



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB

Tätigkeitsbericht 2011



Impressum

Herausgeber

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

Telefon +41 31 560 22 22

Leitung

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB

Konzept und Gestaltung

Moser Graphic Design, Bern

Fotos

Clemens Laub, Bern

Druck

Vögeli AG, Langnau i.E.

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

Tätigkeitsbericht 2011

Inhaltsverzeichnis

Seite

4		Vorwort
5		Kernpunkte der Tätigkeit 2011
7	1	Aufsicht
7	1.1	Einleitung
8	1.2	Marktstruktur, Risikofaktoren in der Prüfung
9	1.3	Risikofaktoren im Umfeld der Revision
9	1.3.1	Honorardruck
10	1.3.2	Druck auf Effizienzsteigerungen
11	1.3.3	Erbringen von zusätzlichen Dienstleistungen
11	1.4	Überprüfungen 2011
11	1.4.1	Allgemeines
12	1.4.2	Erste Erfahrungen aus gemeinsamen Inspektionen
13	1.4.3	Feststellungen im Rahmen der Firm Review
16	1.4.4	Feststellungen zum File Review
19	1.5	Verfahren und Vorabklärungen der RAB
20	1.6	Kennzahlen (Audit Quality Measures)
21	1.7	Zusammenarbeit mit anderen Schweizer Behörden und Börsen
22	1.8	Internationale Arbeitsgruppen und Workshops
22	1.9	Investoren und Audit Committees
22	1.9.1	Kontakte mit Investoren
22	1.9.2	Kontakte mit Audit Committees
23	1.9.3	Regulatorische Anforderungen an Audit Committees
24	1.10	Standardsetting
24	1.10.1	Standardsetting im Jahr 2011
25	1.10.2	Standardsetting im Jahr 2012
25	1.11	Schwerpunkte Überprüfungen 2012
26	2	Internationales
26	2.1	Einleitung
26	2.2	Verhältnis zur Europäischen Union
26	2.2.1	Gleichwertigkeit des Schweizer Aufsichtssystems
26	2.2.2	Absichtserklärung mit Deutschland
27	2.2.3	Registrierung in der EU
27	2.3	Statement of Protocol mit den USA
28	2.4	Extraterritoriale Wirkung des RAG
28	2.4.1	Ausgangslage
29	2.4.2	Beteiligungspapiere
29	2.4.3	Anleihen
30	2.4.4	Wesentliche Tochtergesellschaften
30	2.4.5	Lösungsansätze und weiteres Vorgehen
30	2.5	International Forum of Independent Audit Regulators
31	2.6	Lehren aus der Finanzkrise

Seite

32	3	Zulassung
32	3.1	Einleitung
32	3.2	Statistik
33	3.3	Erneuerung der Zulassung von Revisionsunternehmen
33	3.3.1	Allgemeines
33	3.3.2	Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem
34	3.3.3	Peer Review System
35	3.4	Gesuchstellerinnen und Gesuchsteller mit ausländischer Ausbildung
35	3.5	Registerabgleich
38	3.6	Melde- und Mitteilungspflichten
39	3.7	Unabhängigkeit der Revisionsstelle
39	3.7.1	Generelles
40	3.7.2	Mitwirkung bei der Buchführung im Rahmen der eingeschränkten Revision
41	3.7.3	Weitere Unvereinbarkeitstatbestände
41	3.8	Neue Schwellenwerte für die ordentliche Revision
42	3.9	Neues Rechnungslegungsrecht
43	4	Rechtsprechung
43	4.1	Einleitung
43	4.2	Ausbildung
44	4.3	Fachpraxis
44	4.3.1	Interne Revision, Controlling, internes Rechnungswesen und «Laienrevision»
44	4.3.2	Begriff der Beaufsichtigung
45	4.3.3	Härtefallklausel
46	4.4	Unbescholtener Leumund
49	4.5	Verweis
51		Anhänge
51	1	Organisation der RAB
52	2	Abkürzungsverzeichnis
54	3	Spezialgesetzliche Zulassungen
55	4	Liste der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen
56	5	Registrierungen von Schweizer Revisionsunternehmen in der EU
57	6	Jahresrechnung der RAB
70	7	Bericht der Revisionsstelle

Vorwort

Das Jahr 2011 war für die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB ein anspruchsvolles Jahr. Das nationale und internationale Umfeld, in welchem sie sich bewegt, ist geprägt durch eine grosse Dynamik, was verschiedene Herausforderungen mit sich brachte, die von der RAB zu bewältigen waren.

Es ist zu erwarten, dass auch die Zukunft anspruchsvoll bleiben wird. Die jüngsten Bilanzskandale im Ausland erfordern, dass die Aufsichtsbehörden weitere Anstrengungen unternehmen müssen, um das Vertrauen der Kapitalmärkte in die Verlässlichkeit der Finanzberichterstattung sicherzustellen. Für die Schweiz gilt: Nur wenn international anerkannt ist, dass die Prüfung der Finanzberichterstattung höchsten Qualitätsstandards genügt, werden Anlegerinnen und Anleger in den Schweizer Kapitalmarkt investieren.

Die RAB wird die laufenden regulatorischen Aktivitäten in der Europäischen Union und in den USA weiterverfolgen. Die RAB ist offen für Veränderungen, die das Revisionssystem stärken. Nationale Alleingänge sind in dem von internationalen Standards geprägten Umfeld der Wirtschaftsprüfung

jedoch nach Möglichkeit zu vermeiden. Weiter ist eine Gesamtbetrachtung der Anforderungen an die Corporate Governance von Unternehmen vorzunehmen, welche auch die Verantwortung der Ersteller der Jahres- und Konzernrechnungen angemessen berücksichtigt.

Der Verwaltungsrat der RAB wird sich den weiterhin anstehenden Themen in einer neuen Zusammensetzung stellen. Die Herren Hans-Peter Walter, Präsident, und Alfred Stettler, Mitglied, sind mit Ablauf ihrer Amtsdauer Ende 2011 aus dem Verwaltungsrat der RAB ausgeschieden.

Ab dem 1. Januar 2012 sind Herr Thomas Rufer als Präsident, Frau Sabine Kilgus als Vizepräsidentin sowie die Herren Renato Fassbind, Conrad Meyer und Daniel Oyon als Mitglieder für die strategische Führung der RAB verantwortlich.

In einem herausfordernden Umfeld wurde im Jahr 2011 vieles erreicht. Den Mitarbeitenden der RAB gebührt dafür an dieser Stelle unser grosser Dank für ihren Einsatz.

Bern, 23. Januar 2012



Prof. Hans Peter Walter
Präsident des Verwaltungsrates
(bis 31. Dezember 2011)



Frank-Oliver Schneider
Direktor



Thomas Rufer
Präsident des Verwaltungsrates
(ab 1. Januar 2012)

Kernpunkte der Tätigkeit 2011

Fortschritte auf internationaler Ebene

Ein wichtiges strategisches Ziel der RAB ist die internationale Anerkennung ihrer Tätigkeit. In diesem Punkt konnten im Jahr 2011 wesentliche Fortschritte erzielt werden. Die Anerkennung der Schweizer Revisionsaufsicht durch die Europäische Union als gleichwertig und der Abschluss einer Absichtserklärung mit der deutschen Abschlussprüferaufsichtskommission APAK bilden wichtige Schritte auf dem Weg zur Regelung der Zusammenarbeit mit den EU-Mitgliedstaaten.

Mit der US-amerikanischen Revisionsaufsichtsbehörde (PCAOB) wurden nach Unterzeichnung einer Protokollerklärung zwei gemeinsame Überprüfungen (Joint Inspections) von beaufsichtigten schweizerischen Prüfgesellschaften, welche beim PCAOB registriert sind, durchgeführt. Diese für alle Seiten aufwendigen Überprüfungen sind vertrauensbildende Massnahmen, welche als Basis einer künftigen, beidseits verlässlichen Zusammenarbeit dienen. Die Vereinbarung mit dem PCAOB sieht das Gegenrecht für die Schweiz vor, d.h. die RAB kann in den USA ebenfalls Inspektionen durchführen.

Im Bereich der gegenseitigen internationalen Anerkennung müssen in den kommenden Jahren weitere Fortschritte erzielt werden. Dies setzt voraus, dass sich die RAB an internationale Standards und Praktiken hält und nicht dem hin und wieder aufgebauten Druck erliegt, ihre Aufsicht ohne die notwendige Tiefe durchzuführen. Nur so können die angestrebten Erleichterungen für international tätige Schweizer Revisionsunternehmen erreicht werden.

Revisionen bei Prüfgesellschaften von schweizerischen Publikumsgesellschaften

Die grosse Mehrheit der Revisionen von Publikumsgesellschaften erfolgte in diesem Jahr erstmals auf der Grundlage der verbesserten internationalen Prüfungsstandards, den «Clarified ISAs». Die Anwendung dieser verbesserten Standards hat bereits zu erkennbaren Qualitätssteigerungen geführt. Gesamthaft gesehen ist der Branche hier ein gutes Zeugnis auszustellen.

Weitere Bemühungen sind aber notwendig. Die Prüfer haben ihre kritische Grundhaltung weiter zu optimieren. Sie dürfen nicht vergessen, dass die gesetzlichen Revisionsdienstleistungen zum Nutzen verschiedener Stakeholder erbracht werden. Nur

wenn die Revisionsstelle die notwendige Standhaftigkeit gegenüber dem Management und dem Verwaltungsrat des geprüften Unternehmens aufweist, kann die Revision den ihr zugedachten Nutzen entfalten.

Im Bereich der Unabhängigkeit haben die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen ebenfalls Verbesserungen erzielt. Die konsequente Arbeit der RAB zeigt Wirkung. Dennoch wurden in einzelnen Fällen weiterhin Verstösse gegen die Unabhängigkeitsanforderungen festgestellt. Die RAB wird in diesem Bereich ihre Anstrengungen fortführen, da die Unabhängigkeit eine unverzichtbare Grundlage für die Glaubwürdigkeit und Verlässlichkeit der Revision darstellt.

Weiterer Verbesserungsbedarf besteht unverändert bei den Prüfungshandlungen zu möglichen deliktischen Handlungen. Hier werden die von den Standards vorgesehenen Prüfungen oftmals zu formell, unvollständig oder ohne die notwendige kritische Grundhaltung vorgenommen. Damit die Revisionsunternehmen ihrer Rolle in der Betrugserkennung und -bekämpfung gerecht werden können, sind robustere Prüfungsansätze notwendig.

Die RAB ist wie erwähnt bestrebt, ihre Überprüfungen möglichst in Übereinstimmung mit den internationalen Best Practices durchzuführen. Ihre Mitgliedschaft in der International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) und seit 2011 auch die Teilnahme an den Sitzungen der European Audit Inspection Group (EIAG) stellen sicher, dass die schweizerische Aufsichtstätigkeit dem internationalen Standard entspricht.

Die Revision von Publikumsgesellschaften ist auch aufgrund immer neuer internationaler Rechnungslegungs- und Revisionsstandards komplexer geworden. Die Anforderungen an die Prüfer sind entsprechend hoch und vielfältig. Die Revisionsqualität hängt in diesem Umfeld davon ab, ob die Revisionsunternehmen die richtigen Personen zu Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfern ausbilden und in diesem Beruf bzw. in ihrem Unternehmen halten können. Die Vorzüge des Berufsstandes und die Entwicklungsmöglichkeiten sind aufzuzeigen. Hier sind neben den Revisionsunternehmen auch die Berufsverbände gefordert, geeignete Massnahmen zu ergreifen.

Zulassung

Die Zulassungen der rund 2'700 Revisionsunternehmen ist im Unterschied zur Zulassung von natürlichen Personen zeitlich begrenzt. Die RAB hat die Zulassung von Revisionsunternehmen von Gesetzes wegen alle fünf Jahre zu überprüfen. Die ersten Zulassungen verfallen zu Beginn des Jahres 2013. Die RAB hat deshalb bereits im Berichtsjahr begonnen, die Erneuerung zu planen, um einen effizienten und wirksamen Erneuerungsprozess zu gewährleisten. Auch hier wird die strikte Einhaltung der Unabhängigkeitsanforderungen sowie die Qualitätssicherungssysteme im Auge zu behalten sein.

Rechtsprechung

Das Bundesverwaltungsgericht und das Bundesgericht haben sich im Jahr 2011 in mehreren Entscheidungen mit der Praxis der RAB auseinandergesetzt. Die Zulassungsanforderungen wurden in verschiedenen Bereichen konkretisiert, die Praxis der RAB dabei grossmehrheitlich bestätigt. Wichtige Entscheide ergingen namentlich zur Zulassungsvoraussetzung des unbescholtenen Leumunds bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit und zu den Anforderungen an einen Härtefall. Im Weiteren zeigte sich, dass auch die Gerichte der Unabhängigkeit der Prüfer hohe Bedeutung zumessen.



1 Aufsicht

1.1 Einleitung

Im Jahr 2011 hat der zweite dreijährige Überprüfungszyklus der RAB begonnen. Nachdem im letzten Tätigkeitsbericht primär ein Rückblick auf den ersten Zyklus erfolgte¹, liegt das diesjährige Schwergewicht auf der Analyse der Marktstruktur und den aktuellen Risikofaktoren im Prüfungsumfeld. Weiter werden die erstmalige Zusammenarbeit mit dem PCAOB sowie die wichtigsten Feststellungen aus den Überprüfungen 2011 kommentiert.

Die Überprüfungen 2011 der RAB waren geprägt von den Änderungen in den Prozessen der RAB². Die Prüfprogramme zur Prüfung der Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen (File Review) wurden umfassend überarbeitet, weil mit den Clarified ISAs³ im Jahr 2011 wichtige Änderungen in den Prüfungsstandards wirksam wurden.

Die Anforderungen an die Aufsichtstätigkeit der RAB nehmen stetig zu. Die erhöhte Komplexität im Bereich der Prüfungs- und Rechnungslegungsstandards steigert das inhärente Risiko von wesentlichen Falschdarstellungen der Jahres- und Konzernrechnungen. Als bedeutender Risikofaktor ist die zunehmend veränderte Bilanzstruktur der Publikumsgesellschaften hervorzuheben. Der stetig anwachsende Anteil von Geschäfts- oder Firmenwerten (Goodwill) mit unbeschränkter Nutzungsdauer an der Bilanzsumme von Schweizer Unternehmen⁴ und der Einsatz von komplexen Finanzinstrumenten bergen ein hohes Risiko einer wesentlichen Falschdarstellung in der Jahresrechnung. Die kritische Grundhaltung des Prüfers und ausreichende Kenntnisse der anwendbaren Standards zur Prüfung und Bewertung dieser Positionen bilden in einem solchen Umfeld unabdingbare Grundvoraussetzungen für eine gute Revision.

Aufgrund der Netzwerkstrukturen der Revisionsgesellschaften und der internationalen Ausrichtung der geprüften Publikumsgesellschaften ist eine einheitliche Vorgehensweise der verschiedenen nationalen Revisionsaufsichtsbehörden wichtig. Mittels ihrer Tätigkeit innerhalb von IFIAR und der European Audit Inspection Group (EAIG) kann die RAB ihre Tätigkeit und Feststellungen mit ausländischen Behörden vergleichen und so ein möglichst einheitliches Vorgehen im internationalen Vergleich sicherstellen.

Die RAB ist weiter bestrebt, verschiedene Interessengruppen für den Nutzen der Revision sowie einer effektiven und effizienten Revisionsaufsicht zu sensibilisieren⁵. Dazu werden Kontakte mit Vertretern von Investorinnen und Investoren und anderen Stakeholdern gepflegt.

Zu Beginn des Berichtsjahres hat die RAB auf ihrer Website einen neuen Kanal für Hinweise Dritter aufgeschaltet⁶. Ziel dieses Kanals ist es, die Wirksamkeit der Aufsicht zu steigern. Dritte können anonym allfällige Missstände in Revisionsunternehmen oder grobe Mängel in der Durchführung von gesetzlich vorgeschriebenen Revisionsdienstleistungen melden. Im Jahr 2011 sind rund zehn Hinweise eingegangen.

¹ Vgl. Tätigkeitsbericht 2010, Seite 17–32.

² Vgl. Ziff. 2.1 im Tätigkeitsbericht 2010 der RAB.

³ Die vom IAASB der IFAC überarbeiteten International Standards on Auditing (ISAs) gelten für Prüfungen von Jahres- und Konzernrechnungen für Perioden, welche nach dem 15. Dezember 2009 begonnen haben.

⁴ Leibfried, Peter/Marty, Lukas, Viel Zukunft in den Bilanzen: Ein wachsender Anteil der Bilanzsumme von Schweizer Unternehmen besteht aus Goodwill – Eine Studie spricht von mehr als CHF 121 Mrd. für die SMI-Gesellschaften, in: Finanz und Wirtschaft 84 (2011) Nr. 57, Seite 16.

⁵ Hinten Ziff. 1.9.

⁶ <http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch> (Hinweise Dritter auf allfällige Missstände).

1.2 Marktstruktur, Risikofaktoren in der Prüfung

Die Anzahl der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen hat seit dem 31. Dezember 2010 erstmals nicht abgenommen (siehe Abbildung Nr. 1). Unverändert verfügen 21 Gesellschaften per Ende 2011 über eine Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen⁷.

Abbildung 1:

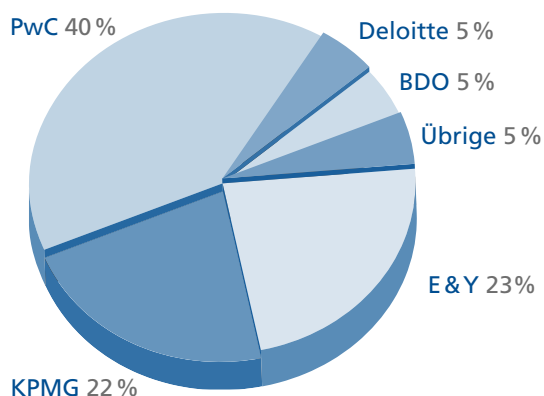
Mengenmässige Entwicklung der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen vom 31. Dezember 2008 bis 31. Dezember 2011 nach Zulassungsstatus.

Stichtag	Total sbRU	Freiwillig der Aufsicht der RAB unterstellt ⁸	Definitive Zulassung	Provisorische Zulassung		
				Nach Überprüfung Zulassung ⁹	Im Überprüfungsprozess ¹⁰	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
31. Dezember 2011	21	4	19	2	–	–

Gemessen an der Anzahl der Revisionsmandate hat sich der Anteil der drei grössten Revisionsunternehmen an der Prüfung von Publikumsgesellschaften in der Schweiz gegenüber dem Vorjahr leicht erhöht. Der Anteil beträgt neu rund 85 Prozent (Vorjahr 83 Prozent; siehe Abbildung 2).

Abbildung 2:

Anzahl der geprüften Publikumsgesellschaften pro staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen gemäss Registereintrag RAB (inkl. wesentliche Tochtergesellschaften und Emittenten börsenkotierter Anleiheobligationen); Total 493, Stand 20.12.2011¹¹.



⁷ Vgl. Anhang 4 – Liste der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen.

⁸ Hierbei handelt es sich um Gesellschaften, welche keine Publikumsgesellschaften prüfen und damit freiwillig der Aufsicht der RAB unterstellt sind (Art. 7 Abs. 2 RAG).

⁹ Aufgrund der festgestellten Mängel wird vor der Beurteilung der Erteilung der definitiven Zulassung die Umsetzung der vereinbarten Massnahmen abgewartet oder es sind neue Tatsachen bekannt geworden, welche einer definitiven Zulassung entgegenstehen.

¹⁰ Diese sbRU befinden sich im Überprüfungs- oder Berichterstattungsprozess.

¹¹ Gemäss Selbstdeklaration der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen.

Die grössten drei Revisionsunternehmen in der Schweiz – Ernst & Young AG, KPMG AG und PricewaterhouseCoopers AG («Big 3») – prüfen unverändert die meisten grossen Schweizer Publikumsgesellschaften. Die «Big 3» decken zudem den wesentlichen Anteil der Börsenkapitalisierung in der Schweiz ab (rund 95 %). Dieses Bild ist vergleichbar mit den meisten EU-Mitgliedstaaten, wo der Gesamtmarktanteil der «Big 4»¹² bei börsenkotierten Gesellschaften mehr als 90 Prozent ausmacht¹³.

Die RAB hat kein Interesse an einer zu starken Marktkonzentration der Revisionsgesellschaften. Einerseits ist die Auswahlmöglichkeit für Publikumsgesellschaften bereits heute stark limitiert. Andererseits hätte der Ausfall einer der grossen Revisionsgesellschaften möglicherweise systemrelevante Konsequenzen. Die Schweizer Marktanteile der viert- und fünftgrössten staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen¹⁴ bei der Prüfung von Publikumsgesellschaften haben sich in den letzten Jahren kaum verändert. Zudem ist die Bedeutung der übrigen zwölf staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen bei der Prüfung von Publikumsgesellschaften weiterhin gering. Diese revidieren zurzeit 5 Prozent bzw. 24 Publikumsgesellschaften, wobei sechs staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen jeweils nur eine Publikumsgesellschaft prüfen¹⁵.

Die Gründe für diese unveränderte Marktkonzentration bei der Prüfung von Publikumsgesellschaften sind vielschichtig. Generell erscheint der Eintritt in das mittlere oder oberste Segment der Prüfung von Publikumsgesellschaften schwierig. So kann es zum Beispiel von Seiten der Publikumsgesellschaften und der kreditvergebenden Finanzinstitute Vorgaben geben, wonach nur die grössten Revisionsunternehmen als Revisionsstelle in Frage kommen.

Bei den kleineren Revisionsunternehmen besteht zudem oft nicht die notwendige kritische Grösse (z.B. Anzahl der Mitarbeitenden mit notwendigem Fachwissen, Anschluss an ein internationales Netzwerk), um ihren Anteil an der Prüfung von Publikumsgesellschaften substantiell erhöhen zu können. Dies wird auch mit Blick auf das jeweilige Qualitätssicherungssystem klar. Von den erwähnten zwölf kleineren Revisionsunternehmen verfügen nur drei Gesellschaften über ein Qualitätssicherungssystem nach ISQC 1 und damit über die notwendigen Grundlagen, um IFRS-Abschlüsse von Publikumsgesellschaften prüfen

zu können. Zudem stellt sich die Frage, ob die mittleren und kleineren Revisionsunternehmen ihre Anteile an der stark regulierten Prüfung von Publikumsgesellschaften aus strategischen Gründen überhaupt ausbauen wollen.

1.3 Risikofaktoren im Umfeld der Revision

Änderungen im wirtschaftlichen und regulatorischen Umfeld der Publikumsgesellschaften und der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen können die Qualität von Revisionsdienstleistungen direkt oder indirekt beeinflussen. Die RAB ist bestrebt, solche Entwicklungen und Risikofaktoren rechtzeitig zu erkennen und bei der Planung und Durchführung der Überprüfungen angemessen zu berücksichtigen.

Aus Sicht der RAB können folgende Risiken einen Einfluss auf die Qualität von Revisionsdienstleistungen haben und werden deshalb im Rahmen der Aufsicht der RAB berücksichtigt.

1.3.1 Honorardruck

Die Revisionsunternehmen sind bei der Bemessung des Revisionshonorars grundsätzlich frei. Aus einem zu tiefen Honorar kann sich aber eine Gefährdung der Sorgfalt aus Eigeninteresse ergeben. Dies ist der Fall, wenn das mit dem geprüften Revisionsunternehmen vereinbarte Honorar so niedrig ist, dass es schwierig wird, den Revisionsauftrag zu diesem Honorar in Übereinstimmung mit den anwendbaren fachlichen und beruflichen Standards durchzuführen¹⁶.

¹² Deloitte & Touche, Ernst & Young, KPMG und PricewaterhouseCoopers.

¹³ Grünbuch der EU-Kommission vom 13. Oktober 2010 «Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise», KOM (2010) 561 endgültig, Seite 18.

¹⁴ BDO AG und Deloitte AG.

¹⁵ Von den 21 staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen sind per 31. Dezember 2011 vier Gesellschaften freiwillig der Aufsicht der RAB unterstellt. Vergleich hierzu Abbildung 1.

¹⁶ Vgl. IESBA Code of Ethics for Professional Accountants, Rz. 240.1.

Bei Neuausschreibungen und Wechseln von Revisionsstellen ist oft eine deutliche Reduktion der Prüfungshonorare zu beobachten. Aufgrund der erhöhten Komplexität im wirtschaftlichen und regulatorischen Umfeld ist dies eine besorgniserregende Entwicklung. Die RAB ist daher im Rahmen ihrer Möglichkeiten bemüht, darauf einzuwirken, dass beim Wettbewerb zwischen den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen qualitative Aspekte höher bewertet werden als Preisüberlegungen. Allerdings kann die RAB nicht beurteilen, inwiefern die aktuellen Honorarreduktionen in einem für die Kostenstruktur und Gewinnziele der Revisionsunternehmen vertretbaren Umfang erfolgen. Ein zu tiefes Prüfungshonorar birgt aber nach Auffassung der RAB langfristig das Risiko einer Verminderung der Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen. Die Verlässlichkeit der finanziellen Berichterstattung bei Publikumsgesellschaften würde dadurch abnehmen.

Um diesem Risiko zu begegnen, verfolgt die RAB die Entwicklung der Revisionshonorare und berücksichtigt diese unter anderem bei der Selektion der zu überprüfenden Mandate (File Reviews). Bisher konnte jedoch noch keine Korrelation zwischen der Entwicklung der Revisionshonorare und der Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen festgestellt werden.

1.3.2 Druck auf Effizienzsteigerungen

Als Folge der abnehmenden Revisionshonorare und den allgemein steigenden Kosten sind die Revisionsunternehmen bemüht, ihre Prozesse an die veränderten Rahmenbedingungen anzupassen.

Die RAB hat verbreitet verschiedene Aktivitäten festgestellt, mit welchen die Revisionsunternehmen beabsichtigen, die internen Prozesse effizienter und kostengünstiger zu gestalten. Beispiele für solche Aktivitäten und die Reaktion der RAB werden nachfolgend dargestellt.

1.3.2.1 Auslagerungen von Arbeiten

Vereinzelte haben die grösseren Revisionsunternehmen begonnen, gleichartige Prozesse zusammenzufassen und an eine zentrale Stelle innerhalb des Netzwerkes im In- oder Ausland zu delegieren («Shared Service Center») oder gewisse Aufgaben

an Drittunternehmen auszulagern («Outsourcing»). Die Delegation oder Auslagerung bestimmter einfacher Arbeiten kann im Bereich der Wirtschaftsprüfung zweckmässig sein. Diese Entwicklung birgt nach Auffassung der RAB jedoch das Risiko, dass die fehlende Kundennähe und der Einsatz von unzureichend qualifiziertem Personal zu Qualitätseinbüssen führen könnten. Die Zentralisierung oder Auslagerung gewisser Funktionen ins Ausland kann zudem in einer Verletzung rechtlicher Vorgaben resultieren. Zu denken ist insbesondere an die Vorgaben zum Datenschutz, zur Unabhängigkeit und zum Revisionsgeheimnis.

Um diesem Risiko zu begegnen, beurteilt die RAB Art und Umfang des Einbezugs von Shared Service Centers oder des Outsourcing. Diese Beurteilung erfolgt bei der Firm Review bezüglich der Prozesse zum Qualitätssicherungssystem (z.B. externe Bewirtschaftung einzelner Kundendaten). Im Bereich der File Review werden die konkreten Prüfungshandlungen (z.B. zentralisierte Einholung von Drittbestätigungen) beurteilt. Als wichtig erachtet die RAB die Existenz von unternehmensinternen Kontrollen. Diese haben sicherzustellen, dass die zentralisierten oder ausgelagerten Dienstleistungen den geltenden Qualitätsvorgaben entsprechen.

1.3.2.2 Abstützung auf Arbeiten der internen Revision

Weitere Effizienzsteigerungen werden durch die verstärkte Abstützung der externen Revision auf die Arbeiten der internen Revision erzielt, was unter bestimmten Bedingungen zweckmässig sein kann. Vermehrt ist auch die direkte Einbindung von Mitarbeitenden der internen Revision des Prüfungskunden in das Revisionsteam zu beobachten (sog. «Direct Assistance»)¹⁷. Dieser Trend beinhaltet jedoch Risiken. Es gilt zu bedenken, dass die Mitarbeitenden der internen Revision von ihrem Arbeitgeber nicht unabhängig sind. Bedeutende Prüfungshandlungen dürfen daher nur von der unabhängigen externen Revisionsstelle durchgeführt werden. Prüfungshandlungen, die von der internen Revision durchgeführt werden, sind zudem ausreichend zu überwachen und überprüfen.

¹⁷ Das Konzept der «direct assistance» ist Gegenstand des laufenden Projektes des IAASB zur Überarbeitung des bestehenden Standard ISA 610 «Verwertung der Arbeit interner Prüfer».

Es gilt zu beachten, dass der heute gültige Prüfungsstandard zur Verwendung der Arbeiten der internen Revision¹⁸ diese direkte Einbindung nicht regelt. Dieser wird zwar aktuell überarbeitet, wobei aber umstritten ist, ob und in welchem Umfang die direkte Einbindung der internen Revision in Zukunft überhaupt zulässig sein soll¹⁹. Aufgrund der zitierten Unabhängigkeitsüberlegungen und der möglichen Vermischung von Verantwortlichkeiten würde die RAB eine zu starke Einbindung als problematisch erachten.

1.3.2.3 Interne Prüfungsansätze/Software

Im Zusammenhang mit der Einführung der Clarified ISA haben die Revisionsunternehmen ihre internen Prüfungsansätze überarbeitet und teilweise neue Prüfungssoftware eingeführt. Neben der Erfüllung der regulatorischen Vorgaben beabsichtigen die Revisionsunternehmen damit auch, Kosteneinsparungen und Effizienzsteigerungen zu erzielen. Die Angemessenheit dieser Änderungen wird in den routinemässigen File Reviews der RAB ebenfalls überprüft.

1.3.3 Erbringen von zusätzlichen Dienstleistungen

Die nationalen und internationalen Vorgaben zur Unabhängigkeit gestatten die Erbringung von bestimmten zusätzlichen Dienstleistungen für die geprüften Unternehmen. Je nach Art der Dienstleistungen sind aber entsprechende Schutzvorkehrungen zu ergreifen.

Der relative und absolute Anteil von anderen Dienstleistungen am Prüfungshonorar von Publikumsgesellschaften ist in einzelnen Fällen hoch. Der Anteil hat gegenüber den Vorjahren im Durchschnitt jedoch leicht abgenommen²⁰. Die Gründe für die Erbringung paralleler Dienstleistungen durch die Revisionsstelle sind unterschiedlich. Die Ausnützung von Synergiepotentialen ist ein oft angeführter Grund, wobei wirtschaftliche Überlegungen durchaus relevant sein können.

Durch die Erbringung von zusätzlichen Dienstleistungen kann die Unabhängigkeit der Revisionsstelle zumindest dem Anschein nach beeinträchtigt werden. Die RAB nimmt bei staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen regelmässig eine Beurteilung vor,

ob dies der Fall ist. Diese Beurteilung stützt sich insbesondere auf die Analyse von Kennzahlen, der im Corporate Governance-Bericht der Publikumsgesellschaften offen gelegten Honorare und der Art der erbrachten Zusatzdienstleistungen. Die RAB plant ihre Prüfungshandlungen zur Firm- und File-Review so, dass sie allfällige Verletzungen der Vorgaben zur Unabhängigkeit durch die Annahme von Zusatzaufträgen identifizieren kann.

1.4 Überprüfungen 2011

1.4.1 Allgemeines

Im Jahr 2011 hat die RAB gesamthaft sieben Überprüfungen durchgeführt. Die «Big 3» werden jährlich einer Überprüfung durch die RAB unterzogen, da diese mehr als 50 Publikumsgesellschaften prüfen²¹.

Die Überprüfung von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen umfasst sowohl formelle als auch materielle Aspekte. Die generelle Vorgehensweise der RAB ist in ihrem Aufsichtskonzept²² beschrieben.

Im Rahmen der Firm Review wird geprüft, ob die Zulassungsvoraussetzungen erfüllt werden und ob ein geeignetes und funktionierendes System zur internen Qualitätssicherung besteht. Sofern es die individuelle Risikobeurteilung erlaubt, kann bei der Prüfung der Elemente des Qualitätssicherungssystems eine Rotation der Prüfungsschwerpunkte auf Basis einer Mehrjahresplanung erfolgen. Einzelne Prüfgebiete sind aufgrund ihrer Wichtigkeit und Bedeutung jedoch jährlich durch die RAB zu überprüfen. Dies sind zum Beispiel die Unabhängigkeit und die Erfüllung der gesetzlichen Zulassungsvoraussetzungen. Bei den kleineren staatlich beaufsichtigten Revisionsgesellschaften, die mindestens alle drei Jahre einer eingehenden Überprüfung unterzogen werden, bestimmt die RAB ihre Prüfungshandlungen im Rahmen der Firm Review jeweils der Grösse und Komplexität des Revisionsunternehmens entsprechend.

¹⁸ Vgl. ISA 610 «Verwertung der Arbeit interner Prüfer».

¹⁹ Hinten Ziff. 1.10.1.

²⁰ Hinten Ziff. 1.6.

²¹ Rundschreiben 1/2010 der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB, Rz. 8.

²² Siehe <http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch> (siehe Dienstleistungen/Informationen an staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen).

Die Firm Review ist für die Einhaltung der Vorgaben zum Qualitätssicherungssystem wichtig. Dies darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, dass ein den Vorgaben entsprechendes System zur Qualitätssicherung die notwendige Qualität von Prüfungsdienstleistungen nicht garantieren kann. Die RAB stellt bei ihren File Reviews immer wieder fest, dass die Qualität der Prüfungsdienstleistungen innerhalb einer Revisionsgesellschaft trotz einem einheitlichen Qualitätssicherungssystem stark von der Zusammensetzung des Prüfungsteams abhängt. Dies zeigt die inhärenten Grenzen auf, die in einem personenbezogenen Geschäft für ein ausgebautes und allen Normen entsprechendes Qualitätssicherungssystem bestehen. Aus diesem Grund wird der Fokus der RAB vermehrt auf die Durchsicht von Arbeitspapieren zur Abschlussprüfung von Publikumsgesellschaften (File Reviews) gerichtet.

Bei den File Reviews wird die Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen durch einzelne Stichproben überprüft. Dabei richtet die RAB ihren Fokus jeweils auf die risikobehafteten Prüfgebiete und jährlichen Schwerpunktthemen der RAB²³. Die Beurteilung der Qualität der Revisionsdienstleistungen durch die RAB erstreckt sich, nebst der ordentlichen Prüfung von Jahres- und Konzernrechnungen, auf zahlreiche weitere gesetzliche Prüfungen und Bestätigungen. Dies sind zum Beispiel die Prüfung des Gründungsberichts, des Emissionsprospekts, der Kapitalerhöhung, Kapitalherabsetzung und Prüfungen im Zusammenhang mit Fusionen²⁴.

Die Selektion der Mandate für die File Review erfolgt aufgrund einer umfassenden Analyse des Revisionsunternehmens und der betreuten Mandate. Neben risikoorientierten Überlegungen (risikobehaftete Positionen der Jahresrechnung, Analyse der Corporate Governance-Strukturen, Hinweise von Dritten etc.) werden auch andere Aspekte berücksichtigt. Beispielsweise beabsichtigt die RAB, mittelfristig alle leitenden Revisoren von Publikumsgesellschaften zu überprüfen.

Die RAB hat im Jahr 2011 auch die Umsetzung der mit den Revisionsunternehmen vereinbarten Massnahmen aus den Überprüfungen 2010 überprüft²⁵. In einigen Fällen hing die Erteilung einer definitiven Zulassung von der erfolgreichen Umsetzung der vereinbarten Massnahmen aus der ersten Überprüfung ab. Vier staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen konnten nach erfolgreicher Umsetzung der Massnahmen im Jahr 2011 definitiv zugelassen werden. Zwei Gesellschaften bleiben jedoch weiterhin

nur provisorisch zugelassen, da entweder die vereinbarten Massnahmen noch nicht zufriedenstellend umgesetzt wurden oder neue Tatsachen bekannt geworden sind, die einer definitiven Zulassung entgegenstehen.

1.4.2 Erste Erfahrungen aus gemeinsamen Inspektionen²⁶

Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen, welche sich bei der US-amerikanischen Revisionsaufsichtsbehörde PCAOB registriert haben, unterliegen nach US-amerikanischem Recht der Überprüfungspflicht durch das PCAOB²⁷. Nach Unterzeichnung einer zeitlich befristeten Protokollerklärung haben im Jahr 2011 die zwei ersten gemeinsamen Inspektionen (Joint Inspections) in der Schweiz stattgefunden. Bei diesen Überprüfungen hat die RAB die administrative Organisation übernommen und das PCAOB bei dessen Prüfungshandlungen begleitet, um die Einhaltung des Schweizer Rechts sicherzustellen.

Die Prüfungshandlungen im Bereich der Firm Review konzentrierten sich dabei insbesondere auf die Einhaltung der US-amerikanischen Vorgaben zum Qualitätssicherungssystem und zur Unabhängigkeit. Bei den File Reviews fokussierte sich das PCAOB auf risikospezifisch individuell festgelegte Schwerpunkte. Die Selektion der zu überprüfenden Arbeitspapiere basierte auf einem vom Revisionsunternehmen zu erstellenden Dokument und umfasst nebst den in den USA kotierten Gesellschaften («Issuer») auch die Prüfung von wesentlichen Tochtergesellschaften («Substantial Role Engagements») und Berichterstattungen an den Gruppenprüfer («Referred Work Engagements») für US-relevante Mandate²⁸.

²³ Hinten Ziff. 1.11.

²⁴ Vgl. dazu die Auflistung in der Botschaft des Bundesrates vom 23. Juni 2004 zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, BBl 2004 4059 ff.

²⁵ Art. 16 Abs. 2 ASV-RAB.

²⁶ Hinten Ziff. 2.3.

²⁷ PCAOB Rule 4000 ff.

²⁸ PCAOB Board Rule 1001 (i) (iii) und (p) (ii).

Im Bereich der Firm Review wurden die Besprechungen mit den Verantwortlichen des Revisionsunternehmens von RAB und PCAOB gemeinsam durchgeführt. Im Weiteren wurden die Prüfungshandlungen aber weitgehend unabhängig voneinander durchgeführt. Im Bereich der File Reviews hat das PCAOB andere Mandate zur Überprüfung ausgewählt als die RAB. Dies führte bei den überprüften Revisionsunternehmen zu einem substantiellen Mehraufwand. Zudem wird die Berichterstattung des PCAOB und der RAB nicht koordiniert. Es erfolgt eine separate Berichterstattung, wobei der Bericht des PCAOB den US-Vorgaben entsprechend teilweise veröffentlicht wird.

Die Zusammenarbeit mit dem PCAOB ist insgesamt gut verlaufen und das primäre Hauptziel der RAB konnte erreicht werden, Rechtssicherheit für alle Beteiligten zu schaffen. Weiter konnte mit den gemeinsamen Inspektionen gegenseitiges Vertrauen zwischen den beiden Aufsichtsbehörden aufgebaut werden. Dies stellt eine wichtige Voraussetzung für ein künftiges vermehrtes gegenseitiges Abstützen auf Arbeiten der jeweils anderen Behörde dar.

1.4.3 Feststellungen im Rahmen der Firm Review

Die Anzahl der Feststellungen im Rahmen der Firm Review hat bei sämtlichen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen in der Tendenz abgenommen. Dies ist einerseits auf die Umsetzung der Verbesserungsmassnahmen aus den bisherigen Überprüfungen der RAB zurückzuführen. Andererseits haben die Revisionsunternehmen ihre Qualitätssicherungssysteme auch aus Eigeninteresse weiterentwickelt. Dennoch ist festzuhalten, dass die RAB immer wieder Mängel feststellt.

Zu einzelnen Elementen des Systems zur Qualitätssicherung hat die RAB folgende Bemerkungen und Feststellungen²⁹:

1.4.3.1 Ethische Grundsätze und Unabhängigkeit

Die Einhaltung der Vorgaben zur Unabhängigkeit ist für die Glaubwürdigkeit der Revisionsdienstleistungen unverzichtbar. Aus diesem Grund ist es besonders wichtig, dass die Revisionsunternehmen über angemessene Prozesse und Kontrollen zur Einhaltung der entsprechenden gesetzlichen und berufsrechtlichen Vorgaben verfügen. Die RAB hat diesbezüglich folgende Feststellungen gemacht:

a. Selbstprüfungsverbot

Im Rahmen einer File Review bei einer kleineren Publikums-gesellschaft hat die RAB auf Grund der Durchsicht der Verwaltungsratsprotokolle festgestellt, dass der leitende Revisor mit einer Kadermitarbeiterin aus der Finanzabteilung des geprüften Unternehmens verheiratet ist. Die Ehefrau war für wesentliche Prozesse im Bereich der finanziellen Berichterstattung zuständig. Diese persönliche Beziehung wurde weder im zusammenfassenden Revisionsbericht an die Generalversammlung noch im umfassenden Revisionsbericht an den Verwaltungsrat offengelegt. Zudem war aus den Arbeitspapieren nicht ersichtlich, ob diese Beziehung mit Blick auf eine mögliche Verletzung der Unabhängigkeit beurteilt wurde. Die Ehefrau hielt zudem Aktien ihres Arbeitgebers. In diesem Fall wurde ein Verstoß gegen das Verbot der Selbstprüfung³⁰ und eine unerlaubte vorübergehende direkte Beteiligung³¹ am geprüften Unternehmen bemängelt. Die Verletzung der Bestimmungen zur Unabhängigkeit führte beim leitenden Revisor zu einem befristeten Zulassungsentzug. Dem staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen wurde ein schriftlicher Verweis erteilt.

Aufgrund eines Hinweises der Eidg. Finanzmarktaufsicht (FINMA) hat die RAB bei einem anderen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen eine Vorabklärung vorgenommen. Das betreffende Revisionsunternehmen hat bei einem der ordentlichen Prüfung unterliegenden Mandat Arbeiten im Bereich der Lohnbuchhaltung und des Lohnwesens ausgeführt. Diese mögliche Gefährdung der Unabhängigkeit wurde durch das Revisionsunternehmen erkannt, aber nicht umgehend beseitigt. Die RAB kam in diesem Fall zum Schluss, dass zumindest dem Anschein nach gegen die Unabhängigkeit verstoßen wurde. Indem das Revisionsunternehmen Teile der Buchhaltung der geprüften Unternehmen selbst geführt hat, hat es gegen das Selbstprüfungsverbot verstoßen³². Dem leitenden Revisor und dem Revisionsunternehmen wurde je ein schriftlicher Verweis erteilt.

²⁹ Die Feststellungen und Bemerkungen betreffen alle staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen, ungeachtet deren Grösse und Komplexität.

³⁰ Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 i.V. m. Abs. 3 und 5 OR.

³¹ Art. 728 Abs. 2 Ziff. 2 i.V. m. Abs. 3 und 5 OR.

³² Art. 728 Abs. 2 Ziff. 4 OR.

1.4.3.2 Annahme und Beibehaltung von Mandaten

b. Annahme von Zusatzaufträgen

In den unternehmensbezogenen und mandatsbezogenen Prozessen zur Annahme von Zusatzaufträgen von geprüften Unternehmen macht die RAB immer wieder Feststellungen, die unbefriedigend sind. Dies gilt insbesondere im Bereich der ungenügenden oder nicht zeitgerechten Beurteilung der zu erbringenden Zusatzdienstleistungen im Kontext der Vorgaben zur Unabhängigkeit.

In einem Fall bestanden Anzeichen dafür, dass die Zusatzdienstleistungen im Bereich von Bewertungen bei einer Akquisition zu einer Beeinträchtigung der Vorgaben zur Unabhängigkeit führen könnten. Trotz diesen Anzeichen hat es der leitende Revisor unterlassen, eine ausreichende nachweisliche Abklärung bezüglich der Unabhängigkeit und zur Ergreifung von Schutzvorkehrungen zu machen.

c. Disziplinarische Massnahmen

Die Mehrheit der Revisionsunternehmen reagiert auf intern festgestellte Verstösse gegen die Vorgaben zur Unabhängigkeit mit griffigen Massnahmen gegenüber den fehlbaren Personen. In leichten Fällen sind dies meist schriftliche Verwarnungen. In schweren Fällen oder bei wiederholten Verstössen werden finanzielle und andere disziplinarische Massnahmen bis hin zur Entlassung ausgesprochen.

Die RAB hat jedoch auch festgestellt, dass einzelne Revisionsunternehmen Verstösse nicht oder nur unzureichend sanktionieren. Zudem fehlen teilweise Prozesse, welche die entsprechenden Ermessensentscheide nachvollziehbar machen.

Die RAB erachtet angemessene interne Disziplinierungsmechanismen als notwendig, um die Einhaltung der Vorgaben zur Unabhängigkeit und damit die Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems, sicherzustellen.

Die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen haben Regelungen und Massnahmen festzulegen, damit nur Geschäftsbeziehungen und Revisionsaufträge angenommen werden, wenn im Unternehmen die notwendigen Kompetenzen und Ressourcen vorhanden sind. Zudem dürfen nur Aufträge angenommen werden, wenn die relevanten beruflichen Verhaltensanforderungen eingehalten werden. Der Berücksichtigung und Beurteilung der Integrität des geprüften Mandats kommt hierbei eine wichtige Rolle zu³³.

Die RAB hat wiederholt festgestellt, dass die Integrität des geprüften Mandats nicht oder nur unzureichend beurteilt wird. In einem Fall hat es der Prüfer unterlassen, im Annahmeprozess die Gründe für den Wechsel der Revisionsstelle zu verstehen und zu beurteilen, obwohl beim Management und Verwaltungsrat des geprüften Unternehmens Anzeichen für integritätsrelevante Vorkommnisse bestanden haben. Mit Blick auf die Beurteilung der Beibehaltung von Revisionsmandaten stellt die RAB zudem teilweise fest, dass widersprüchliche Aussagen des Managements oder Verwaltungsrates, welche deren Glaubwürdigkeit in Frage stellen können, nicht ausreichend gewürdigt werden. In einem anderen Fall hat ein Verwaltungsratsmitglied Vorwürfe bezüglich möglicher deliktischer Handlungen durch das Management seines Unternehmens erhoben. Dieser Vorwurf wurde vom Prüfer nicht rechtzeitig hinsichtlich der Beibehaltung des Mandats beurteilt. Die gezogenen Schlüsse und zugrunde liegenden Überlegungen wurden zudem nicht nachvollziehbar dokumentiert.

³³ Vgl. ISQC 1, Ziff. 26 ff.

1.4.3.3 Entlohnung und Qualität

Bei der Leistungsbeurteilung und der Festlegung der Entlohnung der Mitarbeitenden und Partner ist dem Faktor «Qualität» die notwendige Beachtung zu schenken. Dadurch soll eine ausgewogene Balance zwischen den verschiedenen Zielen zur Leistungsbeurteilung erreicht werden. Es ist wichtig, dass qualitätsrelevante Verstösse bei der Festlegung der Entlohnung oder einer finanziellen disziplinarischen Massnahme nachvollziehbar sind und die Gleichbehandlung unternehmensintern sichergestellt ist³⁴.

Die RAB stellt teilweise fest, dass der Faktor «Qualität» bei der Festlegung der Entlohnung noch unzureichend berücksichtigt wird. Zum Beispiel wurden in einzelnen Fällen negative Ergebnisse aus den unternehmensinternen Nachkontrollen oder aus den RAB-Überprüfungen bei der Leistungsbeurteilung und Festlegung der Entlohnung der betroffenen leitenden Revisoren gar nicht, unzureichend oder nicht nachvollziehbar berücksichtigt. Zudem hat die RAB in einem Fall auch festgestellt, dass die Gleichbehandlung qualitätsrelevanter Feststellungen aus der internen Nachkontrolle nicht gewährleistet war. In diesem Fall haben im Rahmen der Nachkontrolle zwei leitende Revisoren jeweils das schlechteste Rating erhalten. Beim Partner A hat dies zu finanziellen Konsequenzen geführt, beim Partner B resultierte keine disziplinarische Massnahme.

Weiter stellt die RAB wiederholt fest, dass qualitätsrelevante Ziele bei Leistungsbeurteilungen und Zielvereinbarungen nur ungenügend berücksichtigt werden. Produktivitäts- oder Umsatzziele werden in den Zielvereinbarungen und Leistungsbeurteilungen dagegen umfassend und spezifisch für Mitarbeiter und Partner definiert und beurteilt. Qualitätsrelevante Ziele werden hingegen in der Regel in geringem Umfang und nur mittels allgemeingültiger Ziele berücksichtigt. In diesen Fällen ist für die RAB nicht ersichtlich, wie die Leistungsbeurteilung und in der Folge die Vergütung und Beförderung eine angemessene Anerkennung und Honorierung der Entwicklung der einzelnen Mitarbeitenden darstellt und gleichzeitig gewährleisten kann, dass die fachliche Kompetenz und die Einhaltung von Verhaltensgrundsätzen aufrecht erhalten bleiben.

1.4.3.4 Berichterstattung der Revisionsstelle

Die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen haben Regelungen und Massnahmen festzulegen, damit die Berichterstattung der Revisionsstelle den gegebenen Umständen entsprechend angemessen erfolgt³⁵.

Kommt die Revisionsstelle bei einer ordentlichen Revision einer Publikumsgesellschaft aufgrund der erlangten Prüfungsnachweise zum Schluss, dass die Annahme der Unternehmensfortführung («going concern») trotz wesentlicher Unsicherheiten vertretbar ist, ist dies in der Berichterstattung des Prüfers zu berücksichtigen. Je nach den Umständen erfolgt dies im Rahmen eines Zusatzes oder direkt im Prüfungsurteil. In einigen Fällen hat der Zusatz eine bestehende wesentliche Unsicherheit zur Unternehmensfortführung nicht oder nicht angemessen zum Ausdruck gebracht. Zudem wurde im Zusatz in einzelnen Fällen nicht explizit erwähnt, dass die Unsicherheit wesentlich («material uncertainty») und die Zweifel erheblich («significant doubt») sind. In einem Fall hat die RAB zudem festgestellt, dass die Ereignisse und Bedingungen, die zur Unsicherheit führten, im Anhang zur Konzernrechnung nicht ausreichend offengelegt wurden. Damit war nicht sichergestellt, dass die Adressaten der Jahres- und Konzernrechnung ausreichend über die Unsicherheit betreffend Fortführungsfähigkeit informiert waren. Der Prüfer hätte somit in diesem Fall keinen Zusatz anbringen, sondern ein eingeschränktes Prüfungsurteil abgeben müssen. Die unternehmensweiten Konsultations- und Berichterstattungsprozesse waren in diesen Fällen unzureichend und nicht konsistent.

Aufgrund der festgestellten Mängel in der Umsetzung der entsprechenden Anforderungen (PS 570) hat die RAB sog. Frequently Asked Questions (FAQ) veröffentlicht, welche die Auswirkungen einer wesentlichen Unsicherheit bezüglich der Unternehmensfortführung auf die Berichterstattung von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen aufzeigen³⁶.

³⁴ Vgl. ISQC 1, Ziff. 18, A4 und insbesondere A5.

³⁵ Vgl. ISQC 1, Ziff. 32.

³⁶ Vgl. FAQ vom 26. September 2011 «Wesentliche Unsicherheit bezüglich der Unternehmensfortführung – Auswirkung auf die Berichterstattung von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen» auf der Website der RAB (www.revisionsaufsichtsbehorde.ch).

1.4.4 Feststellungen zum File Review

Die Prüfungen von IFRS-Konzernrechnungen von Publikumsgesellschaften erfolgten im Jahr 2011 in Übereinstimmung mit den Clarified ISAs. Die RAB hatte bei ihren File Reviews im Berichtsjahr somit die erstmalige Anwendung der überarbeiteten Standards zu beurteilen. Im Wesentlichen wird die Umsetzung der neuen Standards durch die RAB positiv beurteilt. Bei einzelnen Standards, welche sich gegenüber der alten Version bedeutend verändert haben, hat die RAB aber noch vereinzelt Verbesserungsbedarf festgestellt. Dies gilt insbesondere bei den Prüfungshandlungen zu den geschätzten Werten (ISA 540), zu den nahe stehenden Personen (ISA 550) und der Konzernabschlussprüfung (ISA 600).

Nachfolgend werden die wichtigsten Feststellungen der RAB aus den File Reviews 2011 bei den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen zusammengefasst³⁷:

1.4.4.1 Kritische Grundhaltung des Prüfers

Der Abschlussprüfer hat jede Prüfung mit einer kritischen Grundhaltung («professional skepticism») zu planen und durchzuführen. Die Prüfung hat im Bewusstsein zu erfolgen, dass der Abschluss wesentliche falsche Darstellungen enthalten kann³⁸. Eine kritische Grundhaltung in allen Aspekten der Planung und Durchführung der Prüfung trägt dazu bei, die Wirksamkeit von Prüfungshandlungen wesentlich zu erhöhen.

Die RAB stellt immer wieder fest, dass der Prüfer bei seinen Prüfungshandlungen eine unzureichende kritische Grundhaltung einnimmt. Dies trifft insbesondere in folgenden wichtigen Bereichen zu:

a. Schätzungen

Prüfungssituationen, in denen einzelne Prüfungsnachweise im Widerspruch zu anderen Prüfungsnachweisen stehen, oder Informationen, welche die Verlässlichkeit von Dokumenten und Antworten auf Befragungen in Frage stellen, bedürfen einer besonderen Aufmerksamkeit und einer kritischen Grundhaltung des Prüfers.

Die RAB stellt seit Beginn ihrer Überprüfungstätigkeit im April 2008 fest, dass der Prüfer bei seinen Prüfungshandlungen zu Schätzungen³⁹ oft eine ungenügende kritische Grundhaltung einnimmt. Da

die Komplexität von Schätzungen hoch ist und deren Bedeutung generell zugenommen hat, ist dies besonders problematisch. Widersprüchliche Informationen, welche die Verlässlichkeit der Schätzungen bzw. der Prüfungsnachweise in Frage stellen, werden durch den Abschlussprüfer oft nicht erkannt oder unzureichend adressiert. Da dies jeweils Positionen im geprüften Abschluss betrifft, die von einer hohen Schätzunsicherheit geprägt sind (z.B. jährliche Prüfung einer Wertminderung auf Geschäfts- oder Firmenwert), erhöht sich in diesen Situationen das Risiko einer wesentlichen falschen Darstellung in der Jahres- und Konzernrechnung. Die RAB stellt zudem insgesamt bei den Prüfungshandlungen zum jährlichen Wertminderungstest («Impairment Testing») auf dem Geschäfts- oder Firmenwert fest, dass die dem Test zugrundeliegenden Annahmen (z.B. Umsatzwachstum, Kapitalkostensatz) nicht ausreichend kritisch hinterfragt werden. Weiter wird der Beizug von Experten in vielen Revisionsunternehmen zu restriktiv gehandhabt.

b. Deliktische Handlungen

Gegebenheiten, die auf eine mögliche deliktische Handlung hinweisen, sind durch den Prüfer besonders kritisch zu beurteilen. Er hat sich während der ganzen Prüfung bewusst zu sein, dass ungeachtet seiner bisherigen Erfahrung mit der Ehrlichkeit und Integrität von Management und Verwaltungsrat aufgrund von deliktischen Handlungen wesentliche falsche Darstellungen vorliegen können. Die kritische Grundhaltung des Prüfers ist bei den Prüfungshandlungen zu den deliktischen Handlungen daher besonders wichtig.

³⁷ Es erfolgt keine Unterscheidung in grosse und kleinere Revisionsunternehmen. Die Feststellungen beziehen sich zudem auf Mandate welche nach den ISAs geprüft wurden.

³⁸ Vgl. ISA 200 «Übergreifende Zielsetzungen des unabhängigen Prüfers und Grundsätze einer Prüfung in Übereinstimmung mit den International Standards on Auditing», Ziff. 15.

³⁹ ISA 540 «Die Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung, einschliesslich geschätzter Zeitwerte, und der damit zusammenhängenden Abschlussangaben».

Die RAB stellt immer wieder fest, dass die notwendigen Prüfungshandlungen zu den deliktischen Handlungen⁴⁰ in den vorgesehenen Checklisten zwar formell abgezeichnet werden, materiell aber Mängel aufweisen. Zum Beispiel sind den Arbeitspapieren betreffend Prüfungshandlungen zu den deliktischen Handlungen teilweise pauschale, unklare oder widersprüchliche Aussagen zu entnehmen. Aus den Besprechungen des Prüfers mit Management und Verwaltungsrat geht zudem in einzelnen Fällen nicht hervor, dass der Prüfer die «richtigen» und «kritischen» Fragen gestellt hat; dies erschwert die Risikobeurteilung mit Blick auf wesentliche falsche Darstellungen in der Jahresrechnung infolge deliktischer Handlungen. Die notwendige kritische Grundhaltung des Prüfers war in diesen Fällen somit unzureichend.

Im Weiteren hat die RAB bei Prüfungshandlungen zur Beurteilung der Angemessenheit der im Hauptbuch erfassten Journaleinträge («journal entries testing») Feststellungen gemacht. «Journal entries testing» gilt als angemessene Reaktion auf die Risiken im Zusammenhang mit einer Ausserkraftsetzung von Kontrollen durch das Management («management override of controls»). Zum Beispiel sind der untersuchte Berichtszeitraum oder die definierten Merkmale zur möglichen Identifizierung manipulierter Journaleinträge unzureichend. Weiter stellt sich bei diesen Prüfungshandlungen mit einer teilweise sehr hohen Anzahl von Journaleinträgen die Frage, inwiefern der verbreitete Ansatz der manuellen Prüfungshandlungen zur Erreichung der Prüfungsziele beiträgt. Eine gezielte IT-basierte Analyse der Journaleinträge wäre in solchen Situationen effektiver, obwohl dies vom Standard nicht explizit gefordert wird.

c. Nahe stehende Personen

Transaktionen mit nahe stehenden Personen beinhalten ein erhöhtes Risiko für eine falsche Darstellung im geprüften Abschluss. Zudem können deliktische Handlungen durch nahe stehende Personen leichter begangen werden⁴¹. Aus diesem Grund ist bei der Planung und Durchführung der Prüfungshandlungen zu den Beziehungen und Transaktionen mit nahe stehenden Personen eine besonders kritische Grundhaltung des Prüfers gefragt.

Im Bereich der Identifizierung der Beziehungen zu Transaktionen mit nahe stehenden Personen, wie auch der Hinterfragung des Zwecks der durchgeführten Transaktionen mit nahe stehenden Personen, trifft die RAB immer wieder auf Feststellungen. Dies ist besonders dann

kritisch, wenn Transaktionen ausserhalb der gewöhnlichen Geschäftstätigkeit vorgenommen werden. Zudem stellt die RAB immer wieder fest, dass die im Anhang zur Konzernrechnung offengelegte Marktüblichkeit der Transaktion mit nahe stehenden Personen nicht oder unzureichend geprüft wurde. Bei einem File Review der RAB betraf dies zum Beispiel den wesentlichen Zukauf einer Beteiligung vom Hauptaktionär und Verwaltungsratspräsidenten. Da es sich hierbei um eine Transaktion mit einer nahestehenden Person mit einem dominanten Einfluss handelte, war diese besonders risikobehaftet. Die Marktkonformität der Transaktion wurde im Anhang der kotierten Gesellschaft offengelegt, durch die Revisionsstelle aber nicht ausreichend geprüft.

1.4.4.2 Konzernabschlussprüfungen

In der Schweiz sind zahlreiche Gesellschaften an der Börse kotiert, welche umfangreiche operative Aktivitäten im Ausland betreiben. Die Arbeit des Konzernprüfers ist in diesen Fällen besonders wichtig, um das Risiko einer wesentlichen falschen Darstellung im Konzernabschluss aufzudecken⁴².

Die RAB stellt jeweils fest, dass insbesondere bei den nicht bedeutsamen Teilbereichen keine analytischen Prüfungshandlungen durchgeführt werden und keine Rotation der Teilbereiche vorgenommen wird. Zudem werden die Konzerninstruktionen teilweise nicht den kunden- bzw. konzernspezifischen Gegebenheiten angepasst. Dies bezieht sich zum Beispiel auf die Benennung der festgestellten bedeutsamen Risiken, die Liste der nahe stehenden Personen oder die Festlegung der Teilbereichswesentlichkeit. Weiter unterlässt es der Konzernprüfer in einzelnen Fällen, die von den Teilbereichsprüfern erhaltenen Berichterstattungen im notwendigen Umfang zu berücksichtigen. Dies birgt das Risiko, dass der Konzernabschlussprüfer in diesen Fällen nicht über ausreichend geeignete Prüfungsnachweise verfügt.

⁴⁰ ISA 240 «Die Verantwortung des Abschlussprüfers bei dolosen Handlungen».

⁴¹ Vgl. ISA 550 «Nahe stehende Personen», Ziff. 2 und 5.

⁴² Vgl. ISA 600 «Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen», Ziff. 8.

1.4.4.3 Auftragsbegleitende Qualitätssicherung

Die auftragsbegleitende Qualitätssicherung stellt sicher, dass das Prüfungsteam eine objektive Beurteilung der relevanten Sachverhalte vornimmt, und die daraus gezogenen Schlussfolgerungen angemessen sind⁴³.

Die RAB stellt in einzelnen Fällen fest, dass die Person, welche für die arbeitsbegleitende Überwachung zuständig ist (Engagement Quality Control Reviewer; EQCR), die ihr zugeteilten Aufgaben unzureichend wahrnimmt. Diese Feststellung macht die RAB sowohl bei der Prüfung der Files von kleinen als auch von bedeutenden Publikumsgesellschaften. Bei File Reviews, in denen die RAB bezüglich Prüfungshandlungen zu bedeutsamen Risiken wesentliche Mängel feststellt, ist jeweils fraglich, warum diese durch den EQCR nicht erkannt und beanstandet wurden.

Art, Zeitpunkt und Umfang der Beteiligung des EQCR ist somit nach Auffassung der RAB zu verbessern. Zudem ist der EQCR durch die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen mit gezielten Massnahmen vermehrt in seine Pflicht zu nehmen. Dies sollte insbesondere bei ungenügenden Resultaten im Rahmen der internen Nachkontrolle und der File Reviews durch die RAB der Fall sein.

- Ungenügende Einbindung der Mitarbeiter der internen Revision in Besprechungen des Prüfungsteams;
- Ungenügende Vorgaben betreffend Selektion, Wesentlichkeitsgrenzen etc.;
- Keine ausreichende Beurteilung der Qualität der verwendeten Arbeiten (z.B. durch «reperformance» bzw. Nachvollzug der Arbeiten);
- Arbeitspapiere der internen Revision sind nicht Bestandteil der Arbeitspapiere des Prüfers;
- Behandlung der direkten Einbindung der internen Revision gemäss den Vorgaben zur Konzernabschlussprüfung (ISA 600).

⁴³ Vgl. ISQC 1, Ziff. 35 ff.

⁴⁴ Vgl. ISA 610 «Verwertung der Arbeit interner Prüfer», Ziff. 6.

1.4.4.4 Verwertung der Arbeit der internen Revision

Wenn die Arbeiten der internen Revision durch das Revisionsunternehmen für die Abschlussprüfung als relevant eingestuft werden, hat dieses festzulegen, in welchem Umfang diese verwendet werden sollen. Weiter ist zu beurteilen, ob diese Arbeiten für die Zwecke der Abschlussprüfung angemessen sind⁴⁴.

Die RAB hat in einzelnen Fällen festgestellt, dass sich der Prüfer auf die interne Revision abgestützt hat, ohne eine ausreichende Beurteilung der Objektivität, der Kompetenz und der Qualität der verwendeten Arbeiten vorgenommen zu haben. In Fällen, bei denen eine direkte Einbindung von Mitarbeitenden der internen Revision des Prüfungskunden erfolgt war, hat die RAB darüber hinaus Mängel festgestellt. Beispiele hierfür sind:

- Einbindung der internen Revision bei komplexen Prüfungsgebieten anstelle von routinemässigen Prüfungsarbeiten;

1.5 Verfahren und Vorabklärungen der RAB

Zusätzlich zu den routinemässigen Überprüfungen führt die RAB bei den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen ad hoc anlassbezogene Vorabklärungen und Verfahren durch. Sie berücksichtigt hierbei insbesondere qualifizierte Hinweise von Dritten (z.B. Medien) und allfällige Feststellungen und Erkenntnisse aus den routinemässigen Überprüfungen.

Seit der Aufnahme der Überprüfungstätigkeit durch die RAB im Jahr 2008 wurden insgesamt elf Verfahren⁴⁵ gegen staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen durchgeführt.

– Fünf Verfahren richteten sich gegen das Revisionsunternehmen. In drei Fällen hat die RAB Verstösse gegen die Vorgaben zur Unabhängigkeit festgestellt⁴⁶. In zwei Fällen wurden die mit der RAB aus der ersten Überprüfung vereinbarten Massnahmen nicht oder nicht fristgerecht umgesetzt. Vier dieser fünf Verfahren wurden bis zum 31. Dezember 2011 mit einem Verweis gegenüber dem Revisionsunternehmen abgeschlossen.

– Sechs Verfahren richteten sich gegen natürliche Personen mit einer Zulassung der RAB. In drei Fällen handelte es sich um die gleichen Verstösse gegen die Vorgaben zur Unabhängigkeit wie bei den jeweiligen Revisionsunternehmen. In je einem Fall wurde eine Sorgfaltpflichtverletzung durch den leitenden Revisor und eine wesentliche Verletzung der Prüfungsvorgaben zu einem Swiss GAAP FER-Abschluss festgestellt. In einem weiteren Fall wurden die vereinbarten Massnahmen nicht umgesetzt. Von diesen sechs Verfahren sind per 31. Dezember 2011 fünf abgeschlossen. Vier Verfahren endeten mit einem Verweis und ein Verfahren mit einem befristeten Zulassungsentzug.

Zudem wurden aufgrund interner und externer Hinweise zahlreiche Vorabklärungen durchgeführt, wobei deren Anzahl im Jahr 2011 gegenüber den Vorjahren zugenommen hat.

⁴⁵ Diese Verfahren beinhalten abgeschlossene und laufende Verfahren.

⁴⁶ Vorne Ziff. 1.4.3.1.

«Der Abschlussprüfer hat jede Prüfung mit einer kritischen Grundhaltung (professional skepticism) zu planen und durchzuführen. Die Prüfung hat im Bewusstsein zu erfolgen, dass der Abschluss wesentliche falsche Darstellung enthalten kann.»

1.6 Kennzahlen (Audit Quality Measures)

Die RAB hat auch im vergangenen Berichtsjahr bei den grössten Revisionsunternehmen in der Schweiz einzelne Kennzahlen zu diversen ISQC 1-relevanten Bereichen erhoben⁴⁷. Dies erlaubt eine Trendanalyse und einen Vergleich zwischen den einzelnen Revisionsunternehmen. Die Kennzahlen ermöglichen überdies, allfällige negative Einflussfaktoren auf die Qualität der Revisionsdienstleistungen rechtzeitig zu erkennen.

Abbildung 3:

Wichtigste Kennzahlen der fünf grössten staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen zum Bereich Wirtschaftsprüfung im Vorjahresvergleich⁴⁸.

Kennzahl	2010		2011	
	von	bis	von	bis
Durchschnittlicher Jahresumsatz per Partner in Mio. CHF	1.5	4.0	1.4	4.0
Durchschnittliche Anzahl verrechenbare Stunden pro Partner	699	1'060	761	1'203
Verhältnis zusätzliches Honorar zum Revisionshonorar	0.1	0.7	0.1	0.5
Anzahl Mitarbeiter pro Partner	7.5	11.4	8	11.5
Fluktuationsrate in Prozent	15	27	16	23
Anteil «Non-local Reviewer» zur Nachkontrolle in Prozent	11	100	0	100
Durchschnittliche Anzahl EQCR-Stunden pro Publikumsgesellschaft	4	16	9	30

Im Folgenden werden die wichtigsten Erkenntnisse aus der Analyse der Kennzahlen dargelegt (siehe Abbildung Nr. 3):

- Der **durchschnittliche Jahresumsatz per Partner** in der Wirtschaftsprüfung im Jahr 2011 hat sich bei den einzelnen Gesellschaften gegenüber dem Vorjahr kaum verändert. Erwähnenswert sind aber die Unterschiede zwischen den einzelnen Gesellschaften. Eine Gesellschaft erreichte den Maximalwert und bei drei Gesellschaften wird dieser um CHF 0.5 bis 1.2 Mio. unterschritten. Da bei abnehmenden Revisionshonoraren das Risiko steigt, dass qualitative Ziele den finanziellen Zielen untergeordnet werden, beobachtet die RAB die Entwicklung dieser Kennzahl⁴⁹ mit grosser Aufmerksamkeit. Weiter ist festzuhalten, dass die **durchschnittliche Anzahl**

⁴⁷ Die Berechnung der Kennzahlen erfolgte teilweise auf der Basis ungeprüfter Daten. In einzelnen Fällen mussten Vereinfachungen und/oder Annahmen getroffen werden. Die Aussagekraft und Vergleichbarkeit dieser Kennzahlen ist daher beschränkt und ohne Gewähr.

⁴⁸ Die RAB hat 12 Kennzahlen zu den einzelnen ISQC 1 Elementen erhoben. Diese Kennzahlen wurden bei den 5 grössten staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen erhoben. Es ist zu beachten, dass einzelne Gesellschaften ihre Berechnungsbasis aufgrund festgestellter Fehler auch für die Vorjahre angepasst haben.

⁴⁹ Vorne Ziff. 1.3.1.

- verrechenbarer Stunden pro Partner nicht positiv mit dem Umsatz pro Partner korreliert. Die Gesellschaft, die den geringsten Jahresumsatz pro Partner ausweist, verzeichnet zum Beispiel im Jahr 2011 gleichzeitig die grösste Anzahl verrechenbarer Stunden pro Partner. Der durchschnittliche Jahresumsatz hängt somit insbesondere von der Anzahl Mitarbeitender pro Partner und der Kundenstruktur der Gesellschaft ab.
- Das Verhältnis von **zusätzlichen Honoraren zum Revisionshonorar** bei Publikumsgesellschaften hat sich gegenüber dem Vorjahr im unteren Bereich nicht verändert und hat im oberen Bereich leicht abgenommen. Der Anteil der zusätzlichen Honorare zum Revisionshonorar ist für die RAB hinsichtlich Einhaltung zur Unabhängigkeit ein wichtiger zu berücksichtigender Risikofaktor⁵⁰.
 - Die **Anzahl der Mitarbeitenden im Verhältnis zu den Partnern** hat im unteren Bereich leicht zugenommen. Bei einer hohen Anzahl von Mitarbeitenden im Verhältnis zu den Partnern besteht das Risiko, dass der Partner seine Aufgaben als leitender Revisor nicht ausreichend wahrnehmen kann. In der Schweiz ist dieser Anteil aber im internationalen Vergleich immer noch eher tief.
 - Die **Fluktuationsraten** haben gegenüber dem Vorjahr bei vier Gesellschaften zugenommen. Bei der Gesellschaft, die im Vorjahr die maximale Fluktuationsrate von 27 Prozent ausgewiesen hat, konnte diese auf 23 Prozent reduziert werden. Hohe Fluktuationsraten sind aus Sicht der RAB problematisch, da die Kontinuität auf den Prüfungsmandaten gefährdet sein kann, was wiederum die Qualität der Revisionsdienstleistungen negativ beeinflussen würde.
 - Die **Zusammensetzung der Teams zur Nachkontrolle** zwecks Sicherstellung der Objektivität ist sehr unterschiedlich. Bei zwei Gesellschaften beträgt der Anteil der «Non-local Reviewer»⁵¹ 100 Prozent. Die RAB hat festgestellt, dass die Feststellungen aus der Nachkontrolle tendenziell zahlreicher und aussagekräftiger sind, je grösser der Anteil der Non-Local Reviewer ausfällt. Allerdings ist dabei auch zu gewährleisten, dass die Schweiz-spezifischen Bereiche durch Reviewer abgedeckt werden, die über das hierzu notwendige Wissen verfügen.
 - Die **durchschnittliche Anzahl EQCR-Stunden pro Publikumsgesellschaft** hat bei drei Gesellschaften zugenommen und ist bei einer Gesellschaft unverändert. Bei zwei Gesellschaften hat sich die Anzahl Stunden verdoppelt, was auch die starke Zunahme des Maximalwertes erklärt. Die RAB hat bei ihren Überprüfungen immer wieder Feststellungen bezüglich der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung durch den EQCR gemacht⁵². Die geringe Anzahl Stunden muss dabei nicht zwingend ein Grund für diese Feststellung sein, da die Stunden entgegen den internen Vorgaben nicht immer vollständig rapportiert werden. Allerdings ist eine geringe Anzahl rapportierter Stunden in Anbetracht der zugeteilten Aufgaben und der Komplexität einzelner Mandate überraschend und könnte somit durchaus ein Indikator dafür sein, dass die Beteiligung des EQCR künftig zu verbessern ist.

1.7 Zusammenarbeit mit anderen Schweizer Behörden und Börsen

Zur Vermeidung von Doppelspurigkeiten koordiniert die RAB ihre Aufsichtstätigkeit mit den spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden und der Börse⁵³.

Im Berichtsjahr wurde eine gemeinsame Überprüfung mit der FINMA durchgeführt. Weiter erfolgt ein regelmässiger Austausch von Informationen und Feststellungen mit der FINMA.

Die RAB hat von der SIX Exchange Regulation (SER) im Zusammenhang mit deren Durchsetzungstätigkeit im Bereich der Rechnungslegung im Berichtsjahr fünf Meldungen erhalten. Diese Meldungen führten zu Vorabklärungen der RAB, um jeweils die Rolle der Revisionsstelle zu beurteilen. Im Fokus der Abklärungen der RAB steht jeweils die Einhaltung gesetzlicher und berufsrechtlicher Anforderungen durch den Prüfer und nicht die erneute Beurteilung von Rechnungslegungsvorschriften.

Falls die RAB anlässlich der Überprüfungen mögliche wesentliche Verstösse gegen die Rechnungslegungsvorschriften feststellt, macht sie der SER Meldung. Im Berichtsjahr ist eine solche Meldung an die SER erfolgt. In einem weiteren Fall hat die RAB eine Meldung an eine kantonale Aufsichtsbehörde BVG und Stiftungsaufsicht gemacht.

⁵⁰ Vorne Ziff. 1.3.3.

⁵¹ Non-local Reviewer sind Partner oder Mitarbeitende von ausländischen Mitgliedsgesellschaften des eigenen Netzwerkes.

⁵² Vorne Ziff. 1.4.4.3.

⁵³ Vgl. Art. 22 und 23 RAG.

1.8 Internationale Arbeitsgruppen und Workshops

Die Befugnisse der nationalen Revisionsaufsichtsbehörden enden jeweils an den Landesgrenzen. Die Aufsichtstätigkeit der RAB orientiert sich jedoch an internationalen Standards. Die RAB ist mit zahlreichen Initiativen bemüht, ihre Aufsichtstätigkeit auf internationaler Ebene abzustimmen und weitestgehend zu harmonisieren. Ziel ist es u.a., eine möglichst einheitliche Behandlung der internationalen Revisionsnetzwerke über die Landesgrenzen hinweg zu erreichen.

Im Bereich Aufsicht nimmt die RAB an den jährlichen IFIAR Inspection Workshops teil. Im Februar 2011 haben Vertreter der RAB am Workshop in Washington zusammen mit rund 30 anderen Revisionsaufsichtsbehörden teilgenommen und dabei einen Workshop zum Thema Partnerentlohnung moderiert.

Im Jahr 2011 hat die RAB zudem erstmals an den Besprechungen der European Audit Inspection Group (EAIG) teilgenommen. Diese Gruppe ist grundsätzlich den EU-Mitgliedern vorenthalten, wobei die RAB auf Einladung seit Juni 2011 an diesen Besprechungen teilnehmen kann. Die Hauptaktivität der EAIG im Jahr 2011 war die Erstellung und Analyse von Umfragen bei den Mitgliedern der EAIG zu Feststellungen in gewissen Prüfungsbereichen⁵⁴.

Im Herbst 2011 hat die RAB am International Regulatory Institute des PCAOB in Washington teilgenommen. Anlässlich dieses Anlasses hat die RAB mit Vertretern anderer Aufsichtsbehörden an einem Panel teilgenommen und die Entwicklungen in der Schweizer Revisionsaufsicht präsentiert.

Die RAB hat festgestellt, dass die Feststellungen aus ihren eigenen Überprüfungen wiederholt auch in anderen Ländern aufkommen. Insbesondere die unzureichende kritische Grundhaltung der Prüfer ist ein weit verbreitetes Problem mit bedeutenden Auswirkungen⁵⁵. Der Meinungsaustausch innerhalb der IFIAR⁵⁶ hat weitere Bereiche bzw. Feststellungen aufgezeigt, welche länderübergreifend gelten. Es handelt sich dabei insbesondere um Mängel in den Bereichen der Konzernprüfung, der Umsatzlegung und der unzureichenden Beteiligung des EQCR. Um eine globale Koordination und Adressierung der wiederholt festgestellten Themen mit den grossen Netzwerken zu erreichen, finden innerhalb der IFIAR periodisch Treffen mit den sechs grössten Netzwerkgesellschaften⁵⁷ («Big 6») statt. Dabei werden die Ursachen für die festgestellten Mängel erörtert und mit den Netzwerken mögliche Verbesserungsmassnahmen vereinbart⁵⁸. Diese Massnahmen werden anschliessend

durch die globalen Netzwerke in den einzelnen Mitgliedsländern umgesetzt. Dieses Vorgehen hat den Vorteil, dass Doppelspurigkeiten mit anderen Aufsichtsbehörden vermieden werden können.

1.9 Investoren und Audit Committees

1.9.1 Kontakte mit Investoren

Die Öffentlichkeitsarbeit der RAB beinhaltet auch Kontakte zu professionellen Investoren. Einerseits wird mit diesen Kontakten die Tätigkeit der RAB breiter bekannt und so das Vertrauen der Investorinnen und Investoren in die Finanzberichterstattung von Schweizer Publikumsgesellschaften gefördert. Andererseits können die Erwartungen der Investorengemeinde an die Revisionsbranche und die Revisionsaufsicht besser verstanden werden.

Anlegerinnen und Anleger, die in den Schweizer Kapitalmarkt investieren, sind zunehmend globaler Herkunft. So haben Investitionen aus dem asiatischen und arabischen Raum in den letzten Jahren zugenommen. Die RAB hat sich deshalb entschieden, den Kontakt mit den internationalen Investorengruppen primär im Rahmen der Investor Working Group von IFIAR zu pflegen. Mit Vertreterinnen und Vertretern von Schweizer Investoren hatte die RAB im Berichtsjahr verschiedentlich direkten Kontakt.

1.9.2 Kontakte mit Audit Committees

Neben den Investoren sind die Vertreter der Revisionsausschüsse (Audit Committees) in den Verwaltungsräten von Publikumsgesellschaften eine weitere wichtige Anspruchsgruppe. Wie die RAB hat auch diese Gruppe ein grosses Interesse an hoher Revisionsqualität. Die Kontaktpflege mit den Audit Committees befindet sich jedoch noch in der Anfangsphase. Ein RAB-Seminar für Mitglieder von Audit Committees wurde im Berichtsjahr mangels Interesse abgesagt. Die RAB kann jedoch auf die Erfahrung von RAB-Verwaltungsräten als Mitglieder von Revisionsausschüssen zurückgreifen. Dies ermöglicht es der RAB, die Sichtweise und Bedürfnisse dieser Anspruchsgruppe direkt in ihre Tätigkeit einzubauen.

⁵⁴ Die Umfrage der EAIG umfasste folgende Bereiche: EQCR, ISA 240, ISA 315, ISA 600 und ISA 620.

⁵⁵ Vorne Ziff. 1.4.4.1.

⁵⁶ Hinten Ziff. 2.5.

⁵⁷ BDO, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG und PricewaterhouseCoopers.

⁵⁸ Vgl. Jahresbericht 2010 der IFIAR, «Dialogue with the International Networks» (www.ifiar.org).

Verschiedentlich wurde die RAB angefragt, ob die Ergebnisse von RAB-Überprüfungen (File Reviews) den Audit Committees der betroffenen Publikumsgesellschaften zur Verfügung gestellt werden könnten. Im Gegensatz zur RAB, die an das Amtsgeheimnis gebunden ist, und deshalb dieses nicht herausgeben kann, können die Revisionsunternehmen die Feststellungen den Audit Committees der revidierten Gesellschaften zur Verfügung stellen. Die RAB würde die Weiterleitung der Ergebnisse durch die Prüfungsgesellschaften begrüssen. Dies würde die Audit Committees in ihrer Aufgabe unterstützen, die Arbeit der Revisionsstelle zu evaluieren und laufend zu überprüfen.

1.9.3 Regulatorische Anforderungen an Audit Committees

Bilanzskandale und andere Betrugsfälle haben nicht nur die Revisionsunternehmen ins Licht gerückt. Verstärkt wurde auch der Ruf nach besseren Kontrollmechanismen in der Unternehmensführung laut. Revisionsausschüsse bilden ein wichtiges Instrument, mit denen eine angemessene Kontrolle bzw. Überwachung der Finanzberichterstattung sichergestellt werden kann. Um das System zur Finanzberichterstattung als Ganzes zu stärken, sind somit neben den Revisionsunternehmen auch die anderen Elemente der Corporate Governance, insbesondere das Audit Committee, zu stärken.

Weder das Aktienrecht (OR) noch das Bundesgesetz über die Börsen und den Effektenhandel (Börsengesetz, BEHG) sehen vor, dass eine Publikumsgesellschaft ein Audit Committee haben muss. Folglich fehlt es auch an Anforderungen an ein allfälliges Audit Committee. Solche bestehen in der Schweiz vielmehr im Rahmen der Selbstregulierung. Der aus dem Jahr 2002 stammende Swiss Code of Best Practice (Swiss Code) des Verbands der Schweizer Unternehmen *economiesuisse* beinhaltet u.a. auch Empfehlungen für Revisionsausschüsse. Parallel zum Swiss Code besteht ebenfalls seit 2002 die Corporate Governance-Richtlinie der SIX Exchange Regulation (SER)⁵⁹. Die SER-Richtlinie soll die Emittenten dazu anhalten, den Investorinnen und Investoren bestimmte Schlüsselinformationen zur Corporate Governance in geeigneter Form offen zu legen. Diese Richtlinie verlangt u.a. Angaben zur Arbeitsweise des Revisionsausschusses.

Der Swiss Code bzw. die SER-Richtlinie wurden seit ihrem Erlass punktuell aktualisiert. Die internationalen Entwicklungen seit 2002 blieben jedoch weitgehend unberücksichtigt. Viele Publikumsgesellschaften haben sich freiwillig den internationalen Standards angeglichen. Gesellschaften aus dem Finanzsektor haben zudem weitergehende spezialgesetzliche Anforderungen der FINMA zu berücksichtigen. Die RAB ist dennoch der Ansicht, dass die internationalen Entwicklungen auf ihre Tauglichkeit für Publikumsgesellschaften zu analysieren und gegebenenfalls zu übernehmen sind. Es ist zu vermeiden, dass die Schweiz in diesem Bereich zu einer «Regulierungsinsel» wird und internationale Investoren dadurch abgeschreckt werden. Zu untersuchen sind im Bereich der Revision insbesondere⁶⁰:

- Pflicht zur Benennung eines Audit Committees bei Publikumsgesellschaften;
- Erstellung eines Audit Committee Charter mit klarer Definition der Aufgaben;
- Anforderungen an Mindestanzahl von erfahrenen Finanzexperten;
- Vorgehen im Falle von Ausschreibungen des Revisionsmandates;
- Art und Umfang der Überwachung der Unabhängigkeit der Revisionsstelle;
- Genehmigung von Honoraren der Revisionsstelle (inkl. Zusatzhonorare);
- Überarbeitung der Transparenzanforderungen (inkl. verbesserte Angaben zu den Honoraren aus Revisionsdienstleistungen, aus revisionsnahen Dienstleistungen und anderen Dienstleistungen.)

Die Art der Normierung ist ebenfalls von Bedeutung, da nur eine glaubwürdige Regulierung die notwendige Wirkung erzielen kann. Es stellt sich dabei die Frage, ob in diesem Bereich die bestehende Selbstregulierung den Bedürfnissen des Kapitalmarktes noch genügt.

⁵⁹ Richtlinie betr. Informationen zur Corporate Governance (RLCG) und Kommentar zur Corporate Governance-Richtlinie.

⁶⁰ Siehe dazu «Global Disclosure Guidelines/Audit Committee Reports» veröffentlicht durch «The Enhanced Disclosure Working Group», Oktober 2011.

1.10 Standardsetting

Die RAB legt die von den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen einzuhaltenden Prüfungsstandards fest. Die RAB verweist dabei auf national und international anerkannte Standards. Falls keine Standards bestehen oder diese als unzureichend beurteilt werden, kann die RAB eigene Standards erlassen oder bestehende Standards ergänzen oder derogieren⁶¹. Die RAB macht von diesem Recht zurückhaltend Gebrauch und ist grundsätzlich nicht bestrebt, selber Prüfungsstandards zu entwickeln. Um ihre Standpunkte einzubringen und um sich über die Entwicklung der Selbstregulierung zu orientieren bzw. darauf Einfluss zu nehmen, finden zudem regelmässig Sitzungen mit einer Delegation der Kommission für Wirtschaftsprüfung der Treuhand-Kammer statt.

Jahres- und Konzernrechnungen, die nach ausländischen Rechnungslegungsstandards erstellt wurden, müssen mit den Prüfungsstandards des IAASB der IFAC geprüft werden⁶². Für die Revision von Jahres- und Konzernrechnung, die in Übereinstimmung mit den US GAAP erstellt wurden, hat die RAB die US-amerikanischen Prüfungsstandards als gleichwertig anerkannt⁶³. Zudem sind Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz zusätzlich nach den Schweizer Prüfungsstandards zu prüfen⁶⁴. Jahres- und Konzernrechnungen, die nach den Bestimmungen des OR oder nach den Swiss GAAP FER erstellt wurden, müssen nach den von der RAB anerkannten PS geprüft werden.

Die PS werden von der Treuhand-Kammer herausgegeben, welche sich als IFAC-Mitglied verpflichtet hat, soweit unter schweizerischen Gegebenheiten möglich, die Verlautbarungen des IAASB in der Schweiz umzusetzen⁶⁵. Wo die ISA deckungsgleich in die PS übernommen werden, sieht die RAB keine Veranlassung, diese nicht zu anerkennen. Eine Überwachungsfunktion nimmt die RAB aber in Bezug auf die möglichst zeitnahe Umsetzung der ISA in die PS wahr.

1.10.1 Standardsetting im Jahr 2011

a. Überführung der Clarified ISAs

Nach Abschluss des «Clarity Projekt» im März 2009 hat das IAASB im April 2010 die überarbeiteten «Clarified ISAs» veröffentlicht. Deren erstmalige Anwendung bei der Prüfung von Jahres- und Konzern-

rechnungen 2010 von Publikumsgesellschaften, die nach ausländischen Rechnungslegungsstandards erstellt wurden, bildete Gegenstand von Überprüfungen der RAB im Jahr 2011.

Die aktuell gültigen Schweizer Prüfungsstandards (PS, Ausgabe 2010) enthalten die Änderungen des «Clarity Projekts» nicht. Die aktuellen PS beziehen sich vielmehr auf den Stand der ISA per 30. Juni 2003 und die Neuordnung des Revisionsrechts 2008. Die RAB erachtet eine möglichst zeitnahe Anpassung der PS an die aktuellen ISAs als vordringlich. 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 dem sich die RAB einverstanden erklärt hat. Die RAB hat sich 2011 laufend über den Fortschritt des Projektes informieren lassen. Die erstmalige Anwendung der neuen «Clarified PS» für die ordentlichen Prüfungen in der Schweiz soll ab 2013 erfolgen.

b. Wesentliche Unsicherheit bezüglich Unternehmensfortführung

Aufgrund von festgestellten Mängeln in der Umsetzung der Anforderungen von PS 570 «Unternehmensfortführung (Going Concern)» hat die RAB ein FAQ auf ihrer Website veröffentlicht⁶⁶. Der FAQ zeigt die Auswirkungen auf die Berichterstattung von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen im Falle einer wesentlichen Unsicherheit bezüglich der Unternehmensfortführung auf⁶⁷.

c. Interne Revision

Die RAB hat im Vorjahr beim IAASB eine Stellungnahme zu den Entwürfen zur Risikobeurteilung und der Verwertung der Arbeiten des internen Prüfers eingereicht⁶⁸. Durch die Überarbeitung der Standards beab-

⁶¹ Art. 28 Abs. 2 RAV.

⁶² Art. 3 Abs. 1 ASV-RAB.

⁶³ Rundschreiben 1/2008 der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde, Rz. 5

⁶⁴ Art. 3 Abs. 3 ASV-RAB.

⁶⁵ Einleitung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS), Bst. D.

⁶⁶ Vgl. FAQ vom 26. September 2011 «Wesentliche Unsicherheit bezüglich der Unternehmensfortführung – Auswirkung auf die Berichterstattung von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen» auf der Website der RAB (www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch).

⁶⁷ Vorne Ziff. 1.4.3.4.

⁶⁸ Siehe dazu die Stellungnahme der RAB vom November 2010 zum Exposure Draft des IAASB zum ISA 610 und ISA 315: www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch

sichtigt das IAASB, insbesondere die Zusammenarbeit zwischen der externen und internen Revision umfassender zu definieren. Anlässlich eines EAIG-Meetings im September 2011 in Oslo fand zu diesem Thema ein direkter Meinungs austausch mit Vertretern des IAASB statt. Dieser Austausch wie auch die Vernehmlassung des IAASB hat gezeigt, dass der direkte Einbezug («Direct Assistance») der internen Revision in das Prüfungsteam bei den Interessengruppen zu stark unterschiedlichen Ansichten geführt hat. Die RAB hat sich zusammen mit anderen Revisionsaufsichtsbehörden in ihrer Stellungnahme insbesondere aufgrund der Unabhängigkeitsüberlegungen kritisch gegenüber diesem geplanten Einbezug geäußert. Da die bisherigen Entwürfe voraussichtlich erheblich überarbeitet werden, diskutiert der IAASB aktuell eine allfällige neue Vernehmlassung der überarbeiteten Entwürfe.

d. Weitere Stellungnahmen

Neben den Stellungnahmen zur Internen Revision hat die RAB in Zusammenarbeit mit der IFIAR Standards Coordination Working Group Stellungnahmen zu den folgenden Consultation Papers abgegeben: «Proposed IAASB Strategy and Work Program», «The Evolving Nature of Financial Reporting: Disclosure and Its Audit Implications» und «Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change»⁶⁹.

1.10.2 Standardsetting im Jahr 2012

Der Fortschritt bei der Überführung der «Clarified ISA» in die Schweizer Prüfungsstandards wird weiterhin aufmerksam verfolgt. Zusätzlich werden die neuen Entwürfe (Exposure Drafts) des IAASB analysiert und in Zusammenarbeit mit der Standards Coordination Working Group der IFIAR Stellung genommen⁷⁰. Für die RAB sind im Jahr 2012 folgende Projekte von besonderem Interesse:

- Audit Quality
- Auditor's Report
- ISA Implementation Monitoring
- The Auditor's Responsibilities Relating to Other Information in Documents Containing Audited Financial Statements

- Using the Work of Internal Auditors

Weiter werden die Vorschläge der EU-Kommission zur Verbesserung des europäischen Marktes für Abschlussprüfungen und andere regulatorische Initiativen aufmerksam beobachtet und analysiert⁷¹.

1.11 Schwerpunkte Überprüfungen 2012

Die folgenden Schwerpunkte haben im Jahr 2012 weiterhin Gültigkeit:

- Einhaltung der Anforderungen an die Unabhängigkeit im Zusammenhang mit Non-audit Dienstleistungen
- Verantwortung des Abschlussprüfers bei deliktischen Handlungen (ISA 240)
- Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung, einschliesslich geschätzter Zeitwerte und der damit zusammenhängenden Abschlussangaben (ISA 540)
- Nahe stehende Personen (ISA 550)
- Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen, einschliesslich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern (ISA 600)
- Prüfungshandlungen im Bereich der Informationssysteme (IT)
- Beurteilung der Arbeiten der für die arbeitsbegleitende Überwachung zuständigen Person (EQCR)

Weitere Schwerpunkte ergeben sich nach Analyse der konkreten Umstände (z.B. PS 570 «Unternehmensfortführung/Going Concern»).

⁶⁹ Hinten Ziff. 2.5.

⁷⁰ Hinten Ziff. 2.5.

⁷¹ Hinten Ziff. 2.6.

2 Internationales

2.1 Einleitung

Für den Wirtschaftsstandort Schweiz ist der Zugang der Schweizer Revisionsunternehmen zu den internationalen (Revisions-)Märkten nach wie vor von grosser Bedeutung. Die formelle Anerkennung des Schweizer Revisionsrechts und der Aufsichtstätigkeit der RAB bildet hierfür eine zentrale Voraussetzung. Nur wenn das Schweizer Aufsichtssystem international als gleichwertig anerkannt ist, können hiesige Publikumsgesellschaften ohne Nachteile an ausländischen Börsenplätzen Kapital aufnehmen. Die RAB hat sich deshalb seit ihrer Gründung konsequent für ihre Einbindung und Anerkennung auf internationaler Ebene engagiert. Im Jahr 2011 sind ihr auf dem Weg zu diesem Ziel einige wichtige Schritte gelungen.

2.2 Verhältnis zur Europäischen Union

2.2.1 Gleichwertigkeit des Schweizer Aufsichtssystems

Die EU-Kommission hat am 19. Januar 2011 beschlossen, das Aufsichtssystem der Schweiz bzw. der RAB über die Revisoren und Revisionsunternehmen als gleichwertig anzuerkennen⁷². Damit wird ein rund dreijähriges Anerkennungsverfahren positiv abgeschlossen. Nach der sog. «Adäquanz»-Entscheidung vom 5. Februar 2010 zum Schweizer Amtshilfedispositiv⁷³ stellt der Entscheid über die Gleichwertigkeit den zweiten wichtigen Schritt zur Regelung der Zusammenarbeit mit der EU dar.

Auf der Grundlage des Anerkennungsentscheides können die Revisionsaufsichtsbehörden der EU-Mitgliedstaaten ab sofort auf die Aufsichtstätigkeit der RAB abstellen. Der Umfang und die Modalitäten dieser Zusammenarbeit müssen allerdings in Kooperationsvereinbarungen zwischen der RAB und den Aufsichtsbehörden in den jeweiligen EU-Mitgliedstaaten geregelt werden.

2.2.2 Absichtserklärung mit Deutschland

Wie erwähnt hat die EU-Kommission die Aushandlung der konkreten Wirkungen der Gleichwertigkeit drittstaatlicher Aufsichtssysteme an die Aufsichtsbehörden in den EU-Mitgliedstaaten delegiert. Die RAB und die deutsche Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) haben dies vorhergesehen und haben daher bereits 2010 Verhandlungen über die Zusammenarbeit auf dem Gebiet der Revisionsaufsicht auf-

genommen. Letztere wurden am 24. Oktober 2011 durch die Unterzeichnung einer Absichtserklärung (Memorandum of Understanding, MoU) zwischen den beiden Behörden abgeschlossen.

Bei der Beaufsichtigung von global und regional tätigen Revisionsnetzwerken kommt der Zusammenarbeit zwischen den nationalen Aufsichtsbehörden grosse Bedeutung zu. Gleichzeitig gilt es, für die Revisionsunternehmen unnötige Doppelspurigkeiten zu vermeiden. Aus diesem Grund respektieren RAB und APAK die Beaufsichtigung der Revisionsunternehmen im jeweiligen Heimatstaat und verzichten auf deren Unterstellung unter die eigene Aufsicht. Dieses sog. Prinzip der Heimatstaatenaufsicht schafft erhebliche Erleichterungen für die Schweizer Revisionsunternehmen:

- Auf grenzüberschreitende Inspektionen, wie sie etwa die US-amerikanische Revisionsaufsichtsbehörde (PCAOB) auch von der Schweiz verlangt⁷⁴, wird gegenseitig verzichtet.
- Schweizer Revisionsunternehmen müssen sich nicht mehr wie bisher bei der APAK registrieren lassen, wenn sie Schweizer Unternehmen mit einer Börsenkotierung in Deutschland revidieren wollen.

⁷² Vgl. dazu bereits den Tätigkeitsbericht der RAB für das Jahr 2010, Seite 34, und den Beschluss 2011/30/EU der Kommission vom 19. Januar 2011 über die Gleichwertigkeit drittstaatlicher Aufsichts-, Qualitätssicherungs- und Sanktionssysteme für Abschlussprüfer und Abschlussprüfergesellschaften und über eine Übergangsfrist für Prüfungstätigkeiten bestimmter drittstaatlicher Abschlussprüfer und Abschlussprüfergesellschaften in der Europäischen Union, Amtsblatt der EU Nr. L 15 vom 20. Januar 2011, Seite 12 ff.

⁷³ Vgl. dazu den Tätigkeitsbericht der RAB für das 2010, Seite 33, und den Beschluss 2010/64/EU der Kommission vom 5. Februar 2010 über die Angemessenheit der zuständigen Stellen bestimmter Drittstaaten gemäss der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlamentes und des Rates, Amtsblatt der EU Nr. L 35 vom 6. Februar 2010, Seite 15 ff.

⁷⁴ Hinten Ziff. 2.3.

Das MoU stellt die erste konkrete Abstimmung zwischen der RAB und einer Aufsichtsbehörde aus dem EU-Raum dar. Da sich das MoU mit der APAK unter anderem auch an das Muster-MoU anlehnt, das von der European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB) erarbeitet wurde, dürfte die Absichtserklärung mit der APAK als Grundlage für ähnliche Absprachen mit Aufsichtsbehörden aus anderen EU-Mitgliedstaaten dienen. Erste exploratorische Gespräche mit weiteren Aufsichtsbehörden aus dem EU-Raum haben bereits stattgefunden. Ziel der RAB ist es, zeitgerecht mit den wichtigsten EU-Aufsichtsbehörden ebenfalls ein MoU abzuschliessen.

2.2.3 Registrierung in der EU

Im Zusammenhang mit der Prüfung der Gleichwertigkeit drittstaatlicher Aufsichtssysteme hatte die EU-Kommission am 29. Juli 2008 entschieden, Abschlussprüfern und Abschlussprüfergesellschaften aus bestimmten Drittstaaten eine Übergangsfrist für die Zulassung in der EU zu gewähren. Diese Übergangsfrist ist Ende Juli 2010 abgelaufen. In der Folge wurde der Registrierungsprozess in den EU-Mitgliedstaaten unterschiedlich angegangen. Einige EU-Mitgliedstaaten verzichteten weiterhin auf eine vollwertige Registrierung. Andere Länder wie Spanien, die Niederlande oder Schweden verlangen jedoch neu eine solche «Full Registration». Die RAB prüft derzeit, ob im Rahmen von MoU ähnlich wie im Verhältnis mit Deutschland⁷⁵ zumindest eine vereinfachte Registrierung von Schweizer Revisionsunternehmen erreicht werden kann. Ziel ist es, Doppelspurigkeiten im Rahmen von Registrierungen zu vermeiden.

Siehe Anhang 5 für eine Übersicht von Registrierungen von Schweizer Revisionsunternehmen in der EU.

2.3 Statement of Protocol mit den USA

Der Zugang für Schweizer Revisionsunternehmen zum Revisionsmarkt in den USA gestaltet sich aufwändiger als im Verhältnis zur Europäischen Union⁷⁶. Die US-amerikanische Revisionsaufsichtsbehörde (Public Company Accounting Oversight Board, PCAOB) ist aktuell nicht bereit, auf die Arbeit ausländischer Aufsichtsbehörden abzustellen, ohne mit diesen Erfahrungen bei gemeinsamen Inspektionen (sog. Joint Inspections) gesammelt zu haben.

Wie bereits im Tätigkeitsbericht für das Jahr 2010 angekündigt⁷⁷ haben die RAB und die Eidg. Finanzmarktaufsichtsbehörde (FINMA) am 4. April 2011 nach rund zweijährigen Verhandlungen mit dem PCAOB ein Statement of Protocol (SoP) zur Zusammenarbeit vereinbart. Ein Statement of Protocol (Protokollerklärung) entspricht einem Memorandum of Understanding (MoU), wie es mit der deutschen Aufsichtsbehörde abgeschlossen wurde⁷⁸. Mit dieser Übereinkunft werden die Voraussetzungen für eine vertiefte Zusammenarbeit zwischen der Schweiz und den USA bei der Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen geschaffen. Der Schutz der Investorinnen und Investoren bei Publikumsgesellschaften wird damit weiter gestärkt. Gleichzeitig schafft die Protokollerklärung Rechtssicherheit für diejenigen Schweizer Revisionsunternehmen, die sich für die Revision von Schweizer Unternehmen mit US-Börsenkotierung beim PCAOB registriert haben.

Das SoP bildet die Grundlage für die Durchführung von Joint Inspections durch das PCAOB in der Schweiz. Als direkte Folge dieser Einigung mit dem PCAOB wurden die Schweizer Revisionsunternehmen von der «grauen Liste» des PCAOB entfernt⁷⁹, wodurch sie keine Sanktionierung durch das PCAOB mehr riskieren.

Das Schweizer Recht sieht ausdrücklich vor, dass ausländische Revisionsaufsichtsbehörden unter gewissen Voraussetzungen in der Schweiz tätig sein dürfen (Art. 27 Abs. 3 und 4 RAG). Aus rechtlicher Sicht ist somit gegen Joint Inspections nichts einzuwenden, solange das Schweizer Recht eingehalten wird. Finden Joint Inspections aber ohne Perspektive und konkrete Zielsetzung statt, entsteht die Gefahr, dass aus der Übergangslösung ein Dauerzustand wird und dass immer wieder neue Begründungen für Joint Inspections gesucht werden. Aus diesem Grund wurde die Protokollerklärung auf drei Jahre befristet. In dieser Zeit kann das PCAOB in der Schweiz je eine Joint Inspection pro betroffenes Revisionsunternehmen durchführen.

⁷⁵ Vorne Ziff. 2.2.2.

⁷⁶ Vorne Ziff. 2.2.

⁷⁷ Vgl. dazu den Tätigkeitsbericht der RAB für das 2010, Seite 35.

⁷⁸ Vorne Ziff. 2.2.2.

⁷⁹ Am 31. Juli 2009 hat das PCAOB eine «graue Liste» mit denjenigen Revisionsunternehmen publiziert, die nicht fristgemäss inspiziert werden konnten. Seither wird diese Liste alle 6 Monate aktualisiert.

Im Jahr 2011 hat das PCAOB bereits zwei Schweizer Revisionsunternehmen in Begleitung von RAB und FINMA inspiziert⁸⁰. Für die RAB bestand das Hauptziel dieser beiden Überprüfungen darin, die Absprache mit dem PCAOB einem Praxistest zu unterziehen und Rechtssicherheit für die betroffenen Revisionsgesellschaften sowie die betroffenen Unternehmen zu schaffen. Dieses Ziel konnte erreicht werden. Die Inspektionen sind ohne grössere Probleme verlaufen. Insbesondere bewährt hat sich die Unterscheidung zwischen der vereinfachten Einsichtnahme in Dokumente vor Ort und dem formellen Verfahren für die Übermittlung von Unterlagen in die USA⁸¹. Eine Joint Inspection ist allerdings sowohl bei den Schweizer Aufsichtsbehörden als auch bei den überprüften Revisionsunternehmen mit hohem Aufwand verbunden.

Die Protokollerklärung mit dem PCAOB läuft am 4. April 2014 aus. Die Frage des Abstellens des PCAOB auf die Arbeit der Schweizer Aufsichtsbehörden (sog. Reliance) wird das zentrale Thema bei den Neuverhandlungen sein. Das PCAOB hat bereits eine Reihe von Kriterien veröffentlicht, die es bei seiner Entscheidungsfindung berücksichtigen will (Adäquanz und Integrität, Unabhängigkeit, Finanzierung sowie Transparenz und erbrachte Leistungen)⁸². Die Reliance wird vom PCAOB mit Blick auf alle ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden auf einer Gleitskala («Sliding Scale») definiert. Erst nach ersten Erfahrungen im Rahmen von Joint Inspections ist jeweils eine teilweise Reliance im Bereich der Firm Review vorstellbar. Demgegenüber hat das PCAOB bisher im Bereich von File Reviews noch nie auf ausländische Aufsichtsbehörden abgestellt. Die RAB strebt eine möglichst weit gehende Reliance des PCAOB auf die Schweizer Aufsichtsbehörden an. Um dieses Ziel zu erreichen, wird die RAB die Zusammenarbeit mit dem PCAOB während den nächsten Joint Inspections laufend verstärken und die Arbeiten im Bereich der Firm Review mit dem PCAOB vertieft koordinieren.

2.4 Extraterritoriale Wirkung des RAG

2.4.1 Ausgangslage

Das Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) entfaltet im Einklang mit vergleichbaren Regelungen der USA, der Mitgliedstaaten der EU und weiterer Länder eine gewisse extraterritoriale Wirkung. Aus diesem Grund bedürfen auch Revisionsunternehmen einer Zulassung als staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen, wenn sie ausländische Gesellschaften prüfen, die direkt oder indirekt den Schweizer Kapitalmarkt

in Anspruch nehmen. Damit wird der inländische Geltungsbereich der Revisionsaufsicht (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 OR) ins internationale Verhältnis abgebildet. Artikel 8 RAG bildet die Grundlage für diesen extraterritorialen Geltungsbereich und ist derzeit noch nicht in Kraft. Der Bundesrat wird diese Bestimmung in Kraft setzen, sobald mit den wesentlichen ausländischen Partnerbehörden Absprachen zur Zusammenarbeit und gegenseitige Anerkennung vereinbart werden konnten.

Der extraterritoriale Geltungsbereich des RAG hat zur Folge, dass die Revisionsstelle eines internationalen Konzerns von der Revisionsaufsicht mehrerer Staaten erfasst wird. Zur Vermeidung von Doppelspurigkeiten hat der Gesetzgeber entschieden, dass Zulassungspflicht und Aufsicht über ausländische Revisionsunternehmen durch die RAB in zwei Ausnahmefällen entfallen:

- zum einen, wenn ein ausländisches Revisionsunternehmen einer vom Bundesrat anerkannten ausländischen Revisionsaufsichtsbehörde untersteht (Art. 8 Abs. 2 RAG).
- zum anderen, wenn Anleiensobligationen durch eine Gesellschaft garantiert werden, die über ein Revisionsunternehmen verfügt, welches entweder von der Schweizer Revisionsaufsicht oder durch eine von der Schweiz anerkannte ausländische Revisionsaufsicht beaufsichtigt wird (Art. 8 Abs. 3 RAG)⁸³.

Fällt die Revisionsstelle eines internationalen Konzerns nicht unter die oben aufgeführten Ausnahmen, so muss es in der Schweiz zugelassen und beaufsichtigt werden. Andernfalls führt dies zu einer Nichtkotierung der Effekte bzw. Sanktionierung des Emittenten durch die SIX Exchange Regulation (SER) (Art. 8 Abs. 3^{bis} BEHG i.V.m Art. 13 Kotierungsreglement).

⁸⁰ Vorne Ziff. 1.4.2.

⁸¹ Unterlagen aus der Schweiz werden dem PCAOB nur dann übermittelt, wenn die diese dazu dienen, Feststellungen beim inspeziierten Revisionsunternehmen zu untermauern.

⁸² Vgl. PCAOB Rule 4012, Inspections for Foreign Registered Public Accounting Firms.

⁸³ Ausländische Anleiensobligationen werden oftmals von Emittenten mit Sitz in off shore-Staaten begeben, aber von einer Muttergesellschaft in einem on shore-Staat garantiert. Den Investorinnen und Investoren erwächst hierdurch kein Nachteil, weil die Anleiensobligationen vollständig durch die Muttergesellschaft garantiert werden und damit sichergestellt wird, dass deren Revisionsunternehmen beaufsichtigt wird: Botschaft des Bundesrates vom 23. Juni 2004 zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, BBl 2004 4068.

Auf Grund erster Analysen zeichnet sich ab, dass die Aufsichtsbehörden einiger Länder voraussichtlich nicht anerkannt werden können. Entweder gibt es in diesen Staaten gar keine Revisionsaufsichtsbehörde, oder es bestehen schon jetzt Zweifel an der Gleichwertigkeit des Aufsichtssystems. Entgegen der ursprünglichen Annahme des Gesetzgebers fallen diese Länder nicht unter die beiden erwähnten Ausnahmebestimmungen. Folglich müssen die Revisionsunternehmen aus diesen Ländern grundsätzlich von der RAB zugelassen und beaufsichtigt werden. Der Zulassungsprozess für staatliche beaufsichtigte Revisionsunternehmen und die Inspektion durch die RAB sind allerdings mit einem gewissen Aufwand für das ausländische Revisionsunternehmen und damit indirekt auch für die Kotierung von Aktien und Anleihen in der Schweiz verbunden. Aus der Perspektive der Wettbewerbsfähigkeit des Schweizer Kapitalmarktes würde damit eine gewisse Markteintrittsschranke entstehen. Gleichzeitig haben die Eidg. Räte aber beschlossen, dass die Investorinnen und Investoren auf dem Schweizer Kapitalmarkt sowohl bei Schweizer als auch fremdländischen «Effekten» gleichermassen geschützt werden müssen. Die Interessen des Investorschutzes und der Wettbewerbsfähigkeit des Schweizer Kapitalmarktes stehen somit in einem gewissen Spannungsverhältnis zueinander. Dieses Verhältnis lässt sich mit Blick auf die drei Kategorien von Revisionsunternehmen genauer betrachten, die bei Inkraftsetzung von Artikel 8 RAG der Aufsicht durch die RAB unterworfen wären.

2.4.2 Beteiligungspapiere

Vom Geltungsbereich des RAG sind zum ersten Revisionsunternehmen erfasst, die Gesellschaften nach ausländischem Recht revidieren, deren Beteiligungspapiere an einer Schweizer Börse kotiert sind (Art. 8 Abs. 1 Bst. a RAG). Der Entscheid, in einem bestimmten Land Aktien zu kotieren, hängt von zahlreichen regulatorischen und ökonomischen Überlegungen ab und wird von einem Unternehmen in der Regel mit einer langfristigen Horizont getroffen. Zudem stammen die Emittenten von Aktien an Schweizer Börsen meist nicht aus «exotischen» Ländern, sodass die Aufsichtsbehörden in Herkunftstaaten dieser Unternehmen tendenziell anerkannt werden können. Die Ausnahmeregelung von Art. 8 Abs. 2 RAG würde damit in aller Regel Anwendung finden⁸⁴. Die EU sieht eine ähnliche Regulierung vor, sodass die Schweiz bei der Emission von ausländischen Aktien im Vergleich zur EU nicht benachteiligt wäre. Zusammenfassend würde die Inkraftsetzung

von Art. 8 Abs. 1 Bst. a RAG zwar den Zugang zum Aktienmarkt in der Schweiz erschweren. Dies dürfte aber in der Gesamtbetrachtung aller Umstände sekundär ausfallen und mit Blick auf den Investorenschutz als sachgerecht gelten.

2.4.3 Anleihen

Zum Zweiten erfasst das RAG Revisionsunternehmen, die Gesellschaften nach ausländischem Recht revidieren, welche in der Schweiz Anleiheobligationen ausstehend haben (Art. 8 Abs. 1 Bst. b RAG). Nach Einschätzung wesentlicher Marktteilnehmer⁸⁵ wären die Folgen der Einführung dieser Bestimmung erheblicher als mit Blick auf den Aktienmarkt. Der Anleihenmarkt verändert sich schnell, und der Entscheid eines Unternehmens, in einem bestimmten Land Anleihen zu emittieren, wird meist kurzfristig gefasst. In einem solchen Umfeld kann die langwierige Registrierung eines Revisionsunternehmens oftmals nicht abgewartet werden. Zudem hat sich der Schweizer Markt für die Emission von Anleihen infolge der Finanzkrise insofern weiterentwickelt, als vermehrt auch Anleihen aus «exotischen» bzw. «risikolastigeren» Ländern in der Schweiz kotiert werden. Diese Länder verfügen in der Regel nicht über eine Revisionsaufsichtsbehörde, weshalb auch keine Anerkennung durch die RAB möglich ist.

Im Weiteren erfasst der Geltungsbereich alle in der Schweiz ausstehenden Anleihen und zwar unabhängig davon, ob sie börsenkotiert sind oder nicht⁸⁶. Demgegenüber begrenzt das EU-Recht die Aufsicht von Revisionsunternehmen auf Emittenten von kotierten Anleihen, welche gewisse Schwellenwerte überschreiten⁸⁷. Die Inkraftsetzung von Art. 8 Abs. 1 Bst. b RAG ohne Begleitmassnahmen würde deshalb voraussichtlich zu einem Wettbewerbsnachteil im Vergleich zur EU führen.

⁸⁴ Vorne Ziff. 2.4.1.

⁸⁵ Die RAB steht zu diesem Thema in einem regelmässigen Dialog mit Vertretern der Emittentenbanken (UBS, CS, Zürcher Kantonalbank). Zudem hat am 18. April 2011 ein halbtägiger Workshop mit Vertretern der FINMA, des Bundesamtes für Justiz, der SIX Exchange Regulation, der Treuhand-Kammer und der erwähnten Emittentenbanken stattgefunden.

⁸⁶ Die RAB lehnt sich für den Begriff der «ausstehenden Anleiheobligation» (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 Bst. b OR und Art. 8 Abs. 1 Bst. b RAG) grundsätzlich an das OR an. Demnach gilt als öffentlich jede Einladung zur Zeichnung, die sich nicht an einen begrenzten Kreis von Personen richtet. Mehr und mehr setzt sich als Richtlinie die Zahl von 20 Adressaten durch (vgl. auch Art. 3a Abs. 2 BankV, SR 952.02).

⁸⁷ Vgl. Art. 27 Prüferrichtlinie 2006/43/EG und Art. 3 Abs. 2 Prospektrichtlinie 2010/73/EG.

2.4.4 Wesentliche Tochtergesellschaften

Zum Letzten werden vom RAG auch die Revisionsstellen von sog. «wesentlichen Tochtergesellschaften» erfasst. Als solche gelten die Gesellschaften nach schweizerischem oder ausländischem Recht, die mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer ausländischen Publikumsgesellschaft beitragen (Art. 8 Abs. 1 Bst. c RAG), und Gesellschaften nach ausländischem Recht, die mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer schweizerischen Publikumsgesellschaft beitragen (Art. 8 Abs. 1 Bst. d RAG).

Wesentliche Tochtergesellschaften können meist nur mit beachtlichem Aufwand identifiziert werden. Zwar könnte von den Schweizer Börsen eine entsprechende Meldepflicht eingeführt werden. Es bestehen aber bei den erwähnten Marktteilnehmern Zweifel, ob eine solche Meldepflicht zweckmässig und durchsetzbar wäre. Zudem besteht diese Regelung im EU-Raum nicht, womit auch in diesem Bereich ein Wettbewerbsnachteil für den Schweizer Kapitalmarkt resultieren würde. Im Weiteren stellt sich die Frage, wie Verstösse gegen die Pflicht zur Mandatierung eines adäquat beaufsichtigten Revisionsorgans oder gegen die Pflicht zur Meldung wesentlicher Tochtergesellschaften zu sanktionieren sind. Sanktionen sind grundsätzlich nur gegenüber der (schweizerischen oder ausländischen) Holdinggesellschaft denkbar, die in der Schweiz kotiert ist, nicht jedoch gegenüber der eigentlich verantwortlichen wesentlichen Tochtergesellschaft im Ausland.

2.4.5 Lösungsansätze und weiteres Vorgehen

Die Modalitäten der Inkraftsetzung von Artikel 8 RAG erweisen sich aus den erwähnten Gründen als anspruchsvoll. Die RAB prüft derzeit verschiedene Lösungsansätze, um sowohl dem Investorenschutz als auch der Wettbewerbsfähigkeit des Schweizer Kapitalmarktes gerecht zu werden. In Frage kommen unter anderem die gestaffelte Inkraftsetzung von Artikel 8 RAG, die Konkretisierung des Anleihebegriffes, die Streichung der Beaufsichtigung der Revisionsstellen von wesentlichen Tochtergesellschaften oder die Schaffung eines geeigneten Übergangsrechts. In jedem Fall ist eine möglichst weitgehende Anerkennung von Aufsichtsbehörden zielführend. Die RAB konzipiert derzeit ein Anerkennungsverfahren und plant, dieses im Jahr 2013 in Kraft zu setzen.

2.5 International Forum of Independent Audit Regulators

Das 2006 gegründete International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) zählt per Ende 2011 41 Mitglieder. Das Präsidium wird aktuell vom britischen Financial Reporting Council (FRC) und das Vizepräsidium vom US-amerikanischen PCAOB gestellt. Der Direktor der RAB amtiert als Treasurer (Schatzmeister). Im Berichtsjahr 2011 hat die IFIAR je eine Plenarsitzung in Berlin und in Bangkok sowie einen Inspection Workshop in Washington durchgeführt.

Die IFIAR hat anlässlich des Plenary Meetings in Berlin die IFIAR Core Principles verabschiedet. Dieses Rahmenwerk enthält die wichtigsten Grundsätze zur Struktur und zu den Aufgaben einer Revisionsaufsichtsbehörde sowie zur Durchführung von Überprüfungen von Revisionsunternehmen. Die Core Principles sollen die weltweite Etablierung effizienter und unabhängiger Strukturen zur Revisionsaufsicht fördern und dienen damit auch der Verbesserung der Revisionsqualität und dem Investorenschutz.

Im Weiteren konnte der regelmässige Gedankenaustausch mit Vertretern der «Big-6» bzw. des Global Public Policy Committees (GPPC) weitergeführt werden. Die wichtigsten Diskussionsthemen waren die Rolle des Prüfers, die Kommunikation der Revisionsstelle gegenüber den Investoren, das Audit Committee und die Massnahmen und Prüfprozesse im wirtschaftlichen Umfeld der Schuldenkrise.

Die IFIAR delegiert einen zunehmend grösser werdenden Teil ihrer Aufgaben an sog. Working Groups (Arbeitsgruppen). Hierzu gehört unter anderen die Standard Coordination Working Group (SCWG), deren Ziel es ist, unter den betroffenen Aufsichtsbehörden Gedanken über das laufende internationale Standardsetting auszutauschen sowie dem IAASB und dem IESBA die Erfahrungen der Aufsichtsbehörden zur Umsetzung und Einhaltung der bestehenden Standards mitzuteilen. Die RAB ist aktives Mitglied dieser Arbeitsgruppe. Im 2011 hat die SCWG zwölf Telefonkonferenzen zu folgenden Themen durchgeführt:

- Geplante Anpassungen des ISA 610 (Using the Work of Internal Auditors)
- IAASB-Projekt bezüglich Practice Statement on Complex Financial Instruments
- ISA Implementation & Monitoring Project
- IAASB Strategy and Work Program for 2012–2014
- Vorbereitung der Sessionen der IFIAR mit Vorsitzenden des IAASB und des IESBA
- Audit Quality Framework
- AASB Consultation Paper – Audit of Disclosures
- IESBA Exposure Draft – Inadvertent Violations

Die RAB hat einen Comment Letter zu den Consultation Papers «Proposed IAASB Strategy and Work Program», «The Evolving Nature of Financial Reporting: Disclosure and Its Audit Implications» und «Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change» abgegeben.

Die RAB ist ebenfalls aktives Mitglied der «International Cooperation Working Group», die sich mit Fragen der internationalen Zusammenarbeit beschäftigt. Die behandelten Themen waren unter anderem der Austausch von Inspektionsberichten und die Registrierung ausländischer Revisionsunternehmen. Ziel der Erörterungen ist es jeweils, die unterschiedlichen Systeme in den Mitgliedstaaten zu verstehen und mögliche Best Practices zu identifizieren.

Die erwähnten Fortschritte im Bereich der internationalen Anerkennung⁸⁸ sind nicht zuletzt der Vernetzung und Positionierung der RAB auf dem internationalen Parkett zu verdanken. Die IFIAR bleibt für die RAB eine wichtige Plattform, die es erlaubt, Kontakte zu anderen Aufsichtsbehörden zu knüpfen und im Einklang mit den internationalen Entwicklungen eine Aufsichtsstrategie zu definieren und umzusetzen. Die RAB beabsichtigt, sich im Rahmen der bestehenden Ressourcen auch 2012 aktiv auf verschiedenen Ebenen in die Debatten innerhalb der IFIAR einzubringen.

2.6 Lehren aus der Finanzkrise

Auf Grund der vielfältigen Auswirkungen der Finanzkrise hat sich international zunehmend eine Diskussion zur Frage entwickelt, welchen Beitrag die Revision leisten kann, um solche Krisen in Zukunft zu vermeiden. Die Zielsetzung der verschiedenen Vorstösse und Regulierungsvorschläge besteht meist darin, die Qualität der Revision zu verbessern und die oligopole Stellung der vier grossen Revisionsnetzwerke abzumildern.

Insbesondere das am 13. Oktober 2010 publizierte Grünbuch der EU-Kommission hat mit seinen teilweise sehr progressiven Lösungsvorschlägen für breite Diskussionen gesorgt⁸⁹. Die erwähnte hohe Marktkonzentration bei Revisionsgesellschaften für Publikumsgesellschaften wurde dabei als wesentliches Risiko identifiziert. Auch in Grossbritannien wurde im Frühling 2011 ein umfassender Bericht über die Risiken der Marktkonzentration veröffentlicht⁹⁰. In den USA konzentriert sich das PCAOB auf

die Frage der Unabhängigkeit⁹¹ und der Schaffung von mehr Transparenz im Revisionsmarkt⁹².

Die EU-Kommission legte am 30. November 2011 ein Massnahmenpaket vor, über das die Mitgliedsstaaten und das EU-Parlament nun beraten werden⁹³. Der Entwurf enthält nach wie vor einige weitgehende Änderungen, insbesondere im Bereich der Unabhängigkeit, die aber im Vergleich zum Grünbuch vom Oktober 2010 abgemildert wurden. So sieht der Entwurf beispielsweise als Regel vor, dass Unternehmen von öffentlichem Interesse (worunter insbesondere börsennotierte Unternehmen sowie Banken und Versicherungen fallen) grundsätzlich nach sechs Jahren eine andere Revisionsstelle beauftragen müssen (sog. «externe Rotation»). Zugleich darf die Revisionsstelle für ein geprüftes Unternehmen keine prüfungsfremden Dienstleistungen mehr erbringen. Eine weitere wichtige Massnahme liegt in der Stärkung der Aufsicht über Revisionsunternehmen durch die europäischen Behörden. Die Kommission schlägt die Koordinierung der Prüferaufsicht im Rahmen der Europäischen Wertpapier- und Marktaufsichtsbehörde (ESMA) vor. Die Kommission plant schliesslich die Schaffung eines Binnenmarkts für Abschlussprüfungen mittels Einführung eines Europäischen Passes für Prüfungsgesellschaften.

Die RAB verfolgt die internationalen Entwicklungen aufmerksam. Auf Grund der internationalen und regionalen Vernetzungen der Revisionsunternehmen und der Registrierungen der Schweizer Revisionsgesellschaften in den Mitgliedstaaten der EU dürften insbesondere⁹⁴ Neuerungen im EU-Recht Auswirkung auf Schweizer Prüfgesellschaften haben.

⁸⁸ Vorne Ziff. 2.2 und 2.3.

⁸⁹ Grünbuch der EU-Kommission, Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise, vom 13. Oktober 2010, KOM (2010) 561 endgültig.

⁹⁰ Auditors: Market concentration and their role, House of Lords, Select Committee on economic affairs, second report of session 2010–2011, Published by the Authority of the House of Lords, March 2011.

⁹¹ Improving the Transparency of Audits: Proposed Amendments to PCAOB Auditing Standards and Form 2, PCAOB Release No. 2011-007 October 11, 2011.

⁹² Concept Release on Auditor Independence and Audit Firm Rotation, PCAOB Release No. 2011-006, August 16, 2011.

⁹³ Vorschläge der EU-Kommission vom 30. November 2011 für eine Richtlinie des Europäischen Parlamentes und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, KOM (2011) 778 endgültig, und für eine Verordnung des Europäischen Parlamentes und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, KOM (2011) 779 endgültig.

⁹⁴ Vorne Ziff. 2.2.3.

3 Zulassung

3.1 Einleitung

Sowohl natürliche Personen als auch Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen im Sinne des RAG erbringen, benötigen eine Zulassung der RAB. Nach dem Ansturm in den ersten Jahren nach der Einführung des RAG erhält die RAB nun deutlich weniger Zulassungsgesuche. Im Schnitt sind es noch rund 50 pro Monat (total im Jahr 2011: 605). Eine signifikant höhere Zahl von Gesuchseingängen war wie bereits in den Vorjahren einzig im Monat nach Durchführung der Prüfungen zum dipl. Wirtschaftsprüfer festzustellen.

Neu eingehende Gesuche werden zügig bearbeitet, sofern alle notwendigen Angaben gemacht und die entsprechenden Unterlagen vorgelegt werden. Die Tätigkeit der RAB in diesem Bereich hat sich teilweise in Richtung der Unterstützung von Personen und Unternehmen verlagert, die bereits über eine Zulassung verfügen. So leistet die RAB beispielsweise auf Anfrage immer wieder Hilfestellungen beim Management der Registereinträge, damit diese auf dem neusten

Stand bleiben, oder beantwortet verschiedenste technische und rechtliche Fragen rund um die Zulassung.

Mit Blick auf die ab 2013 anstehende Erneuerung der Zulassung für Revisionsunternehmen sind bereits Vorbereitungsarbeiten angelaufen (vgl. 3.3.). Die RAB ist bestrebt, die Erneuerung der Zulassung so effizient wie möglich zu gestalten. Dabei gilt es, den gesetzlichen Auftrag umzusetzen und die Einhaltung der Zulassungsvoraussetzungen einer erneuten Überprüfung zu unterziehen. Dies gilt im Besonderen für das interne System zur Qualitätssicherung⁹⁵.

3.2 Statistik

Abbildung 4:

Statistik zu den zugelassenen natürlichen Personen und Revisionsunternehmen per 31. Dezember 2011⁹⁶:

Zulassungsart	Revisor/in	Revisions- experte/in	Total per 31.12.2011	Total per 31.12.2010
Natürliche Personen	2'177	5'519	7'696	7'253
Einzelunternehmen	386	468	854	826
Revisionsunternehmen	866	1'841	2'707	2'648
Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen ⁹⁷	–	21	21	21
Total Zulassungen	3'429	7'849	11'278	10'748

⁹⁵ Hinten Ziff. 3.3.2.

⁹⁶ Alle Zahlen beziehen sich auf rechtskräftig abgeschlossene Verfahren. Hängige Beschwerdeverfahren wurden nicht berücksichtigt. Ausschlaggebend ist somit der Status des Zulassungsverfahrens per Ende 2011.

⁹⁷ Hinten Anhang 4

Per Ende des Berichtsjahres verfügten noch 28 natürliche Personen und 27 Revisionsunternehmen sowie zwei staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen über eine provisorische Zulassung. Dies ist zum einen auf laufende Beschwerdeverfahren zurückzuführen, die sich direkt oder indirekt auf die fraglichen Gesuche auswirken. Zum andern ist der Aufwand bei der Beurteilung und Abwicklung von Gesuchen von Personen mit ausländischer Ausbildung, die teilweise zudem ihren Wohnsitz im Ausland haben, ausserordentlich gross⁹⁸.

Im Berichtsjahr wurden total 43 Gesuche abgewiesen, wobei in neun Fällen anstelle der angebehrten Zulassung als Revisionsexpertin bzw. Revisionsexperte eine solche als Revisorin bzw. als Revisor erteilt werden konnte. In 74 Fällen hat die Gestuchstellerin oder der Gestuchsteller das Gesuch zurückgezogen. Auf zwei Gesuche wurde mangels Vollständigkeit der Unterlagen nicht eingetreten. Weiter wurden 12 Zulassungsentzüge verhängt und 32 Verweise ausgesprochen.

3.3 Erneuerung der Zulassung von Revisionsunternehmen

3.3.1 Allgemeines

Im Unterschied zu den natürlichen Personen, die unbefristet zugelassen werden, gilt die Zulassung von Revisionsunternehmen befristet für fünf Jahre (Art. 3 Abs. 2 RAG). Die Zulassung entfaltet nach Ablauf dieser Frist keine Wirkungen mehr und wird auch nicht automatisch verlängert. Die Erneuerung der Zulassung und die Vermeidung einer (vorübergehenden) Löschung aus dem Revisorenregister sind daher frühzeitig an die Hand zu nehmen. Die RAB hat die ersten definitiven Zulassungen von Revisionsunternehmen im Jahr 2008 ausgesprochen. Diese verlieren ihre Gültigkeit somit im Jahr 2013. Die betroffenen Revisionsunternehmen werden ungefähr ein halbes Jahr vor Ablauf der Zulassung durch die RAB kontaktiert und aufgefordert, die notwendigen Informationen und Unterlagen einzureichen, sofern eine Erneuerung der Zulassung beabsichtigt ist. Unternehmen, die auf eine erneute Zulassung verzichten und fortan keine Revisionsdienstleistungen mehr anbieten wollen, müssen demgegenüber nichts unternehmen. Um unnötigen Aufwand zu verhindern, ist die RAB jedoch für eine kurze Mitteilung dankbar, wenn die Zulassung nicht mehr erneuert wird.

Die Anforderungen an die Zulassung von Revisionsunternehmen sind im Gesetz geregelt und entsprechen auch für die Erneuerung denjenigen für die erstmalige Zulassung. Die Zulassungsvoraussetzungen unterteilen sich in personenbezogene (Art. 6 Abs. 1 Bst. a–c RAG) und organisatorische (Art. 6 Abs. 1 Bst. d RAG) Vorgaben. Der Umfang der Prüfung der eingereichten Angaben und Unterlagen durch die RAB erfolgt grundsätzlich risikoorientiert. Revisionsunternehmen, die ordentliche Revisionen durchführen, werden daher einer weitergehenden Prüfung – insbesondere mit Blick auf die interne Qualitätssicherung – unterzogen als solche, die lediglich eingeschränkt revidieren.

Die personenbezogenen Zulassungsvoraussetzungen werden grundsätzlich systemgestützt geprüft und nur im Ausnahmefall einer genaueren manuellen Prüfung unterzogen. Dies kann beispielsweise dann der Fall sein, wenn widersprüchliche Angaben gemacht werden oder die Verlinkungen der natürlichen Personen mit dem Revisionsunternehmen offensichtlich nicht mehr dem aktuellen Stand entsprechen. Gegenstand einer vertieften Überprüfung kann auch die Einhaltung des Mindestverhältnisses zwischen Personen mit einer persönlichen Zulassung und anderen (nicht zugelassenen) Mitarbeitenden sein. Das Gesetz schreibt diesbezüglich vor, dass mindestens ein Fünftel der Personen, die an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen beteiligt sind, über die entsprechende Zulassung verfügen müssen (Art. 6 Abs. 1 Bst. b RAG). Mindestens 20 % der durch das Revisionsunternehmen für Revisionsdienstleistungen pro Jahr total verrechneten Stunden müssen demnach von Personen mit einer entsprechenden persönlichen Zulassung geleistet worden sein.

⁹⁸ Hinten Ziff. 3.4.

3.3.2 Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem

Der Kern der Zulassungserneuerung stellt die Überprüfung der Einhaltung der Anforderungen an das interne System zur Qualitätssicherung dar. Diese Anforderungen sind je nach Zulassungsart unterschiedlich: Revisionsunternehmen, die ordentliche Revisionen durchführen, müssen grundsätzlich mindestens⁹⁹ die Schweizer Prüfungsstandards (PS 220 – Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung) der Treuhand-Kammer anwenden. Revisionsunternehmen, die ausschliesslich eingeschränkte Revisionen durchführen, haben zumindest die Anleitung der Berufsverbände zur Qualitätssicherung bei kleinen und mittelgrossen Revisionsunternehmen zu beachten.

Das Revisionsunternehmen hat das angewandte System zur Qualitätssicherung im Rahmen des Gesuchs um Zulassungserneuerung zu beschreiben. Bei der Erstzulassung der Unternehmen wurde zu diesem Zweck bereits ein Fragebogen zur Verfügung gestellt, den die Revisionsunternehmen auszufüllen hatten. Im Rahmen der Erneuerung der Zulassung ist eine verfeinerte Version dieses Fragebogens auszufüllen. Die RAB wird die Angaben im Fragebogen einer vertieften Prüfung unterziehen und plausibilisieren. Bei Unklarheiten und Widersprüchen werden zusätzliche Informationen und Unterlagen eingefordert. Ein besonderes Augenmerk wird die RAB auf die Bereiche Unabhängigkeit, Weiterbildung und interne Nachkontrolle richten¹⁰⁰. Die vom jeweiligen Revisionsunternehmen vorgesehenen Massnahmen und Prozesse werden auf ihre generelle Eignung hin geprüft. Die Einhaltung der gesetzlichen und berufsrechtlichen Vorgaben wird im Einzelfall durch Einforderung zusätzlicher Dokumentationen überprüft. Gegenstand einer solchen Überprüfung können beispielsweise die mandatsbezogene Einhaltung der Unabhängigkeit¹⁰¹, die Vorgaben und Kontrollen an die Weiterbildung der Mitarbeitenden in den Bereichen Rechnungslegung und Revision oder die Dokumentation der internen Nachkontrolle sein.

Revisionsunternehmens, wenn dieses nicht selbst in der Lage ist, eine interne Qualitätssicherung zu betreiben. Die Ausgestaltung dieses Systems wird derzeit einer erneuten Überprüfung unterzogen. So wird insbesondere in Erwägung gezogen, die Anschlusspflicht an das Peer Review-System auf Revisionsunternehmen zu beschränken, die ordentliche Revisionen durchführen. Die derzeit geltende Frist bis zum 31. August 2013 für den Anschluss an das Peer Review-System wird daher höchstwahrscheinlich nochmals verlängert. Revisionsunternehmen, die unter dem entsprechenden Vorbehalt zugelassen worden sind, haben daher vorerst nichts weiter zu unternehmen. Die RAB wird die Betroffenen sobald als möglich über das weitere Vorgehen informieren.

⁹⁹ Revisionsunternehmen, die ordentliche Revisionen von Jahres- und Konzernrechnungen nach IFRS durchführen, haben in jedem Fall die Standards des IAASB (ISQC 1 und ISA 220) einzuhalten. Revisionsunternehmen, die ordentliche Revisionen von Jahres- und Konzernrechnungen nach US GAAP durchführen, haben zusätzlich gegebenenfalls die Vorschriften des PCAOB und gegebenenfalls die Vorschriften des AICPA zu berücksichtigen.

¹⁰⁰ Vgl. für weiter gehende Informationen FRANK SCHNEIDER/ SÉBASTIEN DERADA, Erneuerung der Zulassung von Revisionsunternehmen – Erfüllung der gesetzlichen Anforderungen als oberstes Ziel, in: Der Schweizer Treuhänder 2011, 790 ff. (deutsche Fassung), 794 ff. (französische Fassung), und TREX, Der Treuhandexperte, 5/11, 284 ff. (deutsche Fassung), 288 ff. (französische Fassung).

¹⁰¹ Beispielsweise wenn im Rahmen der eingeschränkten Revision gleichzeitig bei der Buchführung mitgewirkt wird.

3.3.3 Peer Review System

Revisionsunternehmen, in denen nur eine natürliche Person über die notwendige Zulassung verfügt, müssen sich bis zum 31. August 2013 einem System der regelmässigen Beurteilung ihrer Prüftätigkeit durch gleichrangige Berufsleute anschliessen (Art. 9 Abs. 2 i.V.m. Art. 49 RAV). Dieses sog. Peer Review-System bezweckt die Auslagerung der Qualitätssicherung auf eine fachkundige Stelle ausserhalb des

3.4 Gesuchstellerinnen und Gesuchsteller mit ausländischer Ausbildung

Mit beträchtlichem Aufwand verbunden ist und bleibt die Beurteilung von Zulassungsgesuchen von Personen mit ausländischen Ausbildungen¹⁰². Als Knacknüsse erweisen sich dabei insbesondere die Beurteilung der Vergleichbarkeit der im Ausland absolvierten Ausbildungen mit einschlägigen Schweizer Ausbildungen und die Abklärung des Bestehens des (materiellen) Gegenrechts mit dem Staat, aus dem das Diplom stammt. Die Überprüfung der Vergleichbarkeit der ausländischen Ausbildung und der weiteren Zulassungsvoraussetzungen wird daher neu nur noch bei Einreichung eines konkreten Gesuchs vorgenommen. Die in der Vergangenheit zuweilen durchgeführte vorfrageweise Prüfung hinsichtlich der Vergleichbarkeit der Ausbildung und des Gegenrechts wird nicht mehr angeboten. Damit wird gleichzeitig sichergestellt, dass alle notwendigen Angaben und Dokumente vorhanden sind. Um unnötigen Aufwand und Kosten auf Seiten der Gesuchstellerinnen und Gesuchsteller zu verhindern, wird in solchen Fällen jedoch in einem ersten Schritt auf den Nachweis der notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts verzichtet. Die entsprechende Prüfung der Educaris AG muss erst abgelegt werden, wenn klar ist, dass die übrigen Zulassungsvoraussetzungen erfüllt sind. Die Zulassung erfolgt aber in jedem Fall erst nach Erfüllung aller Zulassungsvoraussetzungen.

Gesuchstellerinnen und Gesuchsteller können den Aufwand der RAB und damit auch die Dauer der Beurteilung von Gesuchen mit ausländischer Ausbildung massgeblich beeinflussen. Wichtig ist in diesem Zusammenhang insbesondere, dass der auf der Internetseite der RAB verfügbare Fragebogen zur Beurteilung der Gleichwertigkeit vollständig und detailliert ausgefüllt wird und mit allen erforderlichen Beilagen eingereicht wird. Übersetzungen der jeweils massgebenden Dokumente und Regulierungen können ebenfalls sinnvoll sein, sofern diese nicht in einer Schweizer Amtssprache oder in Englisch vorhanden sind. Die RAB behält sich vor, eine Übersetzung einzuverlangen, sofern eine solche nicht von Anfang an mitgeliefert wird.

Im Berichtsjahr konnte die RAB Personen mit Diplomen aus weiteren Staaten zulassen (insbesondere aus Irland, den Philippinen und der Türkei).

Abbildung 5:

Liste der vergleichbaren ausländischen Ausbildungen per 31. Dezember 2011

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

3.5 Registerabgleich

2011 wurde ein Abgleich zwischen dem Revisorenregister der RAB und den verschiedenen kantonalen Handelsregistern durchgeführt. Das Ziel dieses Abgleichs bestand darin, diejenigen Personen und Unternehmen zu erfassen, die als Revisionsstellen im Handelsregister eingetragen sind, aber über keine Zulassung der RAB verfügen. In einem ersten Schritt wurden so rund 400 Eintragungen von Revisionsstellen herausgefiltert, die über keine Zulassung der RAB verfügen. Diese sehr hohe Zahl erklärt sich damit, dass viele Einträge im Handelsregister veraltet bzw. nicht nachgeführt worden sind. In einem nächsten Schritt klären daher nun die kantonalen Handelsregisterämter ab, wie viele der vorgenannten Eintragungen tatsächlich noch den aktuellen Gegebenheiten entsprechen.

¹⁰² Gesuchstellerinnen und Gesuchsteller, die eine den anerkannten Schweizer Ausbildungen (vgl. dazu Art. 4 Abs. 2 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).





Nach dem Rücktritt bzw. der Abwahl der Revisionsstelle oder nach dem Verzicht auf die Revision (sog. Opting-out, Art. 727a Abs. 2 OR) wird das Handelsregister nicht immer entsprechend angepasst. Dies führt zu Differenzen zwischen dem Revisorenregister und dem Handelsregister. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass es zwar nicht die primäre Pflicht der Revisionsstelle ist, auf die Löschung aus dem Handelsregister hinzuwirken. Diese sollte aber dennoch ein grosses Interesse daran haben, dass dies dennoch möglichst zeitnah geschieht. Wurde nämlich eine Tatsache, deren Eintragung in das Handelsregister vorgeschrieben ist (vgl. dazu Art. 45 Abs. 1 Bst. p i.V.m. Art. 62 HRegV), nicht eingetragen, so kann sie einem Dritten nur entgegen gehalten werden, wenn bewiesen wird, dass sie diesem bekannt war (Art. 933 Abs. 2 OR). Verbleibt also die Revisionsstelle im Handelsregister, so kann je nach den Umständen bei Drittparteien der Anschein entstehen, dass die eingetragene Revisionsstelle weiterhin die Jahres- und ggf. die Konzernrechnung des Unternehmens prüft und die Revisionsverantwortung trägt (Art. 755 OR). Die Aktualisierung des Handelsregisters liegt im Übrigen nicht in der ausschliesslichen Kompetenz des Verwaltungsrates des geprüften Unternehmens, sondern kann von der Revisionsstelle selbständig in die Wege geleitet werden (vgl. Art. 938b Abs. 2 OR).

Fehlt der Gesellschaft eines der vorgeschriebenen Organe oder ist eines dieser Organe nicht rechtmässig zusammengesetzt (darunter fällt z.B. auch eine nicht zugelassene Revisionsstelle), stellt dies einen Organisationsmangel dar (vgl. Art. 731b Abs. 1 OR). Diesfalls können ein Aktionär, ein Gläubiger oder der Handelsregisterführer dem Richter beantragen, die erforderlichen Massnahmen zu ergreifen. Der Richter kann insbesondere:

- der Gesellschaft unter Androhung ihrer Auflösung eine Frist ansetzen, binnen derer der rechtmässige Zustand wieder herzustellen ist;
- das fehlende Organ oder einen Sachwalter ernennen;
- die Gesellschaft auflösen und ihre Liquidation nach den Vorschriften über den Konkurs anordnen.

Die Erbringung von Revisionsdienstleistungen ohne entsprechende Zulassung ist strafbar (Art. 40 Abs. 1 Bst. a RAG). Bestehen Hinweise, wonach möglicher-

weise ohne entsprechende Zulassung revidiert wird oder wurde, so ist die RAB verpflichtet, den Sachverhalt genauer abzuklären und ein allfälliges strafbares Verhalten den zuständigen Strafverfolgungsbehörden zu melden (vgl. Art. 24 Abs. 3 RAG). Stellt eine natürliche Person in einem solchen Fall nachträglich ein Gesuch um Zulassung, so ist zu prüfen, ob sie bei einem derart schwerwiegenden Verstoss gegen das Revisionsrecht überhaupt noch Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bietet (Art. 4 RAV).

Nach Bereinigung und Auswertung der Daten wird die RAB oder das jeweils zuständige kantonale Handelsregisteramt im Verlauf des Jahres 2012 diejenigen Personen und Unternehmen anschreiben, die ohne Zulassung der RAB als Revisionsstelle im Handelsregister eingetragen sind. Damit wird den Angeschriebenen keineswegs unterstellt, sich strafbar verhalten zu haben. Es geht in einem ersten Schritt vielmehr darum, den Sachverhalt abzuklären, wobei seitens der angeschriebenen Personen und Unternehmen eine Mitwirkungspflicht besteht (Art. 14 RAV).

3.6 Melde- und Mitteilungspflichten

Alle zugelassenen Personen und Unternehmen unterliegen ab Gesuchstellung und während der Zulassung verschiedenen Melde- und Mitteilungspflichten¹⁰³. Die Erfahrung der RAB zeigt, dass die Einhaltung dieser Pflichten und die Pflege der Registerdaten in vielen Fällen noch verbesserungsfähig ist. So werden beispielsweise immer wieder personelle Ein- und Austritte nicht oder nicht rechtzeitig im Revisorenregister abgebildet. Dies hat zur Folge, dass einerseits die persönlichen Verlinkungen der betroffenen natürlichen Person nicht mehr aktuell sind und andererseits die Einhaltung der gesetzlichen Zulassungsanforderungen von Revisionsunternehmen nicht oder zumindest nicht ohne Nachfrage kontrolliert werden kann. Mitunter werden auch die Kontaktdaten nicht den veränderten Verhältnissen angepasst, etwa wenn die (Wohn-) Sitzadresse, die Telefonnummer oder die E-Mail-Adresse geändert hat. Diesfalls kann die RAB die betroffenen Personen oder Revisionsunternehmen nicht mehr oder nur mit beträchtlichem Nachforschungsaufwand erreichen.

¹⁰³ Detaillierte Informationen dazu finden sich auf der Website der RAB, Rubrik «Häufige Fragen».

So besteht die Gefahr, dass wichtige Informationen nicht an die Zulassungsträger kommuniziert werden können, was beispielsweise im Rahmen der Erneuerung der Zulassung von Revisionsunternehmen¹⁰⁴ mit Nachteilen verbunden sein kann. Es ist daher wichtig, dass die im Revisorenregister aufgeführten Daten stets aktuell gehalten werden.

Es ist zudem daran zu erinnern, dass die Verletzung der Melde- und Mitteilungspflichten strafbar ist (Art. 39 RAG, Art. 45 RAV)¹⁰⁵.

3.7 Unabhängigkeit der Revisionsstelle

3.7.1 Generelles

Die Unabhängigkeit ist für den Berufsstand der Revisorinnen und Revisoren von fundamentaler Bedeutung. Die RAB hat die Prüfung der Einhaltung der Vorschriften über die Unabhängigkeit daher auch für 2012 als Schwerpunkt im Rahmen ihrer Aufsichtstätigkeit definiert¹⁰⁶. Aber auch für alle anderen zugelassenen Personen bildet die Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften eine unabdingbare Voraussetzung für die Berufsausübung. Zwar betreibt die RAB im Bereich der nicht staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen keine Aufsichtstätigkeit. Sie ist aber dennoch verpflichtet, Hinweisen auf Verstösse gegen die Unabhängigkeitsgrundsätze nachzugehen. Im Berichtszeitraum hat die RAB in diesem Zusammenhang rund 30 Konstellationen genauer untersucht. Anlass zur Abklärung der Einhaltung der

Unabhängigkeitsvorschriften kann eine (zufällige) Feststellung der RAB selbst oder die Meldung eines Dritten sein.

Verstösse gegen die Vorschriften über die Unabhängigkeit der Revisionsstelle¹⁰⁷ sind für die Beurteilung der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit als dauernd einzuhaltende Zulassungsvoraussetzung relevant¹⁰⁸. Verletzungen der Unabhängigkeitsvorschriften lassen je nach den Umständen erhebliche Zweifel an einer glaubwürdigen bzw. einwandfreien Ausübung der Tätigkeit und der Einhaltung der Pflichten der Revisionsstelle aufkommen. Schwere Verletzungen der Unabhängigkeit können daher den Entzug der Zulassung zur Folge haben. Auf Grund der zentralen Bedeutung der Unabhängigkeit für den Berufsstand der Revisorinnen und Revisoren legt die RAB weiterhin ein besonderes Augenmerk auf die Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften.

¹⁰⁴ Vorne Ziff. 3.3.

¹⁰⁵ 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 interne System zur Qualitätssicherung den gesetzlichen Ansprüchen genügt und wirksam umgesetzt wird.

¹⁰⁶ Vorne Ziff. 1.11.

¹⁰⁷ Vgl. dazu insbesondere Art. 728 und Art. 729 OR.

¹⁰⁸ Vorne Ziff. 4.4.

«Die Unabhängigkeit ist für den Berufsstand von fundamentaler Bedeutung.»

Bei der Einhaltung der Unabhängigkeitsbestimmungen sind verschiedene Aspekte zu berücksichtigen: Zunächst einmal ist zu beachten, dass die Unabhängigkeit sowohl tatsächlich (in fact) als auch dem Anschein nach (in appearance) sichergestellt sein muss. Es gilt daher, alle Umstände zu vermeiden, aus denen eine durchschnittliche Betrachterin oder ein durchschnittlicher Betrachter auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung schliessen müsste, die Unabhängigkeit sei nicht mehr gegeben¹⁰⁹. Die einwandfreie Revision einer korrekten Jahresrechnung durch eine subjektiv (d.h. tatsächlich) unvoreingenommene bzw. unabhängige Revisionsstelle ist für einen Dritten wertlos, wenn die Unabhängigkeit nach aussen hin als beeinträchtigt erscheint. Massgebend ist dabei nicht, was eine durchschnittliche Betrachterin oder ein durchschnittlicher Betrachter tatsächlich weiss, sondern wie ein Sachverhalt mit Blick auf die Unabhängigkeit und auf Grund der allgemeinen Lebenserfahrung beurteilt würde, wenn die durchschnittliche Betrachterin oder der durchschnittliche Betrachter Kenntnis der relevanten Umstände hätte.

Das Gesetz enthält eine Liste von Tatbeständen, die mit der Unabhängigkeit unvereinbar sind und zumindest eine Verletzung dem Anschein nach bewirken (Art. 728 Abs. 2 Ziff. 1–7 OR). Darüber hinaus sind gegebenenfalls die Bestimmungen des Berufsrechts¹¹⁰ zu beachten. Die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle untersteht im Grundsatz denselben Anforderungen an die Unabhängigkeit wie die ordentlich prüfende Revisionsstelle. Die vorerwähnten Unvereinbarkeitstatbestände gelten nach der Lehre und Rechtsprechung auch bei der eingeschränkten Revision. Einzige Ausnahme bildet die Mitwirkung bei der Buchführung und der Erbringung anderer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft, sofern gewisse Rahmenbedingungen eingehalten werden (Art. 729 Abs. 2 OR).

3.7.2 Mitwirkung bei der Buchführung im Rahmen der eingeschränkten Revision

Die RAB hat auf ihrer Internetseite Informationen zu den Grundsätzen publiziert, die bei der Mitwirkung bei der Buchführung und der Erbringung weiterer Dienstleistungen für die zu prüfende Gesellschaft zu beachten sind¹¹¹. Dabei handelt es sich allerdings nicht um verbindliche Handlungsanweisungen, sondern um die fachliche Meinung der RAB zu diesem Thema, das immer wieder Gegenstand von Anfragen ist. Die wichtigsten Grundsätze werden nachfolgend kurz dargestellt:

Nach dem Gesetzeswortlaut (Art. 729 Abs. 2 OR) ist die «Mitwirkung» an der Buchführung zulässig. Daraus folgt im Umkehrschluss, dass die vollständige und autonome Führung der Buchhaltung durch die Revisionsstelle (im Sinne eines vollständigen Outsourcing) nicht erlaubt ist. Es ist daher sicherzustellen, dass für alle kritischen Ansätze in der Jahres- und Konzernrechnung (beispielsweise Abschreibungen, Wertberichtigungen, Rückstellungen, Aktivierung bestimmter Kosten, Wiederaufwertung, Änderung von Rechnungslegungsgrundsätzen) zwingend der Verwaltungsrat des geprüften Unternehmens verantwortlich bleibt (Art. 716a OR). Der Verwaltungsrat darf diese Entscheidungsbefugnis nicht an die Revisionsstelle übertragen. Urheber und geistiger Vater der Jahresrechnung muss das geprüfte Unternehmen bleiben. Die Revisionsstelle darf lediglich unterstützend bei der Erstellung der Jahresrechnung mitwirken, diese aber nicht vollständig oder in wesentlichen Teilen selbst erstellen.

In Bezug auf die organisatorischen Massnahmen ist zu gewährleisten, dass die operative Leitung der Revisionsabteilung und der Abteilung, deren Mitarbeitende an der Buchführung mitwirken oder andere Dienstleistungen erbringen, nicht durch die gleiche Person oder gemeinsam durch dieselbe Personengruppe erfolgt. Die Personen, die an der Buchführung mitwirken oder andere Dienstleistungen erbringen, dürfen zudem gegenüber den an der Revision beteiligten Personen nicht weisungsbefugt sein.

Zur Sicherstellung der personellen Trennung ist schliesslich zu beachten, dass diejenigen Personen, die Buchführungsarbeiten durchführen oder andere relevante Dienstleistungen für das geprüfte Unternehmen erbringen, nicht an den Revisionsarbeiten für dieses Unternehmen beteiligt sein dürfen.

¹⁰⁹ Vgl. dazu die Botschaft des Bundesrates vom 23. Juni 2004 zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, BBl 2004 4018.

¹¹⁰ Insbesondere die Richtlinien zur Unabhängigkeit (RzU) der Treuhänder-Kammer, Ausgabe 2007.

¹¹¹ Vgl. das FAQ betreffend Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision vom 18. Juli 2011 (www.revisionsaufsichtsbehörde.ch; auf der Startseite unter «AKTUELL», 18.07.2011).

Die Treuhand-Kammer hat zum Thema der Mitwirkung an der Buchführung am 26. Oktober 2011 ebenfalls ein Positionspapier veröffentlicht¹¹². Dieses enthält vor allem begriffliche Abweichungen zu den Standpunkten der RAB, insbesondere mit Blick auf die Zulässigkeit des kompletten Outsourcings der Buchführung auf die Revisionsstelle.

3.7.3 Weitere Unvereinbarkeitstatbestände

Es würde zu weit führen, alle mit Blick auf die Unabhängigkeit problematischen Sachverhalte darzulegen. Die RAB stösst im Rahmen ihrer Tätigkeit jedoch immer wieder auf ähnliche Unabhängigkeitsverletzungen. Nachfolgend sollen daher einige typische Konstellationen dargelegt werden, die es zu vermeiden gilt:

Öfters Gegenstand von Beanstandungen sind enge Beziehungen des leitenden Revisors zu einem Mitglied des Verwaltungsrats, zu einer anderen Person mit Entscheidfunktion oder zu einem bedeutenden Aktionär (vgl. Art. 728 Abs. 2 Ziff. 3 OR). Dabei ist in Erinnerung zu rufen, dass die Bestimmungen über die Unabhängigkeit nicht nur für den leitenden Revisor, sondern für alle an der Revision beteiligten Personen gelten. Ist die Revisionsstelle eine Personengesellschaft oder eine juristische Person, so gelten die Bestimmungen über die Unabhängigkeit auch für die Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans und für andere Personen mit Entscheidfunktion (Art. 728 Abs. 3 OR). Unzulässig im Sinne der vorgenannten Bestimmungen ist daher etwa, wenn zwei Partner zusammen ein (Treuhand-) Unternehmen betreiben und der eine Partner über seine selbständig betriebene Revisionsfirma gleichzeitig Gesellschaften prüft, in welchen der andere Partner z.B. als Verwaltungsrat tätig ist.

Zu beachten gilt es, dass die Unabhängigkeit auch dann nicht gegeben ist, wenn Personen, die der Revisionsstelle, den an der Revision beteiligten Personen, den Mitgliedern des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans oder anderen Personen mit Entscheidfunktion nahe stehen (Art. 728 Abs. 5 OR). Unvereinbar mit der Unabhängigkeit ist daher, wenn ein (unmittelbarer) Familienangehöriger oder naher Verwandter eine Position im geprüften Unternehmen ausübt, welche eine Einflussnahme auf die Buchführung ermöglicht. Hat beispielsweise der Ehemann der Revisorin eine leitende Position im Bereich des Rechnungswesens des geprüften Unternehmens inne, ist die Unabhängigkeit nicht mehr

gegeben. Dabei kommt auch der Unabhängigkeit dem Anschein nach eine grosse Bedeutung zu.

Unzulässig ist weiter die gegenseitige Überprüfung von Revisionsunternehmen, d.h., wenn das Revisionsunternehmen A das Revisionsunternehmen B prüft und umgekehrt. Dies gilt auch für Konstellationen, welche zu einer indirekten gegenseitigen Überprüfung führen. Die Zahl der Beanstandungen in diesem Bereich ist erfreulicherweise stark zurückgegangen. Dies hängt wohl auch damit zusammen, dass der Tatbestand im Rahmen der Überarbeitung der Richtlinien zur Unabhängigkeit der Treuhand-Kammer per 1. Januar 2011 explizit in die Richtlinien aufgenommen worden ist¹¹³.

3.8 Neue Schwellenwerte für die ordentliche Revision

Am 17. Juni 2011 haben die Eidg. Räte eine Änderung der Regelung zur Revisionspflicht verabschiedet. Die Schwellenwerte, welche die eingeschränkte von der ordentlichen Revision der Jahresrechnung abgrenzen, wurden von 10 Millionen Franken Bilanzsumme, 20 Millionen Franken Umsatzerlös und 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt auf 20 Millionen Franken Bilanzsumme, 40 Millionen Franken Umsatzerlös und 250 Vollzeitstellen erhöht (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR). Die erhöhten Schwellenwerte sind am 1. Januar 2012 in Kraft getreten und gelten für die Revision der Jahres- und Konzernrechnungen derjenigen Geschäftsjahre, die mit oder nach dem 1. Januar 2012 beginnen.

Der Berechnungsmechanismus bleibt derselbe: Eine ordentliche Revision ist durchzuführen, wenn zwei der drei Schwellenwerte in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten werden. Für die Beurteilung, ob die Schwellenwerte in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten werden, sind nach dem Willen des Gesetzgebers und des Bundesrates jeweils die Werte des Berichts- und des Berichtsvorjahres ausschlaggebend. Im Hinblick auf das Geschäftsjahr 2012 sind dies somit die Zahlen der Geschäftsjahre 2012 (Berichtsjahr) und 2011 (Berichtsvorjahr). Die Rückwirkung auf das Geschäftsjahr 2011 oder frühere Geschäftsjahre ist ausgeschlossen¹¹⁴.

¹¹² Treuhand-Kammer, *Eingeschränkte Revision und Mitwirkung bei der Buchführung*, in: *Der Schweizer Treuhänder 2011*, 1000 ff. (deutsche Fassung), 1004 ff. (französische Fassung).

¹¹³ Vgl. Ziff. IV Bst. C Abs. 3 der Richtlinien zur Unabhängigkeit 2007.

¹¹⁴ Vgl. dazu auch das am 27. Oktober 2011 angepasste FAQ «Eingeschränkte oder ordentliche Revision» (Grössenkriterien) auf der Homepage der RAB.

Die neuen Schwellenwerte haben keine direkte Auswirkung auf die Zulassung von Revisorinnen und Revisoren bzw. von Revisionsexpertinnen und Revisionsexperten. Was sich jedoch ändert, ist das Betätigungsfeld, das mit den beiden Zulassungsarten verbunden ist: Ab dem Geschäftsjahr 2012 können Personen und Unternehmen mit der Zulassung als Revisorinnen und Revisoren neu auch die Jahresrechnungen von Unternehmen prüfen, welche die alten Schwellenwerte von 10-20-50 überschreiten und die neuen Schwellenwerten von 20-40-250 unterschreiten.

3.9 Neues Rechnungslegungsrecht

Am 23. Dezember 2011 haben die Eidg. Räte die Totalrevision des Buchführungs- und Rechnungslegungsrechts verabschiedet. Bereits Ende 2007 hatte der Bundesrat eine Botschaft zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrecht vorgelegt¹¹⁵, um primär vier Zielsetzungen zu erreichen: Verbesserung der Corporate Governance, Flexibilisierung der Kapitalstrukturen, Aktualisierung der Vorschriften zur Generalversammlung und Modernisierung von Buchführung und Rechnungslegung. Auf Grund der Volkssinitiative «gegen die Abzockerei» wurde die Vorlage sistiert. Das Rechnungslegungsrecht wurde aber gleichzeitig abgespalten und vom Parlament separat zu Ende beraten.

Mit dem neuen Recht werden die veralteten Vorschriften zu Buchführung und Rechnungslegung umfassend modernisiert, auch wenn das Parlament den Entwurf des Bundesrates teilweise deutlich abgeschwächt hat. Es wird eine einheitliche Ordnung für alle Rechtsformen des Privatrechts geschaffen, wobei die Anforderungen an die Unternehmen nach der wirtschaftlichen Bedeutung differenziert werden. Rechtsformspezifische Bestimmungen werden aufgehoben (z.B. Art. 662 ff. OR für Aktiengesellschaften). Die Vorlage enthält allgemeine Vorschriften, die auf alle buchführungs- und rechnungslegungspflichtigen Rechtsträger Anwendung finden (Art. 957 ff. OR). Sie widerspiegeln nach Auffassung von Bundesrat und Parlament den Status quo der Buchführung und Rechnungslegung eines gut geführten KMU. Weitergehende Bestimmungen gelten für Grossunternehmen (Art. 961 ff. OR) und Konzerne (Art. 963 ff. OR). Unter bestimmten Voraussetzungen muss neben dem Abschluss nach OR auch ein Abschluss nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung erstellt werden (Art. 962 f. OR; z.B. nach Swiss GAAP FER

oder IFRS). Dieser gibt die tatsächliche wirtschaftliche Lage des Unternehmens wieder (sog. «fair presentation»).

Im Anhang zum neuen Rechnungslegungsrecht hat das Parlament auch eine Bestimmung zur Verantwortlichkeit der RAB geschaffen. Bisher richtete sich diese nach dem Verantwortlichkeitsgesetz vom 14. März 1958 (SR 170.32): Fügt ein Organ oder ein Angestellter der RAB in Ausübung dienstlicher Tätigkeit einem Dritten widerrechtlich Schaden zu, so haftet die RAB dem Dritten nach den Bestimmungen des Verantwortlichkeitsgesetzes (vgl. Art. 19 Verantwortlichkeitsgesetz).

Rechtspolitisch und sachlich ist diese vollumfängliche Verantwortlichkeit aber stossend, wenn ein vom Staat beaufsichtigtes Unternehmen ein grobes Verschulden trifft, während der Aufsichtsbehörde nur leichte Amtspflichtverletzungen vorgeworfen werden kann. Aus ähnlichen Überlegungen hat das Parlament schon 2009 eine besondere Haftungsbestimmung für die FINMA in Kraft gesetzt. Bundesrat und Parlament haben entschieden, dass FINMA und RAB mit Blick auf ihre vergleichbare Tätigkeit und ihre Zusammenarbeit bei der Aufsicht über die Revisionsunternehmen haftungsmässig gleichbehandelt werden sollen. Die Verantwortlichkeit der RAB, ihrer Organe, ihres Personals und allfällig beigezogener Drittpersonen richtet sich auch künftig grundsätzlich nach dem Verantwortlichkeitsgesetz. Die RAB haftet aber künftig wie die FINMA nur, wenn sie wesentliche Aufsichtspflichten verletzt hat und der Schaden nicht auf Pflichtverletzungen einer Revisorin, eines Revisors, einer Revisionsexpertin, eines Revisionsexperten oder eines Revisionsunternehmens zurückzuführen ist (Art. 36a RAG, noch nicht in Kraft). Die Regelung gilt auch für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen und für Personen und Unternehmen, die eine Zulassung der RAB benötigen, aber keine solche erhalten haben¹¹⁶.

Der Bundesrat hat noch nicht über das Inkrafttreten des neuen Rechts entschieden.

¹¹⁵ Botschaft des Bundesrates vom 21. Dezember 2007 zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister und Firmenrecht), **BBJ 2008 1589 ff.**

¹¹⁶ Botschaft des Bundesrates vom 21. Dezember 2007 zur Änderung des Obligationenrechts (Aktienrecht und Rechnungslegungsrecht sowie Anpassungen im Recht der Kollektiv- und der Kommanditgesellschaft, im GmbH-Recht, Genossenschafts-, Handelsregister und Firmenrecht), **BBJ 2008 1739 f.**

4 Rechtsprechung

4.1 Einleitung

Wie im Jahr 2010 hat das Bundesverwaltungsgericht (BVGer) auch im vergangenen Jahr eine Reihe von einschlägigen Urteilen erlassen. Das Gericht äusserte sich dabei in einem Entscheid zur Zulassungsvoraussetzung der Ausbildung, in acht Entscheiden zur Fachpraxis und in sieben Entscheiden zum unbescholtenen Leumund. Im Weiteren entschied das Gericht über die Rechtmässigkeit der von der RAB ausgesprochenen Verweise und über diverse Verfahrensfragen. Auch das Bundesgericht (BGer) beurteilte einen Fall im Zusammenhang mit der Ausbildung und drei Fälle rund um den Leumund. Im Folgenden werden die wichtigsten Erwägungen aus den Urteilen und die darin enthaltenen Präzisierungen zu den erwähnten Zulassungsvoraussetzungen dargestellt.

4.2 Ausbildung

Gemäss Artikel 4 und 5 RAG muss jede Person, die eine Zulassung als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte bzw. Revisorin oder Revisor beantragt, unter anderem nachweisen, dass sie die gesetzlichen Anforderungen an die Ausbildung erfüllt. Ausländische Abschlüsse werden in Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe d RAG behandelt. Laut dieser Bestimmung erfüllt die Inhaberin oder der Inhaber eines ausländischen Diploms die Voraussetzung an die Zulassung, wenn er oder sie eine Ausbildung vorweisen kann, die mit den in den Buchstaben a bis c von Artikel 4 Absatz 2 RAG erwähnten Schweizer Ausbildungen vergleichbar ist, die entsprechende Fachpraxis aufweist, die notwendigen Kenntnisse des Schweizer Rechts nachweist und wenn ein Staatsvertrag mit dem Herkunftsstaat dies so vorsieht oder der Herkunftsstaat Gegenrecht hält.

Im einzigen Entscheid zur Zulassungsvoraussetzung der Ausbildung¹¹⁷ hat das BVGer die Gegenrechtsfrage und ihre Vereinbarkeit mit dem Grundrecht der Wirtschaftsfreiheit überprüft. Der Beschwerdeführer war Inhaber eines «Bachelor of Science in Business Administration» der Universität Kalifornien. Er war zudem berechtigt, in diesem US-Bundesstaat als «Certified Public Accountant» (CPA) zu arbeiten. Weiter verfügte er über eine provisorische Zulassung durch die RAB. Das Gericht führte zunächst aus, was im Übrigen auch nicht bestritten war, dass kein Staatsvertrag mit den USA besteht und dass die USA Personen, die über eine Schweizer Ausbildung gemäss RAG verfügen, kein Gegenrecht einräumen. Die Nichtzulassung des Beschwerdeführers auf Grund des fehlenden Gegenrechts verstösst nach

Beurteilung des Gerichts nicht gegen die Wirtschaftsfreiheit. Das Gericht schloss sich der Auffassung der RAB an, wonach das Gegenrecht den Inhaberinnen und Inhabern eines Schweizer Abschlusses den Zugang zu ausländischen Märkten für Revisionsdienstleistungen ermöglichen soll und somit im öffentlichen Interesse steht. Zudem stellt die Nichtzulassung unter diesen Bedingungen keine unangemessene Beeinträchtigung der wirtschaftlichen Handlungsfreiheit dar. Weiterhin verstosse die Nichtzulassung im vorliegenden Fall nicht gegen das Grundrecht der Wirtschaftsfreiheit.

Im selben Entscheid führte das BVGer aus, dass es nicht gerechtfertigt wäre, das Verfahren zu suspendieren und dem Beschwerdeführer in dieser Zeit mit provisorischer Zulassung zu ermöglichen, die entsprechenden Prüfungen abzulegen und von der «Association of Chartered Certified Accountants» (ACCA) zur Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer in England zugelassen zu werden (in diesem Land besteht das Gegenrecht).

Das BGer äusserte sich ebenfalls zur Zulassungsvoraussetzung der Ausbildung und insbesondere zur Frage, ob es sich beim «Master of advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique» um einen Abschluss im Sinne von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe c RAG handelt¹¹⁸. Das Gericht führte aus, dass es im vorliegenden Fall nicht um die Frage geht, ob die erwähnte Ausbildung mit einem der im RAG erwähnten Ausbildungsgang gleichwertig ist¹¹⁹, sondern um die Prüfung, ob diese Ausbildung ein Master im Sinne des Gesetzes darstellt. Das Gericht kam zur Ansicht, dass die Methoden zur wörtlichen, historischen und systematischen Auslegung der Bestimmungen des RAG nur begrenzt aussagekräftig sind, sodass man sich im Wesentlichen auf eine teleologische Auslegung von Artikel 4 Absatz 2 Buchstabe c RAG stützen muss. Diese Auslegungsmethode führte das Gericht zum Schluss, dass es sich beim «Master of advanced Studies HES-SO en lutte contre la criminalité économique» um einen Abschluss im Sinne der letztgenannten Bestimmung handelt.

¹¹⁷ Entscheid des BVGer B-8732/2010 vom 22. September 2011 (noch nicht rechtskräftig).

¹¹⁸ Entscheid Nr. 2C_731/2010 vom 16. November 2011.

¹¹⁹ Wenn dies der Fall gewesen wäre, hätte es das BGer gemäss Artikel 83 Buchstabe t des Gesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (BGG, SR 173.110) mangels Zuständigkeit ablehnen müssen, über eine Fähigkeitsbewertung zu urteilen.

4.3 Fachpraxis

In den verschiedenen Entscheiden hat das BVGer die Begriffe interne Revision, Controlling, internes Rechnungswesen und «Laienrevision» präzisiert sowie den Umfang, in dem diese Tätigkeiten im Rahmen der Fachpraxis berücksichtigt werden müssen. Es hat zudem die Tragweite der Aufsicht über die Fachpraxis definiert. Im Weiteren hat das Gericht seine Rechtsprechung zur Härtefallklausel von Artikel 43 Absatz 6 RAG erweitert.

4.3.1 Interne Revision, Controlling, internes Rechnungswesen und «Laienrevision»

In zwei Fällen hat sich das BVGer mit der Anerkennung der Tätigkeit als interner Revisor im Sinne der Fachpraxis nach RAG befasst^{120, 121}. Das Gericht hat dargelegt, dass die von einer Gesuchstellerin oder einem Gesuchsteller ausgeübte und nachgewiesene interne Revisionstätigkeit in erheblichem Umfang einer externen Revision vergleichbar sein muss, um als Rechnungsrevision anerkannt werden zu können. Das Gericht hat diese Vergleichbarkeit im konkreten Fall einer Person bejaht, die als «Financial Controller» tätig war und im Rahmen von Unternehmensfusionen und -übernahmen ihres Konzerns Prüftätigkeiten erbracht hatte, die mit denen einer externen Revision vergleichbar sind. Laut Gericht dürfen dabei nicht die aktuellen Begrifflichkeiten herangezogen werden, wenn eine zwischen 1987 und 1993 ausgeübte Tätigkeit zu beurteilen ist¹²². Demgegenüber hat das BVGer die Vergleichbarkeit verneint, wenn der Gesuchsteller als Finanzchef tätig war und lediglich den Nachweis angetreten hat, dass er an der Erstellung der Jahresrechnung mitgewirkt und im Rahmen der Rechnungsprüfung mit externen Revisoren zusammengearbeitet hat¹²³.

Mit Blick auf die Funktion des Controllings hat das Gericht festgehalten, dass dessen Ziel im Gegensatz zur Rechnungsrevision nicht darin besteht, unabhängig zu kontrollieren, ob die Rechnungen die gesetzlichen und statuarischen Vorgaben erfüllen. Die Aufgabe des Controllings besteht vielmehr darin, in allgemeiner Form den guten Gang der Geschäfte zu gewährleisten, indem Abweichungen von den durch das Unternehmen festgesetzten Zielen, Budgetüberschreitungen oder Ineffizienzen im Unternehmen identifiziert werden. Eine solche Tätigkeit ist grundsätzlich nicht mit der Rechnungsrevision vergleichbar. Im konkreten Fall konnte der Gesuchsteller nicht den Nachweis antreten, dass die von ihm ausgeübte Tätigkeit eine erhebliche Ähnlichkeit mit der Rechnungsrevision aufweist, so dass sie nicht anerkannt wurde¹²⁴.

Im Weiteren hat sich das BVGer auch mit dem internen Rechnungswesen befasst. Das Gericht vertrat dabei die Auffassung, dass das RAG nicht zwischen internem (Management Accounting) und externem Rechnungswesen (Financial Accounting) unterscheidet und auch keine Definition des Rechnungswesens enthält. Nach einer ausführlichen Analyse kam das Gericht zu dem Schluss, dass der Gesetzgeber bewusst darauf verzichtet hat, den Begriff des Rechnungswesens einzuschränken, wenn es um die Anerkennung von Fachpraxis geht. Fachpraxis im Bereich des internen Rechnungswesens ist demnach zu berücksichtigen, auch wenn sie nicht gleichzeitig auch auf dem Gebiet des externen Rechnungswesens erworben wurde¹²⁵.

Im Hinblick auf die sog. «Laienrevision» schliesst die Tatsache, dass solche Revisionsdienstleistungen nicht ausdrücklich im Gesetz vorgesehen sind (konkret handelte es sich um die Revision von Vereinen, die nicht von Gesetzes wegen der Revisionspflicht unterliegen), nicht per se aus, dass eine solche Tätigkeit mit der Rechnungsrevision vergleichbar ist. Die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller muss allerdings den Nachweis erbringen, dass die durchgeführten Arbeiten mit denen einer gesetzlichen Rechnungsrevision vergleichbar sind. Im vorliegenden Fall konnte die vorgebrachte Tätigkeit höchstens in Verbindung mit anderen Mandaten als Fachpraxis in der Rechnungsrevision berücksichtigt werden¹²⁶.

4.3.2 Begriff der Beaufsichtigung

Laut RAG muss ein Teil der von Gesuchstellerinnen und Gesuchsteller erworbenen Fachpraxis auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision und unter Beaufsichtigung durch eine qualifizierte Person erworben werden (vgl. Art. 4 Abs. 4 und 5 Abs. 2 RAG). In Artikel 7 RAV ist der Begriff der Beaufsichtigung näher definiert. Diese gilt als gegeben, wenn die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller einer Fachperson, welche die gesetzlichen Anforderungen erfüllt, formell unterstellt war und die Tätigkeit weisungsgebunden ausgeübt hat.

¹²⁰ Entscheide Nr. B-5668/2010 vom 7. April 2011 und Nr. B-7516/2009 vom 6. Juli 2011.

¹²¹ In den folgenden Entscheiden hat das BVGer die Begriffe der Buchführung, externen Revision und Controlling definiert: Nr. B-639/2010 vom 7. Juli 2011, E. 7.2.2; Nr. B-5668/2010 vom 7. April 2011, E. 4.1; Nr. B-7516/2009 vom 6. Juli 2011, E. 5.1.4; Nr. B-3737/2010 vom 12. Oktober 2011, E. 5.4.1.

¹²² Entscheid Nr. B-5668/2010 vom 7. April 2011, E. 4.3.4.

¹²³ Entscheid Nr. B-7516/2009 vom 6. Juli 2011, E. 5.1.4.

¹²⁴ Entscheid Nr. B-3737/2010 vom 12. Oktober 2011, E. 5.4.1.

¹²⁵ Entscheid Nr. B-639/2010 vom 7. Juli 2011, E. 7.2.

¹²⁶ Entscheid Nr. B-7516/2009 vom 6. Juli 2011, E. 5.1.5.

Zunächst lässt sich feststellen, dass das Gericht die Praxis der RAB in zwei Punkten bestätigt hat. Einerseits bezieht sich das Kriterium der Beaufsichtigung sowohl auf den Bereich des Rechnungswesens als auch auf denjenigen der Rechnungsrevision¹²⁷. Andererseits hat die RAB mit der Anforderung, dass mindestens 10 Prozent einer Vollzeitstelle der Rechnungsrevision gewidmet sein müssen, ihre Kompetenzen nicht überschritten. Vielmehr liess das Gericht die Frage offen, ob angesichts dieses niedrigen Prozentsatzes das Ziel des RAG (nämlich eine regelmässige Ausübung und die Qualität der in der Revision erbrachten Leistungen sicherzustellen) tatsächlich gewährleistet wird¹²⁸.

Im Jahr 2010 hat das BVGer entschieden, dass ein formelles Unterstellungsverhältnis im Sinne des RAG vorliegen kann, wenn sowohl die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller als auch die beaufsichtigende Person dem Verwaltungsrat angehören. Dabei bezog sich das Gericht auf die Theorie des sog. arbeits- und gesellschaftsrechtlichen Doppelverhältnisses¹²⁹. 2011 ging das Gericht noch einen Schritt weiter. Ein Gesuchsteller, der als Delegierter des Verwaltungsrates fungierte und zwischen 70 und 80 Prozent der Anteile am Unternehmen hielt, machte vom Präsidenten des Verwaltungsrats beaufsichtigte Fachpraxis geltend. Das Gericht war der Auffassung, dass diese Konstellation das Vorhandensein eines Arbeitsvertrags (in diesem Fall eines mündlichen Arbeitsvertrags) und ein Unterstellungsverhältnis nicht ausschliesst, da die beaufsichtigte Person weder Alleinaktionär noch einziges Mitglied des Verwaltungsrates ist. Der Umstand, dass der Gesuchsteller das Unternehmen über die Generalversammlung beherrscht, ändert nichts an der Tatsache, dass er an die Weisungen des Verwaltungsrats gebunden ist. Das Gericht hat daher das Vorhandensein eines Unterstellungsverhältnisses bejaht¹³⁰.

Demgegenüber hat das BVGer das Vorliegen eines formellen Unterstellungsverhältnisses in einem Fall verneint, in dem der Gesuchsteller als Leiter Finanzen und Administration einer Tochtergesellschaft in der Schweiz fungierte und die Beaufsichtigung durch eine Person geltend machte, die bei der ausländischen Muttergesellschaft tätig war. Eine solche Position beinhaltet eine gewisse Autonomie und kann allenfalls zu einem faktischen Unterstellungsverhältnis in bestimmten Bereichen führen, nicht aber zu einem formellen Unterstellungsverhältnis im Sinne von RAG und RAV. Zudem war es angesichts

der räumlichen Distanz der betroffenen Personen nach Meinung des Gerichts nur schwer vorstellbar, dass eine tatsächliche Beaufsichtigung stattgefunden hat¹³¹.

Schliesslich kann in der Konstellation, in der die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller und die beaufsichtigende Person in einem Auftragsverhältnis zueinander stehen, Beaufsichtigung nur dann bestehen, wenn die Gesuchstellerin oder der Gesuchsteller als Auftraggeber und auf Anweisung der Auftraggeberin oder des Auftraggebers handelt. Im umgekehrten Verhältnis besteht kein formelles Unterstellungsverhältnis¹³².

4.3.3 Härtefallklausel

Gemäss Artikel 43 Absatz 6 RAG kann die RAB in Härtefällen Fachpraxis anerkennen, die die gesetzlich festgelegten Anforderungen nicht erfüllt, sofern eine einwandfreie Erbringung von Revisionsdienstleistungen auf Grund einer langjährigen praktischen Erfahrung nachgewiesen wird. In Artikel 50 RAV sind die Voraussetzungen aufgeführt, die bei natürlichen Personen erfüllt sein müssen, wenn diese als Revisionsexpertin bzw. Revisionsexperte oder Revisorin bzw. Revisor gemäss Artikel 43 Absatz 6 RAG zugelassen werden möchten.

Das BVGer befasste sich in mehreren Fällen mit diesen Vorgaben. 2010 hatte es bereits festgestellt, dass Artikel 50 RAV nicht als einziger Anwendungsfall von Artikel 43 Absatz 6 RAG zu betrachten ist¹³³. In seiner jüngsten Rechtsprechung hat es hinzugefügt, dass die Anforderungen an die qualifizierte Fachpraxis im Hinblick auf die Zulassung als Revisionsexpertin bzw. Revisionsexperte höher sein müssen als im Falle der Zulassung als Revisorin bzw. Revisor¹³⁴.

¹²⁷ Entscheide Nr. B-5668/2010 vom 7. April 2011, E. 4.2, und Nr. B-3648/2010 vom 5. Mai 2011, E. 2.1.

¹²⁸ Entscheide Nr. B-5668/2010 vom 7. April 2011, E. 4.2, und Nr. B-3648/2010 vom 5. Mai 2011, E. 2.2.1.

¹²⁹ Entscheid Nr. B-3219/2009 vom 22. März 2010. Vgl. auch Tätigkeitsbericht 2010 der RAB, Seite 40.

¹³⁰ Entscheid Nr. B-187/2010 vom 12. Januar 2011, E. 4.4.3 bis 4.4.6.

¹³¹ Entscheid Nr. B-1350/2010 vom 29. April 2011, E. 4.2.4.

¹³² Entscheid Nr. B-7516/2009 vom 6. Juli 2011, E. 4.2.

¹³³ Entscheid Nr. B-3920/2010 vom 9. Dezember 2010, E. 6.2. Vgl. auch Tätigkeitsbericht 2010 der RAB, Seite 41.

¹³⁴ Entscheid Nr. B-5668/2010 vom 7. April 2011, E. 5.

Im Hinblick auf die Anwendung der Härtefallklausel auf Personen, die eine Zulassung als Revisionsexpertin bzw. Revisionsexperte beantragen, legte das Gericht in den Entscheiden von 2011 dar, dass in einem Härtefall die Zulassung auszusprechen ist, wenn eine Person nicht nach den regulären Voraussetzungen zugelassen werden kann und dies objektiv betrachtet ein unzumutbares Ergebnis zur Folge hat. Die Ablehnung eines Antrags auf Zulassung eines Geschwärtstellers, der die regulären Zulassungsvoraussetzungen bei weitem nicht erfüllt, stellt dabei objektiv betrachtet kein unzumutbares Ergebnis dar. Im konkreten Fall konnte der Betroffene lediglich 43 Monate Fachpraxis unter Beaufsichtigung nachweisen, während 72 Monate notwendig gewesen wären. Es kam hinzu, dass er nur in Teilzeit im Bereich der Revision tätig war und beim Grossteil seiner Mandate gar keine Zulassung als Revisionsexperte benötigte¹³⁵. Ein Härtefall lag somit nicht vor¹³⁶. In einem späteren Entscheid¹³⁷ kam das Gericht zum Befund, dass die Prüfung des Härtefalls eine umfassende Analyse der Fachpraxis der Geschwärtstellerin oder des Geschwärtstellers beinhaltet. Entscheidend sind bei dieser Analyse die ordentlichen Prüfungen für Gesellschaften, welche die Voraussetzungen von Artikel 727 Absatz 1 Ziffer 2 OR¹³⁸ erfüllen, und für deren Durchführung nach neuem Recht eine Zulassung als Revisionsexpertin bzw. Revisionsexperte notwendig ist. Im vorliegenden Fall konnte der Geschwärtsteller nicht nachweisen, dass er die regulären Zulassungsvoraussetzungen erfüllt. Ebenso wenig konnte er Dokumente vorlegen, wonach er ordentliche Revisionen durchgeführt hatte.

Mit Blick auf die Anwendung der Härtefallklausel bei Revisorinnen oder Revisoren unterstrich das BVGer, dass Dauer und Inhalt der langjährigen Fachpraxis nicht allgemein definiert werden können. Vielmehr sind die gesamte Fachpraxis und Qualität der erbrachten Dienstleistungen im Einzelfall zu beurteilen. Allerdings ist diese Analyse dann überflüssig, wenn eindeutig keine langjährige Fachpraxis vorliegt¹³⁹. Zudem hat das Gericht die Praxis der RAB gestützt, wonach mindestens 10 Prozent einer Vollzeitstelle über mehrere Jahre hinweg der Rechnungsrevision gewidmet worden sein müssen. Das Gericht hat den Härtefall in einem konkreten Fall verneint, in dem im Zeitraum von 2002 bis 2008 nur ein Revisionsmandat pro Jahr und seit 2009 insgesamt 36 Mandate bestanden, wobei diese 36 Mandate das 10 Prozent-Kriterium erfüllt haben¹⁴⁰. Zur gleichen Auffassung gelangte das Gericht im Fall eines Geschwärtstellers, der

im Zeitraum von 1989 bis 1995 je einen Revisionsbericht, für den Zeitraum 1995 bis 1999 je zwei Revisionsberichte und für das Jahr 2000 drei Revisionsberichte nachweisen konnte und seit dem Jahr 2001 keine Revisionstätigkeit mehr ausgeübt hatte¹⁴¹.

4.4 Unbescholtener Leumund

Generell ergibt sich aus der Rechtsprechung vom BVGer und BGer, dass die Praxis der RAB zum unbescholtenen Leumund und zur Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit rechtskonform ist. Dementsprechend bestätigte das Gericht, dass zur Auslegung dieser unbestimmten Rechtsbegriffe die Praxis aus dem Bereich der Aufsicht über den Finanzmarkt (Bankengesetz [BankG, SR 952.0], Börsengesetz [BEHG SR 954.] und Geldwäschereigesetz [GwG, SR 955.0]) herangezogen werden darf. Bei der Prüfung des Leumunds bzw. der Gewähr müssen demnach insbesondere Integrität, Gewissenhaftigkeit und einwandfreie Sorgfalt als berufsspezifische Leumundsmerkmale sowie allgemeine Eigenschaften wie Ansehen, Achtung und Vertrauenswürdigkeit in Erwägung gezogen werden. Unter Umständen können auch Aktivitäten, die über die Tätigkeit als Revisorin und Revisor bzw. als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte hinausgehen, die Beurteilung einer einwandfreien Prüftätigkeit beeinflussen. Diese erfordert berufliche Kompetenzen und ein korrektes Verhalten in geschäftlichen Angelegenheiten. Darunter ist in erster Linie die Einhaltung der Rechtsordnung, nicht nur des Revisionsrechts, sondern auch des Zivil- und Strafrechts sowie die Beachtung des Grundsatzes von Treu und Glauben zu verstehen¹⁴².

¹³⁵ Der Geschwärtsteller arbeitete darüber hinaus in Teilzeit für eine andere Gesellschaft, für die er die Zulassung als Revisionsexperte aufgrund von 5 Mandaten, die 50 Prozent des Umsatzes ausmachten, grundsätzlich benötigt hätte. Nach Auffassung des Gerichts ist die Abweisung der Zulassung als Revisionsexperte nicht unverhältnismässig, wenn im betroffenen Unternehmen angemessene Massnahmen zur Reorganisation ergriffen werden können (Entscheid Nr. B-1350/2010 vom 29. April 2011, E. 6).

¹³⁶ Entscheid Nr. B-1350/2010 vom 29. April 2011, E. 5.2 und 5.3.

¹³⁷ Entscheid Nr. B-3737/2010 vom 12. Oktober 2011, E. 5.4.

¹³⁸ Gemäss dieser Bestimmung (Stand 31.12.2011) unterliegen der ordentlichen Prüfung diejenigen Gesellschaften, die zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschreiten: Bilanzsumme 10 Millionen Franken, Umsatzerlös 20 Millionen Franken und 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.

¹³⁹ Entscheid Nr. B-3648/2010 vom 5. Mai 2011, E. 3.1.

¹⁴⁰ Entscheid Nr. B-3648/2010 vom 5. Mai 2011, E. 3.4.

¹⁴¹ Entscheid Nr. B-6595/2010 vom 26. Mai 2011, E. 3.3.6.

¹⁴² Entscheide des BGer Nr. 2C_505/2010 vom 7. April 2011, E. 4.2 und Nr. 2C_834/2010 vom 11. März 2011, E. 3.2.

Das BGer hat die Praxis des BVGer und der RAB bestätigt, wonach bei der Prüfung des Leumunds bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit Verstösse gegen die Vorschriften zur Unabhängigkeit negativ zu berücksichtigen sind¹⁴³. Laut BGer führen zudem Zuwiderhandlungen gegen die Strafbestimmungen des RAG zu einer negativen Beurteilung des Leumunds, und zwar insbesondere dann, wenn Personen Revisionen im Sinne des Gesetzes durchgeführt haben, ohne über die erforderliche Zulassung zu verfügen¹⁴⁴. Hingegen stellen Zuwiderhandlungen gegen das Revisionsrecht, die nicht zu einer strafrechtlichen Verurteilung geführt haben und mehr als 10 Jahre zurückliegen, den unbescholtenen Leumund des Betroffenen nicht mehr in Frage¹⁴⁵. Die RAB darf hingegen anhängige strafrechtliche Verfahren sowie zwischen 1995 und 1999 erfolgte Widerhandlungen gegen die Bestimmungen des Revisionsrechts jedenfalls dann berücksichtigen, wenn auch in jüngster Zeit Widerhandlungen stattgefunden haben¹⁴⁶.

Das BVGer wiederum stellte fest, dass bei der Beurteilung des unbescholtenen Leumunds Schwere, Anzahl und Zeitpunkt der begangenen Verstösse zu berücksichtigen sind. Das Gericht führte weiter aus, dass alle Umstände, die sich positiv auf den Leumund der Gesuchstellerin oder des Gesuchstellers auswirken oder negative Handlungen in einem günstigeren Licht erscheinen lassen, ebenfalls zu berücksichtigen sind (beispielsweise die Wiedergutmachung des Schadens, die Wiederherstellung des gesetzmässigen Zustands oder die Einmaligkeit des begangenen Verstosses)¹⁴⁷. Entlastende oder positive Aspekte wirken sich jedoch nicht automatisch positiv auf die Beurteilung des Leumunds aus. Sie sind grundsätzlich neutral zu werten¹⁴⁸. Zudem muss die RAB im Hinblick auf eine eventuelle zukünftige Zulassung eine Prognose erstellen und sich sowohl zu den derzeitigen als auch zu den künftigen Auswirkungen der festgestellten Verstösse auf die Tätigkeit der Beschwerdeführerin oder des Beschwerdeführers äussern¹⁴⁹. Angesichts dieser Erwägungen wies das BVGer drei Entscheide an die RAB zurück, damit diese eine Aussage dazu macht, wann der unbescholtene Leumund wieder gegeben ist.

Auch zur Unabhängigkeit äusserte sich das Gericht mehrmals. Dieses hielt insbesondere fest, dass die Vorschriften zur Unabhängigkeit nicht nur für die leitende Revisorin oder den leitenden Revisor und

die Mitglieder des Revisionsteams gelten, sondern für alle Personen, die an der Revision beteiligt sind. Betroffen sind beispielsweise Mitglieder der Geschäftsleitung des Unternehmens oder Revisorinnen und Revisoren, welche die Arbeit von Kolleginnen oder Kollegen überprüfen. In diesem Zusammenhang ist es unerheblich, ob die Person im Rahmen eines Arbeitsvertrags oder eines Auftrags an den Arbeiten beteiligt ist. Zudem gelten die Vorschriften zur Unabhängigkeit für die ordentliche Revision auch für die eingeschränkte Revision, wobei die Ausnahme gemäss Artikel 729 Absatz 2 OR vorbehalten bleibt¹⁵⁰. Das Gericht hat namentlich im folgenden Fall einen Verstoß gegen die Unabhängigkeit festgestellt. Der Beschwerdeführer war alleiniger Aktionär seiner Gesellschaft. Diese Gesellschaft fungierte als Revisionsstelle für mehrere andere Gesellschaften, deren jeweils alleiniges Verwaltungsratsmitglied beziehungsweise deren Direktor im Auftrag der Revisionsstelle und somit des Beschwerdeführers arbeitete. Auch wenn im konkreten Fall nicht nachgewiesen war, dass das alleinige Verwaltungsratsmitglied beziehungsweise der Direktor der geprüften Gesellschaften an der Revision der besagten Gesellschaften teilgenommen hatte, ist der entsprechende Anschein entstanden, womit die Unabhängigkeit verletzt wurde. Es kommt hinzu, dass das Mandat zwischen den beiden Personen zu einer Beziehung geführt hat, die ebenfalls nicht mit der Unabhängigkeit vereinbar ist, da in einer solchen Situation der Anschein entsteht, dass die geprüften Gesellschaften einer weniger strengen Prüfung unterzogen werden¹⁵¹. In einem anderen Fall hat das Gericht ebenfalls die Verletzung der Unabhängigkeit

¹⁴³ Entscheide BGer Nr. 2C_834/2010 vom 11. März 2011, E. 5 und Nr. 2C_591/2010 vom 15. März 2011, E. 4, und Entscheide des BVGer B-4137/2010 vom 17. September 2010, E. 4/5; B-7348/2009 vom 3. Juni 2010, E. 9 und 10.

¹⁴⁴ Entscheid Nr. 2C_505/2010 vom 7. April 2011, E. 4.4.

¹⁴⁵ Entscheid Nr. 2C_834/2010 vom 11. März 2011, E. 6.

¹⁴⁶ Entscheid Nr. 2C_591/2010 vom 15. März 2011, E. 4.

¹⁴⁷ Entscheide Nr. B-7967/2009 vom 18. April 2011, E. 5.2.1 und 5.2.2 und Nr. B-4420/2010 vom 24. Mai 2011, E. 4.

¹⁴⁸ Entscheide Nr. B-1355/2011 vom 5. Oktober 2011, E. 4.1.4 und B-4465/2010 vom 3. November 2011, E. 4.2.4.

¹⁴⁹ Entscheid Nr. B-4420/2010 vom 24. Mai 2011, E. 4.2.

¹⁵⁰ Nach dieser Bestimmung sind das Mitwirken bei der Buchführung und das Erbringen anderer Dienstleistungen für das zu prüfende Unternehmen zulässig. Sofern das Risiko der Überprüfung eigene Arbeiten besteht, muss durch geeignete organisatorische und personelle Massnahmen eine verlässliche Prüfung sichergestellt werden (siehe hierzu vorne Ziff. 3.7.2).

¹⁵¹ Entscheid Nr. B-6373/2010 vom 20. April 2011.

und damit die mangelnde Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit bestätigt. Es handelte sich um einen Beschwerdeführer, der eine direkte Beteiligung (bis zu 10 Prozent) an der Gesellschaft besass, die er revidierte. Diese Gesellschaft hatte zudem ihren Sitz an derselben Adresse wie die Revisionsstelle. Weiter bestand eine enge Beziehung zu einem der Mitglieder des Verwaltungsrats der besagten Gesellschaft. Schliesslich hatte der Beschwerdeführer bestätigt, die Tätigkeit der letztgenannten Person beaufsichtigt zu haben, mit der er des Weiteren gemeinsam 86 Prozent der Anteile einer anderen Gesellschaft hielt. Es kam hinzu, dass der Beschwerdeführer eine Entscheidfunktion in mehreren Tochtergesellschaften des Unternehmens innehatte, das er zusammen mit der anderen Person besass, und dass diese Gesellschaften von einer Gesellschaft geprüft wurden, bei deren Revisionsstelle es sich um ein Unternehmen handelte, in welchem der Beschwerdeführer alleiniges Verwaltungsratsmitglied und einziger Angestellter war. Angesichts dieser Verstösse bestätigte das Gericht den Entzug der Zulassung und ergänzte, dass der Beschwerdeführer, falls er erneut die neue Zulassung beantragen sollte, nachweisen muss, dass er den ordnungsgemässen Zustand wiederhergestellt hat und die Vorschriften zur Unabhängigkeit verstanden hat¹⁵².

Mit Blick auf die Erbringung von Revisionsdienstleistungen ohne Zulassung scheint das BVGer seine

Rechtsprechung leicht präzisiert zu haben. Das Gericht hielt zunächst fest, dass die Gründe, aus denen die Verstösse gegen das anwendbare Recht erfolgt sind, und ihre konkreten Konsequenzen bei der Beurteilung des unbescholtenen Leumunds keine Rolle spielen¹⁵³. In einem jüngeren Entscheid führte das Gericht allerdings aus, dass nicht nur gegen Artikel 40 RAG verstossen worden war, sondern dass die ohne Zulassung geprüfte Vorsorgeeinrichtung insofern einen Schaden erlitten hatte, als die Gültigkeit des Revisionsberichts rechtlich gesehen zweifelhaft war, was unter Umständen einen weiteren Bericht erforderlich machen könnte¹⁵⁴. Die Konsequenzen der Widerhandlung scheinen somit im zweiten Entscheid berücksichtigt worden zu sein.

Schliesslich hatte das BVGer den Fall eines Beschwerdeführers zu beurteilen, der wegen Veruntreuung verurteilt worden sowie von Betreibungen in Höhe von mehr als 100'000 Franken und Verlustscheinen in Höhe von mehr als 6 Mio. Franken betroffen war. Unter Bezugnahme auf einen Entscheid des BGR wurde festgestellt, dass strafrechtliche Verurteilungen im Hinblick auf den unbescholtenen Leumund nur dann zu berücksichtigen sind, wenn sie noch

¹⁵² Entscheid Nr. B-1355/2011 vom 5. Oktober 2011, E. 4.4 und 7.2 (noch nicht rechtskräftig).

¹⁵³ Entscheid Nr. B-4420/2010 vom 24. Mai 2011, E. 3.1.

¹⁵⁴ Entscheid Nr. B-786/2011 vom 28. Juni 2011, E. 4.7.

«Das Bundesverwaltungsgericht und das Bundesgericht haben im Berichtsjahr 21 Urteile zur Zulassungspraxis erlassen.»

im Strafregister eingetragen sind. Hierzu präzisierte das Gericht, dass das Strafrecht zwischen den Eintragungen im elektronischen Strafregister (VOSTRA) und Eintragungen im Auszug für Privatpersonen unterscheidet; die Eintragungen im Auszug werden in der Regel nach kürzerer Zeit gelöscht als diejenigen im elektronischen Strafregister. Da die RAB das VOSTRA-Register nicht einsehen darf, muss sie sich an die Eintragungen gemäss Strafregisterauszug halten¹⁵⁵. Das Gericht hielt weiter fest, dass bei Vorliegen von Verlustscheinen die grundsätzliche Abweisung von Zulassungsgesuchen weder angemessen noch mit dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit vereinbar erscheint. Es sind daher in einem konkreten Fall die genauen Umstände zu prüfen, etwa die Art, die Entstehung, der Betrag und die Anzahl der Verlustscheine. Das Gericht hielt allerdings fest, dass im zu beurteilenden Fall Verlustscheine in Höhe von mehr als 6 Millionen Franken und laufende Betreibungen in Höhe von 100'000 Franken mit einem unbescholtenen Leumund bzw. der Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit nicht vereinbar ist¹⁵⁶.

4.5 Verweis

Das Gericht hat zwischenzeitlich auch die Frage entschieden, ob die RAB auch ausserhalb des Geltungsbereichs von Artikel 18 Satz 1 RAG¹⁵⁷ einen Verweis gegen eine natürliche Person aussprechen darf¹⁵⁸. Das Gericht vertrat die Ansicht, dass das RAG ausserhalb von Artikel 18 RAG keine gesetzliche Grundlage für einen Verweis enthält. Allenfalls kann ein Verweis in Anwendung von Artikel 17 Absatz 1 Satz 2 RAG ausgesprochen werden, wenn die betroffene Person den ordnungsgemässen Zustand noch nicht wiederhergestellt hat¹⁵⁹.

¹⁵⁵ Entscheid Nr. B-4465/2010 vom 3. November 2011, E. 4.3.2 und 4.3.3; siehe auch Entscheid Nr. B-3837/2010 vom 14. Dezember 2011, E. 6.

¹⁵⁶ Entscheid Nr. B-4465/2010 vom 3. November 2011, E. 4.4.1 bis 4.4.3.

¹⁵⁷ Verletzt eine natürliche Person, die für ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen tätig ist, die gesetzlichen Vorschriften, so erteilt ihr die Aufsichtsbehörde einen schriftlichen Verweis.

¹⁵⁸ In zwei früheren Entscheiden hatte das BVGer die Frage offen gelassen (Entscheid Nr. B-6373/2010 vom 20. April 2011, E. 4) oder hatte sich mit der Frage nicht befasst (Entscheid des BVGer B-786/2011 vom 28. Juni 2011, E. 2).

¹⁵⁹ Entscheid Nr. B-3988/2010 vom 31. Mai 2011.



Anhänge

1 Organisation der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB)¹⁶⁰

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 (bis 31.12. 2011)
		Thomas Rufer (Vizepräsident, ab 1.1.2012: Präsident) , Betriebsökonom FH / dipl. Wirtschaftsprüfer
		Alfred Stettler , Prof. em., Dr. rer. pol., HEC Lausanne (bis 31.12. 2011)
		Sabine Kilgus (Vizepräsidentin, ab 1.1.2012) , PD Dr., Rechtsanwältin, Verwaltungsrätin der Eidgenössischen Finanzmarktaufsichtsbehörde (FINMA) (bis 31.12. 2011)
		Renato Fassbind , Dr., US-amerikanischer CPA, Senior Advisor des CEO der Credit Suisse
		Conrad Meyer , Prof., Dr., Inhaber des Lehrstuhls für Accounting an der Universität Zürich, Präsident Fachkommission Swiss GAAP FER (ab 1.1.2012)
	Direktion	Daniel Oyon , Prof., Dr., Dekan der wirtschaftswissenschaftlichen Fakultät der Universität Lausanne (ab 1.1.2012)
		Frank Schneider , Direktor und Leiter Aufsicht, dipl. Wirtschaftsprüfer
		Reto Sanwald , Leiter Recht und Internationales, Dr. iur., Rechtsanwalt
		Sébastien Derada , Leiter Zulassung und Support
	Revisionsstelle	Eidg. Finanzkontrolle (EFK)
Anzahl Mitarbeitende	23 Mitarbeitende, verteilt auf 17 Vollzeitstellen (Stand 31.12. 2011). Per Ende Vorjahr waren 26 Mitarbeitende, verteilt auf 21 Vollzeitstellen, bei der RAB tätig. Der Rückgang der Vollzeitstellen ist vor allem auf Austritte von Praktikanten und Pensenreduktionen zurückzuführen.	
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.	

¹⁶⁰Weitergehende Informationen finden sich auf der Website der RAB (www.revisionsaufsichtsbehörde.ch) und im Tätigkeitsbericht des Jahres 2009, 6 f.

2 Abkürzungsverzeichnis

AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
BAG	Bundesamt für Gesundheit
BBi	Bundesblatt
BBT	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
EAIG	European Audit Inspection Group
EGAOB	European Group of Auditor's Oversight Bodies
eidg.	eidgenössisch(e)
EHRA	Eidg. Amt für das Handelsregister
EJPD	Eidg. Justiz- und Polizeidepartement
EQCR	Engagement Quality Control Reviewer (Person, welche für die arbeitsbegleitende Überwachung zuständig ist)
EU	Europäische Union
ESBK	Eidg. Spielbankenkommission
FAQ	Frequently Asked Question (häufig gestellte Frage)
FHSG	Bundesgesetz vom 6. Oktober 1995 über die Fachhochschulen (SR 414.71)
FINMA	Eidg. Finanzmarktaufsichtsbehörde
ggf.	gegebenenfalls
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 Auditing
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
SWISS GAAP FER	Fachempfehlung zur Rechnungslegung (Swiss GAAP FER)
US GAAP	U.S. Generally Accepted Accounting Principles
US GAAS	U.S. Generally Accepted Auditing Standards
ZGB	Zivilgesetzbuch vom 10. Dezember 1907 (SR 210)

3 Spezialgesetzliche Zulassungen

Basierend auf einer Grundzulassung nach RAG ist insbesondere für die Tätigkeit in folgenden Bereichen eine spezialgesetzliche Zulassung einzuholen (Stand: 31. Dezember 2011)

Revision / Prüfung im Bereich	Grundzulassung nach RAG: Revisionsunternehmen	Grundzulassung nach RAG: leitende / r Revisor / in	spezialgesetzliche Aufsichtsbehörde	zusätzliche Anforderungen
Banken ¹⁶¹	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG ¹⁶² Art. 3 FINMA-PV ¹⁶³
Effektenhändler ¹⁶⁴	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG, Art. 3 FINMA-PV
kollektive Kapitalanlagen ¹⁶⁵	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen ¹⁶⁶	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG, Art. 3 FINMA-PV
Versicherungen ¹⁶⁷	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG, Art. 3 FINMA-PV
Geldwäschereibekämpfung ¹⁶⁸	Revisor/in	Revisor/in	FINMA	Art. 19b GwG ¹⁶⁹
Pfandbriefzentralen ¹⁷⁰	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG, Art. 3 FINMA-PV
Vorsorgeeinrichtungen ¹⁷¹	Revisionsexperte/in ¹⁷²	Revisionsexperte/in	(BSV)	–
Krankenkassen ¹⁷³	Revisionsexperte/in	Revisionsexperte/in	(BAG)	–
Spielbanken ¹⁷⁴	Revisionsexperte/in	Revisionsexperte/in	ESBK	Art. 75 SBV ¹⁷⁵

¹⁶¹ Bankengesetz vom 8. November 1934 (BankG; SR 952.0).

¹⁶² Finanzmarktaufsichtsgesetz vom 22. Juni 2007 (FINMAG; SR 956.1).

¹⁶³ Finanzmarktprüfverordnung vom 15. Oktober 2008 (FINMA-PV; SR 956.161)

¹⁶⁴ Börsengesetz vom 24. März 1995 (BEHG; SR 954.1).

¹⁶⁵ Kollektivanlagengesetz vom 23. Juni 2006 (KAG; SR 951.31).

¹⁶⁶ 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).

¹⁶⁷ Versicherungsaufsichtsgesetz vom 17. Dezember 2004 (VAG; SR 961.01).

¹⁶⁸ Geldwäschereigesetz vom 10. Oktober 1997 (GwG; SR 955.0).

¹⁶⁹ 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.

¹⁷⁰ Pfandbriefgesetz vom 25. Juni 1930 (PfG; SR 211.423.4).

¹⁷¹ Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40).

¹⁷² 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).

¹⁷³ Bundesgesetz vom 18. März 1994 über die Krankenversicherung (KVG; SR 832.10).

¹⁷⁴ Spielbankengesetz vom 18. Dezember 1998 (SBG; SR 935.52).

¹⁷⁵ Spielbankenverordnung vom 24. September 2004 (VSBG; SR 935.521).

4 Liste der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen

Stand: 31. Dezember 2011

Definitiv zugelassen

500003	PricewaterhouseCoopers AG	Zürich
500012	T & R AG	Gümligen
500038	Bankrevisions- und Treuhand AG	Zürich
500149	OBT AG	St. Gallen
500168	Mäder + Baumgartner Treuhand AG	Neuhausen
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 AG	Zürich
500762	Balmer-Etienne AG	Luzern
500770	Intercontrol AG	Zürich
501091	Provida Wirtschaftsprüfung AG	St. Gallen
501382	Berney & Associés SA	Genève
501403	KPMG AG	Zürich
501470	Ferax Treuhand AG	Zürich
501570	Fiduciaire FIDAG SA	Martigny
501839	Grant Thornton AG	Zürich

Provisorisch zugelassen

500436	Refidar Moore Stephens	Glattbrugg
502658	Treureva AG	Zürich

5 Registrierungen von Schweizer Revisionsunternehmen in der EU¹⁷⁶

Stand: 31. Dezember 2011

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

¹⁷⁶ 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).

6 Jahresrechnung der RAB

Bilanz

Zahlen in CHF

	Anhang	31.12.2011	31.12.2010
Flüssige Mittel	5	5'943'113	6'016'301
Forderungen	6	176'192	178'904
Angefangene Arbeiten	7	314'000	155'357
Aktive Rechnungsabgrenzungen	8	70'288	65'957
Umlaufvermögen		6'503'593	6'416'519
Sachanlagen	9	307'807	299'725
Immaterielle Anlagen	10	63'036	120'174
Finanzanlagen	11	71'236	71'091
Anlagevermögen		442'079	490'990
Total Aktiven		6'945'672	6'907'509
Kurzfristige Verbindlichkeiten aus Leistungen		116'698	48'784
Verbindlichkeiten gegenüber staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen	12	723'440	–
Verbindlichkeiten gegenüber Sozialversicherungen		19'903	45'604
Kurzfristige Rückstellungen	13	157'500	200'020
Passive Rechnungsabgrenzungen	14	273'591	238'314
Abgrenzung Zulassungsgebühren	16	615'060	1'832'240
Kurzfristiges Fremdkapital		1'906'192	2'364'962
Abgrenzung Zulassungsgebühren	16	539'480	1'053'440
Langfristiges Fremdkapital		539'480	1'053'440
Reserven	17	4'500'000	3'489'107
Eigenkapital		4'500'000	3'489'107
Total Passiven		6'945'672	6'907'509

Erfolgsrechnung

Zahlen in CHF

	Anhang	1. 1. 2011 bis 31. 12. 2011	1. 1. 2010 bis 31. 12. 2010
Aufsichtsabgaben		2'036'560	2'890'001
Inspektionsgebühren		1'202'203	1'215'657
Zulassungsgebühren	18	585'200	698'400
Kommissionen für Zahlungen via Internet		-34'276	-39'684
Rückerstattung von Zulassungsgebühren		-41'600	-148'350
Bildung Abgrenzung Zulassungsgebühren 2011		-100'800	-558'620
Auflösung Abgrenzung Zulassungsgebühren Vorjahre		1'831'940	1'692'560
Andere Erträge		66'737	91'800
Nettoerlös		5'545'964	5'841'764
Personalaufwand	19	-3'781'867	-4'083'053
Betriebsaufwand	20	-660'714	-742'160
Abschreibungen	9, 10	-147'773	-132'776
Betriebsergebnis		955'610	883'775
Finanzertrag		55'283	71'281
Finanzergebnis		55'283	71'281
Bildung Reserve (netto)	17	-1'010'893	-955'056
Gewinn/Verlust		–	–

Geldflussrechnung

Zahlen in CHF

	Anhang	1.1.2011 bis 31.12.2011	1.1.2010 bis 31.12.2010
Zuweisung in die Reserve	17	1'010'893	955'056
Abschreibungen auf Anlagen	9, 10	147'773	132'776
Auflösung von Zulassungsgebühren (lfr.)	16	-513'960	-1'273'520
Zunahme/Abnahme Forderungen	6	2'712	-63'843
Zunahme/Abnahme angefangene Arbeiten	7	-158'643	20'643
Zunahme/Abnahme aktive Rechnungsabgrenzung	8	-4'331	15'525
Zunahme/Abnahme Verbindlichkeiten	12	765'653	-125'757
Zunahme/Abnahme kurzfristige Rückstellungen	13	-42'520	-89'551
Zunahme/Abnahme passive Rechnungsabgrenzungen	14	35'277	164'814
Zunahme/Abnahme Abgrenzung Zulassungsgebühren (kfr.)	16	-1'217'180	139'680
Nettomittelfluss aus Geschäftstätigkeit		25'674	-124'177
Investitionen Sachanlagen	9	-78'235	-68'193
Investitionen Immaterielle Anlagen	10	-20'481	–
Investitionen Finanzanlagen	11	-146	-163
Nettomittelfluss aus Investitionstätigkeit		-98'862	-68'356
Veränderung Flüssige Mittel		-73'188	-192'533
Flüssige Mittel zu Geschäftsjahresbeginn	5	6'016'301	6'208'834
Flüssige Mittel zu Geschäftsjahresende	5	5'943'113	6'016'301

Eigenkapitalnachweis

Zahlen in CHF

	1.1.2011 bis 31.12.2011	1.1.2010 bis 31.12.2010
Anfangsbestand per 1.1.	3'489'107	2'534'050
Reservenzuweisung	1'035'893	980'057
Einlage Pensionskasse	-25'000	-25'000
Stand per 31.12.	4'500'000	3'489'107

Anhang zur Jahresrechnung 2011

1 Geschäftstätigkeit

Die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) hat ihren Sitz an der Bundesgasse 18 in Bern. Sie unterhält eine Zulassungsstelle und führt ein öffentliches Register für natürliche und juristische Personen, die Revisionsdienstleistungen im Sinne des Revisionsaufsichtsgesetzes (RAG) erbringen. Ferner beaufsichtigt sie Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften erbringen.

Die RAB wurde am 1. November 2006 gegründet und hat ihre operative Tätigkeit am 1. September 2007 aufgenommen. Die RAB ist eine öffentlich-rechtliche Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit. Sie übt die Aufsicht unabhängig aus, organisiert sich selbst und finanziert sich vollständig über Gebühren der Dienstleistungsbezüger sowie über Abgaben der staatlich beaufsichtigten Unternehmen. Die RAB ist in ihrer Organisation sowie in ihrer Betriebsführung selbständig und führt eine eigene Rechnung.

Ihre Tätigkeit wird durch das Revisionsaufsichtsgesetz vom 16. Dezember 2005 (RAG; SR 221.302) geregelt. Ziel des Revisionsaufsichtsgesetzes ist die Sicherstellung der ordnungsgemässen Erbringung und der Qualität von Revisionsdienstleistungen.

Die RAB beschäftigte per 31. Dezember 2011 17 (Vorjahr 21) Vollzeitstellen. Die Abnahme gegenüber dem Vorjahr ist insbesondere auf die Abnahme von Praktikantenstellen zurückzuführen.

2 Rechnungslegungsgrundsätze

2.1 Einleitung

Der vorliegende Finanzbericht der RAB wurde in Anlehnung an die Bestimmungen der International Public Sector Accounting Standards (IPSAS) – unter Einhaltung der Artikel 662a–663b des Obligationenrechts (gemäss Art. 35 Abs. 2 RAG) – erstellt.

Der Verwaltungsrat hat den vorliegenden Finanzbericht am 27. Februar 2012 genehmigt. Beim vorliegenden Abschluss handelt es sich um einen Einzelabschluss des Geschäftsjahres umfassend das Kalenderjahr 2011 mit Bilanzstichtag 31. Dezember 2011 (inkl. Vorjahreszahlen). Die Berichtswährung ist der Schweizer Franken (CHF).

Aktiven und Passiven werden, wenn nicht anders erwähnt, zu historischen Anschaffungs- oder Herstellkosten bewertet, welche im Normalfall dem

Nominalwert entsprechen. Aufwände und Erträge werden in der Periode verbucht, in der sie angefallen sind.

Die Beträge in der Jahresrechnung wurden auf Franken gerundet und können deshalb unwesentliche Rundungsdifferenzen enthalten.

2.2 Flüssige Mittel

Flüssige Mittel umfassen Bargeldbestände, frei verfügbare Guthaben bei Finanzinstituten sowie das Anlagekonto bei der Eidg. Finanzverwaltung (EFV). Gemäss Art. 36 Abs. 1 RAG hat die RAB überschüssige Mittel beim Bund anzulegen.

Die Bewertung erfolgte zum Nominalwert.

2.3 Forderungen aus Leistungen

Forderungen werden zum Nominalwert unter Abzug allfälliger Wertbeeinträchtigungen bewertet.

2.4 Angefangene Arbeiten

Angefangene Arbeiten aus Überprüfungen werden zum anwendbaren Tagesansatz gemäss Art. 39 Abs. 2 RAV bewertet.

2.5 Sachanlagen

Sachanlagen werden zu Anschaffungskosten abzüglich kumulierter Abschreibungen bilanziert. Die Abschreibung erfolgt linear über die erwartete wirtschaftliche Nutzungsdauer.

Anlageklasse	Nutzungsdauer (Jahre)
Mobiliar und Einrichtungen	10
Büromaschinen, EDV Anlagen (Hardware)	3
Feste Einrichtungen und Installationen	10

Der Restwert, die Nutzungsdauer sowie die Abschreibungsmethode einer Sachanlage werden jeden Bilanzstichtag geprüft und gegebenenfalls angepasst.

Übersteigt der Buchwert einer Sachanlage den geschätzten erzielbaren Betrag, so wird die resultierende Differenz als Wertbeeinträchtigung dem Periodenergebnis belastet.

Der Buchwert der Sachanlagen wird bei Veräusserung ausgebucht. Ein allfälliger Abgangserlös aus Verkauf von Sachanlagen wird separat in der Erfolgsrechnung ausgewiesen.

2.6 Immaterielle Anlagen

Immaterielle Anlagen werden zu Anschaffungs- oder Herstellkosten abzüglich notwendiger Wertberichtigungen bilanziert. Die Abschreibungen erfolgen linear über die erwartete wirtschaftliche Nutzungsdauer.

Anlageklasse	Nutzungsdauer (Jahre)
Software Zulassungsregister	5
Übrige Software	3

Der Restwert, die Nutzungsdauer sowie die Abschreibungsmethode einer immateriellen Anlage werden auf jeden Bilanzstichtag geprüft und gegebenenfalls angepasst.

Übersteigt der Buchwert einer immateriellen Anlage den geschätzten erzielbaren Betrag, so ist die resultierende Differenz als Wertbeeinträchtigung dem Periodenergebnis zu belasten.

Selbst geschaffene Geschäfts- oder Firmenwerte können nicht als Vermögenswerte bilanziert werden.

2.7 Finanzanlagen

Finanzanlagen werden zu Marktwerten bewertet.

2.8 Steuern

Die RAB ist von jeder Besteuerung durch den Bund, die Kantone und die Gemeinden befreit.

2.9 Rückstellungen

Die Rückstellungen enthalten insbesondere kurzfristige Verpflichtungen für Personalaufwand.

2.10 Leasing

Operative Leasingverpflichtungen, die nicht innerhalb eines Jahres gekündigt werden können, sind im Anhang offen gelegt.

2.11 Eigenkapital

Die RAB bildet die für die Ausübung ihrer Aufsichtstätigkeit erforderlichen Reserven im Umfang von höchstens einem Jahresbudget (Art. 35 Abs. 3 RAG). Die Bildung der Reserve erfolgt über einen Zeitraum von 5 Jahren und wurde per Ende 2011 abgeschlossen. Die RAB hat bei ihrer Gründung kein Dotationskapital erhalten.

2.12 Erlöse (Gebühren und Aufsichtsabgabe)

Die RAB erhebt für Verfügungen, Überprüfungen und Dienstleistungen Gebühren und von den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen jährlich eine Aufsichtsabgabe zur Finanzierung der nicht durch Gebühren gedeckten Kosten. Die Gebühren und die Aufsichtsabgabe sind im 5. Abschnitt der Revisionsaufsichtsverordnung (RAV) geregelt.

Die Gebühreneinnahmen für die Zulassung von Revisionsunternehmen werden abgegrenzt und über 5 Jahre verteilt. Die Gebühreneinnahmen für die Zulassung von natürlichen Personen werden seit dem Jahr 2011 sofort erfolgswirksam verbucht und nicht mehr über 5 Jahre abgegrenzt. Rückerstattungen von Gebühren werden direkt der Erfolgsrechnung belastet.

Die Aufsichtsabgabe wird zum Zeitpunkt der Rechnungsstellung vollständig als Ertrag erfasst.

2.13 Finanzergebnis

Das Finanzergebnis setzt sich aus Zinserträgen und Zinsaufwendungen zusammen. Zinsen werden periodengerecht abgegrenzt. Die RAB hält keine derivativen Finanzinstrumente und tätigt keine Sicherungsgeschäfte.

2.14 Änderungen von Grundsätzen zur Rechnungslegung

Die Gebühreneinnahmen für die Zulassung von natürlichen Personen werden neu nicht mehr über 5 Jahre verteilt, sondern bei Zahlungseingang als Erlös erfasst (siehe Ziffer 2.12).

3 Angaben zur Risikobeurteilung (Art. 663b OR)

3.1 Angaben zur Risikobeurteilung

Die Geschäftsleitung ist für das interne Kontrollsystem und der damit zusammenhängenden Risikobeurteilung verantwortlich. Die Geschäftsleitung hat am 19. Dezember 2011 eine Risikobeurteilung durchgeführt und dokumentiert. Aufgrund dieser erfolgte keine Anpassung der mit einem externen Berater ermittelten Versicherungsdeckung. Das interne Kontrollsystem der RAB wird jeweils auf die Erkenntnisse der Risikobeurteilung abgestimmt.

Folgende finanzielle Risiken sind für die RAB relevant:

3.2 Kreditrisiko

Die Erlöse der RAB werden durch Abgaben und Gebühren erzielt, welche von den Revisionsdienstleistungserbringern entrichtet werden müssen. Bei schlechtem Zahlungsverhalten werden diese Kunden gemahnt. Gegebenenfalls wird der Rechtsweg beschritten.

3.3 Haftungsrisiko

Es besteht kein Haftungsausschluss von Gesetzes wegen.

4 Unsicherheit in der Bewertung

Die Erstellung der Jahresrechnung, in Übereinstimmung mit allgemein anerkannten Rechnungslegungs-Prinzipien, bedingt die Anwendung von Schätzwerten und Annahmen. Diese beeinflussen die ausgewiesenen Beträge von Aktiven und Verbindlichkeiten und die Offenlegung von Eventualforderungen und -verbindlichkeiten per Bilanzstichtag sowie die ausgewiesenen Erträge und Aufwendungen. Obwohl diese Schätzwerte nach bestem Wissen der Geschäftsleitung über die aktuellen Ereignisse und möglichen zukünftigen Massnahmen der RAB ermittelt wurden, können die tatsächlich erzielten Ergebnisse von diesen Schätzwerten abweichen.

Erläuterungen zu einzelnen Positionen der Jahresrechnung

5 Flüssige Mittel

	2011	2010
Kasse	260	206
Postkonti	89'397	245'414
Anlagekonto Eidg. Finanzverwaltung EFV	5'853'456	5'770'681
Total Flüssige Mittel	5'943'113	6'016'301

6 Forderungen

	2011	2010
Forderungen Gebühren	103'038	102'250
Forderungen Yellowpay	72'939	75'526
Andere Forderungen	215	1'128
Total Forderungen aus Leistungen	176'192	178'904

Im Geschäftsjahr 2011 wurden wie in der Vorperiode keine Debitorenverluste ausgebucht und kein Delkredere gebildet.

7 Angefangene Arbeiten

	2011	2010
Angefangene Arbeiten	314'000	155'357
Total Angefangene Arbeiten	314'000	155'357

Die angefangenen Arbeiten beinhalten noch nicht in Rechnung gestellte Überprüfungsgebühren.

8 Aktive Rechnungsabgrenzungen

	2011	2010
Aktive Rechnungsabgrenzungen	70'288	65'957
Total Aktive Rechnungsabgrenzungen	70'288	65'957

Bei den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten handelt es sich um Vorauszahlungen für Aufwendungen des Folgejahrs.

9 Sachanlagevermögen

	Mobiliar und Einrichtun- gen	Büromaschi- nen, EDV- Anlagen (Hardware)	Feste Ein- richtungen und Instal- lationen	Total 2011	Total 2010
Anschaffungskosten					
Stand anfangs Berichtsperiode	281'110	57'702	149'173	487'985	419'792
Zugänge	17'269	60'966	–	78'235	68'193
Abgänge	–	-42'447	–	-42'447	–
Stand Ende Berichtsperiode	298'379	76'221	149'173	523'773	487'985
Kumulierte Abschreibungen					
Stand anfangs Berichtsperiode	-98'554	-52'628	-37'078	-188'260	-131'694
Zugänge	-29'838	-25'398	-14'917	-70'153	-56'566
Abgänge	–	42'447	–	42'447	–
Stand Ende Berichtsperiode	-128'392	-35'579	-51'995	-215'966	-188'260
Nettobuchwert	169'987	40'642	97'178	307'807	299'725

Per Bilanzstichtag bestehen keine Indikatoren von Wertbeeinträchtigungsrisiken auf Sachanlagen.

Zurzeit sind keine Beschränkungen, Verfügungsrechte sowie verpfändete Sachanlagen vorhanden.

Der Brandversicherungswert der Sachanlagen beträgt per 31. Dezember 2011 CHF 400'000 (Vorjahr CHF 400'000).

Die Zunahme der Anschaffungskosten bei den Büromaschinen und EDV-Anlagen von CHF 60'966 ist auf die Anschaffung neuer EDV-Hardware zurückzuführen. Die bereits vollständig abgeschriebene ersetzte Hardware wurde ausgebucht.

10 Immaterielle Anlagen

	Software Register und Admi- nistration	Übrige Soft- ware	Total 2011	Total 2010
Anschaffungskosten				
Stand anfangs Berichtsperiode	343'741	93'818	437'559	437'559
Zugänge	–	20'482	20'482	–
Abgänge	–	-13'374	-13'374	–
Stand Ende Berichtsperiode	343'741	100'926	444'667	437'559
Kumulierte Abschreibungen				
Stand anfangs Berichtsperiode	-225'611	-91'774	-317'385	-241'175
Zugänge	-68'748	-8'872	-77'620	-76'210
Abgänge	–	13'374	13'374	–
Stand Ende Berichtsperiode	-294'359	-87'272	-381'631	-317'385
Nettobuchwert	49'381	13'654	63'036	120'174

Per Bilanzstichtag bestehen keine Indikatoren von Wertbeeinträchtigungsrisiken auf immateriellen Anlagen.

Zurzeit sind keine Beschränkungen, Verfügungsrechte sowie verpfändete immaterielle Anlagen vorhanden.

Die Zunahme der Anschaffungskosten bei der übrigen Software von CHF 20'482 ist auf die Anschaffung von Standardsoftware (Windows 7) zurückzuführen. Die bereits vollständig abgeschriebene ersetzte Software wurde ausgebucht.

werden jeweils Akontobeiträge verrechnet. Die nicht verwendeten Beträge der Akontozahlungen werden den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen im darauf folgenden Jahr zurück erstattet. Der Betrag von CHF 723'440 (Vorjahr CHF 0) wird den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen im Jahr 2012 gutgeschrieben.

11 Finanzanlagen

Die RAB verfügt im Zusammenhang mit der Miete der Büroräumlichkeiten an der Bundesgasse 18 bei der Valiant Bank AG über ein Mieter-Depotkonto über CHF 71'236.

12 Verbindlichkeiten gegenüber staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen

Die RAB erhebt von den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen jährlich eine Aufsichtsabgabe (siehe Ziff. 2.12). Zu Beginn des Kalenderjahres

13 Kurzfristige Rückstellungen

	2011	2010
Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit Personalaufwand	150'000	200'020
Rückstellungen für Parteienentschädigungen	7'500	–
Total kurzfristige Rückstellungen	157'500	200'020

Auf Basis der individuellen Anstellungsbedingungen wird per 31. Dezember jeweils der Anspruch auf Ferien, Gleitzeit und Überzeit ermittelt und zurückgestellt.

Die Rückstellung für Parteienentschädigung wurde im Zusammenhang mit von Dritten angefochtenen Verfügungen der RAB (insbesondere Abweisungen von Zulassungsgesuchen) gebildet.

14 Passive Rechnungsabgrenzungen

	2011	2010
Diverse Passive Rechnungsabgrenzungen	273'591	238'314
Total Passive Rechnungsabgrenzungen	273'591	238'314

Die Passiven Rechnungsabgrenzungen enthalten insbesondere Abgrenzungen für Personalaufwand und für den Tätigkeitsbericht 2011.

15 Operating Leasing

	2011	2010
Mindestzahlungen bis ein Jahr	10'740	14'940
Mindestzahlungen 2–6 Jahre	52'805	6'225

Beim Operating Leasing handelt es sich um Verträge für Multifunktionsgeräte von Triumph-Adler. Die im Jahr 2011 abgelaufenen Verträge konnten zu wesentlich günstigeren Konditionen neu abgeschlossen werden. Die Gesamtlaufzeit der Operating Leasing-Verträge beträgt 6 Jahre (Vorjahr 5 Jahre).

Die RAB hat keine Financial Leasing-Geschäfte getätigt.

16 Abgrenzung von Zulassungsgebühren

	2011	2010
Abgrenzung von Zulassungsgebühren (kurzfristig)	615'060	1'832'240
Abgrenzung von Zulassungsgebühren (langfristig)	539'480	1'053'440
	1'154'540	2'885'680

Die Gebühreneinnahmen für die Zulassung von Revisionsunternehmen sowie die Gebühren von natür-

lichen Personen (2007–2010) werden abgegrenzt und über 5 Jahre verteilt.

17 Reserven

	2011	2010
Reserven	4'500'000	3'489'107
Total Reserven	4'500'000	3'489'107

Gemäss Art. 35 Abs. 3 RAG darf die RAB für die Ausübung ihrer Aufsichtstätigkeit eine Reserve im Umfang von höchstens einem Jahresbudget bilden. Per 31. Dezember 2011 hat die Reserve die vorgesehene Höhe von CHF 4.5 Mio. erreicht.

18 Zulassungsgebühren

	2011	2010
Zulassungsgebühren natürliche Personen	456'200	506'400
Zulassungsgebühren Revisionsunternehmen	129'000	192'000
Total Nettoerlöse	585'200	698'400

19 Personalaufwand

	2011	2010
Personalbezüge und VR-Honorare	2'881'960	3'224'169
Arbeitgeberbeiträge	565'074	533'927
Übriger Personalaufwand	253'258	238'231
Personalkosten Dritte	81'575	86'726
Total Personalaufwand	3'781'867	4'083'053

Die Arbeitgeberbeiträge enthalten Zahlungen für AHV/IV/EO, Berufliche Vorsorge, SUVA und Krankentaggeldversicherungen. Darin enthalten ist eine Einlage von CHF 25'000 (Vorjahr CHF 25'000) in die Arbeitgeberbeitragsreserve der Personalvorsorgeeinrichtung der RAB.

Personalkosten Dritte beinhaltet im Berichtsjahr insbesondere Aufwendungen des externen Übersetzungsdienstes.

20 Betriebsaufwand

	2011	2010
Raumaufwand	177'040	175'002
Kleininvestitionen, Unterhalt von Sachanlagen und Leasing	18'087	25'988
Verwaltungsaufwand	88'573	85'972
Informatikaufwand	199'575	244'853
Übriger Betriebsaufwand	177'439	210'345
Total Betriebsaufwand	660'714	742'160

Die Abnahme des übrigen Betriebsaufwandes ist hauptsächlich auf Aufwendungen im Vorjahr im Zusammenhang mit dem RAB-Seminar vom 17. November 2010 von rund CHF 45'000 zurückzuführen. Die entsprechenden Erträge von ebenfalls CHF 45'000 wurden im Jahr 2010 in der Position «Andere Erträge» ausgewiesen. Analog Vorjahr wurde im Berichtsjahr eine Zahlung von rund CHF 13'000 für die Mitgliedschaft beim International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) geleistet.

21 Eventualverbindlichkeiten

Zum Bilanzstichtag bestehen keine Eventualverbindlichkeiten und insbesondere keine hängigen oder drohenden Schadensersatzklagen.

22 Geschäftsvorfälle mit nahe stehenden Personen

22.1 Definition des Begriffs «nahe stehende Personen»

Nahe stehende Personen können Unternehmen und Personen sein, die die RAB beeinflussen können oder von der RAB beeinflusst werden können. In der RAB werden folgende Personenkreise als nahe stehend definiert:

- Die Bundesverwaltung im Sinne von Art. 6 Regierungs- und Verwaltungsorganisationsverordnung (RVOV)
- Swisscom, Post, Schweizerische Bundesbahnen
- Mitglieder des Verwaltungsrates
- Mitglieder der Direktion resp. der Geschäftsleitung

Sämtliche Transaktionen mit nahe stehenden Personen und Gesellschaften wurden auf der Grundlage von üblichen Kunden- beziehungsweise Lieferantenbeziehungen getätigt und werden grundsätzlich zu Konditionen wie mit unabhängigen Dritten abgewickelt.

22.2 Beziehungen zum Bund im Besonderen

Die Revisionsaufsichtsbehörde, eine öffentlich rechtliche Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit, ist administrativ der Bundesverwaltung zuzuordnen. Von daher kann der Bund auf vielfältige Art und Weise auf die RAB Einfluss nehmen:

- Das RAG ist ein Bundesgesetz. RAV und weitere Vorschriften werden vom Bundesrat erlassen.
- Der Bundesrat wählt den Verwaltungsrat, bestimmt das Präsidium sowie das Vizepräsidium, legt die Entschädigungen fest und genehmigt die Wahl der Direktorin oder des Direktors.
- Die Eidgenössische Finanzkontrolle besorgt als Revisionsstelle der RAB die Revision der Aufsichtsbehörde nach Massgabe des Finanzkontrollgesetzes.
- Die Revisionsaufsichtsbehörde hat seine überschüssigen Mittel beim Bund zu Marktzinsen anzulegen (Art. 36 Abs. 1 RAG).

Der Bund gewährt der RAB zur Sicherstellung seiner Zahlungsbereitschaft bei Bedarf Darlehen zu Marktzinsen (Art. 36 Abs. 2 RAG). Die RAB ist von jeder Besteuerung durch den Bund, die Kantone und die Gemeinden befreit (Art. 37 RAG).

22.3 Vergütung des Verwaltungsrats und Managements

Zahlen in 1'000 CHF

	2011	2010
Verwaltungsrat		
Honorar Präsident	110	110
Honorar Vize-Präsident	75	75
Honorar übrige Mitglieder	90	90
Abgerechnete Sozialversicherungsbeiträge ¹	0	0
Total Entschädigungen an Mitglieder Verwaltungsrat	275	275
Direktor und Geschäftsleitung		
Gehalt Direktor	247	247
Sonstige Leistungen Direktor ²	32	27
Gehälter übrige Mitglieder ³	326	338
Sonstige Leistungen übrige Mitglieder	32	36
Abgerechnete Sozialversicherungsbeiträge ⁴	107	112
Total Entschädigungen an Mitglieder der Geschäftsleitung	744	760

Die Löhne des Personals wurden per 1. Januar 2012 um einen allgemeinen Teuerungsausgleich von 1 % erhöht. Darüber hinaus erfolgten individuelle, leistungsabhängige Lohnerhöhungen.

23 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

Seit dem Bilanzstichtag (31. Dezember 2011) sind keine Ereignisse eingetreten, welche die Aussagefähigkeit der Jahresrechnung 2011 beeinflussen.

¹ Sämtliche Sozialversicherungsbeiträge (AG- und AN-Anteile) werden von den Mitgliedern des Verwaltungsrates übernommen.

² Enthält zusätzliche steuerbare Leistungen wie Gratifikationen und überobligatorische Betreuungszulagen. Vorjahreszahlen wurden für Vergleichszwecke angepasst.

³ Seit dem 1. Juni 2011 ist Herr Sébastien Derada Mitglied der Geschäftsleitung der RAB.

⁴ Umfasst AHV/IV/EO-Beitrag, ALV-Beitrag, BU/NBU-Beitrag, Sparbeitrag und Risikoprämie BVG



Bericht der Revisionsstelle zur Eingeschränkten Revision

an den Verwaltungsrat der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde, Bern

Als Revisionsstelle gemäss Art. 32 des Revisionsaufsichtsgesetzes (SR 221.302) haben wir die Jahresrechnung (Bilanz, Erfolgsrechnung, Geldflussrechnung, Eigenkapitalnachweis und Anhang) der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) für das am 31. Dezember 2011 abgeschlossene Geschäftsjahr geprüft.

Für die Jahresrechnung ist die Direktion verantwortlich, während unsere Aufgabe darin besteht, die Jahresrechnung zu prüfen. Die Eidgenössische Finanzkontrolle ist gestützt auf das Finanzkontrollgesetz (SR 614.0) unabhängig.

Unsere Prüfung erfolgte nach dem Schweizer Standard zur Eingeschränkten Revision. Danach ist diese Revision so zu planen und durchzuführen, dass wesentliche Fehlaussagen in der Jahresrechnung erkannt werden. Eine Eingeschränkte Revision umfasst hauptsächlich Befragungen und analytische Prüfungshandlungen sowie den Umständen angemessene Detailprüfungen der beim geprüften Unternehmen vorhandenen Unterlagen. Dagegen sind Prüfungen der betrieblichen Abläufe und des internen Kontrollsystems sowie Befragungen und weitere Prüfungshandlungen zur Aufdeckung deliktischer Handlungen oder anderer Gesetzesverstösse nicht Bestandteil dieser Revision.

Bei unserer Revision sind wir nicht auf Sachverhalte gestossen, aus denen wir schliessen müssten, dass die Jahresrechnung nicht Gesetz und Verordnung entspricht.

Bern, den 1. März 2012

EIDGENÖSSISCHE FINANZKONTROLLE

Walter Risler
 Zugelassener
 Revisionsexperte

Peter Kupfer
 Zugelassener
 Revisionsexperte

