erfüllt das Unternehmen, auf das die Zulassung übertragen werden soll, alle Zulassungsvoraussetzungen, so muss der betroffene Registereintrag elektronisch von der Zulassungsträgerin angepasst werden. Anschliessend vollzieht die RAB die Übertragung der Zulassung unter der bestehenden Registernummer auf das entsprechende Unternehmen und trägt dieses in das öffentliche Revisorenregister ein. Gleichzeitig wird die bisherige Zulassung des übertragenden Unternehmens aufgehoben und die entsprechende Eintragung im Revisorenregister gestrichen. Von diesem Ablauf können sich in Sonderfällen Abweichungen ergeben. Dies gilt beispielsweise bei der Umwandlung eines Einzelunternehmens in eine juristische Person oder bei einem gleichzeitig beabsichtigten Wechsel der Zulassungsart.

Ob und in welchem Umfang Gebühren für die Übertragung einer Zulassung erhoben werden, hängt vom verursachten Aufwand ab. Allfällige Gebühren werden demjenigen Unternehmen in Rechnung gestellt, das die Zulassung übernimmt.

¹⁴ Sog. «Peer Review», vgl. dazu Art. 9 und 49 RAV sowie den Tätigkeitsbericht der RAB für das Jahr 2009, Ziff. 2.10.

¹⁵ Vgl. dazu auch Ziff. 1.6.

¹⁶ Zu den Folgen der Revision ohne Zulassung hinten Ziff. 1.7.

1.6 Melde- und Mitteilungspflichten

Die Erfahrung der RAB zeigt, dass die Pflege der Daten im Revisorenregister durch die zugelassenen Personen und Revisionsunternehmen oft noch verbesserungsfähig ist. Es wird immer wieder festgestellt, dass die eingetragenen Daten nach erfolgter Zulassung nicht mehr aktuell gehalten werden. Dies kann zu Problemen führen, etwa wenn eine natürliche Person ihre E-Mail Adresse, ihre Wohnsitzadresse oder den Arbeitgeber wechselt und so für die RAB nicht mehr erreichbar ist. Die neuen Kontaktdaten müssen in solchen Fällen auf anderem Weg erhältlich gemacht werden. Ist dies nicht mit vertretbarem Aufwand möglich, haben die Zulassungsträgerinnen und Zulassungsträger allfällige Nachteile selbst zu tragen.

Ähnlich sind die Probleme bei den Revisionsunternehmen. Veraltete Kontaktdaten verhindern zum Beispiel, dass die RAB wichtige Informationen zur Erneuerung der Zulassung zustellen kann¹⁷. Weiter stellt sich das Problem, dass die aktuelle Anzahl der Mitarbeitenden oder die veränderte Zusammensetzung der Leitungsorgane nicht zeitnah mitgeteilt werden¹⁸.

Es ist daran zu erinnern, dass alle zugelassenen Personen und Unternehmen verschiedenen Melde- und Mitteilungspflichten unterliegen (Art. 15 Abs. 3 RAG, Art. 13 Abs. 1 RAV). Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen unterstehen einer weitergehenden

Meldepflicht (Art. 14 Abs. 2 RAG). Mutationen sind der RAB innerhalb von zehn Arbeitstagen zu melden, indem die entsprechende Änderung elektronisch direkt im betroffenen Gesuch vorgenommen wird. Die Verletzung der Melde- und Mitteilungspflichten ist strafbar (Art. 39 RAG, Art. 45 RAV)¹⁹.

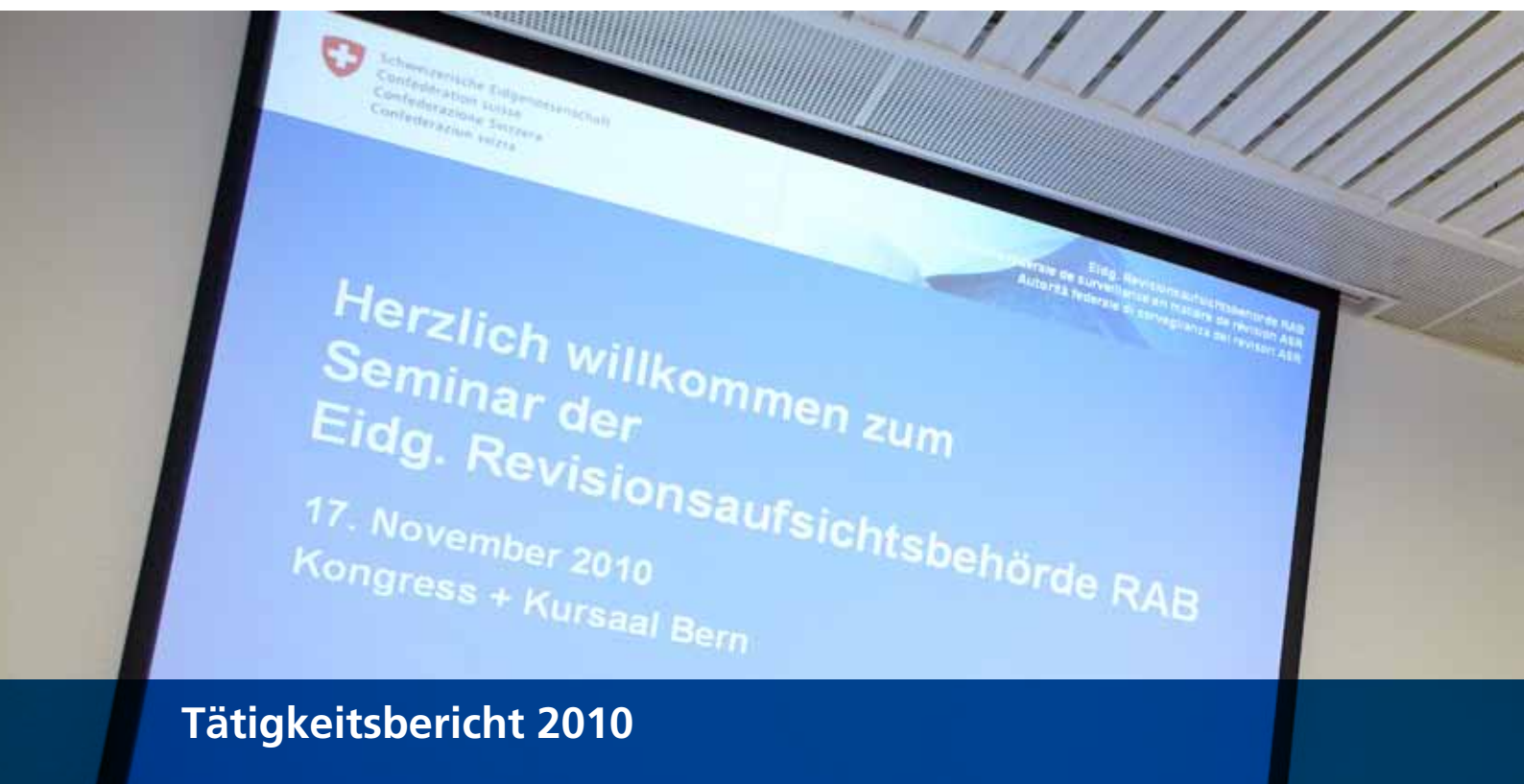
Die RAB überprüft auf Grund eigener Feststellungen und bei Meldungen von Dritten, ob die Daten noch aktuell sind. Eine vollständige Überprüfung der relevanten Angaben aller Revisionsunternehmen wird sie im Rahmen der Erneuerung der Zulassung nach Ablauf der erstmaligen, auf fünf Jahre befristeten Zulassung vornehmen²⁰.

¹⁷ Vgl. dazu Ziff. 1.9.

¹⁸ Vgl. dazu Ziff. 1.5.1.

¹⁹ Verstösse gegen die Melde- und Mitteilungspflichten können mit einer Busse bis zu 100'000 Franken bestraft werden und stellen auch Verletzungen des Revisionsrechts dar. Neben allfälligen strafrechtlichen Konsequenzen können wiederholte bzw. schwere Verstösse gegen das Revisionsrecht auch verwaltungsrechtliche Konsequenzen haben und sich bei natürlichen Personen auf die Beurteilung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit auswirken. Bei Revisionsunternehmen, die gegen die Melde- und Mitteilungspflichten verstossen, stellt sich gegebenenfalls die Frage, ob das Qualitätssicherungssystem den gesetzlichen Ansprüchen genügt und wirksam umgesetzt wird.

²⁰ Vgl. dazu Ziff. 1.9.



1.7 Revision ohne Zulassung

1.7.1 Straf-, verwaltungs- und zivilrechtliche Folgen

Obwohl das neue Revisionsrecht bereits seit dem 1. September 2007 bzw. 1. Januar 2008 in Kraft ist, trifft die RAB immer noch auf Fälle, in denen Revisionsdienstleistungen ohne Zulassung oder ohne die richtige Zulassung erbracht wurden²¹. Die notwendigen Zulassungen im Bereich der spezialgesetzlichen Prüfungen sind aus Anhang 4 ersichtlich.

Die Durchführung von Revisionsdienstleistungen ohne Zulassung kann für das revidierende Unternehmen, die leitende Revisorin oder den leitenden Revisor und für das geprüfte Unternehmen erhebliche straf-, verwaltungs- und zivilrechtliche Konsequenzen haben²²:

- Die Erbringung von Revisionsdienstleistungen ohne Zulassung ist ein strafbares Vergehen (Art. 40 Abs. 1 Bst. a und Abs. 2 RAG). Der Strafrahmen sieht eine Freiheitsstrafe bis 3 Jahre oder eine Geldstrafe bis zu 1'000'000 Franken bei vorsätzlicher und eine Geldstrafe bis 100'000 Franken bei fahrlässiger Begehung vor. Erhält die RAB Kenntnis von strafbaren Handlungen, ist sie von Gesetzes wegen verpflichtet, die zuständigen kantonalen Strafverfolgungsbehörden zu benachrichtigen (Art. 24 RAG).
- Der Verstoss gegen Strafbestimmungen des RAG wirft die Frage auf, ob die leitende Revisorin oder der leitende Revisor und damit die für den Verstoss verantwortliche Person noch über einen unbescholtenen Leumund verfügt bzw. Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet. Das Bundesverwaltungsgericht hat entschieden, dass einem Gesuchsteller, der 17 Aktiengesellschaften ohne Zulassung revidiert hatte, die Zulassung zu Recht nicht mehr erteilt wurde²³.
- Fehlt der Gesellschaft eines der vorgeschriebenen Organe oder ist eines dieser Organe nicht richtig zusammengesetzt, so kann eine Aktionärin, ein Aktionär, eine Gläubigerin, ein Gläubiger oder die Handelsregisterführende, der Handelsregisterführer dem Gericht beantragen, die erforderlichen Massnahmen zu ergreifen (Art. 731b OR). Als «nicht richtig zusammengesetzt» im Sinne dieser Bestimmung gilt auch die Revisionsstelle, welche die gesetzlichen Anforderungen an Befähigung und Unabhängigkeit verletzt. Die Befähigung, als Revisionsstelle zu amten, ergibt sich aus der Zulassung durch die RAB. Eine Revisionsstelle, die über keine oder die falsche Zulassung der RAB verfügt,

stellt ein mangelhaftes Organ im Sinne von Artikel 731b OR dar. Dasselbe gilt für eine Revisionsstelle, die zwar über die richtige Zulassung der RAB verfügt, aber die gesetzlichen Voraussetzungen hierfür nicht oder nicht mehr erfüllt. Vor Gericht kann daher die Berichtigung dieses Zustandes verlangt werden.

- Die gültige Beschlussfassung der Generalversammlung betreffend Genehmigung der Jahres- und Konzernrechnung und Verwendung des Bilanzgewinnes setzt das Vorliegen des Revisionsberichts voraus. Liegt dieser Revisionsbericht nicht vor, so sind die Beschlüsse nichtig (Art. 731 Abs. 3 OR). Die Lehre ist sich grundsätzlich einig, dass ein Revisionsbericht, der durch eine nicht zugelassene bzw. nicht ausreichend zugelassene Revisionsstelle erstellt wurde, ungültig ist und dass die darauf basierenden Beschlüsse nichtig sind.
- Die Beseitigung der Folgen einer ungültigen Revision bzw. nichtiger Beschlüsse durch die Generalversammlung ist mit einer Vielzahl von rechtlichen Problemen verbunden. Diese und die dadurch unter Umständen entstehenden Umtriebe und Kosten können in eine Verantwortlichkeitsklage gegen die Revisionsstelle münden (Art. 755 OR).

1.7.2 Registerabgleich

Im Jahr 2010 wurde ein Abgleich des Revisorenregisters der RAB mit den kantonalen Handelsregistern in die Wege geleitet. Das Ziel dieses Abgleichs besteht darin, diejenigen Revisionsunternehmen herauszufiltern, die als Revisionsstellen im Handelsregister eingetragen sind, aber über keine Zulassung der RAB verfügen.

Der Registerabgleich wird voraussichtlich im Frühjahr 2011 beendet und ausgewertet. Anschliessend wird die RAB die betroffenen Unternehmen zur Stellungnahme auffordern und abklären, ob Revisionsdienstleistungen ohne Zulassung erbracht worden sind.

²¹ Vgl. dazu auch Ziff. 2.8 des Tätigkeitsberichts 2009.

²² Vgl. zum Folgenden Reto Sanwald/Loris Pellegrini, Revision ohne Zulassung, Auswirkungen im Straf-, Verwaltungs- und Zivilrecht, in: Der Schweizer Treuhänder 2010, 640 ff. (deutsche Fassung), 650 ff. (französische Fassung) bzw. in: TREX 5/2010, 294 ff. (deutsche Fassung), 301 ff. (französische Fassung).

²³ Vgl. dazu Ziff. 4.4.2.

1.8 Verletzung der Unabhängigkeit

Nach wie vor trifft die RAB in der Praxis auf zahlreiche Verstösse gegen die Unabhängigkeit der Revisionsstelle (vgl. Art. 728 und Art. 729 OR).

Das Bundesverwaltungsgericht hat entschieden, dass die Missachtung der Vorschriften zur Unabhängigkeit schwerwiegende Verletzungen in unmittelbarem Zusammenhang mit den Pflichten von Revisoren und Revisionsexperten darstellen. Solche Verstösse beeinträchtigen daher den beruflichen Leumund und guten Ruf und lassen erhebliche Zweifel an einer glaubwürdigen Ausübung der Tätigkeit und der Einhaltung der Pflichten aufkommen. Sie sind somit leumundsrelevant²⁴. Das Bundesverwaltungsgericht hat auch zu einzelnen Konstellationen Stellung genommen, in denen die Unabhängigkeit der Revisionsstelle verletzt wurde²⁵.

1.9 Ausblick Bereich Zulassung

Revisionsunternehmen werden, anders als die natürlichen Personen, nur auf fünf Jahre befristet zugelassen (Art. 3 RAG). Die nächste grosse «Welle» von Zulassungsgesuchen ist daher 2013 zu erwarten. Ab diesem Jahr steht die Erneuerung der Zulassungen für die rund 3'400 Revisionsunternehmen an. Die RAB wird die betroffenen Unternehmen zu gegebener Zeit über das Vorgehen informieren.

Nach den ersten Jahren ihrer operativen Tätigkeit hat die RAB festgestellt, dass das aktuelle elektronische System, mit welchem die Gesuchstellung und -bearbeitung erfolgt, eine gewisse Weiterentwicklung erfordert. Es wird daher geprüft, entweder das bestehende System mit einigen Zusatzfunktionen aufzuwerten oder ein neues System anzuschaffen. Dabei stehen neben Kosten- insbesondere auch Funktionalitätsüberlegungen im Vordergrund. Die Modernisierung des IT-Systems steht auch im Zusammenhang mit folgenden Entwicklungen:

- Die Bundesverwaltung ist mit Blick auf die Vermeidung von unnötigem administrativem Aufwand stets bemüht, für die betroffenen Personen und Unternehmen schlanke und kostengünstige Prozesse zu schaffen. Das aktuelle System der RAB ist diesbezüglich bereits weit fortgeschritten. Dennoch besteht auch hier Verbesserungspotential: So soll es künftig möglich sein, das Gesuch und den Schriftenverkehr mit der RAB vollständig auf dem elektronischem Weg abzuwickeln.

- Ebenfalls im Zusammenhang mit der administrativen Entlastung der Unternehmen und der effizienten Datennutzung innerhalb der Bundesverwaltung haben die eidg. Räte Mitte 2010 beschlossen, in der Schweiz die sogenannte einheitliche Unternehmens-Identifikationsnummer (UID) einzuführen. Ab Inkraftsetzung des entsprechenden Bundesgesetzes am 1. Januar 2011 wird jedem Unternehmen in der Schweiz sukzessive eine eindeutige UID zugewiesen. Darüber hinaus werden bis Ende 2015 die zahlreichen in der Bundesverwaltung verwendeten Identifikationsnummern (Handelsregisternummer, Mehrwertsteuernummer etc.) schrittweise durch die UID ersetzt. Die Einführung der UID bringt daher auch für die RAB und das Revisorenregister einen Anpassungsbedarf mit sich. Davon betroffen sind insbesondere die derzeitigen 500'000er-Nummern der RAB für die zugelassenen Revisionsunternehmen. Diese werden bis spätestens Ende 2015 durch eine UID ersetzt.

²⁴ Urteile des BVGer Nr. B-7348/2009 vom 3. Juni 2010, E. 10, und Nr. B-4137/2010 vom 17. September 2010, E. 4.

²⁵ Vgl. dazu Ziff. 4.4.4.

2 Aufsicht

2.1 Einleitung

Im Jahr 2010 wurde die Aufsichtstätigkeit der RAB durch die erschwerten globalen wirtschaftlichen Entwicklungen der Vorjahre beeinflusst. Die Wirtschafts- und Finanzkrise hinterliess klare Spuren in den Jahres- und Konzernrechnungen 2009 vieler Schweizer Publikumsgesellschaften²⁶.

Die Wirtschaftslage beeinflusste im 2009 einerseits die Umsatz- und Ertragsentwicklung und andererseits die Finanzierungsbedürfnisse von vielen Publikumsgesellschaften. In vereinzelten Fällen bestanden Ereignisse oder Bedingungen, die erhebliche Zweifel an der Fortführungsfähigkeit des Unternehmens («Going Concern») aufwarfen. Auch Fälle von wesentlichen Unsicherheiten im Zusammenhang mit Finanzierungsfragen oder wesentlichen Annahmen und Schätzungen als Grundlage für bedeutende Bewertungsentscheidungen wurden festgestellt. Die erhöhten Unsicherheiten hatten Einfluss auf die Berichterstattung der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen. Dies widerspiegelte sich insbesondere in einer Zunahme von Zusätzen in den Revisionsberichten im Jahr 2010. Die RAB hat auf die beschriebenen Veränderungen reagiert und bei ihren Überprüfungen 2010 den Fokus auf entsprechende risikobehaftete Prüfbereiche gerichtet²⁷.

Mit dem Abschluss der Überprüfungen im Jahr 2010 endet der erste dreijährige Überprüfungszyklus²⁸ der RAB. Am Seminar der RAB vom 17. November 2010 in Bern wurden die wichtigsten Erkenntnisse daraus vorgestellt. In Ziffer 2.3 findet sich eine entsprechende Zusammenfassung.

Der Abschluss des ersten Zyklus bildet für die RAB auch Anlass, ihre Überprüfungsprozesse erneut zu hinterfragen. Im Bestreben, die Prozesse kontinuierlich zu verbessern und im Rahmen der gesetzlichen Möglichkeiten den Bedürfnissen der verschiedenen Anspruchsgruppen gerecht zu werden, wird die RAB im Jahr 2011 ihre Überprüfungsprozesse weiter optimieren. Sofern es die Risikobeurteilung der einzelnen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen zulässt, erfolgt bei der Prüfung des Qualitätssicherungssystems (Firm Review) vermehrt eine Rotation von Prüfungsschwerpunkten auf Basis einer Mehrjahresplanung. Bei der Prüfung der Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen (File Review) wird unverändert der klare Fokus auf risikobehaftete Prüfgebiete gerichtet. Mit Blick auf die Dauer der Überprüfung ist die RAB bestrebt, den Entwurf des Überprüfungsberichts bei routinemässigen Überprüfungen innerhalb von zwei Monaten nach Abschluss zu erstellen und so den Zeitraum zu verkürzen²⁹.

Weiter ist es ein Ziel der RAB, dass die festgestellten Mängel möglichst zeitnah behoben bzw. mit wirkungsvollen Verbesserungsmassnahmen adressiert werden. Bei der File Review werden künftig weitergehende Massnahmen gefordert. Haben Feststellungen aus einer File Review einen potentiellen Einfluss auf das Prüfungsurteil der Jahres- oder Konzernrechnung, wird die RAB inskünftig eine Stellungnahme des Revisionsunternehmens einfordern, ob dieses weiterhin der Auffassung ist, dass das Prüfungsurteil genügend abgestützt ist und ob der geprüfte Abschluss in allen wesentlichen Punkten den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen entspricht. Weiter wird das Revisionsunternehmen in Anlehnung an internationale Standards allenfalls verpflichtet, zusätzliche Prüfungshandlungen durchzuführen und/oder Ergänzungen der Prüfungsnachweise in den Arbeitspapieren vorzunehmen, damit der ordnungsgemässe Nachweis der durchgeführten Prüfungshandlungen erbracht werden kann.

Im Oktober 2010 hat die RAB ihr bestehendes Aufsichtskonzept publiziert³⁰. Zweck der Publikation ist es, Transparenz zu schaffen und der interessierten Öffentlichkeit einen vertieften Einblick in die Aufsichtstätigkeit der RAB zu geben. Auch soll der Ablauf einer Überprüfung denjenigen Revisionsunternehmen besser illustriert werden, welche sich für eine Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen interessieren.

Die RAB unterstützt die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen auf ihrem Weg zu erhöhter Transparenz. Begrüssenswert war insbesondere die Veröffentlichung eines Transparenzberichts («Transparency Report») einer der «Big-3» Gesellschaften³¹. In diesem Transparenzbericht wurde – soweit ersichtlich – erstmals über die Grundsätze zur Unternehmensführung informiert.

²⁶ Die Prüfungen der Jahres- und Konzernrechnungen 2009 waren Basis für die Überprüfungstätigkeit der RAB im Jahr 2010.

²⁷ Siehe Prüfungsschwerpunkte gemäss Tätigkeitsbericht 2009, Ziff. 3.6.

²⁸ Art. 16 Abs. 1 RAG.

²⁹ Massgebend für die Bemessung der Einhaltung der Frist von zwei Monaten ist der Zeitpunkt der letzten Prüfungshandlung.

³⁰ Vgl. www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch. Das Aufsichtskonzept erläutert das Vorgehen der RAB bei der Aufsicht über staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen. Das Konzept der RAB vereint dabei die Prinzipien, welche sich aus den regulatorischen Anforderungen des RAG ergeben, mit international gebräuchlichen Abläufen.

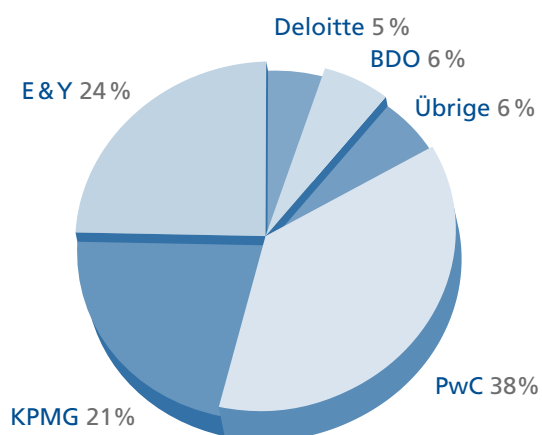
³¹ Bei den Big 3-Gesellschaften, d.h. den drei grössten Revisionsgesellschaften der Schweiz, handelt es sich um die Ernst & Young AG, KPMG AG und PricewaterhouseCoopers AG. Im Jahr 2010 hat KPMG AG einen Transparenzbericht veröffentlicht.

2.2 Marktanteile und -struktur der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen

Gemessen an der Anzahl Mandate hat sich der Anteil der drei grössten Revisionsunternehmen der Schweiz an der Prüfung von Publikumsgesellschaften gegenüber dem Vorjahr nicht wesentlich verändert. Er beträgt, wie der folgenden Abbildung 1 entnommen werden kann, rund 83 Prozent.

Abbildung 1:

Prozentualer Anteil der geprüften Publikumsgesellschaften pro staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen gemäss Registereintrag RAB (inkl. wesentliche Tochtergesellschaften und Emittenten börsenkotierter Anleiheobligationen); Total in Zahlen: 499, Stand 08. Dezember 2010³²



Die drei grössten Revisionsunternehmen der Schweiz, Ernst & Young AG, KPMG AG und PricewaterhouseCoopers AG decken per 31. Dezember 2010 unverändert rund 90 Prozent der Börsenkapitalisierung in der Schweiz ab.

Per 31. Dezember 2007 hatten 48 Gesellschaften ein Gesuch als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen eingereicht³³. Deren Anzahl hat in den letzten drei Jahren kontinuierlich abgenommen. Per 31. Dezember 2010 verfügen noch 21 Gesellschaften über eine Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen. Diese signifikante Abnahme ist grösstenteils auf freiwillige Rückzüge zurückzuführen.

Nach dem Ende 2010 erfolgten Abschluss des ersten Überprüfungszyklus wird sich die Anzahl von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen voraussichtlich nicht mehr signifikant reduzieren.

Die RAB hat kein Interesse an einer zu starken Konzentration auf die Big-3 Gesellschaften. Vielmehr besteht ein Interesse an einem genügenden Angebot an Gesellschaften, welche eine Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen besitzen und demnach die Berechtigung und Fähigkeit haben, Publikumsgesellschaften zu prüfen.

³² Gemäss Selbstdeklaration der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen.

³³ Vgl. Tätigkeitsbericht 2006–2007, S.12.



Abbildung 2:

Mengenmässige Entwicklung der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen vom 31. Dezember 2008 bis 31. Dezember 2010 nach Zulassungsstatus.

Stichtag	Total sbRU	Freiwillig der Aufsicht der RAB unterstellt ³⁴	Definitive Zulassung	Provisorische Zulassung		
				Nach Über- prüfung Zulassung ³⁵	Im Über- prüfungs- prozess ³⁶	Überprüfung noch nicht begonnen
31. Dezember 2008	37	13	2	–	8	27
31. Dezember 2009	28	12	6	4	5	13
31. Dezember 2010	21	4	15	6	0	0

2.3 Überprüfungen**2.3.1 Allgemeines**

Vom 1. April 2008³⁷ bis zum 31. Dezember 2010 hat die RAB gesamthaft 31 Überprüfungen durchgeführt³⁸. Hiervon wurden 10 Überprüfungen bei den «Big-3» durchgeführt. Die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen haben sich kooperativ verhalten und der RAB alle gewünschten Auskünfte und Unterlagen ausgehändigt.

Zum Abschluss des ersten dreijährigen Überprüfungszyklus 2008 bis 2010 werden im Folgenden die Feststellungen zur Prüfung der unternehmensinternen Prozesse (Firm Review) und zur Prüfung der Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen (File Review) zusammenfassend dargestellt.

³⁴ Hierbei handelt es sich um Gesellschaften, welche keine Publikumsgesellschaften nach Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 OR prüfen und damit freiwillig der Aufsicht der RAB unterstellt sind (Art. 7 Abs. 2 RAG).

³⁵ Aufgrund der im Rahmen der Überprüfung festgestellten Mängel wird vor dem definitiven Entscheid die Umsetzung der vereinbarten Massnahmen abgewartet.

³⁶ Bei diesen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen befindet sich die RAB noch im Überprüfungsprozess.

³⁷ Die Überprüfungstätigkeit der RAB begann am 1. April 2008 mit dem Inkrafttreten der Verordnung der RAB über die Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen (Aufsichtsverordnung RAB, ASV-RAB; SR 221.302.33).

³⁸ Enthält sämtliche Überprüfungen, welche vom 1. April 2008 bis zum 31. Dezember 2010 durchgeführt wurden, inklusive der per 31. Dezember 2010 noch nicht abgeschlossenen Überprüfungen.



Silke Bradtke, Mitarbeiterin Aufsicht.

2.3.1.1 Überblick der Überprüfungen und Feststellungen zur Prüfung der unternehmensinternen Prozesse (2008 bis 2010)

Vom 1. April 2008 bis zum 30. Dezember 2010 wurden 29 der 31 Überprüfungen abgeschlossen³⁹. Eine Auswertung der Feststellungen zur Prüfung der unternehmensinternen Prozesse (Firm Review) aus diesen 29 Überprüfungen ergibt folgendes Bild:

Abbildung 3:

Durchschnittliche Anzahl Feststellungen zum Firm Review für 29 Überprüfungen vom 1. April 2008 bis 31. Dezember 2010.

	Total	Hiervon Big-3	Hiervon restliche sbRU
Anzahl Firm Review	29	9	20
Anzahl Feststellungen Firm Review	191	43	148
Durchschnittliche Anzahl Feststellungen pro Firm Review	6.6	4.8	7.4

Die RAB hat bei den kleineren und mittleren staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen im Gegensatz zu den jährlich überprüften Big-3 im Durchschnitt pro Firm Review mehr Mängel identifiziert.

³⁹ Bei fünf von den 29 abgeschlossenen Überprüfungen liegt der Überprüfungsbericht per 31. Dezember 2010 im Entwurf vor. Von den 29 Überprüfungen wurden neun bei den Big 3 Gesellschaften durchgeführt.

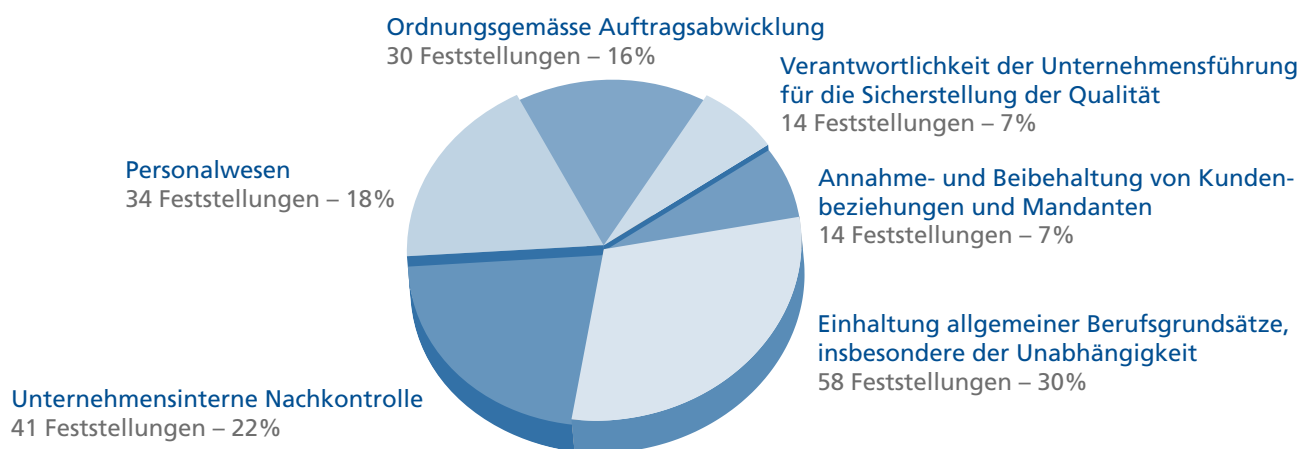
Da bei den kleineren und mittleren staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen bisher je nur eine Überprüfung durchgeführt wurde, werden Verbesserungen bei diesen Unternehmen erst in künftigen Überprüfungen messbar sein.



Die Kategorisierung der gesamthaft 191 Feststellungen im Rahmen der Firm Review aller staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen ergibt folgendes Bild:

Abbildung 4:

Kategorisierung der Feststellungen in der Firm Review vom 1. April 2008 bis 31. Dezember 2010 auf Grund der Elemente eines Qualitätssicherungssystems gemäss ISQC1 (gesamthaft 191 Feststellungen aus 29 Überprüfungen).



Der grösste Verbesserungsbedarf wurde im Bereich der Unabhängigkeit festgestellt. Dies ist bedauerlich, da gerade die Vorgaben zur Unabhängigkeit bereits seit längerer Zeit bestehen und eine unentbehrliche Basis für jede Revision darstellen. Die RAB wird die Einhaltung dieser Vorgaben zur Unabhängigkeit auch in Zukunft konsequent durchsetzen, damit das Vertrauen in die Revisionsbranche und deren Dienstleistungen weiter verbessert wird.

Die Kategorisierung der Feststellungen ergab, dass Mängel in den Bereichen «Ethische Grundsätze und Unabhängigkeit» und «Personalbereich» bei allen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen etwa gleich häufig vorkommen.

In Bezug auf die restlichen vier Elemente fallen bei den kleineren und mittleren staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen durchschnittlich mehr Feststellungen pro Überprüfung an. Dies zeigt sich besonders deutlich in den Bereichen «Annahme und Beibehaltung von Kundenbeziehungen und Mandanten», «Unternehmensinterne Nachkontrolle» und «Ordnungsgemässe Auftragsabwicklung». Es lässt sich damit begründen, dass die Prozesse zur Annahme und zur ordnungsgemässen Auftragsabwicklung in der Vergangenheit bei kleineren Unternehmen teilweise nicht oder nur unzureichend formalisiert

2.3.1.2 Überblick über die Überprüfungen und Feststellungen zur Prüfung der Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen (2008 bis 2010)

waren. Die Prozesse zur unternehmensinternen Nachkontrolle⁴⁰ wurden bei den kleineren und mittleren staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen in der Regel später aufgebaut und sind weniger umfassend. Zudem ist es in kleineren Verhältnissen schwieriger, die notwendige Unabhängigkeit und Qualifikation der mit den Nachkontrollen betrauten Personen zu gewährleisten. Dies kann wiederum einen negativen Effekt auf die Ergebnisse dieser Kontrollaktivitäten haben. Die RAB hat festgestellt, dass sich in dieser Konstellation die Qualität der Nachkontrolle durch den Beizug von externen Experten erhöht. Die RAB begrüsst es deshalb, wenn kleinere staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen den Prozess zur Nachkontrolle teilweise an externe qualifizierte Experten ausgliedern, um das notwendige Mass an Objektivität zu erlangen.

Vom 1. April 2008 bis zum 31. Dezember 2010 hat die RAB in gesamthaft 63 Fällen die Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen geprüft (File Review)⁴¹. Hiervon wurden 42 File Reviews bei den «Big 3»-Gesellschaften durchgeführt.

Bis zum 31. Dezember 2010 wurden 58 File Review abgeschlossen und in den 29 bis zu diesem Zeitpunkt erstellten Überprüfungsberichten kommuniziert. Die Auswertung der Feststellungen aus diesen 58 File Reviews zeigt folgendes Bild:

Abbildung 5:

Durchschnittliche Anzahl der Feststellungen im Rahmen der File Review für Überprüfungen vom 1. April 2008 bis 31. Dezember 2010.

	Total	Hiervon Big-3 ⁴²	Hiervon restliche sbRU
Anzahl File Review	58	38	20
Anzahl Feststellungen File Review	370	175	195
Durchschnittliche Anzahl Feststellungen pro File Review	6.4	4.6	9.8

⁴⁰ Unternehmensinterne Nachkontrolle: Mandatsbezogene Nachkontrolle und Kontrolle zur Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems.

⁴¹ Diese Zahl umfasst sämtliche Überprüfungen, welche die RAB vom 1. April 2008 bis zum 31. Dezember 2010 durchgeführt hat, inklusive die per 31. Dezember 2010 noch nicht abgeschlossenen Überprüfungen. Ein File Review besteht in der Regel aus dem Review der Prüfung der Konzernrechnung (inkl. Einzelabschluss der Holdinggesellschaft) und dem Review der Prüfung einer (wesentlichen) Tochtergesellschaft.

⁴² Inkl. KPMG Klynveld Peat Marwick Goerdeler SA.



2.3.2 Folgeüberprüfungen bei den Big-3

Bei einem Vergleich der Anzahl der Feststellungen aus den File Reviews fällt auf, dass bei den «Big-3» Gesellschaften pro File Review eine geringere Anzahl von Feststellungen gemacht wurde. Da die Qualität der File Reviews jedoch stark personenabhängig ist, stellt die RAB auch innerhalb der gleichen Revisionsunternehmen immer wieder starke Unterschiede in der Prüfungsqualität fest.

Folgende Kategorien sind in den gesamthaft 370 Feststellungen besonders häufig vertreten:

a. Dokumentation der Abschlussprüfung (ISA 230)

Im Bereich der Dokumentation der Abschlussprüfung wurden in den Überprüfungen der letzten drei Jahre wiederholt Mängel festgestellt. Bei Folgeüberprüfungen haben bereits klare Verbesserungen stattgefunden.

b. Prüfungsnachweise (ISA 500)

Bei der Beurteilung von einzelnen wesentlichen Positionen im Jahresabschluss bestehen vielfach keine hinreichenden oder angemessenen Prüfungsnachweise, welche zeigen, dass der Prüfer begründete Schlussfolgerungen ziehen konnte. Diese Feststellungen sind oft in Verbindung mit den erwähnten Mängeln in der Dokumentation anzutreffen.

c. Qualitätssichernde Massnahmen (ISA 220)

Die Beteiligung des leitenden Revisors und der für die arbeitsbegleitende Überwachung zuständigen Person (sog. Engagement Quality Control Reviewer) war oftmals ungenügend oder nicht dokumentiert.

d. Deliktische Handlungen und Fehler (ISA 240)

Die Abschlussprüfung wurde wiederholt nicht mit der notwendigen kritischen Grundhaltung durchgeführt. Weiter wurden nur in ungenügendem Umfang Elemente der Unvorhersehbarkeit in die Prüfung eingebaut. Besprechungen zu möglichen deliktischen Handlungen mit der Geschäftsleitung, dem Verwaltungsrat und der internen Revision wurden in vielen Fällen nur ungenügend durchgeführt. Auch die Hinterfragung von auffälligen Buchungssätzen (sog. Journal Entries Testing) war in vielen Fällen nicht angemessen.

Revisionsunternehmen, welche mehr als 50 Publikumsgesellschaften prüfen, werden jährlich einer Überprüfung der RAB unterzogen, sofern die RAB im Einzelfall nicht einen mehrjährigen Überprüfungsrhythmus für angemessen hält⁴³. Die drei grössten Revisionsgesellschaften erfüllen diese Vorgabe und wurden somit im Jahr 2010 bereits zum dritten Mal überprüft.

2.3.2.1 Feststellungen im Rahmen der Firm Review

Die RAB hat im Jahr 2010 im Sinne einer Mehrjahresplanung nur minimale Prüfungshandlungen im Bereich der Prüfung der unternehmensinternen Prozesse (Firm Review) durchgeführt. Insofern sind die Ergebnisse aus diesen Prüfungshandlungen bei den Big-3 Gesellschaften nicht mit denjenigen aus den Vorjahren vergleichbar, da in den zwei vorangegangenen Jahren jeweils umfassendere Prüfungshandlungen durchgeführt wurden.

Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass die überprüften Revisionsgesellschaften über einen kontinuierlichen Prozess zur Verbesserung ihres Qualitätssicherungssystems verfügen und sich dieses auf einem hohen Niveau befindet. Dennoch stellt die RAB fest, dass die Qualitätssicherungssysteme bei den Big-3 Gesellschaften bezüglich Formalisierungs- und Ausbaugegrad unterschiedlich ausgestaltet sind. Als vorbildlich erachtet die RAB bei einer Gesellschaft eine umfassende applikationsgestützte Dokumentation sämtlicher Prozesse und Kontrollen, was die unternehmensweite Einhaltung der Vorgaben des Qualitätssicherungssystems deutlich verbessert.

Die Konzeption der Prozesse zur Qualitätssicherung kann grundsätzlich als gut bezeichnet werden. Ohne die Konzeption und Weiterentwicklung der qualitätssichernden Prozesse zu vernachlässigen, haben die Gesellschaften sicherzustellen, dass die bereits vorhandenen Prozesse, Kontrollen und Massnahmen konsequent umgesetzt werden.

Aufgrund ihrer Feststellungen erachtet die RAB bei der Weiterentwicklung der Qualitätssicherungssysteme in Big-3 Gesellschaften folgende Punkte als wichtig:

⁴³ Rz 8 des Rundschreibens 1/2010 der RAB.

a. Entlohnung und Qualität

Zwecks Setzung der richtigen Akzente bei der Leistungsbeurteilung und der Festlegung der Entlohnung der Mitarbeitenden und Partner ist die Berücksichtigung qualitätsrelevanter Faktoren weiter zu verbessern. Der Faktor «Qualität» als wichtiger Parameter zur Leistungsbeurteilung und Festlegung der Entlohnung ist ausreichend zu berücksichtigen und nachvollziehbar darzustellen. Dies bezieht sich sowohl auf Entschädigungskomponenten als auch auf konsequente finanzielle Abzüge aufgrund von negativen qualitätsrelevanten Feststellungen aus der internen und externen Qualitätssicherung.

b. Unabhängigkeit

Die Einhaltung der Vorgaben zur Unabhängigkeit erachtet die RAB als zentral, um die Qualität und das öffentliche Vertrauen in die Revisionsdienstleistungen zu gewährleisten. Die Gesellschaften verfügen in der Regel über umfangreiche qualitätssichernde Massnahmen und Systeme zur Erfüllung dieser Vorgaben. Die sich per 1. Januar 2011 ändernden Vorgaben im Code of Ethics⁴⁴ und in den Richtlinien zur Unabhängigkeit (RzU) der Treuhänder-Kammer⁴⁵ werden voraussichtlich weitere Verbesserungen in diesem Bereich bewirken.

Bei der Annahme von Zusatzaufträgen bei geprüften Unternehmen ist die Einhaltung der Vorgaben zur Unabhängigkeit zu gewährleisten. Diesbezüglich ist hervorzuheben, dass ab dem Jahr 2011 eine Ad hoc-Meldepflicht für Revisionsunternehmen besteht, wenn das Verhältnis zwischen Revisionshonorar und zusätzlichen Honoraren gemäss Geschäftsbericht der geprüften Publikumsgesellschaft in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren die Verhältniszahl von 1 zu 3 übersteigt⁴⁶.

c. Unternehmensinterne Nachkontrolle

Die Wirksamkeit der unternehmensinternen Nachkontrolle ist für die RAB relevant für die Festlegung des Überprüfungsumfangs. Die Resultate aus der unternehmensinternen Nachkontrolle sind aber auch für die Revisionsunternehmen bedeutsam, da sie in eine wesentliche Anzahl qualitätsrelevanter Prozesse einfließen und damit auch die unternehmensspezifischen Risiken aus Mängeln im Qualitätssicherungssystem reduzieren.

Um eine wirksame Nachkontrolle zu gewährleisten, ist die Objektivität der mit der Nachkontrolle betrauten Personen von Bedeutung. Dies kann zum Beispiel durch den Einsatz von Reviewern aus ausländischen Netzwerkfirmen (sog. «Non-Local Reviewers») erreicht werden. Ziffer 2.4 ist zu entnehmen, dass der Anteil der Non-Local Reviewer bei den Big-3 sehr unterschiedlich ausfällt. Bei einem Revisionsunternehmen, das zu 100 Prozent Reviewer aus ausländischen Netzwerkgesellschaften bezieht, beurteilt die RAB die Aussagekraft der Nachkontrolle aufgrund der durchgeführten Prüfungshandlungen grundsätzlich als verlässlicher als bei den beiden anderen Big-3 Gesellschaften.

d. Einführung der Clarified ISAs

Im März 2009 wurde durch das IAASB der Abschluss der Überarbeitung der ISAs (sog. «Clarity Project») bekanntgegeben⁴⁷. Die Revisionsunternehmen haben sicherzustellen, dass die neuen Vorgaben rechtzeitig und vollumfänglich umgesetzt werden. Die RAB hat die Umsetzungsmassnahmen bei den betroffenen Revisionsunternehmen beobachtet und wird deren Umsetzung im Jahr 2011 schwerpunktmässig überprüfen.

2.3.2.2 Feststellungen zum File Review

Im Rahmen der Überprüfung der Big-3 Gesellschaften im Jahr 2010 wurden gesamthaft 11 Publikumsgesellschaften einer File Review der RAB unterzogen.

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

⁴⁴ Ab dem 1. Januar 2011 sind der überarbeitete «Code of Ethics for Professional Accountants» des International Ethics Standards Boards of Accountants (IESBA) anzuwenden.

⁴⁵ Der Kammervorstand der Treuhänder-Kammer hat an seiner Sitzung vom 6. Dezember 2010 einer punktuellen Überarbeitung der Richtlinien zur Unabhängigkeit (RzU) zugestimmt. Diese Anpassungen wurden infolge geänderter Vorgaben im «Code of Ethics for Professional Accountants» des IESBA nötig. Sie treten per 1. Januar 2011 in Kraft.

⁴⁶ Vgl. Rz 22 Bst. b. des Rundschreibens 1/2010 der RAB. Das Revisionsunternehmen hat in diesem Fall der RAB Meldung zu erstatten, welche Schutzvorkehrungen gegen eine allfällige Beeinträchtigung der Unabhängigkeit getroffen wurden.

⁴⁷ Die überarbeiteten Standards gelten für Prüfungen von Jahres- und Konzernrechnungen für Perioden, welche nach dem 15. Dezember 2009 begonnen haben.

Grundsätzlich beurteilt die RAB die Qualität der überprüften Arbeiten bei den drei grössten Revisionsunternehmen als gut. In den folgenden Bereichen besteht jedoch Handlungsbedarf:

a. Verwendung der Arbeiten eines anderen Wirtschaftsprüfers (ISA 600)

Bei der Prüfung von Konzernrechnungen muss der Konzernprüfer (erster Abschlussprüfer) mit lokalen Prüfern (zweiter Abschlussprüfer) zusammen arbeiten. In diesem Zusammenhang wurde der Anteil der Arbeiten des ersten Abschlussprüfers in mehreren Fällen als unzureichend beurteilt. Die RAB hat festgestellt, dass der erste Abschlussprüfer keine hinreichenden und angemessenen Prüfungsnachweise darüber erlangt hat, dass die Arbeiten des lokalen Abschlussprüfers den Zielen des ersten Prüfers entsprachen. Insbesondere waren Prüfungsinstruktionen an die lokalen Abschlussprüfer ungenügend oder unklar. Weiter hat es der erste Abschlussprüfer unterlassen, in bestimmten Situationen eine Durchsicht der Arbeitspapiere des lokalen Prüfers vorzunehmen oder dessen wesentlichen Prüfungsfeststellungen wurden nicht ausreichend durchgesehen oder in Betracht gezogen.

Die RAB erhofft sich durch die Umsetzung des überarbeiteten ISA 600 künftig Qualitätsfortschritte in der Prüfung von Konzernrechnungen.

b. Prüfung von Schätzungen und Fair Values im Abschluss (ISA 540 und 545)

Der Prüfung von Schätzungen kommt bei einer wesentlichen Anzahl von Positionen in Jahresabschlüssen eine zentrale Bedeutung zu. In Anbetracht der Unsicherheiten in den Schätzungsprozessen der geprüften Unternehmen vermag es nicht zu überraschen, dass die RAB wie im Vorjahr in diesem Bereich erneut eine Vielzahl von Feststellungen gemacht hat. Eine bedeutende Anzahl wurde zu den Prüfungshandlungen im Bereich des Goodwill Impairment Tests (IAS 36) gemacht.

Der Prüfer hat nach Auffassung der RAB in zahlreichen Situationen keine hinreichenden und angemessenen Prüfungsnachweise darüber erlangt, dass eine Schätzung im Abschluss unter den jeweiligen Umständen angemessen war. In diesen Situationen hat der Prüfer insbesondere nicht das notwendige Prozessverständnis zu den Schätzungen erlangt (z.B.

Grundlagen zur Ermittlung der Schätzungen, inkl. Beurteilung der Zweckmässigkeit und Konsistenz der Schätzungen) und keine oder ungenügende Prüfungshandlungen zu den Schätzungen vorgenommen (z.B. Verwendung unabhängiger Schätzungen).

Zusammengefasst ist darauf hinzuweisen, dass die notwendigen Prüfungshandlungen im Bereich von Schätzungen und Fair Values in einigen Fällen nicht mit der notwendigen skeptischen Grundhaltung durchgeführt wurden.

c. Prüfungshandlungen zur IT (insbesondere ISA 315 und 330)

Die RAB hat in mehreren Fällen Mängel bei den anwendungsabhängigen und -unabhängigen⁴⁸ Prüfungshandlungen festgestellt. In diesen Fällen hat sich der Prüfer bei der Festlegung der Art und des Umfangs der Einzelfallprüfungen auf die Prüfungshandlungen zur IT abgestützt, ohne dass diese aus Sicht der RAB ausreichend waren.

Obwohl in diesem Bereich gegenüber den Vorjahren Verbesserungen stattgefunden haben, sind weitere Anstrengungen notwendig, um einerseits die Abwicklung der Prüfungshandlungen zur IT im Sinne der internen⁴⁹ und externen Vorgaben zu gewährleisten und andererseits für die Prüfung aus Sicht von Effizienz und Effektivität den grösstmöglichen Nutzen aus diesen Prüfungshandlungen zu ziehen.

d. Diverse Feststellungen

Wie in den Vorjahren wurden mehrere Feststellungen im Bereich der Prüfungshandlungen zu deliktischen Handlungen und Fehlern (ISA 240) sowie der Verwendung der Arbeiten eines Experten (ISA 620) gemacht⁵⁰.

⁴⁸ D.h. generelle IT-Kontrollen bzw. «IT General Controls – ITGC».

⁴⁹ Z.B. Prüfungsmethodologie der jeweiligen Revisionsunternehmen.

⁵⁰ Siehe Feststellungen im Tätigkeitsbericht 2009, Ziff. 3.3.2.2.





v.l.n.r.: Frank-Oliver Schneider (Direktor RAB), Dr. Dominic Biedermann (Direktor der Anlagestiftung Ethos), Thomas Rufer (Vizepräsident des Verwaltungsrats der RAB), Dr. Hubert Achermann (CEO KPMG Schweiz), Prof. Dr. Peter Leibfried (Universität St. Gallen), Barbara Widmer (Tagungsleiterin RAB-Seminar).

2.3.3 Überprüfung der kleineren und mittleren staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen

Im Jahr 2010 wurden 10 kleinere und mittlere staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen einer Firm Review unterzogen. Bei einer Gesellschaft erfolgte im Jahr 2010 die zweite Überprüfung.

Die RAB hat bei den kleineren und mittleren staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen im Vergleich zu den Big-3 im Durchschnitt pro File Review jeweils mehr Mängel identifiziert. Bei den meisten kleineren und mittleren staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen wurde bisher je eine Überprüfung durchgeführt. Verbesserungen werden deshalb bei diesen Unternehmen erst in künftigen Überprüfungen messbar sein.

Alle staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen haben sich verpflichtet, die von der RAB festgestellten Mängel mit angemessenen Verbesserungsmaßnahmen zu beheben. Der erste Überprüfungszyklus wurde inzwischen abgeschlossen und die notwendigen Massnahmen sind grösstenteils umgesetzt worden. Alle staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen sind somit grundsätzlich befähigt, Publikumsgesellschaften zu prüfen.

2.3.3.1 Feststellungen im Rahmen der Firm Review

Die Ausgestaltung des Qualitätssicherungssystems hängt von verschiedenen Faktoren ab, wie der Grösse des Unternehmens, der Komplexität der Mandate, der bestehenden Risiken, der Aus- und Weiterbildung und der Erfahrung der Revisionsmitarbeitenden, aber auch von Qualitätsproblemen in der Vergangenheit. Weiter ist zu beachten, dass viele kleinere staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen über ein Qualitätssicherungssystem nach PS 220 und nicht nach den anspruchsvolleren ISQC 1 verfügen.

Obschon die Ausgestaltung des Qualitätssicherungssystems bei den kleineren staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen weniger komplex sein darf, besteht in gewissen Fällen weiterer Nachholbedarf.

2.3.3.2 Feststellungen im Rahmen der File Review

Die Durchsicht der Arbeitspapiere der kleineren staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen hat gezeigt, dass insbesondere die Dokumentation der Abschlussprüfung (PS 230) zu verbessern ist. Aus diesem Grund war es der RAB teilweise nicht möglich, die Arbeiten des Prüfungsteams in der notwendigen Tiefe zu untersuchen. Aufgrund der inzwischen umgesetzten Massnahmen, welche von der RAB vollständig überprüft wurden, hat sich die Situation inzwischen verbessert.



2.4 Kennzahlen (Audit Quality Measures)

Die RAB hat bei den grössten Revisionsunternehmen auch in diesem Jahr erneut Kennzahlen zu diversen ISQC 1-relevanten Bereichen erhoben⁵¹. Einerseits ermöglichen die Kennzahlen einen Vergleich zwischen den Revisionsunternehmen. Andererseits können wichtige Trends frühzeitig ermittelt und Einflussfaktoren auf die Qualität der Revisionsdienstleistungen erkannt werden.

Die erhobenen Kennzahlen zeigen, dass in gewissen Bereichen grosse Unterschiede bestehen⁵²:

Abbildung 6:

Wichtigste Kennzahlen der vier grössten staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen im Vorjahresvergleich

Kennzahl	2009		2010	
	von	bis	von	bis
Durchschnittlicher Jahresumsatz pro Audit Partner in Mio. CHF	2.4	4.2	2.6	4.0
Verhältnis zusätzliches Honorar zum Revisionshonorar	0.2	1.1	0.1	0.7
Anzahl Mitarbeitende pro Audit Partner	7.5	11.5	8.4	11.4
Fluktuationsrate in %	15	22	17	27
Anteil «Non-local Reviewer» an Nachkontrollen in %	32	100	26	100

Aus der Analyse dieser Kennzahlen können folgende Erkenntnisse gewonnen werden:

- Der **durchschnittliche Jahresumsatz je Audit Partner** hat im Jahr 2010 insbesondere bei einer Gesellschaft aufgrund der Abnahme der Anzahl Partner zugenommen. Bei den anderen Revisionsunternehmen hat der Umsatz pro Audit Partner im Jahr 2010 gegenüber dem Vorjahr aufgrund der Reduktion der Revisionshonorare und der unveränderten Anzahl der Partner hingegen leicht abgenommen. Bei abnehmenden Revisionshonoraren besteht grundsätzlich das Risiko, dass qualitative Ziele den finanziellen Zielen untergeordnet werden.
- Die RAB stellt fest, dass die Kennzahl zum **Verhältnis zwischen den zusätzlichen Honoraren** und den Revisionshonoraren pro Gesellschaft sehr volatil ist. Die RAB wird bei den Revisionsunternehmen und den Mandaten, in welchen die zusätzlichen Honorare einen bedeutenden Anteil ausmachen, den Fokus auf Prüfungshandlungen zur Einhaltung der Unabhängigkeit legen.

⁵¹ Die RAB hat 12 Kennzahlen zu den einzelnen ISQC 1 Elementen erhoben. Diese Kennzahlen wurden im Jahr 2009 bei den vier und im Jahr 2010 bei den fünf grössten staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen erhoben. Um die Vergleichbarkeit mit dem Vorjahr zu ermöglichen, wurde die fünftgrösste Revisionsgesellschaft bei der vorliegenden Analyse der Kennzahlen ausgeklammert.

⁵² Die Berechnung der Kennzahlen erfolgte teilweise auf der Basis ungeprüfter Daten. Weiter mussten in einzelnen Fällen Vereinfachungen und/oder Annahmen getroffen werden. Die Aussagekraft und Vergleichbarkeit dieser Kennzahlen ist daher beschränkt.

- Die **Anzahl der Mitarbeitenden im Verhältnis zu den Audit Partnern** hat insbesondere im unteren Bereich zugenommen. Dies steht im direkten Zusammenhang mit demjenigen Revisionsunternehmen, bei welchem die Partner gegenüber dem Jahr 2009 abgenommen haben. Daher hat auch der Umsatz je Partner zugenommen. Bei einer hohen Anzahl von Mitarbeitenden im Verhältnis zu den Partnern besteht das Risiko, dass der Partner seine ihm zugeteilten Aufgaben als leitender Revisor nicht ausreichend wahrnehmen kann. Im internationalen Verhältnis erscheinen die ermittelten Verhältniszahlen in der Schweiz jedoch eher tief.
- Die **Fluktuationsraten** bei den Mitarbeitenden haben sowohl im unteren als auch im oberen Bereich gegenüber dem Vorjahr zugenommen. Hohe Fluktuationsraten sind aus Sicht der RAB problematisch, da beispielsweise das Risiko eines Wissensverlustes besteht und die Kontinuität auf den Prüfungsmandaten gefährdet sein könnte. Dies kann die Qualität der Revisionsdienstleistungen negativ beeinflussen.
- Die **Zusammensetzung der Reviewer bei der Nachkontrolle** zwecks Sicherstellung der Objektivität ist sehr unterschiedlich. Gemäss RAB fallen einerseits Feststellungen aus der Nachkontrolle mit steigendem Anteil der Non-Local Reviewer zahlreicher und aussagekräftiger aus. Andererseits ist aber zu gewährleisten, dass die Schweiz-spezifischen Bereiche durch Reviewer abgedeckt werden, welche über das hierzu notwendige Wissen verfügen.

2.5 Verfahren und Vorabklärungen

Seit der Aufnahme der Überprüfungstätigkeit durch die RAB im Jahr 2008 wurden sieben Verfahren gegen staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen durchgeführt (abgeschlossene und laufende Verfahren). Zudem wurden aufgrund interner und externer Hinweise zahlreiche Vorabklärungen durchgeführt.

Zwei Verfahren richteten sich gegen Revisionsunternehmen. In beiden Fällen handelte es sich um Verstösse gegen die Vorgaben zur Unabhängigkeit bei der Prüfung von Publikumsgesellschaften. Fünf Verfahren richteten sich gegen natürliche Personen, wobei in drei Fällen wegen Verletzungen der Vorgaben zur Unabhängigkeit, in einem Fall wegen einer Sorgfaltpflichtverletzung durch den leitenden Revisor und einmal wegen einer wesentlichen Verletzung der Vorgaben von Swiss GAAP FER ermittelt wurde. Zwecks Vermeidung von Doppelspurigkeiten koor-

2.6 Zusammenarbeit mit anderen Schweizer Behörden und Börsen

diniert die RAB ihre Aufsichtstätigkeit mit den spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden und der Börse⁵³.

Im Berichtsjahr wurden wiederum gemeinsame Überprüfungen mit der Eidgenössischen Finanzmarktaufsicht FINMA durchgeführt.

Die RAB hat von der SIX Exchange Regulation (SER) im Zusammenhang mit deren Sanktionstätigkeit drei Meldungen erhalten. Aufgrund dieser Meldungen hat die RAB jeweils im Rahmen einer Vorabklärung die Rolle der Revisionsstelle untersucht. Dabei erfolgte keine erneute Beurteilung der Einhaltung der Rechnungslegungsvorschriften. Die RAB hat jeweils untersucht, ob die gesetzlichen und berufsrechtlichen Anforderungen an die Prüfung eingehalten wurden.

Im Berichtsjahr erfolgten drei Meldungen der RAB an die SER. In zwei Fällen handelte es sich um mögliche Verstösse gegen Rechnungslegungsvorschriften. In einem Fall wurde der SER die Eröffnung eines Verfahrens mitgeteilt.

2.7 Schwerpunkte Überprüfungen 2011

Folgende Schwerpunkte stehen für die Überprüfungen 2011 im Fokus der RAB:

- Deliktische Handlungen und Fehler (ISA 240)
- Prüfung von Schätzungen und Fair Values (ISA 540)
- Nahe stehende Parteien (ISA 550)
- Prüfung von Konzernrechnungen (ISA 600)
- Prüfungshandlungen im Bereich der IT

Bei Prüfungen, welche nach ISA durchgeführt werden, wird die RAB ungeachtet der vorstehenden Schwerpunkte ein Augenmerk auf die Umsetzung der Clarified ISA richten.

Zusätzlich werden folgende rechnungslegungsspezifische Schwerpunkte abgedeckt:

- IFRS 3R/IAS 27R (Unternehmenszusammenschlüsse)
- IAS 18 (Erträge, insbesondere Ertragserfassung).

⁵³ Vgl. Art. 22 RAG und Art. 23 RAG.

2.8 Standardsetting

Die Revisionsaufsichtsverordnung des Bundesrates bestimmt, dass die RAB die von den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen einzuhaltenen Prüfungsstandards festzulegen hat. Die RAB verweist dabei auf national und international anerkannte Standards. Bestehen keine Standards oder sind diese unzureichend, kann die RAB eigene Standards erlassen, bestehende ergänzen oder derogieren (Art. 28 Abs. 2 RAV).

Internationale Prüfungsstandards werden insbesondere von der International Federation of Accountants (IFAC) entwickelt. Diese legt durch den International Auditing and Assurance Standard Board (IAASB) die anerkannten International Standards on Auditing (ISA) fest. Mit der Aufsichtsverordnung RAB vom 17. März 2008 (ASV-RAB) hat die RAB die ISA für die Prüfung von Jahres- und Konzernrechnungen, die nach ausländischen Rechnungslegungsstandards erstellt werden, als verbindlich erklärt⁵⁴.

Im Rundschreiben 1/2008 der RAB vom 17. März 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 amerikanischen Prüfungsstandards⁵⁵ als den ISA-Standards gleichwertig erkannt werden. Die ISA und die amerikanischen Prüfungsstandards werden von der RAB grundsätzlich unverändert anerkannt. Ergänzungen oder Derogierungen werden nur vorgenommen, falls dies schweizerische Gesetzesbestimmungen verlangen. Dabei ist zu beachten, dass bei der Prüfung von Jahres- und Konzernrechnungen von Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz immer auch nach den Schweizer Prüfungsstandards geprüft werden muss⁵⁶.

Die RAB hat in der Aufsichtsverordnung festgelegt, dass die Prüfung von Jahres- und Konzernrechnungen, die nach den Bestimmungen des OR oder nach den Fachempfehlungen zur Rechnungslegung der Stiftung für Fachempfehlung zur Rechnungslegung (Swiss GAAP FER) erstellt wurden, nach den von der RAB anerkannten Schweizer Prüfungsstandards (PS) geprüft werden müssen.

Die PS werden von der Treuhand-Kammer herausgegeben. Als Mitglied der IFAC hat sich die Treuhand-Kammer verpflichtet, soweit unter schweizerischen Gegebenheiten möglich, die Verlautbarungen der IAASB in der Schweiz umzusetzen. Wo die ISA deckungsgleich in die PS übernommen wurden, hat die RAB keine Veranlassung, diese nicht zu anerken-

nen. Eine gewisse Überwachungsfunktion nimmt die RAB allerdings in Bezug auf die möglichst zeitnahe Umsetzung der ISA in die PS wahr. Zurzeit besteht eine grosse Herausforderung darin, die per 15. Dezember 2009 in Kraft getretenen «Clarified ISA» so bald als möglich in die Schweizer PS zu überführen (siehe unten).

Die RAB ist grundsätzlich nicht bestrebt, selber Prüfungsstandards zu entwickeln. Gemäss Artikel 28 RAV hat sie zwar das Recht dazu, falls keine Standards bestehen oder diese unzureichend sind. Die RAB macht von diesem Recht sehr zurückhaltend Gebrauch. Die RAB setzt sich regelmässig mit einer Delegation der Kommission für Wirtschaftsprüfung der Treuhand-Kammer zusammen, um sich über die Entwicklung der Selbstregulierung zu orientieren und ihren Standpunkt einzubringen.

2.8.1 Standardsetting im Jahr 2010

Die Tätigkeiten der RAB im Jahr 2010 im Rahmen des Standardsettings können wie folgt zusammengefasst werden:

a. PS 880 – Prüfung von öffentlichen Kaufangeboten

Die Prüfstelle gemäss Börsengesetz erfüllt wichtige Aufgaben im Rahmen von öffentlichen Übernahmeangeboten. Ein spezifischer Prüfungsstandard zur Prüfung von Übernahmeangeboten existierte bisher jedoch nicht. Auf Anregung der Übernahmekommission und der RAB initiierte die Treuhand-Kammer im Jahre 2009 ein entsprechendes Projekt. Die Vernehmlassung zum Entwurf wurde Ende 2009 abgeschlossen. Der Prüfungsstandard wurde von der Treuhand-Kammer Ende Juni 2010 definitiv verabschiedet und sowohl von der Übernahmekommission als auch von der RAB anerkannt.

⁵⁴ Vgl. Art. 3 Abs. 1 ASV-RAB. Die einzelnen von der RAB anerkannten ISA sind im Rundschreiben 1/2008 der RAB vom 17. März 2008 aufgelistet.

⁵⁵ US Generally Accepted Auditing Standards (US-GAAS) des American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) sowie gegebenenfalls die Prüfungsstandards des Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).

⁵⁶ Vgl. Art. 3 Abs. 3 ASV-RAB.

b. Clarified ISA

Das IAASB hat im März 2009 das sogenannte «Clarity Project» zur umfassenden Überarbeitung der ISA abgeschlossen. Die daraus entstandenen ISA, die unter dem Titel «Clarified ISA» bekannt wurden, spezifizierten und ergänzten die bestehenden ISA in wesentlichem Ausmass. Weiter wurde der Aufbau der Standards überarbeitet. Mit der Anpassung des Rundschreibens 1/2008 per 1. Januar 2011 sind diese «Clarified ISA» bei der Prüfung von Jahres- und Konzernrechnungen von Publikumsgesellschaften anzuwenden, die nach ausländischen Rechnungslegungsstandards erstellt wurden, und zwar für die Periode, die am oder nach dem 15. Dezember 2009 begonnen hat.

Die vom Vorstand der Treuhand-Kammer im Dezember 2009 verabschiedeten überarbeiteten Schweizer Prüfungsstandards (Ausgabe 2010) enthalten die Änderungen gemäss «Clarity Project» nicht. Die PS gemäss Ausgabe 2010 beziehen sich 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 und dringlich. Die Treuhand-Kammer hat der RAB im Jahr 2010 einen Projekt- und Zeitplan für die Umsetzung der «Clarified ISA» in die Schweizer Prüfungsstandards vorgelegt, mit welchem sich die RAB einverstanden erklärt hat. Die zeitliche Umsetzung hängt auch von den Entwicklungen in der EU ab und von der Erarbeitung umfangreicher Umsetzungshilfen insbesondere für KMU-Revisionsunternehmen. Die erstmalige Anwendung der «Clarified PS» für die ordentlichen Prüfungen in der Schweiz soll ab 2013 erfolgen.

c. Rundschreiben 1/2010

Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen unterliegen grundsätzlich einer Berichterstattungspflicht und einer ad hoc-Meldepflicht (vgl. Art. 14 Abs. 1 und 2 RAG; Art. 30 Abs. 2 RAV), die im Rundschreiben 1/2010 vom 31. März 2010 konkretisiert wurde.

Der Informationsbedarf der RAB hängt stark davon ab, ob das betreffende Revisionsunternehmen einem ein- oder mehrjährigen Überprüfungsrythmus unterliegt. Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen mit mehr als 50 Publikumsgesellschaften werden grundsätzlich jährlich einer Überprüfung unterzogen. Im Rahmen einer Überprüfung erhält die RAB alle erforderlichen Informationen und Unterlagen. Ein Aufsichtsbericht muss deshalb in diesen Fällen nicht eingereicht werden. Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen mit mehrjährigem Überprüfungsrythmus haben demgegenüber grundsätzlich einen jährlichen Aufsichtsbericht an die RAB einzureichen⁵⁷.

Das im Tätigkeitsbericht 2009 thematisierte Verhältnis zwischen Revisionshonoraren und zusätzlichen Honoraren zwecks Einhaltung der Vorgaben zur Unabhängigkeit⁵⁸ wurde im Rundschreiben 1/2010 insofern berücksichtigt, als eine ad hoc-Meldepflicht besteht, wenn das Verhältnis zwischen Revisionshonorar und zusätzlichen Honoraren in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren die Verhältniszahl von 1 zu 3 übersteigt; dabei sind auch die Schutzvorkehrungen gegen eine allfällige Beeinträchtigung der Unabhängigkeit anzugeben⁵⁹. Zudem muss im Rahmen der ordentlichen Meldepflicht eine Übersicht vorgelegt werden, aus welcher das Revisionshonorar und die übrigen Honorare pro Publikumsgesellschaft für die Geschäftsjahre seit der letzten Überprüfung durch die RAB ersichtlich sind.

d. Entwurf von ISA 610 (revised) und ISA 315 (revised)

Die RAB hat dem IAASB am 12. November 2010 eine Stellungnahme zu den Entwürfen von ISA 315 (revised), «Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment», und ISA 610 (revised), «Using the Work of Internal Auditors», eingereicht⁶⁰. Im Rahmen der Überarbeitung der beiden Standards beabsichtigt das IAASB, die Zusammenarbeit zwischen der externen und internen Revision klarer zu definieren.

Weiter ist die RAB Mitglied der «Standards Coordination Working Group» IFIAR⁶¹. Diese Arbeitsgruppe ist eine Diskussionsplattform für Regulatoren in Bezug auf die vom IAASB erarbeiteten Standards und ermöglicht der RAB damit einen gewissen Einfluss auf das internationale Standardsetting.

2.8.2 Standardsetting im Jahr 2011

Die RAB wird den Fortschritt in Bezug auf die Durchführung der «Clarified ISA» in die Schweizer Prüfungsstandards verfolgen. Weiter wird sie neue Entwürfe (Exposure Drafts) des IAASB analysieren und in Zusammenarbeit mit der Standards Coordination Working Group der IFIAR Stellung nehmen.

⁵⁷ In den Kalenderjahren, in denen eine Überprüfung stattfindet, muss kein Aufsichtsbericht eingereicht werden.

⁵⁸ Vgl. Tätigkeitsbericht 2009, Ziff. 3.5.

⁵⁹ Vgl. Rundschreiben 1/2010, Rz 22 Bst. b.

⁵⁹ Vgl. Rundschreiben 1/2010, Rz 22 Bst. b.

⁶⁰ Die Stellungnahme wurde auf der Website der RAB veröffentlicht (www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch).

⁶¹ Vgl. dazu Ziff. 3.5.

3 Internationales

3.1 Einleitung

Anknüpfungspunkt für die Aufsicht der zuständigen Revisionsaufsichtsbehörde über die Revisionsstellen bildet in der Regel die Kotierung einer Publikumsgesellschaft an einer nationalen Börse⁶². Das gilt auch für börsenkotierte Unternehmen, die ihren Sitz in einem Land haben, der ausserhalb des Zuständigkeitsbereichs der Aufsichtsbehörde liegt. An der Aufgabe der Revisionsaufsichtsbehörde, die Investorinnen und Investoren auf dem nationalen Kapitalmarkt zu schützen, ändert dies jedoch nichts. Aus diesem Grund gelten die meisten Revisionsaufsichtsgesetze auch für die Revisionsorgane von ausländischen Publikumsgesellschaften.

Diese extraterritoriale Wirkung der Revisionsaufsichtsrechte zwingt die Revisionsaufsichtsbehörden, 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 beseitigt, Doppelspurigkeiten für die beaufsichtigten Revisionsunternehmen eliminiert und übermässigen Aufwand für die nationalen Behörden vermeidet.

Nach wie vor stehen sich zwei Denkansätze gegenüber, wie die Problematik der extraterritorialen Aufsicht zu lösen ist. Auf der einen Seite folgen die EU und Länder wie Japan oder Südafrika dem Grundsatz der Beaufsichtigung durch den Heimatstaat (home country oversight). Für die Zulassung und Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen ist demnach die Aufsichtsbehörde des Sitz- bzw. des Herkunftsstaates zuständig, sofern diese als gleichwertig anerkannt ist. Auf der anderen Seite ist das US-amerikanische Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) nicht oder nur begrenzt bereit, ausländische Partnerbehörden anzuerkennen oder auf deren Arbeit abzustellen. Das vom PCAOB Ende 2007 veröffentlichte Policy Statement⁶³ wurde weder vom PCAOB noch von der SEC finalisiert und liegt weiterhin nur im Entwurf vor.

Die Schweiz hat die Notwendigkeit der gegenseitigen Anerkennung und Zusammenarbeit mit ausländischen Aufsichtsbehörden frühzeitig erkannt und auf gesetzgeberischer Ebene die Weichen für eine effiziente internationale Revisionsaufsicht gestellt. Das System der Schweiz lehnt sich dabei grundsätzlich an dasjenige der EU an. Artikel 8 RAG ermöglicht es, die extraterritorialen Wirkungen des Schweizer Rechts durch ein System der Kooperation

zu verbinden, das auf dem Grundsatz der gegenseitigen Anerkennung basiert⁶⁴.

3.2 Verhältnis zur Europäischen Union

3.2.1 Zusammenarbeit und Gleichwertigkeit

Die EU-Kommission hat den Mitgliedstaaten mit ihrem Entscheid vom 5. Februar 2010 «grünes Licht» erteilt für Verhandlungen über Kooperationsvereinbarungen mit den jeweiligen Partnerbehörden ausserhalb der EU. Der Entscheid erfasst neben der Schweiz bzw. der RAB auch die Aufsichtsbehörden in Japan und Kanada.

Damit ist das seit 2008 laufende sogenannte Angemessenheitsverfahren («adequacy») für die Schweiz zu einem Abschluss gekommen. Das Ziel dieses Verfahrens bestand darin, die Vorgaben des europäischen Rechts zum Datenschutz, zum Amtsgeheimnis und zur Amtshilfe zu prüfen und sicherzustellen, dass die Grundvoraussetzungen für die Zusammenarbeit mit der betreffenden drittstaatlichen Behörde erfüllt sind. Mit dem erwähnten Entscheid ist ein erster wichtiger Meilenstein für die Zusammenarbeit der RAB mit den Revisionsaufsichtsbehörden in den 27 EU-Mitgliedstaaten gesetzt worden.

Aus wirtschaftlichen und strategischen Überlegungen hat die RAB zuerst mit der deutschen Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) Kontakt aufgenommen, um die Notwendigkeit einer Kooperationsvereinbarung mit Deutschland zu prüfen. Da sich die Aufsichtsbehörden der EU-Mitgliedstaaten im Rahmen der European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB) zuerst koordinieren und ein Memorandum of Understanding (MoU) Model erarbeiten wollten, wurden die Verhandlungen mit der APAK auf die erste Jahreshälfte 2011 verschoben.

⁶² Vgl. dazu Art. 2 Bst. c RAG i.V.m. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 OR, der für die RAB einen etwas grösseren Zuständigkeitsbereich vorsieht.

⁶³ Vgl. das PCAOB Release No. 2007-011 vom 5. Dezember 2007, Request for Public Comment on Proposed Policy Statement: Guidance Regarding Implementation of PCAOB Rule 4012.

⁶⁴ Dazu Ziff. 3.6.

Parallel zum Verfahren zur Prüfung der Angemessenheit wurde auf EU-Ebene ein weiteres Verfahren zur Prüfung der Gleichwertigkeit («equivalence») des drittstaatlichen Aufsichtssystems durchgeführt. Wie bereits erwähnt⁶⁵, folgt die EU dem Grundsatz der Beaufsichtigung durch den Heimatstaat («home country oversight»). Für die Zulassung und Beaufsichtigung ist demnach die Aufsichtsbehörde des Sitz- bzw. des Herkunftsstaates des Revisionsunternehmens zuständig, sofern dieses Aufsichtssystem als gleichwertig anerkannt ist. Mit Entscheid vom 19. Januar 2011 hat die EU-Kommission das Aufsichtssystem der Schweiz bzw. der RAB als gleichwertig anerkannt. Der Entscheid erfasst neben der Schweiz bzw. der RAB auch die Aufsichtsbehörden von neun weiteren Staaten, u.a. auch die USA und Japan.

Im Zusammenhang mit der Prüfung der Gleichwertigkeit hatte die EU-Kommission am 29. Juli 2008 entschieden, den Revisorinnen, Revisoren und Revisionsunternehmen aus bestimmten Drittstaaten eine Übergangsfrist für ihre Zulassung in der EU zu gewähren. Demnach wird es Revisionsunternehmen aus insgesamt 33 Drittstaaten (darunter auch aus der Schweiz) gestattet, ihre Prüftätigkeit für Unternehmen aus Drittstaaten fortzusetzen, die an den EU-Märkten kotiert sind. Voraussetzung hierfür ist jedoch, dass sich die Revisionsunternehmen im zuständigen EU-Mitgliedstaat in einem vereinfachten Verfahren registrieren lassen. Folgende Schweizer Revisionsunternehmen haben sich in EU- oder EWR-Mitgliedstaaten registrieren lassen⁶⁶:

Land	Registrierte Schweizer Revisionsunternehmen
Deutschland (AbschlussPrüferAufsichtskommission)	Deloitte AG, Ernst & Young AG, Ferax AG, KPMG AG, PwC AG (5)
Grossbritannien (Professional Oversight Board, FRC)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (3)
Irland (Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (3)
Frankreich (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (3)
Luxemburg (Commission de Surveillance du Secteur Financier)	Deloitte AG, Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (4)
Schweden (Swedish Supervisory Board of Public Accountants)	Ernst & Young AG, KPMG AG (2)
Finnland (The Auditing Board of the Central Chamber of Commerce of Finland)	Ernst & Young AG (1)
Niederlande (Netherlands Authority for the Financial Markets)	Ernst & Young AG (1)
Liechtenstein (Financial Market Authority FMA)	Ernst & Young AG, KPMG AG (2)

⁶⁵ Ziff. 3.1.

⁶⁶ Quelle: Meldungen der betreffenden Revisionsunternehmen an die RAB. Es ist daran zu erinnern, dass die Registrierung bei einer ausländischen Aufsichtsbehörde der RAB gegenüber meldepflichtig ist (Rz. 22 Bst. c Ziff.1 des Rundschreibens 1/2010 vom 31. März 2010 über die Berichterstattung der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen an die RAB).

Nach Anerkennung der Gleichwertigkeit des Schweizer Aufsichtssystems besteht nun der nächste Schritt darin, dass die Aufsichtsbehörden der interessierten EU-Mitgliedstaaten und die RAB Vereinbarungen zur Kooperation aushandeln.

3.2.2 Grünbuch zu den Lehren aus der Finanzkrise

Während der Finanz- und Wirtschaftskrise sind aus Sicht der EU-Kommission auch einige Schwächen im Revisionswesen zutage getreten, die näher zu untersuchen sind. Die EU-Kommission hat daher am 13. Oktober 2010 das Grünbuch «Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise» veröffentlicht⁶⁷ und die interessierten Kreise eingeladen, sich bis zum 8. Dezember 2010 zum Papier zu äussern. Die EU-Kommission will im Rahmen dieser Konsultation der Frage nachgehen, wie der europäische Markt für Revisionsdienstleistungen verbessert werden kann, und möchte eine Diskussion zu folgenden Themen eröffnen (Auszug):

- Ist die Tatsache, dass der Prüfer vom geprüften Unternehmen bestellt und vergütet wird, problematisch? Wäre in bestimmten Fällen die Bestellung durch einen Dritten (z.B. Aufsichtsbehörde) gerechtfertigt?
- Soll die Höchstdauer eines Prüfungsauftrages zeitlich begrenzt werden (obligatorischer Wechsel der Prüfungsgesellschaft nach einer bestimmten Anzahl von Jahren)?
- Soll die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch Prüfungsgesellschaften verboten werden?
- Sollen obligatorische Audit-Konsortien unter Einbeziehung mindestens einer kleineren, nicht systemrelevanten Prüfgesellschaft geschaffen werden (joint audit)?

Die RAB wird diese Fragen und Thesen analysieren und die internationale Entwicklung auf diesem Gebiet aufmerksam verfolgen, ohne jedoch voreilig regulatorisch aktiv zu werden.

3.3 Verhältnis zu den USA

Die US-amerikanische Revisionsaufsichtsbehörde (PCAOB) ist wie bereits erwähnt⁶⁸ derzeit nicht bereit, auf die Aufsichtstätigkeit von ausländischen

Partnerbehörden abzustellen, und will deshalb die Revisionsunternehmen mit Sitz ausserhalb der USA zumindest vorläufig selbst inspizieren. Dies gilt insbesondere auch für die Schweizer Revisionsunternehmen, die sich in den vergangenen Jahren beim PCAOB registriert haben. Die RAB führt zusammen mit der FINMA seit Ende 2008 mit dem PCAOB Verhandlungen über die Notwendigkeit und die rechtlichen Rahmenbedingungen für gemeinsame Überprüfungen (sog. «Joint Inspection») in der Schweiz.

Auf der Ebene der Verhandlungsdelegationen ist es gelungen, eine grundsätzliche Einigung über ein sogenanntes Statement of Protocol (SoP; ein SoP entspricht einem Memorandum of Understanding, MoU) zu erzielen. Nachdem die Unterzeichnung des SoP auf amerikanischem Wunsch hin verschoben wurde, sollte das Board des PCAOB es voraussichtlich in der ersten Hälfte des Jahres 2011 gutheissen.

Die Verhandlungen zwischen der Schweiz und den USA waren durch den sogenannten Dodd-Frank Wall Street Reform and Consumer Protection Act vom 21. Juli 2010⁶⁹ deutlich erleichtert worden. Die Vorlage sieht unter anderen die Ergänzung des Sarbanes-Oxley Act von 2002 (SOX) um eine Amtshilfebestimmung für das PCAOB vor⁷⁰. Das PCAOB ist demnach neu in der Lage, der RAB und der FINMA vertrauliche Unterlagen zu übermitteln, was eines der bisherigen Probleme in den Verhandlungen dargestellt hat.

Das SoP sieht unter anderem vor, dass das PCAOB in den nächsten drei Jahren je eine Joint Inspection pro betroffenes Revisionsunternehmen in der Schweiz durchführen kann. Das SoP kann jedoch jederzeit gekündigt werden, sollte es zu rechtlichen oder politischen Problemen kommen. Das PCAOB wird bei den Überprüfungen von der RAB und FINMA begleitet und hat sich an das Überprüfungsverfahren und die zeitliche Planung der RAB und FINMA zu halten. Vor jeder Überprüfung wird ein Arbeitsplan erarbeitet, der das Verfahren für die anstehende Joint Inspection im Detail regelt. Der Kontakt zwischen dem PCAOB und dem inspeziierten Schweizer Revisionsunternehmen wird über die RAB und die FINMA ablaufen. Sofern es zur Unterzeichnung kommt, wird die erste gemeinsame Überprüfung voraussichtlich in der ersten Jahreshälfte 2011 stattfinden.

⁶⁷ KOM(2010) 561 endgültig.

⁶⁸ Vgl. dazu Ziff. 3.1.

⁶⁹ Public Law 111-203.

⁷⁰ Section 105(b) (5).

Obwohl Ende 2010 weiterhin Schweizer Revisionsunternehmen auf der «grauen Liste» des PCAOB stehen⁷¹, sind zum jetzigen Zeitpunkt Sanktionen gegen Schweizer Revisionsunternehmen unwahrscheinlich. Aus Sicht der USA dürfte kaum am Willen der Schweiz zur Kooperation gezweifelt werden, da ein zügiger Abschluss der Verhandlungen und die Durchführung einer ersten Joint Inspection im Jahr 2010 letztlich auf Verzögerungen auf der US-Seite zurückzuführen sind.

3.4 Verhältnis zu weiteren Staaten

Japan hat am 14. Januar 2010 konkrete Vorgaben für die Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen mit Sitz im Ausland in Kraft gesetzt. Es stellt sich daher auch im Verhältnis zwischen Japan und der Schweiz die Frage nach der Notwendigkeit einer Vereinbarung zur Zusammenarbeit. Die bereits im Jahr 2009 begonnenen Gespräche⁷² wurden 2010 fortgeführt, haben aber noch zu keinen konkreten Ergebnissen geführt.

3.5 International Forum of Independent Audit Regulators

Das 2006 gegründete International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) zählt in der Zwischenzeit 37 Mitglieder. Präsident ist Professor Steven Majoor von der niederländischen Finanzmarktaufsichtsbehörde (AFM) und Vizepräsident Paul George vom britischen Financial Reporting Council (FRC). 2010 hat die IFIAR je eine Plenarsitzung in Abu Dhabi und in Madrid sowie einen Inspection Workshop in Paris durchgeführt.

An der Plenarsitzung in Abu Dhabi ist die Gründungsphase der IFIAR abgeschlossen worden. Die IFIAR hat beschlossen, sich mit der Gründung eines Vereins eine rechtliche Struktur zu geben, die vor allem auch für die Erhebung der Mitgliederbeiträge verantwortlich ist. Die RAB hat zu diesem für die IFIAR wichtigen Schritt einiges beitragen können: Der IFIAR Verein ist ein Verein nach Schweizer Recht (Art. 60 ff. ZGB) und hat seinen Sitz in Bern (c/o RAB). Als Treasurer (Kassier) wurde der Direktor der RAB gewählt. Als Revisionsstelle amtiert die Eidg. Finanzkontrolle (EFK).

In der zweiten Jahreshälfte 2010 konnte sich die IFIAR vermehrt mit Aufsichtsfragen befassen. Der Gedankenaustausch mit den «Big-6» bzw. dem Global Public Policy Committee (GPPC) konnte weitergeführt werden. Die IFIAR hat vier Themenkreise definiert

(group audits, role of auditor/scepticism, revenue recognition, the role of the engagement quality control reviewer), die mit den globalen Netzwerken vertieft erörtert werden. Parallel zum Gedankenaustausch mit den GPPC sucht die IFIAR neu den institutionalisierten Dialog mit den Investorinnen und Investoren. Hauptthemen bilden hier die Problematik des Oligopols der grössten Revisionsnetzwerke (sog. «Big-4»), die Form und der Inhalt des Revisionsberichtes sowie die Hauptziele der Regulierung im Bereich der Revisionsaufsicht. Obwohl dieser Dialog als sehr wichtig eingestuft wird, bleibt es in diesem Bereich eine Herausforderung, die richtigen Ansprechpartner zu finden.

Auch im Bereich der internationalen Zusammenarbeit war die IFIAR im Rahmen ihrer «International Cooperation Working Group» (die RAB ist Mitglied dieser Arbeitsgruppe) sehr aktiv und hat unter anderem Modelle für Vereinbarungen zur Zusammenarbeit und Fragen rund um den Austausch von Überprüfungsberichten diskutiert.

Der **Inspection Workshop** vom Februar 2010 in Paris befasste sich mit Themen der Revisionsaufsicht, die während und nach der Finanz- und Wirtschaftskrise aufgekomen sind. Besonders intensiv wurden Fragen im Zusammenhang mit der Unternehmensfortführung («going concern»), mit der Rolle der leitenden Revisorin bzw. des leitenden Revisors, der auftragsbegleitenden Qualitätskontrolle («engagement quality review») sowie mit Fair Value-Bewertungen erörtert. Die RAB hat zum letzten Thema einen Workshop moderiert.

Ein wichtiges Thema dürfte 2011 die Annahme der sogenannten IFIAR Core Principles sein. Dieses Rahmenwerk enthält Grundsätze zur Struktur und zu den Aufgaben einer Revisionsaufsichtsbehörde sowie zur Durchführung von Überprüfungen. Ein Grundsatzentscheid zu diesem Thema konnte bereits 2010 getroffen werden. 2011 werden die Einzelheiten ausgehandelt.

Die IFIAR bleibt für die RAB eine wichtige Plattform, die es erlaubt, Kontakte mit anderen Aufsichtsbehörden zu knüpfen und die Aufsichtsstrategie sowie deren Umsetzung in einem internationalen Rahmen zu diskutieren. Die RAB war bestrebt, sich im Jahr 2010 aktiv auf verschiedenen Ebenen in die Debatten der IFIAR einzubringen und beabsichtigt, dies im Rahmen der bestehenden Ressourcen auch 2011 zu tun.

⁷¹ Am 31. Juli 2009 hat das PCAOB eine graue Liste mit denjenigen Revisionsunternehmen publiziert, die nicht fristgemäss inspiziert werden konnten. Verschiedene Schweizer Revisionsunternehmen figurieren auf dieser Liste.

⁷² Vgl. dazu den Tätigkeitsbericht 2009, Ziff. 4.4.

3.6 Inkraftsetzung von Artikel 8 RAG

3.6.1 Geltungsbereich

Zum Schutz der Investorinnen und Investoren auf dem Schweizer Kapitalmarkt ist das RAG auch auf Revisionsunternehmen anwendbar, die Revisionsdienstleistungen an ein ausländisches Unternehmen erbringen. Dies gilt aber nur dann, wenn dieses den schweizerischen Kapitalmarkt in Anspruch nimmt.

Folglich bedürfen Revisionsunternehmen, die gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen (Art. 2 Bst. a RAG) oder vergleichbare Dienstleistungen nach ausländischem Recht an folgende Kategorien von Unternehmen erbringen, einer Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen (Art. 8 Abs. 1 RAG):

- Gesellschaften nach ausländischem Recht, deren Beteiligungspapiere an einer Schweizer Börse kotiert sind
- Gesellschaften nach ausländischem Recht, die in der Schweiz Anleiensobligationen ausstehend haben
- Gesellschaften nach schweizerischem oder ausländischem Recht, die mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft der beiden vorstehenden Kategorien beitragen
- Gesellschaften nach ausländischem Recht, die mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer schweizerischen Publikumsgesellschaft im Sinne von Artikel 727 Absatz 1 Ziffer 1 Buchstabe a oder b OR beitragen.

3.6.2 Künftige Umsetzung

Da das Börsenrecht für die Kotierung in der Schweiz ein zugelassenes Revisionsorgan voraussetzt, würde die Nichtzulassung der ausländischen Revisionsstelle zum Zeitpunkt der Inkraftsetzung von Artikel 8 RAG die Dekotierung der Publikumsgesellschaft bedeuten (Art. 8 Abs. 3^{bis} BEHG i.V.m. Art. 13 des Kotierungsreglements der SIX Swiss Exchange). Dies wäre nicht im Sinne des schweizerischen Kapitalmarktes. Deshalb werden verschiedene Ausnahmen von der Aufsicht über ausländische Revisionsunternehmen vorgesehen:

- Zum Ersten entfällt die Aufsichtspflicht durch die RAB, wenn das ausländische Revisionsunterneh-

men einer vom Bundesrat anerkannten ausländischen Revisionsaufsichtsbehörde untersteht (Art. 8 Abs. 2 RAG).

- Zum Zweiten ist keine Aufsicht durch die RAB notwendig, wenn die ausstehenden Anleiensobligationen durch eine Gesellschaft garantiert werden, die über ein Revisionsunternehmen verfügt, das entweder von der RAB oder von einer als gleichwertig anerkannten Aufsichtsbehörde beaufsichtigt wird (Art. 8 Abs. 3 RAG). Anleihen werden oftmals von einem Emittenten mit Sitz **off shore** begeben, werden aber von einer Muttergesellschaft mit Sitz **on shore** garantiert. Artikel 8 Absatz 3 RAG begnügt sich in diesem Fall mit der Beaufsichtigung des Revisionsunternehmens der Muttergesellschaft bzw. mit der Aufsicht durch die Aufsichtsbehörde des Sitzstaates der garantierenden Gesellschaft. Den Investorinnen und Investoren erwächst hierdurch kein Nachteil, weil die Anleiensobligationen vollständig durch die Muttergesellschaft garantiert werden und dadurch sichergestellt ist, dass deren Revisionsunternehmen beaufsichtigt wird.
- Zum Dritten entfällt die Zulassungspflicht, wenn Anleiensobligationen oder vergleichbare Produkte von off shore domizilierten Special Purpose Vehicles (SPV) emittiert werden, die gar keiner Rechnungslegungspflicht unterliegen. Derzeit handelt es sich dabei namentlich um Emittenten von sogenannten Asset Backed Securities (ABS), Exchange Traded Commodities (ETC) und Credit Linked Notes (CLN).

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

Die Anerkennung von ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden erfolgt durch den Bundesrat. Die Anerkennung setzt die Gleichwertigkeit des ausländischen Aufsichtssystems voraus, wobei der Bundesrat bestehende Anerkennungen durch andere Staaten oder internationale Gremien und auf die Gewährung des Gegenrechts abstellen kann (Art. 10 Abs. 1 RAG). RAG und RAV enthalten keine inhaltliche Definition, was unter Gleichwertigkeit zu verstehen ist. Der Bundesrat verfügt daher über einen entsprechenden Ermessensspielraum. Mit Blick auf die

laufenden Gleichwertigkeitsverfahren in der EU⁷³ und in den USA⁷⁴, aber auch im Hinblick auf die zu erwartenden Core Principles der IFIAR⁷⁵, werden im Sinne internationaler «Best Practice» voraussichtlich insbesondere folgende Kriterien in die Prüfung der Gleichwertigkeit einbezogen:

- Struktur der Aufsichtsbehörde: Unabhängigkeit, Amtsgeheimnis, Finanzierung und Ausbildungsstand des Personals
- Zuständigkeiten der Aufsichtsbehörde: Zulassung und Aufsicht über alle Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen an Publikumsgesellschaften erbringen
- Aufsichtskonzept: Die Aufsichtsbehörde nimmt vor Ort Überprüfungen der beaufsichtigten Revisionsunternehmen vor. Die Überprüfung erstreckt sich sowohl auf die unternehmensweiten Prozesse (sog. Firm Review) als auch auf konkrete Revisionsmandate (sog. File Reviews). Es findet eine angemessene Berichterstattung statt, und die festgestellten Mängel werden nach einem Verfahren beseitigt, das eine Nachkontrolle der Mängelbeseitigung ermöglicht.
- Prüfungsstandards: Die Revision von Publikumsgesellschaften erfolgt nach Standards, die denjenigen gleichwertig sind, die von der RAB anerkannt werden (International Standards on Auditing des IAASB, US Generally Accepted Auditing Standards

des American Institute of Certified Public Accountants [AICPA] und die Prüfungsstandards des Public Company Accounting Oversight Board [PCAOB]).

- Sanktionen: Durchführung von formellen Verfahren, verwaltungsrechtliche Sanktionen, strafrechtliche Sanktionen.

Um bei der Inkraftsetzung von Artikel 8 RAG den betroffenen Revisionsunternehmen genügend Zeit für die Registrierung in der Schweiz zu geben, ist beabsichtigt, die Einführung mit Übergangsbestimmungen zu kombinieren. Die genaue Ausgestaltung dieser Übergangsregelungen ist noch zu definieren. In Betracht kommen u.a. die provisorische Anerkennung ausländischer Aufsichtsbehörden und die provisorische Zulassung von ausländischen Revisionsunternehmen während den ersten vier Monaten nach Inkraftsetzung von Artikel 8 RAG (Art. 43 Abs. 3 RAG).

Artikel 8 RAG wurde noch nicht in Kraft gesetzt. Die RAB erhält dadurch die nötige Zeit, um mit den wesentlichen ausländischen Partnerbehörden tragfähige Lösungen für die künftige Zusammenarbeit zu finden. Die RAB ist der Auffassung, dass die Vorgaben von Artikel 8 RAG im Verlauf der kommenden zwei Jahre umgesetzt werden sollten und beabsichtigt daher, dem Bundesrat entsprechende Vorschläge zu unterbreiten.

⁷³ Ziff. 3.2.

⁷⁴ Ziff. 3.3.

⁷⁵ Ziff. 3.5.



4 Rechtsprechung

4.1 Einleitung

Das Bundesverwaltungsgericht (nachstehend: BVGer oder das Gericht) hatte 2010 über mehrere Beschwerden zu befinden, die gegen ablehnende Entscheide der RAB erhoben worden waren. Wie im Vorjahr⁷⁶ wurde vom Gericht die Erfüllung der drei Zulassungsbedingungen (Ausbildung, Fachpraxis und unbescholtener Leumund) überprüft. Im Vergleich zu den vergangenen Jahren hatte sich das BVGer häufiger mit der Bedingung des unbescholtenen Leumunds zu befassen. Die Gerichtsgewalt hat zwar in gewissen Fällen die Praxis der RAB in Frage gestellt, bisher aber alle Entscheide der RAB bestätigt, wenn die Verweigerung oder der Entzug der Zulassung mit dem fehlenden unbescholtenen Leumund des Gesuchstellers bzw. Zulassungsinhabers begründet wurde. Im Folgenden werden die Urteile bzw. die wichtigsten Erwägungen wiedergegeben.

4.2 Ausbildung

Artikel 4 Absatz 2 RAG enthält eine abschliessende Aufzählung der Ausbildungen, die Anspruch auf eine Zulassung geben. Existieren frühere Ausbildungsabschlüsse nicht mehr oder haben sie nicht mehr dieselbe Bezeichnung, muss abgeklärt werden, ob sie als mit den unter Artikel 4 Absatz 2 RAG genannten gleichwertig betrachtet werden können. Das BVGer gelangte zum Schluss, der von der Universität Bern ausgestellte Titel als «mag.rer.pol.» mit dem Master of Science gleichwertig ist, sodass die Inhaber eines solchen Abschlusses die Zulassungsvoraussetzung der Ausbildung im Sinne des RAG erfüllen⁷⁷. Es stützte sich dabei auf eine Bestätigung der Universität Bern, wonach die beiden erwähnten Abschlüsse gleichwertig sind. Das Gericht führte aus, dass die RAB nicht über den Ermessensspielraum verfügt, um schweizerische Ausbildungsabschlüsse als gleichwertig anzuerkennen, und daher auch nicht zuständig ist, die Anerkennung eines Hochschulabschlusses durch die zuständige schweizerische Universität inhaltlich zu hinterfragen.

In einem weiteren Urteil vertrat das BVGer die Ansicht⁷⁸, dass der von der Fachhochschule Westschweiz ausgestellte «Master of Advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique» keine Ausbildung des RAG darstellt. Nach einem Vergleich zwischen dem Master/Bachelor und dem Master

of Advanced Studies gelangte es zum Schluss, dass der Masterlehrgang als zweite Bildungsstufe im Sinne von Artikel 4 FHSG und der Master of Advanced Studies als Studiengang zur Weiterbildung zwei grundsätzlich unterschiedliche Ausbildungen sind. Da sowohl Artikel 4 Absatz 2 RAG als auch Art. 5 RAV abschliessende Bestimmungen sind und der Master of Advanced Studies in der zweitgenannten Bestimmung nicht ausdrücklich erwähnt wird, reicht der Master of Advanced Studies nicht aus, um die Zulassungsbedingung der Ausbildung zu erfüllen. Schliesslich wies das Gericht darauf hin, dass die RAB nicht darüber bestimmen kann, ob andere schweizerische Ausbildungen als die im Gesetz aufgezählten die Zulassung ermöglichen.

Das Gericht hatte auch die Frage zu beurteilen, ob ein Gesuchsteller, der nicht bestreitet, keine der vom Gesetz verlangten Ausbildungen zu besitzen, eine auf vier Jahre befristete provisorische Zulassung erhalten kann, die mit der Auflage verknüpft ist, dass er innert dieser Frist den Titel des Treuhänders mit eidg. Fachausweis (der die Voraussetzungen an die Ausbildung erfüllt) erlangt⁷⁹. Dabei gelangte es zur Ansicht, dass der Gesetzgeber bewusst darauf verzichtet hat, ein Zulassungssystem einzuführen, das Personen, die offensichtlich keinen der gesetzlich anerkannten Ausbildungsabschlüsse besitzen, die provisorische Zulassung ermöglicht. Daraus ergibt sich auch, dass solche Personen ihre Revisionstätigkeit nicht bis zum Abschluss einer anerkannten Ausbildung weiter ausüben können.

Das BVGer musste auch den Fall eines Gesuchstellers im Besitze des von der Fachhochschule Kehl ausgestellten deutschen Diploms mit der Bezeichnung «Diplomverwaltungswirt (FH)» beurteilen⁸⁰. Das BBT war vorgängig zum Schluss gekommen, dass die Gleichwertigkeit des Ausbildungsabschlusses mit einem der im RAG erwähnten Titel nicht gegeben ist. Das Gericht stellte fest, dass die Verfügung des BBT rechtskräftig ist und deren Dispositiv auch das BVGer bindet. Selbst wenn im Übrigen die Ausbildung des Beschwerdeführers als gleichwertig anzusehen wäre, könnte sie gemäss Artikel 4 Absatz 2 Bst. d RAG nur

⁷⁶ Vgl. Tätigkeitsbericht 2009, Ziff. 5.

⁷⁷ Urteil des BVGer Nr. B-5821/2009 vom 4. März 2010.

⁷⁸ Urteil des BVGer Nr. B-5636/2009 vom 13. August 2010.

⁷⁹ Urteil des BVGer Nr. B-7689/2009 vom 21. Juli 2010.

⁸⁰ Urteil des BVGer Nr. B-4875/2009 vom 14. Januar 2010.

dann zu einer Zulassung führen, wenn dies in einem Staatsvertrag mit dem Herkunftsland so vorgesehen ist oder der Herkunftsstaat Gegenrecht hält. Um aber in Deutschland als Wirtschaftsprüfer tätig zu sein, muss das diesbezügliche deutsche Staatsexamen abgelegt werden. Nur wer dies nachweisen kann, hat somit Anspruch darauf, dass sein Diplom gegebenenfalls als gleichwertig anerkannt wird. Nachdem der Gesuchsteller über keine Ausbildung verfügt, die in Deutschland zur Ausübung der Revisionstätigkeit berechtigen würde, kann er folglich kein Gegenrecht geltend machen.

Schliesslich ist darauf hinzuweisen, dass die Inhaberinnen und Inhaber ausländischer Abschlüsse nur zugelassen werden, wenn sie insbesondere die notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts nachweisen. Bis zum 1. Dezember 2010 war der Nachweis erbracht, wenn die betroffene Person einen anerkannten Lehrgang erfolgreich mit einer Prüfung abgeschlossen hat. Aus Kostengründen konnte diese Ausbildung nur auf Englisch angeboten werden. Ein Gesuchsteller, der diese Ausbildung auf Französisch absolvieren wollte, focht beim BVGer den Entscheid an, der ihm die Zulassung verweigerte. Gestützt auf die Gleichbehandlung der verschiedenen Amtssprachen in den Beziehungen zwischen den Bürgerinnen und Bürgern und dem Bund zwingt die Sprachfreiheit die RAB nach Ansicht des Gerichts⁸¹, neben der Ausbildung auf Englisch auch eine solche in einer Amtssprache zu anerkennen. Insbesondere mit Blick auf die Kosten, die mit dem Angebot einer Ausbildung in allen Amtssprachen der Schweiz verbunden gewesen wären, wurden die Artikel 6 und 34 der RAV in dem Sinn angepasst, dass ausschliesslich das Bestehen der Prüfung massgebend ist.

4.3 Fachpraxis

Die Zulassungsvoraussetzung der Fachpraxis war im Jahr 2010 Gegenstand von vier Urteilen des BVGer. Dieses befasste sich einerseits mit dem Begriff der «Beaufsichtigung» der Fachpraxis und andererseits mit der Anwendung der Härtefallklausel in Artikel 43 Absatz 6 RAG⁸².

Das RAG verlangt, dass ein Teil der Fachpraxis einer Gesuchstellerin oder eines Gesuchstellers unter Beaufsichtigung durch eine qualifizierte Person erworben wird (Art. 4 Abs. 4 und Art. 5 Abs. 2 RAG). In Artikel 7 RAV ist der Begriff der Beaufsichtigung näher definiert. Demnach gilt die Fachpraxis als unter

Beaufsichtigung erworben, wenn die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller einer Fachperson, welche die gesetzlichen Anforderungen erfüllt, formell unterstellt war und die Tätigkeit weisungsgebunden ausgeübt hat. Die RAB vertrat die Auffassung, wonach ein Mitglied des Verwaltungsrats einer Aktiengesellschaft nicht geltend machen kann, von einem anderen Mitglied des Verwaltungsrats beaufsichtigt zu sein, weil beide Personen dieselbe hierarchische Stellung einnehmen und ein Mitglied des Verwaltungsrats einem anderen Mitglied keine verbindlichen Weisungen erteilen kann. Das BVGer war hingegen der Ansicht, dass die Wahl von Angestellten in den Verwaltungsrat einer Aktiengesellschaft grundsätzlich zulässig ist und dass nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung die Frage, ob ein leitendes Organ einer Aktiengesellschaft zu dieser zugleich auch in einem Arbeitsverhältnis stehen kann, im Einzelfall zu beurteilen ist⁸³. Bei dieser Prüfung ist nach Ansicht des Gerichts entscheidend, ob die betroffene Person tatsächlich in einem Abhängigkeitsverhältnis steht und Weisungen empfängt. Ist dies zu bejahen, liegt ein arbeits- und gesellschaftsrechtliches Doppelverhältnis vor. Es können somit zwei Rechtsverhältnisse nebeneinander Bestand haben. Da im vorliegenden Fall das Bestehen eines Arbeitsverhältnisses erwiesen war, ging das Gericht von einem Doppelverhältnis aus und bejahte im Weiteren die beaufsichtigte Fachpraxis auf Grund des bestehenden Arbeitsvertrages.

In einem anderen Fall kam das Gericht zum Schluss, dass eine Person, die das einzige Mitglied des Verwaltungsrats ist, formell keiner anderen Person unterstellt sein kann⁸⁴. Im Weiteren ist die Revisionsstelle dem Verwaltungsrat des geprüften Unternehmens nicht übergeordnet und hat keine Kompetenz, diesem bindende Weisungen zu erteilen. Schliesslich präzisierte das BVGer, dass eine Lehrtätigkeit bzw. das Leiten einer Schule grundsätzlich keine umfassende weisungsgebundene Tätigkeit im Sinne von Artikel 7 RAV darstellt.

Was die Anwendung der Härtefallklausel betrifft, so betonte das BVGer im selben Fall⁸⁵ dass Artikel 50 RAV nicht abschliessend und vor allem auf Personen

⁸¹ Urteil des BVGer Nr. B-4124/2009 vom 5. Februar 2010.

⁸² Nach dieser Bestimmung 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.

⁸³ Urteil des BVGer Nr. B-3219/2009 vom 22. März 2010.

⁸⁴ Urteil des BVGer Nr. B-1379/2010 vom 30. August 2010.

⁸⁵ Bestätigt im Urteil des BVGer Nr. B-3920/2010 vom 9. Dezember 2010.

zugeschnitten ist, die eine Zulassung als Revisionsexperten beantragen. Für Personen, die eine Zulassung als Revisoren beantragen, stelle die Anwendung von Artikel 50 RAV eine übermässige Einschränkung der Härtefallklausel dar. Im Übrigen erachtete es den von der RAB geforderten Nachweis einer zwölfjährigen Fachpraxis auf dem Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision für die Zulassung als Revisor als unverhältnismässig, da dies zu undifferenziert und zu lang sei. Wie viele Jahre an unbeaufsichtigter Fachpraxis genügen, um auch ohne beaufsichtigte Fachpraxis als Revisor zugelassen zu werden, kann nicht abstrakt beantwortet werden. Vielmehr sind im Einzelfall die Art und die Qualität der Fachpraxis des Gesuchstellers über einen längeren Zeitraum hinweg zu betrachten und darauf gestützt zu entscheiden, ob die praktische Erfahrung ausreichend ist.

Ebenfalls im gleichen Urteil gelangte das Gericht zur Ansicht, dass es sich bei der Härtefallklausel von Artikel 43 Absatz 6 RAG entgegen der gesetzessystematischen Einordnung nicht um eine befristete Übergangsregelung, sondern um eine allgemeine und unbefristete Ausnahmeregelung handelt. Folglich darf bei der Prüfung, ob die Härtefallklausel anwendbar ist, nicht nur auf die bis zum 1. September 2007, d.h. bis zum Inkrafttreten des RAG, erworbene Fachpraxis abgestellt werden. Die nach diesem Stichtag und während der provisorischen Zulassung als Revisor erworbene Fachpraxis ist ebenfalls zu berücksichtigen.

In einem weiteren Fall zur Härtefallklausel⁸⁶ folgte das BVGer dem Standpunkt der RAB nicht, wonach die Anwendung der Härtefallklausel Personen zu verweigern ist, die nach dem 1. September 2009, d.h. mehr als zwei Jahre nach dem Inkrafttreten des RAG, ein Zulassungsgesuch gestellt haben⁸⁷. Diese Situation kann zwar als Indiz gegen den Härtefall gewertet werden, aber nicht im Sinne einer starren und unumstösslichen Vermutung. Zur Beantwortung der Frage nach dem Härtefall müssen vom Gesuchsteller daher nähere Erläuterungen verlangt werden.

4.4 Unbescholtener Leumund

Eine Person, die als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte bzw. als Revisorin oder Revisor zugelassen werden will, muss über einen unbescholtenen Leumund verfügen bzw. Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bieten (Art. 4 Abs. 1 bzw. Art. 5 Abs. 1 Bst. a RAG und Art. 4 RAV). Das BVGer hat im Jahr 2010 vier Urteile zur Anwendung dieser Zulassungsvoraussetzung gefällt. Wie nachfolgend dargelegt, können verschiedene Umstände die Erfüllung dieser Voraussetzung in Frage stellen.

⁸⁶ Urteil des BVGer Nr. B-1181/2010 vom 8. September 2010.

⁸⁷ Die RAB vertrat die Auffassung, dass es sich bei Art. 43 Abs. 6 RAG wie bei Art. 43 Abs. 4 und 5 RAG um eine auf zwei Jahre befristete Übergangsbestimmung handelt. Im Weiteren war sie der Meinung, dass eine Person, die innerhalb dieser Frist keine Zulassung beantragt hat, offensichtlich kein Interesse an deren Erlangung hat. Die Härtefallklausel hat zudem laut Botschaft des Bundesrats den Zweck, den Übergang vom alten zum neuen Recht zu erleichtern (BBl 2004 4093 f.).



4.4.1 Fehlende finanzielle Stabilität

Das BVGer war im Falle eines Gesuchstellers angerufen worden, der von einem Privatkonkurs sowie Betreibungen und Verlustscheinen in Höhe von rund 2.4 Mio. Franken betroffen war⁸⁸. Es kam hinzu, dass der Gesuchsteller Geschäftsführer einer GmbH bzw. Mitglied des Verwaltungsrats einer Aktiengesellschaft gewesen war, die beide Konkurs gegangen waren. Das Gericht wies zunächst darauf hin, dass die Verweigerung der Zulassung auf Grund blosser, auf seinen Namen lautender Verlustscheine weder gerechtfertigt noch verhältnismässig wäre. Es müssen vielmehr im Einzelfall die genauen Umstände wie etwa die Art, die Herkunft, die Höhe und die Anzahl der Verlustscheine ermittelt werden. Ein Revisor in finanziellen Schwierigkeiten hängt wirtschaftlich besonders von den Unternehmen ab, deren Rechnungen er prüft; der Verlust eines Revisionsmandats würde ihn stärker treffen als einen Revisor ohne finanzielle Probleme. Eine solche Situation erhöht folglich das Risiko mangelnder Skepsis bei der Revisionstätigkeit und von Entgegenkommen bei ihrer Durchführung der Prüfung; der Revisor ist eher geneigt, Feststellungen zum Nachteil des geprüften Unternehmens zu übergehen, um den Verlust des Mandates zu vermeiden. Er ist daher zumindest dem Anschein nach in seiner Freiheit eingeschränkt, eine Beurteilung abzugeben ohne Rücksicht auf die Konsequenzen, welche dies für das Mandat und seine eigenen Interessen hat. Daraus ergibt sich aus Sicht eines Dritten ein Mangel an Unabhängigkeit. Das BVGer vertrat die Ansicht, die Höhe der Verlustscheine und die Nichtzahlung der jüngsten Schulden zeige, dass sich der Gesuchsteller in einer schwierigen finanziellen Lage befindet, obwohl ein grosser Teil der Schulden aus der Immobilienspekulation stammt und über 15 Jahre zurückliegt. Ausserdem lässt der Konkurs der Gesellschaften, in denen er dem jeweils obersten exekutiven Organ angehört hatte, Zweifel an seiner Fähigkeit aufkommen, Risiken korrekt einschätzen zu können. Das Gericht kam abschliessend zur Auffassung, dass der Gesuchsteller derzeit keine Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet und dass die Abweisung der Zulassung mit Blick auf den Anteil der Revisionshonorare von 14.3 Prozent (2007) bzw. 12.4 Prozent (2008) des Umsatzes des Gesuchstellers nicht unverhältnismässig erscheint.

4.4.2 Revision ohne Zulassung

Das BVGer hat im Weiteren den Entscheid der RAB bestätigt, einem Gesuchsteller keine Zulassung zu erteilen, der die Jahresrechnungen 2008 von 17 Aktiengesellschaften ohne Zulassung geprüft hatte⁸⁹. Zunächst stellte das Gericht fest, dass der objektive Tatbestand

von Artikel 40 Absatz 1 Buchstabe a RAG⁹⁰ erfüllt war. Eine einwandfreie Prüftätigkeit erfordert hingegen ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr, worunter in erster Linie die Einhaltung der Rechtsordnung, namentlich des Revisionsrechts, aber auch des Zivil- und Strafrechts, sowie die Beachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben zu verstehen ist. Zuwiderhandlungen gegen die Strafbestimmungen des RAG führen demnach zu einer negativen Beurteilung des Leumunds, selbst wenn diesbezüglich noch kein Urteil der zuständigen Strafbehörden vorliegt. Der Beschwerdeführer erfüllte somit die Anforderungen an den unbescholtenen Leumund nicht und wurde daher zu Recht weder als Revisionsexperte noch als Revisor zugelassen.

4.4.3 Zivil- und strafrechtliche Verurteilungen sowie laufende Zivil- und Strafverfahren

Das BVGer hat bestätigt, dass bei der Beurteilung des unbescholtenen Leumundes zivil- und strafrechtliche Verurteilungen zu berücksichtigen sind. Die RAB ist berechtigt, sich auf solche rechtskräftige Verurteilungen zu stützen, und hat somit die Rechtmässigkeit des Urteils und die hierzu vorgebrachten Argumente grundsätzlich nicht nochmals zu überprüfen⁹¹. Es fügte an, dass für die Beurteilung des unbescholtenen Leumunds der Zeitpunkt des Urteils massgebend ist, und nicht der Zeitpunkt, in dem die Verfehlungen begangen wurden; Verfehlungen sind allerdings anders zu gewichten, wenn sie vor kurzer Zeit erfolgt sind, als wenn sie vor zehn Jahren begangen wurden und sich seither keine weiteren relevanten Vorfälle ereignet haben⁹².

Das Gericht wies schliesslich darauf hin, dass gegen einen Gesuchsteller laufende, hängige oder mit einem (gerichtlichen oder aussergerichtlichen) Vergleich eingestellte Zivil- und Strafverfahren ebenfalls berücksichtigt werden können, um die Bedingung des unbescholtenen Leumunds zu beurteilen. Ein fehlbares Verhalten, das Zweifel an einer in jeder Hinsicht einwandfreien Revisionstätigkeit aufkommen lässt, kann in diesem Fall nicht ausgeschlossen werden, zumal sich der Gesuchsteller im Rahmen eines gerichtlichen

⁸⁸ Urteil des BVGer Nr. B-5115/2009 vom 12. April 2010.

⁸⁹ Urteil des BVGer Nr. B-7968/2009 vom 6. Mai 2010.

⁹⁰ Nach dieser Bestimmung wird mit Gefängnis oder mit Busse bis zu 1 Million Franken bestraft, wer eine Revisionsdienstleistung ohne die erforderliche Zulassung oder trotz Verbot zur Ausübung seiner Tätigkeit erbringt.

⁹¹ Urteil des BVGer Nr. B-7348/2009 vom 3. Juni 2010.

⁹² Urteil des BVGer Nr. B-4137/2010 vom 17. September 2010.

oder aussergerichtlichen Vergleichs zur Zahlung eines Geldbetrags an die gegnerische Partei verpflichtet hat⁹³. Die RAB kann auch aus dem Strafregister gelöschte Verfehlungen berücksichtigen⁹⁴.

4.4.4 Verletzung des Unabhängigkeitsprinzips

Wie vorne dargelegt, verlangt die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit ein korrektes Verhalten im Geschäftsverkehr, worunter die Einhaltung der Rechtsordnung als Ganzes, namentlich des Revisionsrechts und des Unabhängigkeitsprinzips, zu verstehen ist⁹⁵. An dieser Stelle sei daran erinnert, dass die Unabhängigkeit der Revisionsstelle weder tatsächlich noch dem Anschein beeinträchtigt werden darf und dass das Konzept der Verletzung der Unabhängigkeit dem Anschein nach bereits unter altem Recht galt, selbst wenn es anders als im neuen Recht nicht ausdrücklich im Gesetz verankert war⁹⁶.

Das BVGer hatte in zwei Urteilen eine Reihe von Umständen zu beurteilen, die mit den Vorschriften zur Unabhängigkeit unvereinbar sind und welche die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit einer Gesuchstellerin oder eines Gesuchstellers beeinträchtigen können.

Dies ist der Fall bei der Revision einer Gesellschaft, die durch eine vom Revisor gehaltene Holding kontrolliert wird (auch wenn dieser nicht Mitglied ihres Verwaltungsrats ist), bei der «Revision über das Kreuz» (zwei Revisionsunternehmen prüfen ihre Rechnungen

gegenseitig) oder wenn ein formelles Abhängigkeitsverhältnis zwischen dem verantwortlichen Revisor der Revisionsstelle und einem Mitglied der Geschäftsleitung des geprüften Unternehmens besteht⁹⁷. Gegen die Unabhängigkeit verstösst auch die Tatsache, dass die Revisionsstelle und das geprüfte Unternehmen ihren Sitz an derselben Adresse haben oder über einen gemeinsamen Internetauftritt verfügen⁹⁸.

Ebenfalls dem Anschein nach unvereinbar mit der Unabhängigkeit ist die Rechnungsprüfung eines Konzerns, wenn der Prüfer dem Verwaltungsrat von Konzerngesellschaften angehört oder wenn er Aktionär einer solchen Gesellschaft ist, aber auch, wenn er an Verwaltungsratssitzungen der Bank teilnimmt, die einer solchen Konzerngesellschaft Kredit gewährt⁹⁹.

Im Übrigen hat das BVGer festgestellt, dass der Verzicht auf eingeschränkte Revision (Opting-out) nichts daran ändert, dass die Vorschriften über die Unabhängigkeit verletzt wurden. Solche Pflichtverletzungen bleiben daher dennoch bei der Beurteilung relevant, ob der unbescholtene Leumund noch gegeben ist¹⁰⁰.

⁹³ Urteil des BVGer Nr. B-7348/2009 vom 3. Juni 2010.

⁹⁴ Urteil des BVGer Nr. B-7348/2009 vom 3. Juni 2010.

⁹⁵ Urteil des BVGer Nr. B-7348/2009 vom 3. Juni 2010.

⁹⁶ Urteil des BVGer Nr. B-4137/2010 vom 17. September 2010.

⁹⁷ Urteil des BVGer Nr. B-7348/2009 vom 3. Juni 2010.

⁹⁸ Urteil des BVGer Nr. B-7348/2009 vom 3. Juni 2010.

⁹⁹ Urteil des BVGer Nr. B-4137/2010 vom 17. September 2010.

¹⁰⁰ Urteil des BVGer Nr. B-7348/2009 vom 3. Juni 2010.



Thomas Rufer (Vizepräsident des Verwaltungsrats der RAB),
Dr. Hubert Achermann (CEO KPMG Schweiz, vorne).

4.5 Verfahrensrechtliche Fragen

Das BVGer hat das Gesuch um vorsorgliche Massnahmen eines Gesuchstellers abgewiesen, der seine provisorische Zulassung und Eintragung im Revisorenregister bis zu einem rechtsgültigen Entscheid in der Hauptsache erwirken wollte. Es stellte fest, der Gesuchsteller bestreite nicht, keine den gesetzlichen Anforderungen genügende Ausbildung zu besitzen, und gelangte zum Schluss, im Rahmen vorsorglicher Massnahmen die provisorische Eintragung des Gesuchstellers im Revisorenregister anzuordnen, würde den Ausgang der Streitigkeit zu sehr präjudizieren¹⁰¹.

Auf eine Beschwerde trat das Gericht nicht ein, weil aus der Beschwerdeschrift weder Anträge noch Begründung ersichtlich waren¹⁰².

Mit Blick auf die Bestätigung eines Arbeitgebers zur Fachpraxis, die vom Vater des Gesuchstellers unterzeichnet worden war, hat das BVGer entschieden, dass die familiären und geschäftlichen Beziehungen sowie die damit offensichtlich verbundenen Interessenkonflikte die Beweiskraft der Bestätigung relativieren¹⁰³.

Schliesslich hat das BVGer die Praxis der RAB betreffend Mitwirkungspflicht der Gesuchstellerinnen und Gesuchsteller bestätigt¹⁰⁴. Das Gericht kam zum Schluss, dass der Gesuchsteller seine Mitwirkungspflicht verletzt und die Folgen der Beweislosigkeit tragen muss, wenn er die von der RAB verlangten Unterlagen, insbesondere zur Bestätigung der Fachpraxis, nicht einreicht.

¹⁰¹ Zwischenentscheid des BVGer Nr. B-7689/2009 vom 4. Januar 2010.

¹⁰² Urteil des BVGer Nr. B-2384/2010 vom 29. Juli 2010.

¹⁰³ Urteil des BVGer Nr. B-3920/2010 vom 9. Dezember 2010.

¹⁰⁴ Urteil des BVGer Nr. B-703/2010 vom 23. November 2010.



Anhänge

1 Organisation der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB)¹⁰⁵

Rechtsform	Öffentlich-rechtliche Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit.	
Eingliederung in Bundesverwaltung	Unabhängige Einheit der dezentralen Bundesverwaltung, administrativ dem Eidg. Justiz- und Polizeidepartement (EJPD) zugeordnet.	
Sitz	Bern	
Organe der RAB	Verwaltungsrat	Hans Peter Walter (Präsident) , Dr. h.c., Prof. em. für Privat- und Wirtschaftsrecht an der Universität Bern
		Thomas Rufer (Vizepräsident) , Betriebsökonom FH/dipl. Wirtschaftsprüfer
		Eugen Haltiner , Dr. oec., Präsident des Verwaltungsrats der Eidg. Finanzmarktaufsicht FINMA (bis 31.12.2010)
		Alfred Stettler , Prof. em., Dr. rer. pol., HEC Lausanne
		Peter R. Voser , Betriebsökonom HWV, CEO von Royal Dutch Shell (bis 31.12.2010)
	Direktion	Frank Schneider , Direktor und Leiter Aufsicht, dipl. Wirtschaftsprüfer
		Reto Sanwald , Leiter Recht und Internationales, Dr. iur., Rechtsanwalt
		Daniela Wieland , Leiterin Zulassung und Support
	Revisionsstelle	Eidg. Finanzkontrolle (EFK)
Anzahl Mitarbeitende	26 Mitarbeitende, verteilt auf 21 Vollzeitstellen (Stand 31.12.2010). Per Ende Vorjahr waren 29 Mitarbeitende, verteilt auf 23 Vollzeitstellen, bei der RAB tätig.	
Finanzierung	Die RAB finanziert sich ausschliesslich über Gebühren und Aufsichtsabgaben der zugelassenen und beaufsichtigten Personen und Unternehmen. Steuergelder werden keine beansprucht. Die RAB führt eine eigene Rechnung ausserhalb des Bundeshaushaltes.	
Gesetzlicher Auftrag	Sicherstellung der ordnungsgemässen Erbringung und der Gewährleistung der Qualität von Revisionsdienstleistungen.	
Zuständigkeiten	Beurteilung von Zulassungsgesuchen, Aufsicht über die Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften und Leistung von internationaler Amtshilfe im Bereich der Revisionsaufsicht.	
Unabhängigkeit/Aufsicht	Die RAB übt ihre Aufsichtstätigkeit unabhängig aus, untersteht jedoch der Aufsicht des Bundesrates. Sie erstattet dem Bundesrat und der Bundesversammlung jährlich Bericht über ihre Tätigkeit.	

¹⁰⁵Weitergehende Informationen finden sich auf der Website der RAB (www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch) und im Tätigkeitsbericht des Jahres 2009, 6 f.

2 Finanzzahlen

Erfolgsrechnung

Zahlen in 1 000 CHF

	2010	2009
Aufsichtsabgaben	2'890	2'878
Überprüfungsgebühren	1'216	1'238
Zulassungsgebühren netto	659	872
Rückerstattung von Zulassungsgebühren	-148	-208
Bildung Abgrenzung Zulassungsgebühren Berichtsjahr	-559	-738
Auflösung Abgrenzung Zulassungsgebühren Vorjahre	1'692	1'508
Andere Erträge	92	27
Nettoerlös	5'842	5'577
Personalaufwand	-4'083	-4'323
Betriebsaufwand	-742	-702
Abschreibungen	-133	-154
Betriebsergebnis	884	398
Finanzertrag	71	96
Finanzaufwand	–	–
Finanzergebnis	71	96
Bildung Reserve nach Art. 35 Abs. 3 RAG	-955	-494
Gewinn/Verlust	0	0

Vergütung des Verwaltungsrats und Managements

Zahlen in 1 000 CHF

	2010	2009
Verwaltungsrat		
Honorar Präsident	110	110
Honorar Vize-Präsident	75	75
Honorar übrige Mitglieder	90	90
Abgerechnete Sozialversicherungsbeiträge ¹⁰⁶	0	0
Total Entschädigungen an Mitglieder Verwaltungsrat	275	275
Direktion und Geschäftsleitung		
Gehalt Direktor	247	247
Sonstige Leistungen Direktor	27	22
Gehälter übrige Mitglieder ¹⁰⁷	338	378
Sonstige Leistungen übrige Mitglieder	36	35
Abgerechnete Sozialversicherungsbeiträge ¹⁰⁸	112	113
Total Entschädigungen an Mitglieder der Geschäftsleitung	760	795

¹⁰⁶ Sämtliche Sozialversicherungsbeiträge werden von den Mitgliedern des Verwaltungsrates bezahlt

¹⁰⁷ Seit dem 1. Juli 2010 ist Frau Daniela Wieland Mitglied der Geschäftsleitung der RAB.

¹⁰⁸ Umfasst AHV/IV/EO-Beitrag, ALV-Beitrag, BU/NBU-Beitrag, Sparbeitrag und Risikoprämie BVG



3 Abkürzungsverzeichnis

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BAG	Bundesamt für Gesundheit
BBI	BundesblattBBT, Bundesamt für Berufsbildung und Technologie
BEHG	Bundesgesetz vom 24. März 1995 über die Börsen und den Effektenhandel (SR 954.1)
BGE	Entscheid des Bundesgerichts
BGer	Bundesgericht
BSV	Bundesamt für Sozialversicherungen
BVGE	Entscheid des Bundesverwaltungsgerichts
BVGer	Bundesverwaltungsgericht
EGAOB	European Group of Auditor's Oversight Bodies
EHRA	Eidg. Amt für das Handelsregister
EJPD	Eidg. Justiz- und Polizeidepartement
EQCR	Engagement Quality Control Reviewer
EU	Europäische Union
ESBK	Eidg. Spielbankenkommission
FHSG	Bundesgesetz vom 6. Oktober 1995 über die Fachhochschulen (SR 414.71)
FINMA	Eidg. Finanzmarktaufsichtsbehörde
US GAAP	U.S. Generally Accepted Accounting Principles
US GAAS	U.S. Generally Accepted Auditing Standards
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
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
i.V.m.	in Verbindung mit
KMU	Kleine und mittelgrosse Unternehmen
OR	Obligationenrecht vom 30. März 1911 (SR 220)
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board

PS	Schweizer Prüfungsstandards der Treuhand-Kammer
RAG	Bundesgesetz vom 15. Dezember 2005 über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (SR 221.302)
RAV	Verordnung vom 22. August 2007 über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (SR 221.302.3)
Rz	Randziffer
RzU	Richtlinien zur Unabhängigkeit der Treuhand-Kammer
sbRU	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen
SEC	U.S. Securities and Exchange Commission
SER	SIX Exchange Regulation
SOX	Sarbanes-Oxley Act of 2002 (USA)
sog.	so genannte/r
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts
ZGB	Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (SR 210)



4 Spezialgesetzliche Zulassungen

Basierend auf einer Grundzulassung nach RAG ist insbesondere für die Tätigkeit in folgenden Bereichen eine spezialgesetzliche Zulassung einzuholen (Stand: 31.12.2010):

Revision / Prüfung im Bereich	Grundzulassung nach RAG: Revisionsunternehmen	Grundzulassung nach RAG: leitende / r Revisor / in	spezialgesetzliche Aufsichtsbehörde	zusätzliche Anforderungen
Banken ¹⁰⁹	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG ¹¹⁰ Art. 3 FINMA-PV ¹¹¹
Effektenhändler ¹¹²	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG, Art. 3 FINMA-PV
kollektive Kapitalanlagen ¹¹³	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen ¹¹³	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG, Art. 3 FINMA-PV
Versicherungen ¹¹⁵	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG, Art. 3 FINMA-PV
Geldwäschereibekämpfung ¹¹⁶	Revisor/in	Revisor/in	FINMA	Art. 19b GwG ¹¹⁷
Pfandbriefzentralen ¹¹⁸	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG, Art. 3 FINMA-PV
Vorsorgeeinrichtungen ¹¹⁹	Revisionsexperte/in ¹²⁰	Revisionsexperte/in	(BSV)	–
Krankenkassen ¹²¹	Revisionsexperte/in	Revisionsexperte/in	(BAG)	–
Spielbanken ¹²²	Revisionsexperte/in	Revisionsexperte/in	ESBK	Art. 75 SBV ¹²³

¹⁰⁹ Bankengesetz vom 8. November 1934 (BankG; SR 952.0).

¹¹⁰ Finanzmarktaufsichtsgesetz vom 22. Juni 2007 (FINMAG; SR 956.1).

¹¹¹ Finanzmarktprüfverordnung vom 15. Oktober 2008 (FINMA-PV; SR 956.161).

¹¹² Börsengesetz vom 24. März 1995 (BEHG; SR 954.1).

¹¹³ Kollektivanlagengesetz vom 23. Juni 2006 (KAG; SR 951.31).

¹¹⁴ 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).

¹¹⁵ Versicherungsaufsichtsgesetz vom 17. Dezember 2004 (VAG; SR 961.01).

¹¹⁶ Geldwäschereigesetz vom 10. Oktober 1997 (GwG; SR 955.0).

¹¹⁷ 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.

¹¹⁸ Pfandbriefgesetz vom 25. Juni 1930 (PFG; SR 211.423.4).

¹¹⁹ Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40).

¹²⁰ 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).

¹²¹ Bundesgesetz vom 18. März 1994 über die Krankenversicherung (KVG; SR 832.10).

¹²² Spielbankengesetz vom 18. Dezember 1998 (SBG; SR 935.52).

¹²³ Spielbankenverordnung vom 24. September 2004 (SBG; SR 935.52).

5 Liste der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen

Stand: 31. Dezember 2010

Definitiv zugelassen

500003	PricewaterhouseCoopers AG	Zürich
500038	Bankrevisions- und Treuhand AG	Zürich
500149	OBT AG	St. Gallen
500241	Mazars Coresa	Genève
500420	Deloitte AG	Zürich
500498	PKF Wirtschaftsprüfung AG	Zürich
500505	Treuhand- und Revisionsges. Mattig-Suter	Schwyz
500646	Ernst & Young AG	Basel
500705	BDO Visura AG	Zürich
500770	Intercontrol AG	Zürich
501091	Provida Wirtschaftsprüfung AG	St. Gallen
501382	Berney & Associés SA	Genève
501403	KPMG AG	Zürich
501470	Ferax Treuhand AG	Zürich
501839	Grant Thornton AG	Zürich

Provisorisch zugelassen

500012	T&R AG	Gümligen
500168	Mäder + Baumgartner Treuhand AG	Neuhausen
500436	Refidar Moore Stephens	Glattbrugg
500762	Balmer-Etienne AG	Luzern
501570	Fiduciaire FIDAG SA	Martigny
502658	Treureva AG	Zürich



