



Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde RAB

Tätigkeitsbericht 2012



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 2012

Inhaltsverzeichnis

Seite

4		Vorwort
5		Kernpunkte der Tätigkeit 2012
7	1	Aufsicht
7	1.1	Einleitung
8	1.2	Statistik über Anzahl Überprüfungen und Feststellungen (2008–2012)
9	1.3	Überprüfungen 2012
9	1.3.1	Allgemeines
9	1.3.2	IFIAR-Umfrage
10	1.3.3	Feststellungen im Rahmen der Firm Review
10	1.3.3.1	Ethische Grundsätze und Unabhängigkeit
11	1.3.3.2	Personalwesen
11	1.3.3.3	Einhaltung von Schweizer Gesetzen
12	1.3.4	Feststellungen zum File Review
12	1.4	Verfahren und Vorabklärungen
13	1.5	Kennzahlen (Audit Quality Measures)
15	1.6	Zusammenarbeit mit anderen Schweizer Behörden und Börsen
16	1.7	Übernahme bestimmter Kompetenzen der FINMA
16	1.8	Analysen
16	1.8.1	Vorschläge der EU (Audit Reform)
18	1.8.2	Andere internationale Initiativen
19	1.9	Standardsetting
19	1.9.1	Schweizer Prüfungsstandards
19	1.9.2	Internationale Prüfungsstandards
22	1.10	Weiterleitung von Berichten an den Prüfungsausschuss
22	1.11	Schwerpunkte Überprüfungen 2013
23	2	Internationales
23	2.1	Einleitung
23	2.2	Verhältnis zur Europäischen Union
23	2.2.1	Gleichwertigkeit des Schweizer Aufsichtssystems
23	2.2.2	Absichtserklärung mit den Niederlanden
24	2.2.3	Absichtserklärung mit Frankreich
24	2.2.4	EAIG und Colleges of Supervisors
24	2.2.5	Registrierung von Schweizer Revisionsunternehmen
25	2.3	Zusammenarbeit mit den USA
25	2.3.1	Statement of Protocol und Joint Inspections
25	2.3.2	Reliance
26	2.3.3	PCAOB Regulatory Institute
26	2.4	Verhältnis zu weiteren Staaten und Organisationen
26	2.5	International Forum of Independent Audit Regulators
27	2.6	Extraterritorialer Geltungsbereich des RAG

Seite

29	3	Zulassung
29	3.1	Einleitung
29	3.2	Statistiken
29	3.2.1	Zulassungen
30	3.2.2	Entwicklung der Anzahl Zulassungen
30	3.2.3	Verbandsmitgliedschaften
31	3.3	Anpassung rechtlicher Grundlagen
32	3.4	Transparenz bezüglich Qualitätssicherung im Revisorenregister
32	3.5	Erneuerung der Zulassung
32	3.5.1	Allgemeines
34	3.5.2	Personenbezogene Anforderungen
34	3.5.3	Organisatorische Vorgaben
34	3.6	Neues Zulassungssystem
35	3.7	Personen mit ausländischer Ausbildung
36	3.8	Unabhängigkeit der Revisionsstelle
36	3.8.1	Allgemeines
36	3.8.2	Mitwirkung bei der Buchführung bei der eingeschränkten Revision
38	4	Rechtsprechung
38	4.1	Einleitung
38	4.2	Wichtige Gerichtsentscheide
40	4.3	Vollständige Liste der Gerichtsurteile
41		Anhänge
41	1	Organisation der RAB
42	2	Abkürzungsverzeichnis
44	3	Spezialgesetzliche Zulassungen
45	4	Liste der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen
46	5	Registrierungen von Schweizer Revisionsunternehmen in der EU
47	6	Liste der vergleichbaren ausländischen Ausbildungen
48	7	Jahresrechnung der RAB
61	8	Bericht Revisionsstelle

Vorwort

Die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) hat am 1. September 2007 ihre operative Tätigkeit aufgenommen. Nach fünf Jahren ist jedoch noch keine Routine sichtbar. Das Umfeld, in dem sich die RAB bewegt, ändert sich rasant. Einerseits ist das nationale Umfeld der Revisionsaufsicht im Wandel. So hat der Bundesrat am 15. Juni 2012 im Grundsatz entschieden, die bisher getrennte Aufsicht über Prüfgesellschaften im Finanzmarktbereich zusammenzulegen und in zwei Etappen bei der RAB zu bündeln. Als Folge dieses Entscheids wurde bereits am 1. September 2012 die Aufsicht über die Rechnungsprüfung von börsenkotierten Banken, Versicherungen und kollektiven Kapitalanlagen von der FINMA an die RAB übertragen.

Auf internationaler Ebene ist der Wandel ebenfalls spürbar. Hier bestehen zahlreiche regulatorische Initiativen, die das Gesicht der Revision in Zukunft verändern werden. Die RAB hat sich im Berichtsjahr mit diesen Initiativen auseinandergesetzt. Zu nennen ist insbesondere die Reform des Prüfwesens der Europäischen Kommission.

Der Grundauftrag der RAB besteht darin, die Qualität von gesetzlichen Revisionsdienstleistungen sicherzustellen. Dies geschieht einerseits mit einem Zulassungssystem und andererseits mit der Aufsicht über die 21 staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen. Die Tätigkeit der RAB hat in den letzten fünf Jahren zu erkennbaren Qualitätsverbesserungen geführt. Die kritische Grundhaltung der Prüfer ist jedoch weiterhin in vielen Fällen nicht ausreichend. Dies macht sich in den wiederkehrenden Mängeln in der Durchführung der Prüfung bemerkbar. Die kritische Grundhaltung der Prüfer wird daher ein Fokus der RAB bleiben. Gefordert sind aber auch die Revisionsunternehmen, die unternehmensintern einen

Rahmen schaffen müssen, der eine solche skeptische Grundhaltung fördert.

Eine weitere Gefahr für die Qualität von Revisionsdienstleistungen – insbesondere bei Publikumsgesellschaften – resultiert aus dem Druck auf die Revisionshonorare. Die RAB hat bereits im letzten Jahr von den langfristigen Konsequenzen des Preiszerfalls gewarnt. Diese Situation und die damit einhergehenden Risiken haben sich seither nicht verändert. Ein wichtiger Schritt zur Verbesserung der Problematik wäre die Einsicht, dass die Revision keine beliebig austauschbare Leistung ist, bei der nur der Preis von Bedeutung ist. Die Revision eines Unternehmens in einem risikoreichen, dynamischen und zunehmend komplexer werdenden Wirtschaftsumfeld ist anspruchsvoll. In einem solchen Umfeld kann die notwendige Prüfungsqualität keineswegs als garantiert vorausgesetzt werden.

Die vorstehenden Ausführungen zeigen, dass die RAB gefordert bleibt. Sie wird sich diesen Herausforderungen stellen. Die bereits erwähnte Bündelung von Aufsichtskompetenzen über Revisionsunternehmen bei der RAB ist ein wichtiger Schritt, um die Revisionsaufsicht insgesamt zu stärken. Daneben ist die Relevanz der Wirtschaftsprüfung insgesamt zu steigern. Die erwähnten regulatorischen Initiativen auf internationaler Ebene können nach Ansicht der RAB dazu beitragen, diese Relevanz zu verbessern.

Zahlreiche neue Projekte wie beispielsweise die Übernahme von Kompetenzen der FINMA oder der Aufbau einer neuen IT-Infrastruktur haben die Mitarbeitenden im Berichtsjahr stark gefordert. Für diesen tollen Einsatz möchten wir uns bei den Mitarbeitenden bedanken.

Bern, 21. Januar 2013



Thomas Rufer
Präsident des Verwaltungsrates



Frank-Oliver Schneider
Direktor

Kernpunkte der Tätigkeit 2012

Internationale Zusammenarbeit

Nach dem Statement of Protocol mit dem PCAOB und der Absichtserklärung mit der deutschen Revisionsaufsichtsbehörde (APAK) im Jahr 2011 konnten im Berichtsjahr mit der niederländischen Finanzmarktaufsichtsbehörde (Authority for the Financial Markets, AFM) und mit der französischen Revisionsaufsichtsbehörde (Haut Conseil du Commissariat aux Comptes, H3C) zwei weitere Abkommen zur internationalen Zusammenarbeit abgeschlossen werden. Die beiden neuen Vereinbarungen mit den Niederlanden und Frankreich basieren auf den Entscheiden der EU-Kommission, wonach den Aufsichtsbehörden in den EU-Mitgliedstaaten grünes Licht erteilt wird für Verhandlungen mit der als gleichwertig anerkannten Schweizer Aufsichtsbehörde. Das vereinbarte Prinzip der Heimatstaatenaufsicht führt für international tätige Schweizer Revisionsunternehmen zu erheblichen Erleichterungen.

Im Verhältnis zu den USA wurden im Berichtsjahr zwei weitere Joint Inspections mit der amerikanischen Revisionsaufsichtsbehörde (PCAOB) durchgeführt. Die Zusammenarbeit zwischen den zwei Behörden hat sich weiter positiv entwickelt. Die RAB strebt langfristig ein möglichst weit gehendes Abstellen des PCAOB auf die Arbeit der Schweizer Aufsichtsbehörden an. Um dieses Ziel zu erreichen, wird die Zusammenarbeit mit dem PCAOB weiter intensiviert. Die Berichterstattung der RAB und des PCAOB erfolgen separat. Inspektionsberichte des PCAOB zu Joint Inspections in der Schweiz wurden bisher noch keine publiziert.

Obwohl die entsprechende Gesetzesbestimmung noch nicht in Kraft ist (Art. 8 RAG), zeigt sich beim extraterritorialen Geltungsbereich der Schweizer Revisionsaufsicht ein gewisser Differenzierungsbedarf. Es gilt dabei, den Schutz der Investorinnen und Investoren sowie eine entsprechend wirksame Aufsicht über ausländische Revisionsunternehmen mit der Wettbewerbsfähigkeit des Schweizer Kapitalmarktes in ein ausgewogenes Verhältnis zu bringen. Der Bundesrat hat seine Vorschläge zur Anpassung von Art. 8 RAG am 20. Dezember 2012 in die Vernehmlassung geschickt.

Aufsicht über staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen

Die RAB überprüft seit dem 1. September 2012 gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen für börsenkotierte Banken, Versicherungen und

kollektive Kapitalanlagen. Die entsprechenden Spezialistinnen und Spezialisten konnten rechtzeitig rekrutiert werden, so dass die ersten File Reviews zur Prüfung von Banken und Versicherungen bereits im Berichtsjahr durchgeführt wurden. Die RAB nimmt ihre neue Aufgabe ernst und berücksichtigt dabei international anerkannte Aufsichtsstandards. So sollen einzelne Aspekte der Revisionsdienstleistungen bei den Prüfgesellschaften der zwei Schweizer Grossbanken jährlich überprüft werden. Grund hierfür bildet die Einstufung der zwei Schweizer Grossbanken als global systemrelevante Finanzinstitute¹.

Neben den drei grössten Schweizer Revisionsgesellschaften, die jährlich überprüft werden, wurden zusätzlich 10 Überprüfungen bei anderen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen durchgeführt. Die RAB identifiziert bei ihren Überprüfungen regelmässig ähnlich gelagerte Feststellungen. Diese wiederkehrenden Feststellungen wurden im Rahmen einer Umfrage einem internationalen Vergleich unterzogen (IFIAR Survey). Die Studie zeigt, dass viele der Feststellungen, die in der Schweiz gemacht werden, auch in vielen anderen Mitgliedsländern der IFIAR zu beobachten sind. Aus diesem Grund ist es sinnvoll, diese wiederkehrenden Feststellungen nicht nur auf nationaler, sondern auch auf globaler Stufe anzugehen. Auf internationaler Ebene stehen die Kontakte der Mitglieder der IFIAR mit den Vertreterinnen und Vertretern der sechs global tätigen Revisionsnetzwerke im Vordergrund. Die Mitgliedsländer von IFIAR vertreten die Auffassung, dass die global tätigen Revisionsunternehmen grössere Anstrengungen unternehmen müssen. Die wiederkehrend festgestellten Mängel in den Bereichen der kritischen Grundhaltung, der Gruppenprüfungen, der Umsatzerfassung und der mandatsbegleitenden Kontrollen (EQCR) sind zu beheben. Hierzu gehört auch eine vertiefte Ursachenforschung, warum es immer wieder zu denselben Feststellungen kommt.

Revisionsunternehmen, die ordentliche Revisionen durchführen, unterstehen nur einer externen Qualitätssicherung durch die RAB, sofern sie Publikums-gesellschaften prüfen oder sich freiwillig der Aufsicht

¹ Bei den «Global Systemically Important Financial Institutions» (G-SIFIs) handelt es sich um 29 Finanzinstitute, welche durch Vertreter der G20 als systemrelevant eingestuft wurden. Siehe dazu insbesondere die «Policy Measures to Address Systemically Important Financial Institutions» des Financial Stability Boards (FSB) vom 4.11.2011, in denen eine stärkere Aufsicht über G-SIFIs gefordert wird (www.financialstabilityboard.org).

unterstellt haben. Dies ist unter Berücksichtigung der Komplexität einer ordentlichen Revision sowie der neuen Schwellenwerte nicht mehr sachgerecht und führt zu Wettbewerbsverzerrungen. Der Bundesrat hat seine Vorschläge zu einer entsprechenden Gesetzesanpassung am 20. Dezember 2012 in die Vernehmlassung geschickt. Der Gesetzesentwurf sieht vor, dass in Zukunft alle Revisionsunternehmen, welche ordentliche Prüfungen durchführen, einer staatlichen Aufsicht durch die RAB unterstellt werden. Die vorgeschlagene Aufsicht erfolgt jedoch differenziert. Revisionsunternehmen, welche keine Publikumsgesellschaften prüfen, werden aufgrund der tieferen Risiken und des geringeren öffentlichen Interesses nicht alle drei Jahre, sondern grundsätzlich nur alle fünf Jahre überprüft.

Zulassung

Die Zulassung von Revisionsunternehmen ist, im Unterschied zur Zulassung von natürlichen Personen, auf fünf Jahre begrenzt. Im Jahr 2013 wird die RAB die ersten Zulassungen von Revisionsunternehmen aus dem Jahr 2008 erneuern. In diesem Zusammenhang lag der Fokus im Berichtsjahr insbesondere auf der Schaffung der dafür notwendigen Prozesse und auf dem Aufbau einer modernisierten IT-Plattform. Die RAB beabsichtigt, durch den optimierten Einsatz der Informations- und Kommunikationstechnologien den Gesuchstellerinnen und Gesuchstellern, aber auch der RAB selbst, künftig Kosten und Zeit

zu sparen. Der Geschäftsverkehr mit der RAB soll soweit wie möglich elektronisch abgewickelt werden (E-Government).

Rechtsprechung

Im Berichtsjahr hat das Bundesgericht mit zwei (Vorjahr 1) Entscheiden und das Bundesverwaltungsgericht mit neun (Vorjahr 16) Entscheiden die Praxis der RAB beurteilt. Nachdem die Rechtsprechung in den Vorjahren bei der Anwendung des RAG, insbesondere im Zulassungsbereich für Klarheit gesorgt hat, wurden die Entscheide der RAB in diesem Jahr mit nur einer Ausnahme bestätigt.

Hinweise Dritter

Die RAB hat im Berichtsjahr rund 35 Hinweise von Dritten (Vorjahr rund 10 Hinweise) zu möglichen Verstössen gegen Gesetz oder Berufsrecht erhalten. Die gestiegene Anzahl von Hinweisen hat in fast allen Fällen zu Abklärungen durch die RAB geführt. Bei einzelnen Abklärungen wurden auch Arbeitspapiere zur Prüfung von Nicht-Publikumsgesellschaften überprüft. Aufgrund der Abklärungen wurden diverse Verstösse festgestellt und geahndet – insbesondere im Zusammenhang mit Prüfungen ohne die notwendige Zulassung und Verstössen gegen die Vorschriften zur Unabhängigkeit.

«Die RAB strebt langfristig ein möglichst weit gehendes Abstellen des PCAOB auf die Arbeit der Schweizer Aufsichtsbehörden an. Um dieses Ziel zu erreichen, wird die Zusammenarbeit mit dem PCAOB weiter intensiviert.»

1 Aufsicht

1.1 Einleitung

Die RAB beaufsichtigt aktuell 21 staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen², welche Publikumsgesellschaften prüfen dürfen. Die 10 grössten Schweizer Revisionsunternehmen prüfen insgesamt 23'648 Revisionsmandate (siehe Abbildung 1). Dabei ist zu beachten, dass sich die Aufsicht der RAB vorab auf die gesetzlichen Revisionsdienstleistungen für die rund 490 Publikumsgesellschaften³ erstreckt. Die Qualität von Revisionsdienstleistungen für Nicht-Publikumsgesellschaften werden nur in Ausnahmefällen (z.B. bei Hinweisen Dritter) überprüft.

Abbildung 1:

Anzahl Mandate der 10 grössten Schweizer Revisionsunternehmen gemessen nach der Gesamtanzahl der Revisionsmandate⁴

Revisionsunternehmen	Hauptsitz	Anzahl geprüfte Publikumsgesellschaften	Gesamtanzahl Revisionsmandate
PricewaterhouseCoopers AG (PwC)	Zürich	192	6'926
BDO AG	Zürich	28	4'631
Ernst & Young AG	Basel	110	4'256
KPMG AG	Zürich	103	3'470
Deloitte AG	Zürich	23	1'117
OBT AG	St. Gallen	3	1'050
Fiduciaire FIDAG SA	Martigny	1	722
Provida Wirtschaftsprüfung ⁵	St. Gallen	0	662
Fidinter SA ⁶	Lausanne	0	426
T & R AG	Gümligen	1	388
Total		461	23'648

Der Prüfungsmarkt für Publikumsgesellschaften wird in der Schweiz unverändert durch die drei Revisionsunternehmen PwC, Ernst & Young und KPMG («Big 3») dominiert. Gemessen an der Gesamtanzahl geprüfter Publikumsgesellschaften beträgt der Anteil der «Big 3» rund 88 % (Vorjahr 85 %).

Wichtigstes Element der Aufsicht der RAB sind die Überprüfungen, welche grösstenteils bei den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen vor Ort durchgeführt werden. Die Planung und Durchführung der Überprüfungen durch die RAB erfolgt risikoorientiert und auf Grundlage einer Mehrjahresplanung. Art und Umfang der Prüfungshandlungen werden entsprechend der Risiken und der Komplexität der Revisionsunternehmen wie auch der

² Siehe Anhang 4 für eine vollständige Liste der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen.

³ Gemäss Registereintrag RAB (inkl. wesentliche Tochtergesellschaften und Emittenten börsenkotierter Anleiheobligationen).

⁴ Quelle Anzahl Revisionsmandate: Internetseite «www.wer-revidiert-wen.ch» der Credita AG, Baar, Schweiz (Stand August 2012)/Quelle Daten zu Publikumsgesellschaften: RAB-Register per 30.11.2012.

⁵ Provida Wirtschaftsprüfung ist freiwillig der staatlichen Aufsicht der RAB unterstellt.

⁶ Fidinter S.A. Lausanne ist nicht staatlich beaufsichtigt.

überprüften Mandate individuell angepasst. Die Überprüfung von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen umfasst sowohl formelle als auch materielle Aspekte. Im Rahmen der Firm Review wird geprüft, ob die Zulassungsvoraussetzungen erfüllt werden und ob ein geeignetes und funktionierendes System zur internen Qualitätssicherung besteht. Bei den File Reviews wird die Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen durch einzelne Stichproben überprüft⁷. Die generelle Vorgehensweise der RAB ist in ihrem Aufsichtskonzept⁸ beschrieben.

1.2 Statistik über Anzahl Überprüfungen und Feststellungen (2008–2012)

Die Anzahl der Feststellungen der RAB im Bereich der Firm Review hat in den letzten Jahren abgenommen. Die Anwendung der vorhandenen Instrumente zur Qualitätssicherung erfolgt jedoch nicht immer konsequent.

Mit Blick auf die File Reviews hat die RAB im Bereich der Dokumentation der Prüfung Verbesserungen festgestellt. Bezüglich materieller Feststellungen lässt sich aber kein eindeutiger Trend feststellen, wonach sich die Qualität der Revisionsdienstleistungen positiv entwickelt hätte. Qualitätsunterschiede bei den erbrachten Revisionsdienstleistungen sind insbesondere auf das personenbezogene Element in der Prüftätigkeit zurückzuführen. Dies erklärt auch jeweils die unterschiedlichen Ergebnisse zu den File Reviews innerhalb desselben staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmens. Der Zusammensetzung des Prüfungsteams kommt für die Prüfqualität eine sehr wichtige Rolle zu.

Abbildung 2:

Übersicht der RAB-Überprüfungen und Comment Form-Feststellungen

Kategorien	Big 3 ⁹		Andere ¹⁰		Total	
	01.04.2008 – 31.12.2012 ¹¹	hiervon im 2012	01.04.2008 – 31.12.2012	hiervon im 2012	01.04.2008 – 31.12.2012	hiervon im 2012
Anzahl Überprüfungen	16	3	34	10	50	13
Comment Form Feststellungen Firm Review	56	8	192	31	248	39
Comment Form Feststellungen File Review	229	19	245	32	474	51
Anzahl überprüfte Files ¹²	62	9	33	9	95	18

⁷ Vgl. Ziff. 1.4.1 Tätigkeitsbericht 2011 der RAB.

⁸ Siehe www.revisionsaufsichtsbehörde.ch (Dokumentation/Aufsichtskonzept).

⁹ Ernst & Young AG, KPMG AG und PricewaterhouseCoopers AG.

¹⁰ 18 staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen gemäss Anhang 4.

¹¹ Die RAB hat ihre Überprüfungstätigkeit per 1.4.2008 aufgenommen.

¹² Die RAB selektioniert jeweils zu einem File Review die Arbeitspapiere zur Konzernprüfung (inkl. Einzelabschluss) und zu einer wesentlichen Tochtergesellschaft.

Bei den Feststellungen unterscheidet die RAB jeweils zwischen Comment Form-Feststellungen und meldungswürdigen Feststellungen. Diese Unterscheidung wird vorgenommen, um einerseits einen effizienten Überprüfungsprozess zu ermöglichen. Andererseits soll bei der Weiterentwicklung des Systems zur Qualitätssicherung der Fokus auf die wichtigsten Mängel gewährleistet sein. Bei den Comment Form handelt es sich um wichtige Feststellungen, welche im Inspektionsbericht an das staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen aufgeführt werden. Die schriftlich kommunizierten meldungswürdigen Feststellungen werden hingegen nicht im Inspektionsbericht integriert, sind aber bei der Weiterentwicklung des Qualitätssicherungssystems durch das Revisionsunternehmen zu berücksichtigen.

Zu den Comment Form-Feststellungen werden jeweils konkrete Massnahmen vereinbart, deren Umsetzung durch die RAB überprüft wird. Bei den Massnahmen unterscheidet die RAB zwischen unternehmens- und mandatsbezogenen Massnahmen. Die unternehmensbezogenen Massnahmen zielen auf die firmenweite Verbesserung des Qualitätssicherungssystems. Mit den mandatsbezogenen Massnahmen werden konkrete Aktionen auf Stufe der überprüften Mandate verlangt (z.B. Änderungen in der Zusammensetzung des Prüfungsteams, Einbezug von Spezialisten etc.). Wenn die Prüfungsnachweise unzureichend sind, werden Massnahmen im Bereich der nachträglichen Erlangung von Prüfungsnachweisen oder der Dokumentation verlangt. Falls die RAB die Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistung als ungenügend beurteilt, fordert die RAB einen substanziellen Einfluss auf die Entlohnung des leitenden Revisors und gegebenenfalls der für die auftragsbegleitenden Kontrolle verantwortlichen Personen (EQCR).

1.3 Überprüfungen 2012

1.3.1 Allgemeines

Im 2012 hat die RAB 13 Überprüfungen durchgeführt. Bis Ende 2013 wird die RAB den zweiten Überprüfungszyklus abgeschlossen haben, da sämtliche staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen mindestens alle drei Jahre einer eingehenden Überprüfung durch die RAB unterzogen werden¹³. Die «Big 3» hatten im Jahr 2012 bereits ihre fünfte Überprüfung, da diese drei Revisionsunternehmen jeweils über 50 Publikumsgesellschaften prüfen¹⁴.

1.3.2 IFIAR-Umfrage

In einer international vernetzten Wirtschaft mit global agierenden Publikums- und Revisionsgesellschaften ist es von Bedeutung, dass die Feststellungen der RAB zur Firm und zur File Review auf anonymer Basis auch mit Feststellungen anderer Aufsichtsbehörden verglichen werden. Eine solche internationale Betrachtungsweise ist auch deshalb unerlässlich, weil die Konzernprüfung einer grösseren Publikumsgesellschaft die Arbeit von zahlreichen Teilbereichsprüfern in unterschiedlichen Ländern und Revisionsunternehmen umfasst.

Am 18. Dezember 2012 hat das International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)¹⁵ die Ergebnisse einer breit angelegten Umfrage¹⁶ veröffentlicht. Diese Umfrage wurde bei den 44 Mitgliedsländern von IFIAR durchgeführt und erfolgte mit dem Ziel, auf anonymisierter Basis gemeinsame Feststellungen bei den sechs grössten global tätigen Revisionsunternehmen¹⁷ zu identifizieren. Die Umfrage zielte insbesondere auf Feststellungen aus den File Reviews bei Publikumsgesellschaften und systemisch wichtigen Finanzinstituten¹⁸ ab. Darauf aufbauend sollen Massnahmen zur Verbesserung der Qualität der Revisionsdienstleistungen auf globaler Ebene besprochen und, falls möglich, auch koordiniert werden.

Ein Vergleich der File Review Feststellungen der RAB mit anderen Aufsichtsbehörden zeigt, dass Feststellungen in identischen Bereichen gemacht werden:

- Kritische Grundhaltung des Prüfers
- Konzernabschlussprüfung
- Rolle und Aufgaben der auftragsbegleitenden Qualitätssicherung
- Prüfungshandlungen zur Umsatzerfassung

¹³ Vgl. Art. 16 Abs. 1 RAG.

¹⁴ Vgl. Rz 8 Rundschreiben 1/2010 RAB.

¹⁵ Vgl. Ziff. 2.5.

¹⁶ Die Ergebnisse zur IFIAR-Umfrage «2012 summary report of inspection findings» wurden am 18.12.2012 publiziert und sind auf der folgenden Website abrufbar: [https://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/General/IFIAR-2012-Summary-Report-of-Members-Inspection-Findings-18-Dec-12-\(2\).pdf](https://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/General/IFIAR-2012-Summary-Report-of-Members-Inspection-Findings-18-Dec-12-(2).pdf)

¹⁷ BDO, Deloitte, Ernst & Young, Grant Thornton, KPMG und PwC.

¹⁸ Vgl. www.financialstabilityboard.org zur Definition der «Systemically Important Financial Institutions (SIFIs)» und der «Global Systemically Important Financial Institutions (G-SIFIs)», welche Gegenstand der Umfrage waren.

Die Mitgliedsländer von IFIAR vertreten die Auffassung, dass die globalen Revisionsnetzwerke und die lokalen Revisionsunternehmen grössere koordinierte Anstrengungen unternehmen müssen, damit wiederkehrende Mängel in den erwähnten Bereichen nachhaltig behoben werden. Die beteiligten Aufsichtsbehörden stellen fest, dass die Revisionsunternehmen hierfür Massnahmen im Bereich der Überarbeitung der Prüfungsmethodologie, der Schulung der Mitarbeitenden, der auftragsbegleitenden Kontrolle und der internen Nachkontrollen implementiert haben. Ungeachtet der erwähnten Massnahmen ist es aber notwendig, dass die Unternehmensführung innerhalb der Revisionsunternehmen die Qualitätskultur fördert und hochhält.

Aus der Umfrage der IFIAR geht weiter hervor, dass zur Prüfung von Publikumsgesellschaften mengenmässig am meisten Feststellungen zu folgenden Gebieten resultieren:

- Prüfung der geschätzten Werte (ISA 540)
- Prüfung der internen Kontrollen
- Beteiligung des für die auftragsbegleitende Qualitätssicherung Verantwortlichen

Im Rahmen der Prüfung der Finanzberichterstattung von wichtigen Finanzinstituten resultierten zudem Feststellungen im Bereich der Bewertung der Finanzanlagen und Wertschriften sowie zu den Wertbeeinträchtigungen auf Darlehen.

Die kritische Grundhaltung ist eine fundamentale Grundeinstellungsfrage des Prüfers, welche sämtliche Prüfungshandlungen und damit die Qualität der Prüfung massgeblich beeinflusst. Bei der kritischen Grundhaltung handelt es sich um eine Einstellung, zu der eine hinterfragende Haltung, eine Aufmerksamkeit für Umstände, die auf mögliche falsche Darstellungen hindeuten können, und eine kritische Beurteilung von Prüfungsnachweisen gehören¹⁹. Eine ungenügende kritische Grundhaltung wird durch die Aufsichtsbehörden – wie auch der RAB – in vielen Fällen als Hauptursache für die Feststellungen in den File Reviews erkannt. Eine grosse Herausforderung wird es künftig sein, angemessene Massnahmen zu identifizieren, welche die notwendige kritische Einstellung des Prüfers fördern.

Als mögliche Massnahmen zur Verbesserung der Qualität empfehlen zahlreiche Aufsichtsbehörden eine transparente Kommunikation der Feststellungen aus den File Reviews. Auch die RAB erachtet die Offenlegung der Feststellungen gegenüber dem Prüfungsausschuss der betroffenen Publikumsgesellschaft als wichtige Massnahme zur Förderung der Prüfungsqualität²⁰.

1.3.3 Feststellungen im Rahmen der Firm Review

Bei ihren Prüfungshandlungen zur Firm Review fokussiert die RAB insbesondere auf die Beurteilung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems. Das Vorhandensein umfassender Handbücher, Weisungen und Systemen stellt die Einhaltung der regulatorischen Vorgaben nicht per se sicher. Die Mitarbeitenden haben die vorhandenen Instrumente zur Qualitätssicherung zu kennen. Die Anwendung und Wichtigkeit dieser Instrumente ist zudem von der Unternehmensführung zu kommunizieren und im Berufsalltag vorzuleben.

Aus den 13 Überprüfungen im Jahr 2012 resultierten zur Firm Review gesamthaft 39 Feststellungen. Nachfolgend werden die wichtigsten Feststellungen wiedergegeben:

1.3.3.1 Ethische Grundsätze und Unabhängigkeit

Die kompromisslose und uneingeschränkte Einhaltung der Vorgaben zur Unabhängigkeit ist die Grundvoraussetzung für eine wirkungsvolle Revision²¹. Aufgrund der Bedeutung der Unabhängigkeit des Prüfers führt die RAB jeweils umfassende Prüfungshandlungen in diesem Bereich durch.

¹⁹ Vgl. ISA 200, Ziff. 13(I).

²⁰ Vgl. Ziff. 1.10.

²¹ Vgl. Ziff. 3.8.

a. Annahme von Zusatzaufträgen bei Revisionskunden

Mit Blick auf die Prozesse zur Annahme von Zusatzaufträgen von revidierten Unternehmen hat die RAB im Berichtsjahr sowohl bei kleinen als auch bei grossen Revisionsunternehmen mehrere Feststellungen gemacht. Für Revisionskunden wurden zusätzliche Dienstleistungen erbracht, ohne dass eine Beurteilung der möglichen Gefahren zur Verletzung der Vorgaben zur Unabhängigkeit erfolgte. In diesen Fällen wurden die Schutzvorkehrungen nicht ausreichend beurteilt, dokumentiert und implementiert. Aus den Arbeitspapieren ging zudem oft nicht hervor, dass Art und Umfang der zu erbringenden Zusatzdienstleistungen dokumentiert wurden. Teilweise wurde zudem mit der Erbringung der Zusatzdienstleistungen begonnen, bevor diese durch den leitenden Prüfer genehmigt waren. In diesen Fällen bestehen bedeutende Risiken, dass durch die Annahme von Zusatzaufträgen die Vorgaben zur Unabhängigkeit verletzt werden.

Die RAB erwartet, dass inskünftig die Prozesse zur Annahme von Zusatzaufträgen bei Revisionskunden konsequenter angewendet werden und allfällige Verstösse mit disziplinarischen Massnahmen geahndet werden. Die Revisionsunternehmen haben auch sicherzustellen, dass die Mitarbeitenden aller Geschäftsbereiche, welche Zusatzdienstleistungen annehmen und erbringen, bezüglich der vorhandenen Prozesse und Vorgaben zur Unabhängigkeit angemessen angeleitet werden.

b. Führungs- und Entscheidfunktion

Im Berichtsjahr hat die RAB gegen fünf Mitarbeitende eines staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmens wegen Verstosses gegen die Vorgaben zur Unabhängigkeit verfügt. In drei Fällen erteilte sie je einen Verweis. In den anderen zwei Fällen wurde die Zulassung für die Dauer von zwei Jahren entzogen. In den Fällen des Zulassungsentzugs wurde je eine Beschwerde ans Bundesverwaltungsgericht erhoben. Die beiden Beschwerdeführer waren während einer unterschiedlichen Periode als leitende Revisoren bei Gesellschaften tätig, bei denen ein Direktor der Revisionsstelle Verwaltungsratsmitglied der geprüften Unternehmen war. Der eine Beschwerdeführer hatte zudem ein Darlehen vom genannten Verwaltungsratsmitglied erhalten. Der andere Beschwerdeführer verfügte nicht über eine notwendige spezialgesetzliche Zulassung durch die FINMA.

1.3.3.2 Personalwesen

Die Einhaltung der Richtlinien zur Weiterbildung der Treuhand-Kammer wird bei den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen durch die RAB überprüft. In einzelnen Fällen wurden die vorgeschriebenen Weiterbildungsstunden nicht erreicht. Weiter wurde festgestellt, dass die Weiterbildung nicht in denjenigen Themengebieten erfolgte, welche für die dem Mitarbeitenden zugedachten Funktionen relevant sind. Falls Mitarbeitende Prüfungen von Abschlüssen durchführen, die nach internationalen Rechnungslegungsstandards erstellt wurden, sind diese Standards auch entsprechend zu schulen.

Weiter haben die Revisionsunternehmen sicherzustellen, dass für Mitarbeitende und Partner sämtlicher Hierarchiestufen Leistungsbeurteilungen durchgeführt werden. Wie in den Vorjahren hat die RAB festgestellt, dass qualitätsrelevante Ziele in den Leistungsbeurteilungen immer noch untervertreten sind²². Der Verkauf von Zusatzdienstleistungen an geprüfte Unternehmen wird oft positiv berücksichtigt, obwohl dies die internationalen Vorschriften zur Unabhängigkeit explizit verbieten²³.

1.3.3.3 Einhaltung von Schweizer Gesetzen

a. Zulassung des leitenden Revisors

Der leitende Revisor muss über eine Zulassung der RAB verfügen²⁴ und hat für jeden ihm zugeteilten Prüfungsauftrag die Gesamtverantwortung zu übernehmen²⁵. Hierbei ist es wichtig, dass diese Verantwortung nicht nur formell, sondern auch tatsächlich wahrgenommen wird. Bei geprüften Unternehmen, welche aus Sicht der globalen Netzwerkgesellschaften eine wichtige Bedeutung einnehmen, ist die Zuteilung der Verantwortlichkeiten in der Mandatsleitung nicht immer klar.

²² Vgl. Ziff. 1.4.3.3 Tätigkeitsbericht 2011 der RAB.

²³ Vgl. Code of Ethics for Professional Accountants (CoE) des International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA), Ziff. 290.228.

²⁴ Vgl. Art. 6 Abs. 1 Bst. c RAG und Art. 29 RAV.

²⁵ Vgl. ISA 220, Ziff. 8.

b. Börsenkotierte Unternehmungen mit hauptsächlich betrieblicher Tätigkeit im Ausland

Einzelne Schweizer börsenkotierte Gesellschaften sind betrieblich schwergewichtig im Ausland tätig. Sofern sich in solchen Fällen die Konzernverwaltung im Ausland befindet, werden substantielle Anteile der Prüfungshandlungen zur Konzernprüfung oftmals im Ausland durchgeführt. Die Gesamtverantwortung für die Prüfung der statutarischen Konzernrechnung ist jedoch durch die Schweizer Revisionsstelle wahrzunehmen. Deshalb sind in solchen Fällen klare Verhältnisse bei den Verantwortlichkeiten für die Prüfung und Qualitätssicherung notwendig. Dem geprüften Unternehmen ist klar zu kommunizieren, wer die Gesamtverantwortung für die Prüfung trägt. Es ist zudem zu klären, wie eine rechtzeitige, ausreichende und nachvollziehbare Überwachung und Durchsicht von Arbeitspapieren sichergestellt werden kann, welche die Prüfung im Ausland betreffen.

c. Versicherung der Haftungsrisiken

Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen müssen für ihre Haftungsrisiken ausreichend versichert sein²⁶. Bei einigen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen schliesst die Versicherungssumme nicht nur die Zulassungsträgerin, sondern auch andere Gesellschaften der gleichen Unternehmensgruppe mit ein. Zudem waren die Schadenssummen nicht ausschliesslich zur Deckung der Haftpflicht aus der Prüfung von Publikumsgesellschaften vorgesehen. In diesen Fällen hat die RAB die Anpassung der entsprechenden Versicherungsverträge zur Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben verlangt.

1.3.4 Feststellungen zum File Review

Die RAB hat im Jahr 2012 insgesamt 18 File Reviews durchgeführt. Aus diesen Reviews resultierten gesamthaft 51 Feststellungen.

Im Rahmen der File Reviews selektioniert die RAB jeweils die Arbeitspapiere zur Prüfung von Publikumsgesellschaften. Falls sich ein Revisionsunternehmen freiwillig der Aufsicht der RAB unterstellt hat, werden Nicht-Publikumsgesellschaften überprüft²⁷. Publikumsgesellschaften sind Gesellschaften, welche Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert haben,

Anleihensobligationen ausstehend haben oder als wesentliche Tochtergesellschaft eingestuft werden²⁸. Aufgrund diverser Anfragen wurde im Oktober 2012 der Begriff «Börse» in einem FAQ²⁹ präzisiert. Geklärt wurde insbesondere, dass Gesellschaften mit Sitz in der Schweiz, deren Beteiligungspapiere in den «Entry Standard» der Frankfurter Wertpapierbörse oder in den «AIM» an der London Stock Exchange einbezogen sind, Publikumsgesellschaften darstellen. Diese Gesellschaften müssen somit von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen geprüft werden³⁰.

Aus der erstmaligen Durchsicht der Arbeitspapiere zur Prüfung von Banken und Versicherungen resultieren ähnliche Feststellungen wie bei der Prüfung der Finanzberichterstattung anderer Branchen³¹. Häufig sind Feststellungen zur Konzernabschlussprüfung (ISA 600) und zur Prüfung von Schätzungen (ISA 540). Im Rahmen der File Reviews zu Bankmandaten hat die RAB zudem Feststellungen zur Prüfung interner Kontrollen gemacht. Ein zu geringer Stichprobenumfang oder die Prüfung ungeeigneter Kontrollen resultieren in einer Fehleinschätzung zum Umfang der aussagebezogenen Prüfungshandlungen. Dies kann dazu führen, dass wesentliche Falschdarstellungen in der Finanzberichterstattung nicht erkannt werden.

1.4 Verfahren und Vorabklärungen

Neben den routinemässigen Überprüfungen werden bei den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen auch anlassbezogene Vorabklärungen und Verfahren durchgeführt. Die RAB berücksichtigt hierbei insbesondere qualifizierte Hinweise von Dritten (z.B. Medien, Whistleblowers).

Mit Bezug auf staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen hat die RAB im Jahr 2012 acht Hinweise von Drittseite erhalten, wobei diese mehrheitlich anonym über die Website der RAB erfolgten³².

²⁶ Vgl. Art. 9 Bst. c RAG und Art. 11 RAV.

²⁷ Vgl. Art. 33 RAV.

²⁸ Vgl. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 OR.

²⁹ Vgl. FAQ zur Definition Publikumsgesellschaft vom 9.10.2012.

³⁰ Vgl. Art. 7 Abs. 1 RAG.

³¹ Vgl. Feststellungen gemäss IFIAR Umfrage (vorne Ziff. 1.3.2) und Ziff. 1.4.4 Tätigkeitsbericht 2011 der RAB.

³² Vgl. www.revisionsaufsichtsbehörde.ch (Hinweise Dritter auf allfällige Missstände).

Seit der Aufnahme der Überprüfungstätigkeit durch die RAB im Jahr 2008 wurden aus der Aufsichtstätigkeit der RAB über staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen insgesamt 21 Verfahren³³ durchgeführt:

- Sechs Verfahren richteten sich gegen Revisionsunternehmen. In drei Fällen hat die RAB Verstösse gegen die Vorgaben zur Unabhängigkeit festgestellt. In zwei Fällen wurden die mit der RAB aus der ersten Überprüfung vereinbarten Massnahmen nicht oder nicht fristgerecht umgesetzt. In einem Fall wurde die gesetzliche Meldepflicht³⁴ nicht eingehalten.
- 15 Verfahren richteten sich gegen natürliche Personen mit einer Zulassung der RAB. In neun Fällen handelte es sich um Verstösse gegen die Vorgaben zur Unabhängigkeit. In sechs Fällen hat die RAB eine Sorgfaltspflichtverletzung durch den leitenden Revisor festgestellt.

Bei den festgestellten Sorgfaltspflichtverletzungen hat die RAB insbesondere folgende Elemente beanstandet:

a. Führungsverantwortung für die Qualität von Abschlussprüfungen

Der leitende Revisor hat die Verantwortung für die Gesamtqualität zu übernehmen³⁵. Er muss davon überzeugt sein, dass das Prüfungsteam über die für das Mandat angemessenen Kompetenzen und Fähigkeiten verfügt³⁶. Zudem muss er die Verantwortung für die Anleitung und Überwachung des Prüfungsauftrags übernehmen³⁷. In Fällen, in denen die RAB wesentliche Verstösse gegen die Prüfungsstandards oder Rechnungslegungsstandards festgestellt hat, wurde diese Führungsverantwortung nicht oder nur unzureichend wahrgenommen. Insbesondere bei der Prüfung bedeutender Risiken erwartet die RAB den Einbezug des leitenden Revisors.

b. Kompetenzen und Fähigkeiten

Das Revisionsunternehmen darf nur Mandate annehmen, wenn sie über die hierfür notwendigen Kompetenzen verfügt³⁸. Dies gewährleistet die Ausführung des Auftrags in Übereinstimmung mit den relevanten Standards.

Bei File Reviews hat die RAB Verstösse gegen elementare Rechnungslegungsvorschriften und Prüfungsstandards festgestellt (z.B. substantielle Mängel in der Behandlung latenter Steuern, fehlende Anwesenheit bei der Bestandesaufnahme von Vorräten, fehlende Prüfungshandlungen zur Informationstechnologie). Art und Umfang dieser Verstösse waren für die RAB Anzeichen dafür, dass das Prüfungsteam nicht über die notwendigen Kompetenzen verfügte, um die zugedachten Aufgaben wahrzunehmen. Dieses Risiko besteht insbesondere bei kleineren Revisionsunternehmen, welche zu einzelnen Rechnungslegungs- oder Prüfungsstandards nur wenige Prüfungen durchführen. Die kritische Grösse zur Entwicklung und zum Erhalt der Kompetenzen und Fähigkeiten wird in diesen Fällen nicht erreicht.

1.5 Kennzahlen (Audit Quality Measures)

Die RAB erhebt bei den grössten staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen jährlich Kennzahlen zu diversen ISQC 1-relevanten Bereichen³⁹. Dies erlaubt eine Analyse von Trends sowie einen Vergleich zwischen den einzelnen Revisionsunternehmen. Die Kennzahlen ermöglichen es überdies, allfällige negative Einflussfaktoren auf die Qualität der Revisionsdienstleistungen rechtzeitig zu erkennen.

³³ Diese Verfahren beinhalten abgeschlossene und laufende Verfahren.

³⁴ Vgl. Art. 14 Abs. 2 RAG.

³⁵ Vgl. ISA 220, Ziff. 8.

³⁶ Vgl. ISA 220, Ziff. 14.

³⁷ Vgl. ISA 220, Ziff. 15.

³⁸ Vgl. ISQC 1, Ziff. 26.

³⁹ Die Berechnung der Kennzahlen erfolgte teilweise auf der Basis ungeprüfter Daten. In einzelnen Fällen mussten Vereinfachungen oder Annahmen getroffen werden. Die Aussagekraft und Vergleichbarkeit dieser Kennzahlen ist daher beschränkt und ohne Gewähr.

Abbildung 3:

Kennzahlen der fünf grössten staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen zum Bereich Wirtschaftsprüfung im Vorjahresvergleich⁴⁰

Kennzahl	2010		2011		2012	
	von	bis	von	bis	von	bis
Durchschnittlicher Jahresumsatz per Partner in Mio. CHF	1.5	4.0	1.4	4.0	1.4	4.1
Durchschnittliche Anzahl verrechenbare Stunden pro Partner	699	1'060	761	1'007	786	1'000
Verhältnis zusätzliches Honorar zum Revisionshonorar	0.1	0.7	0.1	0.5	0.1	0.6
Anzahl Mitarbeitende pro Partner	7.5	11.4	8	11.5	7.6	11.9
Fluktuationsrate in Prozent	15	27	16	23	16	28
Anteil «Non-local Reviewer» bei der Nachkontrolle in Prozent	11	100	0	100	3	100
Durchschnittliche Anzahl EQCR-Stunden pro Publikumsgesellschaft	4	16	9	20	7	22

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

- Der **durchschnittliche Jahresumsatz pro Partner** in der Wirtschaftsprüfung hat sich im Jahr 2012 gegenüber den Vorjahren kaum verändert. Bei abnehmenden Revisionshonoraren steigt grundsätzlich das Risiko, dass qualitative Ziele den finanziellen Zielen untergeordnet werden. Weiter zeigt der Mehrjahresvergleich, dass die **durchschnittliche Anzahl verrechenbarer Stunden pro Partner** analog der Vorjahre nicht positiv mit dem Umsatz pro Partner korreliert. Der durchschnittliche Jahresumsatz hängt insbesondere von der Anzahl der Mitarbeitenden pro Partner und der Kundenstruktur des Unternehmens ab.
- Das Verhältnis von **zusätzlichen Honoraren zum Revisionshonorar** bei Publikumsgesellschaften hat sich gegenüber dem Vorjahr im unteren Bereich nicht verändert und im oberen Bereich leicht zugenommen. Das Verhältnis zwischen zusätzlichen Honoraren und Revisionshonoraren ist für die RAB ein bedeutender Risikofaktor im Bereich der Unabhängigkeit⁴¹.
- Die **Anzahl der Mitarbeitenden im Verhältnis zu den Partnern** hat im unteren Bereich leicht abge-

⁴⁰ Die RAB hat 12 Kennzahlen zu den einzelnen ISQC 1-Elementen erhoben. Diese Kennzahlen wurden bei den fünf grössten staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen erhoben. Es ist zu beachten, dass einzelne Unternehmen ihre Berechnungsbasis aufgrund festgestellter Fehler auch für die Vorjahre angepasst haben.

⁴¹ Vgl. Ziff. 1.8.1 (Erbringung von Zusatzdienstleistungen).

nommen. Bei einer hohen Anzahl von Mitarbeitenden im Verhältnis zu den Partnern besteht grundsätzlich ein Risiko, dass der Partner seine Aufgaben als leitender Revisor nicht ausreichend wahrnehmen kann. Diese Verhältniszahl ist im internationalen Vergleich eher tief.

- Die **Fluktuationsraten** haben sich bei vier Unternehmen gegenüber dem Vorjahr nur geringfügig verändert. Bei einem Unternehmen hat die Fluktuationsrate aufgrund ausserordentlicher Massnahmen deutlich zugenommen (28%). Bei einer Bereinigung der Kennzahl durch diese ausserordentlichen Massnahmen beträgt die höchste Fluktuation im 2012 rund 22 %. Hohe Fluktuationsraten können dazu führen, dass die Kontinuität auf den Prüfungsmandaten gefährdet wird. Dies kann wiederum die Qualität der Revisionsdienstleistungen negativ beeinflussen.
- Die **Zusammensetzung der Teams zur Nachkontrolle** zwecks Sicherstellung der Objektivität ist sehr unterschiedlich. Ein hoher Anteil an «Non-local Reviewer»⁴² ist grundsätzlich wertvoll, da damit in der Regel die Objektivität der internen Nachkontrolle erhöht werden kann. Gemäss RAB sind die Feststellungen aus der Nachkontrolle tendenziell zahlreicher und aussagekräftiger, je grösser der Anteil der Non-Local Reviewer ausfällt. Bei zwei Gesellschaften beträgt der Anteil der «Non-local Reviewer» 100 %.
- Die **durchschnittliche Anzahl EQCR**⁴³-**Stunden pro Publikumsgesellschaft** hat sich in den letzten Jahren kaum verändert. Die eher geringe Anzahl Stunden erachtet die RAB tendenziell als kritisch, da dem EQCR wichtige Aufgaben in der Qualitätssicherung zukommen. Gerade in Anbetracht der immer wieder festgestellten Mängel zur auftragsbegleitenden Qualitätssicherung ist auf eine zunehmende Beteiligung des EQCR hinzuwirken⁴⁴.

auch auf die Übernahme bestimmter Aufsichtskompetenzen der FINMA durch die RAB⁴⁶, erfolgte aber ein regelmässiger Austausch mit der FINMA.

Die SIX Exchange Regulation (SER) ist für die Einhaltung der Rechnungslegungsvorschriften von an der SIX Swiss Exchange kotierten Gesellschaften zuständig. Die RAB und die SER koordinieren ihre Tätigkeit, um Überschneidungen zu vermeiden. Die RAB beurteilt die Prüfungstätigkeit der Revisionsunternehmen. Die Tätigkeit der SER bezieht sich hingegen auf die Beurteilung der Einhaltung der Pflichten der Emittenten im Rahmen des Kotierungsreglements.

Die RAB hat im Berichtsjahr drei Meldungen von der SER erhalten. Diese Meldungen führten jeweils zu Vorabklärungen, um 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 mögliche wesentliche Verstösse gegen Rechnungslegungsvorschriften feststellt, macht sie der SER oder der BX Berne eXchange Meldung. Im Berichtsjahr erfolgte eine solche Meldung an die BX Berne eXchange.

⁴² Non-local Reviewer sind Partner oder Mitarbeitende von ausländischen Mitgliedsgesellschaften des eigenen Netzwerkes.

⁴³ Beim Engagement Quality Control Reviewer (EQCR) handelt es sich um die Person, welche für die auftragsbegleitende Qualitätssicherung verantwortlich ist (ISQC 1, Ziff. 35).

⁴⁴ Vgl. Ziff. 1.3.2.

⁴⁵ Vgl. Art. 22 und 23 RAG.

⁴⁶ Vgl. Ziff. 1.7.

1.6 Zusammenarbeit mit anderen Schweizer Behörden und Börsen

Zur Vermeidung von Doppelspurigkeiten koordiniert die RAB ihre Aufsichtstätigkeit mit den spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden und der Börse⁴⁵.

Im Berichtsjahr wurde keine gemeinsame Überprüfung mit der FINMA durchgeführt. Mit Blick auf die jeweilige Aufsichtstätigkeit von RAB und FINMA als

1.7 Übernahme bestimmter Kompetenzen der FINMA

Der Bundesrat hat am 15. Juni 2012 im Grundsatz entschieden, die bisher getrennte Aufsicht über Prüfgesellschaften im Bereich der Rechnungsprüfung und der Aufsichtsprüfung zusammenzulegen. Am 1. September 2012 wurde in einem ersten Schritt bereits die Aufsicht über die Rechnungsprüfung bei börsenkotierten Banken, Versicherungen und kollektiven Kapitalanlagen an die RAB übertragen. Hierfür war keine Gesetzesanpassung notwendig. Die Übernahme der übrigen Verantwortlichkeiten durch die RAB erfolgt in einem zweiten Schritt, sobald das Parlament die erforderlichen Gesetzesanpassungen beschlossen hat. Durch dieses etappenweise Vorgehen soll ein reibungsloser Übergang sichergestellt werden. Der Bundesrat hat das Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement EJPD mit der Ausarbeitung einer Botschaft zur Revision des Revisionsaufsichtsgesetzes (RAG) und des Finanzmarktaufsichtsgesetzes (FINMAG) beauftragt. Diese wird voraussichtlich noch im 1. Halbjahr 2013 an die Parlamente gesandt.

Ziel der Kompetenzübertragung ist es, durch eine Konzentration der Kräfte das Schweizer Finanzmarktaufsichtssystem zu stärken. Mit der Zusammenführung der Aufsichtskompetenzen über die Revisionsunternehmen bei einer einzigen Behörde werden Schwachpunkte der bisherigen Aufteilung beseitigt. Künftig wird ausschliesslich die RAB für die Aufsicht über die Revisionsunternehmen (Terminologie RAB) bzw. über die Prüfgesellschaften (Terminologie FINMA) zuständig sein. Die personellen Ressourcen und das Fachwissen werden gebündelt, was zu einer weiteren Professionalisierung der Aufsicht über die Revisionsbranche führen wird. Gleichzeitig wird die FINMA im Umgang mit Prüfgesellschaften an Unabhängigkeit gewinnen, was den Austausch zwischen den Prüfgesellschaften und der FINMA über Probleme bei den beaufsichtigten Finanzinstituten verbessert. Im Weiteren lassen sich Doppelspurigkeiten eliminieren und Effizienzgewinne für die Prüfgesellschaften erzielen. Dies bedeutet für die betroffenen Bereiche Folgendes:

Zulassung:

Die RAB übernimmt die alleinige Verantwortung für die Zulassung und entscheidet neu auch über die Zulassung von Prüfgesellschaften und leitenden Prüferinnen und Prüfern, die im Finanzmarktbereich eine spezialgesetzliche Zulassung benötigen.

Aufsicht:

Die RAB zeichnet allein verantwortlich für die Aufsicht über die Prüfgesellschaften in den Bereichen der Rechnungsprüfung (Financial Audit) und der Aufsichtsprüfung

(Regulatory Audit). Dies gilt für die Prüfarbeit bei Banken, Effektenhändlern, Versicherungen, Pfandbriefbanken, kollektiven Kapitalanlagen, Asset Manager von kollektiven Kapitalanlagen und Pensionskassen und direkt der FINMA unterstellten Finanzintermediären.

Zusammen mit der Aufsichtszuständigkeit wird auch die Zuständigkeit für die Sanktionierung von Prüfgesellschaften sowie von leitenden Prüferinnen und leitenden Prüfern an die RAB übertragen.

Prüfstandards:

Die Prüfinhalte und Prüfstandards für die Aufsichtsprüfung bei Finanzinstituten werden weiterhin von der FINMA festgelegt, während die RAB für die Anerkennung der Standards für die Rechnungsprüfung zuständig ist.

Internationale Amtshilfe:

Die RAB ist für die internationale Amtshilfe im Bereich der Revisionsaufsicht zuständig. Damit kann gegenüber den ausländischen Aufsichtsbehörden ein einheitliches, klares und effizientes Verfahren geschaffen werden. Amtshilfeersuchen an die RAB dürfen allerdings nicht dazu verwendet werden, um an Informationen und Unterlagen von Finanzinstituten zu gelangen, die über die FINMA nicht erhältlich gemacht werden können.

1.8 Analysen

1.8.1 Vorschläge der EU (Audit Reform)

Nach der Auswertung der Stellungnahmen zum EU-Grünbuch veröffentlichte die Europäische Kommission am 30. November 2011 ihre Vorschläge zur Verbesserung des Revisionsmarktes. Konkret legte die Kommission je einen Vorschlag für eine neue Verordnung über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und für eine Richtlinie zur Änderung der bestehenden 8. EU-Richtlinie vor.

Nachfolgend wird auf einzelne Aspekte der neuen Vorschläge eingegangen⁴⁷.

⁴⁷ Eine ausführliche Analyse der Vorschläge der EU-Kommission vom 30.11.2011 findet sich bei Schneider/Widmer: «Unabhängigkeit der Revisionsstelle: Ausgewählte Aspekte des Grünbuchs der EU», in: Finanz- und Rechnungswesen Jahrbuch 2013.

Rotation des Revisionsunternehmens

Die Europäische Kommission schlägt vor, dass Revisionsgesellschaften von Unternehmen des öffentlichen Interesses nach einer Amtsdauer von maximal sechs Jahren das entsprechende Prüfungsmandat abgeben müssen (sog. externe Rotation). Danach soll eine Karenzzeit von vier Jahren gelten, ehe die Prüfungsgesellschaft wieder auf dem gleichen Mandat tätig werden darf. Der Zeitraum, nach dessen Ablauf ein Wechsel erfolgen muss, wird auf neun Jahre erhöht, wenn die Abschlussprüfung gemeinsam durch zwei Revisionsgesellschaften (sog. «joint audit») durchgeführt wird. In Ausnahmefällen soll im Falle eines «joint audits» eine Verlängerung der Mandatsdauer um zwei bzw. drei Jahre möglich sein.

Wird ein Unternehmen über einen längeren Zeitraum von derselben Revisionsstelle geprüft, entwickelt sich in der Regel ein Vertrauensverhältnis zwischen geprüftem und prüfendem Unternehmen bzw. den für diese handelnden Personen, welches die Unabhängigkeit beeinträchtigen kann. Es besteht die Gefahr, dass diese Vertrautheit die Unabhängigkeit und Objektivität des Prüfers tatsächlich oder zumindest dem Anschein nach beeinträchtigt. Sowohl das geprüfte als auch das prüfende Unternehmen haben jedoch ein grundsätzliches Interesse daran, die Geschäftsbeziehung möglichst lange fortzusetzen. Denn die erstmalige Revision verursacht auf beiden Seiten einmalige Kosten. Diese Gleichschaltung des Interesses an einer möglichst lange andauernden Geschäftsbeziehung zwischen dem geprüften Unternehmen und der Revisionsstelle kann zu einer Gefährdung der Unabhängigkeit führen.

Die Rotation der Prüfgesellschaft nach einer gewissen Mandatsdauer ist daher grundsätzlich geeignet, um die Unabhängigkeit zu stärken. Zwar haben verschiedene Studien zu dieser Thematik gezeigt, dass die externe Rotation der Prüfgesellschaft die Qualität und Unabhängigkeit nicht zwingend erhöht bzw. unter Umständen eine längere Mandatsdauer sogar positive Auswirkungen zeitigt. Aber es lässt sich nicht bestreiten, dass bei einer Mandatsdauer von mehreren Jahrzehnten unweigerlich zumindest der Anschein entsteht, die Unabhängigkeit sei beeinträchtigt. Anstelle einer starren Regel sind auch andere Lösungsansätze zu prüfen: Denkbar wäre beispielsweise die zwingende Bestellung eines auf Augenhöhe mit der Revisionsstelle agierenden Verwaltungsratsausschusses, welcher sich mit allen Fragen der Revision befasst

(«Audit Committee»). Dieses könnte beispielsweise mittels Audit Charter verpflichtet werden, innerhalb einer Bandbreite von 9 bis 12 Jahren das Revisionsmandat auszuschreiben. So könnte einerseits die Flexibilität gewahrt und andererseits das geprüfte Unternehmen für die Thematik sensibilisiert werden.

Obligatorische Ausschreibung des Revisionsmandats

Die Europäische Kommission schlägt vor, dass Unternehmen von öffentlichem Interesse bei der Auswahl eines neuen Abschlussprüfers zu einem offenen und transparenten Ausschreibungsverfahren verpflichtet werden sollen. Der Prüfungsausschuss des geprüften Unternehmens soll dabei eng in das Auswahlverfahren einbezogen werden. Der Vorschlag sieht unter anderem vor, dass der Prüfungsausschuss dem Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan des geprüften Unternehmens eine Empfehlung für die Bestellung von Revisionsgesellschaften vorlegen und diese auch begründen muss. Die Empfehlung hat mindestens zwei Vorschläge für das Prüfungsmandat zu enthalten. Die Auswahlkriterien werden ebenfalls detailliert vorgegeben.

Die mit dem Vorschlag einhergehende Stärkung der Rolle des Prüfungsausschusses ist zu begrüßen. Prüfungsausschüsse stellen ein wichtiges Instrument zur Sicherstellung einer angemessenen Kontrolle bzw. Überwachung der Finanzberichterstattung dar. In der Schweiz unterstützt die RAB die Bestrebungen, die Rolle der Audit Committees verbindlich zu definieren und zu stärken. Ob die Vorschläge der Europäischen Kommission im Einzelnen auch für die Schweiz geeignet sind, wird zu prüfen sein. Insgesamt scheint die Stossrichtung in diesem Punkt jedoch richtig.

Erbringung von Zusatzdienstleistungen

Die Europäische Kommission schlägt eine verbindliche Differenzierung zwischen prüfungsverwandten und prüfungsfremden Dienstleistungen vor und definiert die beiden Begriffe. Revisionsgesellschaften, die bei Unternehmen von öffentlichem Interesse die Abschlussprüfung durchführen, sollen für das geprüfte Unternehmen und den mit diesem verbundene Gesellschaften keine prüfungsfremden Leistungen mehr erbringen dürfen. Zudem sollen grosse Revisionsgesellschaften ihre Prüfungstätigkeiten von den prüfungsfremden Leistungen trennen, um jede Gefahr von Interessenkonflikten auszuschliessen. Stammen mehr als ein Drittel der mit Abschlussprüfungen erziel-

ten Jahreseinnahmen einer Prüfungsgesellschaft von Grossunternehmen des öffentlichen Interesses und gehört die Prüfungsgesellschaft einem Netzwerk an, dessen Mitglieder in der Europäischen Union zusammen jährliche Prüfungseinnahmen von mehr als 1'500 Mio. EUR verzeichnen, sind noch weitergehende Einschränkungen vorgesehen.

Parallele Beratungstätigkeiten durch die Revisionsstelle sind zumindest mit Blick auf die tatsächliche Unabhängigkeit nicht per se als problematisch einzustufen. Beratungsdienstleistungen bei Revisionskunden sind daher in der Schweiz grundsätzlich zulässig. Allerdings kann die wirtschaftliche Unabhängigkeit der Revisionsstelle in Frage gestellt sein, wenn die Honorare für Beratungsdienstleistungen im Verhältnis zum Revisionshonorar ein zu hohes Ausmass annehmen. Weil die Vergabe der Zusatzdienstleistungen oft an das Revisionsmandat geknüpft ist, kann ein übermässiges Interesse an der Weiterführung des Revisionsmandates und der damit zusammenhängenden Beratungsdienstleistungen entstehen. Die Unabhängigkeit des Revisionsunternehmens kann dadurch gefährdet werden. Die Übernahme eines Auftrags, der zu einer wirtschaftlichen Abhängigkeit führt, ist in der Schweiz mit der Unabhängigkeit nicht zu vereinbaren. Gemäss Rundschreiben 1/2010 der RAB besteht ein erhebliches Risiko der Beeinträchtigung der Unabhängigkeit, wenn das Verhältnis zwischen Revisionshonorar und zusätzlichen Honoraren in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren die Zahl von 1:3 übersteigt. Aufgrund aktueller Entwicklungen und Diskussionen zur Unabhängigkeit ist eine Reduktion dieser Verhältniszahl absehbar.

In der Schweiz steht wohl kein generelles Verbot zur Erbringung von Paralleldienstleistungen im Fokus, sondern lediglich deren Beschränkung auf ein geringeres Mass. Die Auswirkungen einer solchen Beschränkung wären in der Schweiz – zumindest mit Blick auf die SMI-Gesellschaften – grundsätzlich gering. Wie eine Analyse der RAB der Revisionshonorare und der Honorare aus anderen Dienstleistungen für das Jahr 2011 zeigt, machen die Honorare der Revisionsstelle aus Paralleldienstleistungen bei keiner SMI-Gesellschaft mehr als 30 % des Revisionshonorars aus. Die Mehrheit der SMI-Gesellschaften (13 Unternehmen) beziehen gar weniger als 10 % des Revisionshonorars für zusätzliche Dienstleistungen bei ihrer Revisionsstelle. Die grösseren Schweizer Unternehmen scheinen demnach in diesem Bereich bereits erkannt zu haben, dass eine unabhängige Abschlussprüfung nur möglich ist, wenn der Revisor bei seinem Prüfungs-

teil nicht Rücksicht auf weitere (einträgliche) Aufträge des geprüften Unternehmens nehmen muss.

Die Vorschläge der Europäischen Kommission zur Reform des Abschlussprüfermarkts gehen insgesamt deutlich weniger weit als aufgrund des Grünbuches zu erwarten war. Einige zentrale Anliegen wie die externe Rotation der Revisionsgesellschaften und das Verbot bzw. zumindest die wesentliche Beschränkung von Paralleldienstleistungen werden jedoch weiterhin umstritten bleiben. Es ist aktuell noch unklar, wie das EU-Parlament bzw. die Mitgliedstaaten auf die Vorschläge reagieren werden. Wenn man indes die Entwicklung der letzten Jahre bzw. Jahrzehnte mit Blick auf die Anforderungen an die Unabhängigkeit und Qualität der Abschlussprüfung und die entsprechenden Regulierungen betrachtet, erscheint eine Verschärfung der geltenden Bestimmungen als wahrscheinlich. Insgesamt sollten die Neuerungen nicht als Gefahr, sondern vielmehr als Chance zur Erhöhung der Relevanz der Prüfung angesehen werden.

1.8.2 Andere internationale Initiativen

Die Finanzkrise hat dazu geführt, dass der Wert und die Relevanz der Revision weltweit hinterfragt wurde. In vielen Ländern haben Regulatoren und Standardsetter seither die Notwendigkeit von Regeländerungen intensiv untersucht. Ziel der hohen Anzahl von regulatorischen Initiativen ist es, die Erwartungslücke zwischen der aktuellen Rolle der Revision und der öffentlichen Wahrnehmung der Revision zu schliessen. International bestehen insbesondere in folgenden Bereichen Initiativen, die den Wert und die Relevanz der Revision erhöhen sollen:

- Verbesserung bzw. Ausbau der Berichterstattung des Prüfers (auditor's reporting model);
- Stärkung der Rolle der Audit Committees;
- Verbesserung der Unabhängigkeit, Objektivität und der kritischen Grundhaltung der Prüfer;
- Erhöhung der Transparenz in der Revision;
- Alternativen zur Marktkonzentration der Big 4.

1.9 Standardsetting

Die Rechnungs- und Prüfungsstandards wurden in den letzten Jahren überarbeitet und weiterentwickelt. Der Aktualisierung der Methodologien und der laufenden Ausbildung der Mitarbeitenden kommt in den Revisionsunternehmen eine zentrale Bedeutung zu. Um dies sicherzustellen, müssen die Revisionsunternehmen über interne Prozesse und ausreichend Ressourcen verfügen, um diese Entwicklungen zu beobachten und die notwendigen Änderungen zeitgerecht vorzunehmen. Die RAB ihrerseits erachtet die Weiterentwicklung der internationalen und nationalen Prüfungsstandards als ein wichtiges Element zur Verbesserung der Prüfungsqualität und beobachtet diese Entwicklungen aktiv. Insbesondere ist die RAB Mitglied einer internationalen Arbeitsgruppe, welche einen periodischen Austausch über den internationalen Prozess zur Festlegung von Prüfungsstandards pflegt⁴⁸.

1.9.1 Schweizer Prüfungsstandards

Mit Blick auf die Weiterentwicklung der nationalen Prüfungsstandards hat die Treuhand-Kammer eine Vernehmlassung zu den Schweizer Prüfungsstandards (PS), Ausgabe 2013, durchgeführt. Die überarbeiteten PS sind für die Revision von Jahres- und Konzernrechnungen zu Geschäftsjahren anwendbar, die am oder nach dem 15. Dezember 2013 enden. Die Ausgabe 2013 der PS ersetzt die bisherige Ausgabe 2010. Die PS werden wie bis anhin für die Durchführung einer ordentlichen Revision von Einzel- oder Konzernabschlüssen zwingend anwendbar sein. Die RAB hat zum Entwurf der PS im Oktober 2012 Stellung genommen⁴⁹. Die Überführung der Clarified ISA und des Qualitätssicherungsstandards ISQC 1 in die PS wird durch die RAB begrüsst.

Durch den neuen Schweizer Qualitätssicherungsstandard 1 (QS 1) werden zusätzliche Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem des Unternehmens gestellt. Bei den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen verfügen von den 21 Unternehmen per Ende 2012 noch neun über ein Qualitätssicherungssystem nach PS 220. Hier wird die RAB die angemessene Umsetzung der überarbeiteten PS sowie die angemessene Einführung des QS 1 im Rahmen ihrer Überprüfungen entsprechend beurteilen.

1.9.2 Internationale Prüfungsstandards

Mit der Einführung der Clarified ISA wurden bei der Revision der Jahres- und Konzernrechnungen 2010 substanzielle Änderungen wirksam⁵⁰. In diesem Zusammenhang hat die RAB im Oktober 2012 mit anderen europäischen Revisionsaufsichtsbehörden eine Stellungnahme an das IAASB eingereicht⁵¹. In dieser Stellungnahme wurden einzelne Schwachstellen in den aktuell gültigen ISAs aufgezeigt.

Zu diversen weiteren Vorschlägen des IAASB und der IESBA hat die RAB im 2012 ebenfalls ihre Stellungnahme eingereicht⁵². Hervorzuheben sind die Folgenden:

- Zur künftigen Verbesserung der Berichterstattung des Prüfers hat das IAASB einen Diskussionsvorschlag («Invitation to Comment») präsentiert. Dieser wurde mit einer konsolidierten Stellungnahme der europäischen Revisionsaufsichtsbehörden kommentiert⁵³. Die RAB unterstützt die Bemühungen des IAASB zu einer erhöhten Transparenz in der Berichterstattung des Prüfers. Dadurch soll es dem Berichtsempfänger ermöglicht werden, ein besseres Verständnis für den Prüfungsprozess und die bedeutenden Risiken des geprüften Unternehmens zu erlangen.
- Zur Überarbeitung des Standards zur Zusammenarbeit zwischen der externen und internen Revision (ISA 610) hat die RAB bereits im Vorjahr eine Stellungnahme abgegeben⁵⁴. Die RAB, wie auch andere Aufsichtsbehörden, stehen dem Konzept des direkten Einbezugs der internen Revision in das Prüfungsteam kritisch gegenüber. Da sich hinsichtlich der Überarbeitung des Prüfungsstandards zur internen Revision auch Fragen zur Definition des Prüfungsteams und zum Geltungsbereich der Vorgaben zur Unabhängigkeit gestellt haben, wurde im Juni 2012 eine entsprechende Stellungnahme an das IESBA zur Definition des Prüfungsteams eingereicht⁵⁵.

⁴⁸ Vgl. Ziff. 2.5. Die RAB ist Mitglied der Standard Coordination Working Group (SCWG) der IFIAR.

⁴⁹ Siehe www.revisionsaufsichtsbehörde.ch (Dokumentation/Stellungnahmen der RAB/RAB reicht der Treuhand-Kammer Stellungnahme zur Vernehmlassung der PS ein vom 8.10.2012).

⁵⁰ Vgl. Ziff. 1.10.1a Tätigkeitsbericht 2011 der RAB.

⁵¹ Siehe www.revisionsaufsichtsbehörde.ch (Dokumentation/Stellungnahmen der RAB/Stellungnahme zur Implementation der «Clarified ISAs» an das IAASB vom 17.10.2012).

⁵² Siehe www.revisionsaufsichtsbehörde.ch (Dokumentation/Stellungnahmen der RAB).

⁵³ Siehe www.revisionsaufsichtsbehörde.ch (Dokumentation/Stellungnahmen der RAB/Stellungnahme zur Berichterstattung der Revisionsstelle an das IAASB vom 23.10.2012).

⁵⁴ Vgl. Ziff. 1.10.1c Tätigkeitsbericht 2011 der RAB.

⁵⁵ Siehe www.revisionsaufsichtsbehörde.ch (Dokumentation/Stellungnahmen der RAB/Stellungnahme zur Definition des Prüfungsteams an das IESBA und IAASB vom 1.6.2012).





1.10 Weiterleitung von Berichten an den Prüfungsausschuss

Der Verwaltungsrat nimmt bei der Ausgestaltung des Rechnungswesens, der Finanzkontrolle und der Erstellung des Geschäftsberichtes eine wichtige, unübertragbare Aufgabe wahr⁵⁶. Die Bildung eines eigenständigen Urteils über die externe Revision ist Aufgabe des Prüfungsausschusses («Audit Committee»). Der Prüfungsausschuss hat sich ein Bild von der Wirksamkeit der externen Revision zu machen sowie die Leistung, Unabhängigkeit und Honorierung der Revisionsstelle zu beurteilen⁵⁷.

Neben der kontinuierlichen Verbesserung der Tätigkeit der Revisionsunternehmen sind weitere flankierende Massnahmen zur Verbesserung der Prüfqualität notwendig. Hierzu gehört insbesondere auch die Stärkung der Rolle des Prüfungsausschusses⁵⁸. Eine aktive und verantwortungsvolle Wahrnehmung der Aufgaben des Prüfungsausschusses hat substantielle Auswirkungen auf die Qualität von Revisionsdienstleistungen.

Die RAB erachtet es daher als wichtig und notwendig, dass die betroffenen Publikumsgesellschaften die Ergebnisse aus den File Reviews zu ihren Revisionsmandaten kennen. Dies unterstützt die Audit Committees in ihrer Aufgabe, die Arbeit der Revisionsstelle zu evaluieren und laufend zu überprüfen. Dieses Anliegen entspricht zudem den Bedürfnissen anderer Regulatoren und wird im Rahmen internationaler Initiativen zur Weiterentwicklung der Revisionsqualität diskutiert. Die RAB ist aufgrund der Bindung an das Amtsgeheimnis nicht befugt, diese Weiterleitung vorzunehmen. Deshalb wird die Weiterleitung durch das Revisionsunternehmen an die Prüfausschüsse empfohlen⁵⁹.

- Verantwortung des Abschlussprüfers bei deliktischen Handlungen (ISA 240);
- Prüfung geschätzter Werte in der Rechnungslegung, einschliesslich geschätzter Zeitwerte und der damit zusammenhängenden Abschlussangaben (ISA 540);
- Besondere Überlegungen zu Konzernabschlussprüfungen, einschliesslich der Tätigkeit von Teilbereichsprüfern (ISA 600);
- Prüfung unter Berücksichtigung von Risiken, bei denen aussagebezogene Prüfungshandlungen alleine keine ausreichenden geeigneten Prüfungsnachweise erbringen (z.B. Massentransaktionen bei Banken und Versicherungen; ISA 315.30);
- Beurteilung der Arbeiten der für die arbeitsbegleitende Überwachung zuständigen Person (EQCR);
- Beurteilung der kritischen Grundhaltung.

Weitere individuelle Schwerpunkte pro File Review ergeben sich nach Analyse der konkreten Umstände und beziehen sich auf die Anwendung der Prüfungs- oder Rechnungslegungsstandards. Da die RAB mit ihren File Reviews keine «Revision der Revision» durchführt, werden jeweils nur ausgewählte Schwerpunkte selektioniert.

⁵⁶ Vgl. Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 und 6 OR.

⁵⁷ Vgl. «swiss code of best practice for corporate governance» der economiesuisse, Ziff. 23 ff.

⁵⁸ Vgl. Ziff. 1.9.2 Tätigkeitsbericht 2011 der RAB.

⁵⁹ Vgl. FAQ zur Offenlegung der Inspektionsergebnisse der RAB gegenüber geprüften Publikumsgesellschaften vom 5.7.2012.

1.11 Schwerpunkte Überprüfungen 2013

Die RAB wird im Rahmen ihrer regulären Überprüfungen im Jahr 2013 folgende Schwerpunkte setzen:

- Beurteilung der Prozesse, welche die Einführung der Schweizer Prüfungsstandards (PS), Ausgabe 2013, sicherstellen;
- Einhaltung der Anforderungen an die Unabhängigkeit im Zusammenhang mit Zusatzdienstleistungen;

2 Internationales

2.1 Einleitung

Auf Grund der zunehmenden Integration der Kapitalmärkte und der international tätigen Revisionsnetzwerke gehört die internationale Kooperation zu den Hauptaufgaben jeder Revisionsaufsichtsbehörde. Diese Zusammenarbeit bildet eine wichtige Voraussetzung für die Verbesserung der Qualität von Revisionsdienstleistungen, für die Stärkung des öffentlichen Vertrauens in die Revisionsberichte und letztlich für die Erhöhung des Vertrauens der Investorinnen und Investoren in die Kapitalmärkte. In diesem Zusammenhang kann ein Trend von bilateralen Instrumenten der Zusammenarbeit hin zu multilateralen Formen der Zusammenarbeit beobachtet werden⁶⁰.

Aus den erwähnten Gründen hat die RAB ihre internationalen Aktivitäten 2012 intensiviert. Auf Grund der Kotierung von Schweizer Unternehmen an ausländischen Börsen oder von ausländischen Gesellschaften an Schweizer Börsen gehören verschiedene EU-Mitgliedstaaten sowie die USA zu den wichtigsten Partnern der RAB⁶¹. Im Hinblick auf die Inkraftsetzung von Artikel 8 RAG werden aber auch die Aufsichtsbehörden weiterer Länder eine Rolle spielen⁶². Die RAB wirkt daher aktiv in internationalen Organisationen und Gremien⁶³ mit und knüpft frühzeitig Kontakte mit potentiellen Partnerbehörden. Schliesslich soll auch die englische Übersetzung der Regularien der RAB dem besseren Verständnis des Schweizerischen Aufsichtssystems im Ausland dienen⁶⁴.

2.2 Verhältnis zur Europäischen Union

2.2.1 Gleichwertigkeit des Schweizer Aufsichtssystems

Seit der Anerkennung der Gleichwertigkeit des Schweizer Aufsichtssystems durch die EU im Januar 2011 sind die Aufsichtsbehörden in den EU-Mitgliedstaaten frei, mit der RAB Vereinbarungen zur konkreten Kooperation abzuschliessen. Im Oktober 2011 konnte mit der deutschen Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) eine erste Absichtserklärung abgeschlossen werden. Die RAB hat 2012 Verhandlungen mit verschiedenen nationalen Aufsichtsbehörden aus der EU und dem EWR geführt. Die Verhandlungen mit den Aufsichtsbehörden Frankreichs und der Niederlande konnten erfolgreich abgeschlossen werden. Die Verhandlungen mit weiteren Aufsichtsbehörden laufen noch und werden 2013 zum Abschluss kommen.

2.2.2 Absichtserklärung mit den Niederlanden

Im November 2011 haben die RAB und die Finanzmarktaufsichtsbehörde der Niederlande (Authority for the Financial Markets, AFM) eine Absichtserklärung zur Zusammenarbeit bei der Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen abgeschlossen. Die Erklärung entfaltet nicht die Wirkung eines Staatsvertrages, da sie keine rechtsverbindlichen Verpflichtungen enthält.

Bei der Beaufsichtigung von global 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 AFM die Beaufsichtigung der Revisionsunternehmen im jeweiligen Heimatstaat und verzichten auf deren Unterstellung unter die eigene Aufsicht. Dieses sog. Prinzip der Heimatstaataufsicht schafft erhebliche Erleichterungen für die Schweizer Revisionsunternehmen: Auf grenzüberschreitende Inspektionen, wie sie etwa die US-amerikanische Revisionsaufsichtsbehörde PCAOB verlangt, wird gegenseitig verzichtet. Zudem sollen die Registrierungsprozesse für Revisionsunternehmen aus den jeweiligen Staaten möglichst erleichtert werden.

⁶⁰ Vgl. Ziff. 2.2.4.

⁶¹ Vgl. Ziff. 2.2.2 ff. und 2.3.1.

⁶² Vgl. Ziff. 2.6.

⁶³ Vgl. Ziff. 2.3.3, 2.4 und 2.5.

⁶⁴ Kostenloser Download unter www.revisionsaufsichtsbehörde.ch (Dokumentation).

2.2.3 Absichtserklärung mit Frankreich

Ende 2012 haben die Revisionsaufsichtsbehörden Frankreichs (H3C) und der Schweiz (RAB) ebenfalls eine Absichtserklärung zur Zusammenarbeit bei der Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen nach dem Prinzip der Heimatstaatenaufsicht abgeschlossen. Damit ist Frankreich der dritte Mitgliedstaat der Europäischen Union (EU), mit dem die Schweiz eine solche Zusammenarbeit vereinbart hat.

Wie bei den beiden anderen Vereinbarungen mit EU-Aufsichtsbehörden und mit Blick auf die global tätigen Revisionsnetzwerke soll die Erklärung dazu beitragen, die Prüfqualität zu verbessern, das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Revisionsberichte zu stärken und das Vertrauen der Anleger in die Finanzmärkte zu verbessern. Die RAB und der H3C anerkennen die Notwendigkeit einer gegenseitigen Zusammenarbeit, die vom Vertrauen in die Aufsichtstätigkeit der beiden Länder geprägt ist. Dementsprechend verzichten beide Behörden auf grenzüberschreitende Inspektionen und beschränken sich bei der Zulassung der Prüfer (natürliche und juristische Personen) im jeweiligen Staat auf die zur Identifikation notwendigen Informationen. Dies schafft erhebliche Erleichterungen für die Schweizer Revisionsunternehmen.

2.2.4 EAIG und Colleges of Supervisors

Seit 2011 nimmt die RAB an den Sitzungen der European Audit Inspection Group (EAIG)⁶⁵ teil. Im November 2012 war sie zudem Gastgeberin einer EAIG-Sitzung, an der über 40 Vertreterinnen und Vertreter von Revisionsaufsichtsbehörden aus dem EU-Raum teilgenommen haben. Die EAIG analysiert unter anderem die Feststellungen aus den Überprüfungen der angeschlossenen Revisionsaufsichtsbehörden auf anonymisierter Basis und führt eine Analyse der Ursachen für die festgestellten Mängel durch. Die Resultate bilden die Grundlage für anschließende Besprechungen mit den Vertreterinnen und Vertretern des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) und des International Ethics Standards Board of Accountants (IESBA). Die RAB hat zudem mit anderen Mitgliedern der EAIG schriftliche Stellungnahmen zu Regulierungsvorschlägen des IAASB und IESBA ausgearbeitet und eingereicht⁶⁶.

Im Jahr 2007 haben sich die Ländergesellschaften von KPMG in Deutschland, Grossbritannien und der Schweiz zur KPMG Europe LLP (KPMG ELLP) zusammengeschlossen. KPMG ELLP ist in London registriert, und der Hauptsitz befindet sich in Frankfurt am Main. Das Unternehmen erbringt allerdings keine Revisionsdienstleistungen. Das Ziel des Verbundes besteht in der effektiveren Erbringung von Dienstleistungen und in der besseren Durchsetzung von einheitlichen Qualitäts- und Unabhängigkeitsstandards im regionalen Netzwerk. Die Prozesse zur Qualitätssicherung werden daher vermehrt auf europäischer Ebene strukturiert und kontrolliert, aber weiterhin auf nationaler Ebene umgesetzt. Auch Ernst & Young hat mit der Gründung der Ernst & Young Europe Co LLP (EY ELLP) die Netzwerkstrukturen auf europäischer Ebene verstärkt.

Auf Grund der erwähnten Regionalisierung der qualitätsrelevanten Strukturen haben die Aufsichtsbehörden im EU-Raum beschlossen, ihre Zusammenarbeit mit Blick auf KPMG ELLP und EY ELLP zu koordinieren und sich in sog. Colleges of Supervisors zusammen zu schliessen. In einem ersten Schritt wurden vor allem Interviews mit dem Führungspersonal der beiden ELLPs durchgeführt. In einem zweiten Schritt werden die Erfahrungen bei der Umsetzung der Prozesse zur Qualitätssicherung in den einzelnen Ländern ausgetauscht. Die RAB unterstützt diese Entwicklung und nimmt aktiv an beiden Colleges teil. Nur durch multilaterale Zusammenarbeit kann eine wirksame und möglichst einheitliche Beaufsichtigung der internationalen Revisionsnetzwerke über die Landesgrenzen hinweg erreicht werden.

2.2.5 Registrierung von Schweizer Revisionsunternehmen⁶⁷

Nach dem Ablauf der Übergangsfrist Ende Juli 2010 wurde der Registrierungsprozess von ausländischen Revisionsunternehmen in den EU-Mitgliedstaaten sehr unterschiedlich angegangen. Einige EU-Mitgliedstaaten verzichten weiterhin auf eine (auch nur minimale) Registrierung. Andere Länder nehmen neu eine Registrierung vor, wie wenn das ausländische Revisionsunternehmen Sitz im jeweiligen EU-Mitgliedstaat hätte⁶⁸.

⁶⁵ Vgl. Ziff. 1.8 Tätigkeitsbericht 2011 der RAB.

⁶⁶ Vgl. Ziff. 1.9.2.

⁶⁷ Siehe Anhang 5 für eine Übersicht über die Registrierungen von Schweizer Revisionsunternehmen in der EU.

⁶⁸ Vgl. Ziff. 2.2.3 Tätigkeitsbericht 2011 der RAB.

2.3.2 Reliance

Die gegenseitige Anerkennung im Bereich der Zulassung führt im Rahmen der Verhandlungen für eine Absichtserklärung⁶⁹ jeweils zu Diskussionen. Der Grund dafür besteht darin, dass weder die anwendbare EU-Richtlinie noch die darauf basierenden Entscheidungen der EU-Kommission die EU-Mitgliedstaaten zwingen, drittstaatliche Zulassungs- und Aufsichtssysteme vollumfänglich anzuerkennen und auf die Ausübung nationaler Kompetenzen zu verzichten. Während das Recht einiger EU-Mitgliedstaaten die Möglichkeit vorsieht, auf die Registrierung von Schweizer Revisionsunternehmen zu verzichten, ist dies in anderen Ländern nicht vorgesehen. Diese Situation ist aus Sicht der Schweiz unbefriedigend, weil sie für Schweizer Revisionsunternehmen zu unerwünschten Doppelspurigkeiten bei der Registrierung führen kann. Ist die gegenseitige Anerkennung im Bereich der Zulassung auf Grund der nationalen Vorschriften nicht möglich, so wird jeweils eine sog. «Best Efforts»-Klausel verabredet, wonach die Registrierung von Schweizer Revisionsunternehmen im betreffenden EU-Mitgliedstaat auf ein Minimum reduziert wird und Doppelspurigkeiten vermieden werden.

2.3 Zusammenarbeit mit den USA

2.3.1 Statement of Protocol und Joint Inspections

Die RAB und die FINMA haben 2011 mit dem PCAOB ein Statement of Protocol (SoP) zur Zusammenarbeit bei der Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen vereinbart⁷⁰. Das SoP bildet unter anderem auch die Grundlage für die Durchführung von gemeinsamen Überprüfungen bei Schweizer Revisionsunternehmen (sog. Joint Inspections). Als direkte Folge der Einigung mit dem PCAOB wurden die Schweizer Revisionsunternehmen von der sog. «grauen Liste» des PCAOB entfernt⁷¹.

Nachdem das PCAOB im Jahr 2011 bereits zwei Schweizer Revisionsunternehmen in Begleitung von RAB und FINMA inspiziert hat, wurden 2012 zwei weitere Revisionsunternehmen überprüft. Die bisherigen Inspektionen sind trotz erheblichem Aufwand sowohl auf Seiten der betroffenen Behörden als auch auf Seiten der Revisionsunternehmen ohne grössere Probleme verlaufen. Auf Grund der Erfahrungen im Jahr 2011 konnten die Verfahren 2012 verbessert werden. Unter dem aktuellen SoP ist noch eine letzte Joint Inspection im Jahr 2013 vorgesehen. Ebenfalls 2013 wird es zu Neuverhandlungen kommen, da das geltende SoP im April 2014 ausläuft.

Das SoP mit dem PCAOB läuft wie erwähnt im April 2014 aus⁷². Die Frage des Abstellens des PCAOB auf die Arbeit der Schweizer Aufsichtsbehörden (sog. Reliance) wird das zentrale Thema bei den Neuverhandlungen bilden. Das PCAOB hat bereits eine Reihe von Kriterien veröffentlicht, die es bei seiner Entscheidung zur Art und zum Umfang der Reliance berücksichtigen will (Adäquanz und Integrität, Unabhängigkeit, Finanzierung sowie Transparenz und erbrachte Leistungen)⁷³. Ob und wie weit ein Abstellen erfolgt, wird vom PCAOB im Einzelfall entschieden («Sliding Scale»). Nach der Auswertung der bisherigen Erfahrungen aus Joint Inspections ist für das PCAOB 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 langfristig ein möglichst weit gehendes Abstellen des PCAOB auf die Arbeit der Schweizer Aufsichtsbehörden an. Um dieses Ziel zu erreichen, hat die RAB die Zusammenarbeit mit dem PCAOB im Jahr 2012 intensiviert. Zum einen wurde die Koordination auf den Joint Inspections im Bereich der Firm Review verstärkt. Zum anderen hat die RAB dem PCAOB vertieften Einblick in ihre Methodologie und Inspektionsprozesse gewährt. 2013 wird die Zusammenarbeit zwischen RAB und PCAOB noch einen Schritt weitergehen, indem ein erstes Revisionsmandat gemeinsam überprüft werden soll. Die Rückmeldungen des PCAOB zur Qualität des Aufsichtssystems der RAB sind positiv. Dennoch verfügt das PCAOB derzeit nach eigenen Angaben nicht über eine gesetzliche Grundlage, die es erlauben würde, die Aufsichtstätigkeit gänzlich an ausländische Behörden zu delegieren. Der Ermessensspielraum des PCAOB wird in der Neuverhandlung des SoP entsprechend beschränkt sein.

⁶⁹ Vgl. Ziff. 2.2.1.

⁷⁰ Vgl. Ziff. 1.4.2 und 2.3 Tätigkeitsbericht 2011 der RAB.

⁷¹ Am 31.7.2009 hat das PCAOB erstmals eine «graue Liste» mit denjenigen Revisionsunternehmen publiziert, die nicht fristgemäss inspiziert werden konnten. Seither wird diese Liste alle 6 Monate aktualisiert.

⁷² Vgl. Ziff. 2.3.1.

⁷³ Vgl. PCAOB Rule 4012, Inspections for Foreign Registered Public Accounting Firms.

2.3.3 PCAOB Regulatory Institute

Vertreterinnen und Vertreter von Revisionsaufsichtsbehörden und anderen Behörden aus 37 Ländern, darunter auch der Schweiz, haben im November 2012 am sechsten PCAOB Regulatory Institute in Washington, D.C., teilgenommen. Ziel der dreitägigen Konferenz war es, einen Überblick über die gängigen Aufsichtssysteme und Inspektionstechniken zu vermitteln, aktuelle Fragen von gegenseitigem Interesse zu erörtern und einen aktiven Erfahrungsaustausch zu pflegen. Die Konferenz ermöglicht es der RAB im Weiteren, mit Aufsichtsbehörden Kontakte zu knüpfen, die noch nicht Mitglied der IFIAR⁷⁴ sind. Wie bereits 2011 wurde die RAB eingeladen, an einem Panel teilzunehmen und insbesondere den Aufsichts- und Inspektionsprozess der RAB sowie die Erkenntnisse aus den Joint Inspections mit dem PCAOB zu präsentieren.

2.4 Verhältnis zu weiteren Staaten und Organisationen

Japan hat im Juli 2012 Kriterien für die Prüfung der Gleichwertigkeit von ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden publiziert⁷⁵ und konkrete Vorgaben für die Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen mit Sitz im Ausland in Kraft gesetzt. In diesem Zusammenhang wurde das im Jahr 2009 begonnene Assessment des Aufsichtssystems der Schweiz aktualisiert⁷⁶. Die bisherigen Gespräche zu einer möglichen Zusammenarbeit wurden 2012 zwar fortgeführt, haben aber noch zu keinen konkreten Ergebnissen geführt.

Die RAB hat im Dezember 2012 die Vertreterinnen und Vertreter der Aufsichtsbehörden aus Lettland, Polen, Slowenien und Tschechien empfangen und diesen während zwei Tagen einen Einblick in den Aufbau und die Prozesse der RAB vermittelt. Die Schulung wurde auf Anfrage der Weltbank im Rahmen des Financial Reporting Technical Assistance Programme (FRTAP) für die neuen EU-Mitgliedstaaten durchgeführt. Das FRTAP wird durch den Schweizer Erweiterungsbeitrag finanziert, mit dem sich die Schweiz am Abbau der wirtschaftlichen und sozialen Ungleichheiten in der erweiterten EU beteiligt.

2.5 International Forum of Independent Audit Regulators

Das International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) wurde 2006 gegründet und zählt per Ende des Berichtsjahres 44 Mitglieder. Das Präsidium wird aktuell vom britischen Financial Reporting Council (FRC) und das Vizepräsidium vom US-amerikanischen Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) gestellt. Der Direktor der RAB amtiert als Treasurer (Schatzmeister). Im Jahr 2012 hat die IFIAR je eine Plenarsitzung in Busan (Südkorea) und in London, einen Inspection Workshop in Abu Dhabi sowie erstmalig einen International Cooperation Workshop in London durchgeführt.

Im Rahmen des regelmässigen Gedankenaustauschs mit den Vertreterinnen und Vertretern der «Big-6» bzw. des Global Public Policy Committee (GPPC) wurden Erfahrungen zu wiederkehrenden Feststellungen aus den Inspektionen ausgetauscht. Insbesondere in folgenden Bereichen wurde von den Mitgliedern der IFIAR Verbesserungsbedarf festgestellt:

- Kritische Grundhaltung des Prüfers
- Prüfung der Konzernrechnung
- Umsatzerfassung
- Auftragsbegleitende Qualitätssicherung
- Prüfung des internen Kontrollsystems
- Prüfung geschätzter Werte
- Berücksichtigung der Qualität bei der Partnerentlohnung
- Unabhängigkeit der Revisionsstelle
- Verwertung der Arbeit eines Sachverständigen
- Anwendung der Clarified ISAs

Weitere wichtige Themen an den IFIAR Plenary Meetings waren der Gedankenaustausch mit den Vertreterinnen und Vertretern der Investorenseite sowie die Entwicklungen im Bereich der Prüfungsstandards und der damit verbundene regelmässige Dialog mit dem IAASB und dem IESBA.

⁷⁴ Vgl. Ziff. 2.5.

⁷⁵ JFSA and CPAAOB Guidance for Assessing the Equivalency of Audit and Public Oversight System of Foreign Jurisdictions (Download unter <http://www.fsa.go.jp/en/news/2012/20120710-1.html>).

⁷⁶ Vgl. Ziff. 4.4 Tätigkeitsbericht 2009 der RAB.

Die IFIAR bleibt für die RAB eine wichtige Plattform, die es ihr erlaubt, Kontakte mit anderen Aufsichtsbehörden zu pflegen sowie verschiedene Aufsichtsstrategien und deren Umsetzung in einem internationalen Rahmen zu diskutieren. Die RAB hat sich im Jahr 2012 auf verschiedenen Ebenen aktiv in die Debatten der IFIAR eingebracht:

- Als Mitglied der International Cooperation Working Group (ICWG) hat die RAB an der Organisation eines halbtägigen Workshops zu Fragen der internationalen Zusammenarbeit mitgewirkt und auf den beiden Panels «Overview of experiences with sharing audit inspection reports with other regulators and accessing audit workpapers in other jurisdictions, including limitations on, and barriers to, sharing of information between regulators» sowie «Regional supervisory colleges» die Erfahrungen der Schweiz eingebracht.

- Die RAB ist ebenfalls Mitglied der Standard Coordination Working Group (SCWG). Ziel dieser Arbeitsgruppe ist es, sich über das internationale Standardsetting auszutauschen sowie dem IAASB und dem IESBA die Erfahrungen der Aufsichtsbehörden zur Anwendung und Einhaltung der bestehenden Standards zugänglich zu machen. Im 2012 hat sich die SCWG schwerpunktmässig folgenden Themen gewidmet:

- Improving the Auditor's Report;
- ISA 720 «the auditor's responsibilities relating to other information in documents containing audited financial statements»;
- ISA Implementation Project;
- Auditor Rotation;
- IAASB Audit Quality Project;
- IESBA – «Breach of a Requirement of the Code»;
- IESBA Strategy and Work Plan;
- IESBA – «Proposed changes to the code of ethics for professional accountants addressing conflicts of interest»;
- IESBA – «Proposed changes to the Code of Ethics Definition of Engagement Team»;
- IESBA – «Illegal Acts»;
- Professional Scepticism sowie
- Vorbereitung der Sessionen der IFIAR mit Vorsitzenden des IAASB.

- Der Inspection Workshop befasste sich unter anderem mit den regulatorischen Herausforderungen bei der Wirksamkeit der Prüfung, der Unabhängigkeit des Prüfers und dem Einfluss des Honorardrucks auf die Revisionsqualität. In zahlreichen interaktiven Arbeitsgruppen, die unter anderem auch von der RAB moderiert wurden, sind aktuelle revisionstechnische Themen aus den verschiedenen IFIAR-Arbeitsgruppen analysiert und erörtert worden. Der Teilnehmerkreis beschränkt sich insbesondere auf Inspektoren, die eine aktive Rolle in der Aufsichtstätigkeit über Revisionsunternehmen wahrnehmen. Dadurch sind Diskussionen auf hohem fachlichem Niveau möglich, was dem Ausbau und der Verfeinerung der Überprüfungstätigkeit der RAB dienlich ist. Der nächste Inspection Workshop wird 2013 von der RAB in der Schweiz organisiert.

2.6 Extraterritorialer Geltungsbereich des RAG

Das Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) entfaltet im Einklang mit vergleichbaren Regelungen der USA, der EU-Mitgliedstaaten 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 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 gilt dies, wenn ein ausländisches Revisionsunternehmen einer vom Bundesrat anerkannten ausländischen Revisionsaufsichtsbehörde untersteht (Art. 8 Abs. 2 RAG).

– Zum andern ist dies der Fall, wenn Anleiheobligationen durch eine Gesellschaft garantiert werden, die über ein Revisionsunternehmen verfügt, das wiederum entweder von der Schweizer Revisionsaufsicht oder durch eine von der Schweiz anerkannte ausländische Revisionsaufsicht beaufsichtigt wird (Art. 8 Abs. 3 RAG)⁷⁷.

Fällt die Revisionsstelle eines internationalen Konzerns nicht unter die oben aufgeführten Ausnahmen, so muss sie 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).

Wie bereits erwähnt, wurde Artikel 8 RAG noch nicht in Kraft gesetzt. Auf Grund der praktischen Erfahrungen der letzten fünf Jahre zeichnet sich ab, dass die Aufsichtssysteme in den jeweiligen Staaten sehr heterogen ausgestaltet sind und dass die Aufsichtsbehörden verschiedener Länder voraussichtlich nicht von der Schweiz anerkannt werden können: In bestimmten Ländern besteht entweder gar keine Revisionsaufsicht oder über deren Anerkennung bestehen erhebliche Zweifel. Es ist daher davon auszugehen, dass mehr ausländische Revisionsunternehmen als ursprünglich vom Gesetzgeber erwartet nicht unter die erwähnten Ausnahmebestimmungen (Art. 8 Abs. 2 und 3 RAG) und folglich unter die direkte Aufsicht der RAB fallen werden. Die Ausübung von Aufsichtsbefugnissen im Ausland stösst allerdings auf politische, rechtliche und praktische (u.a. auch sprachliche) Schwierigkeiten. Die Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen und die Inspektion durch die RAB im Ausland sind mit einem gewissen Aufwand für die ausländische Revisionsstelle und damit indirekt auch für die Kotierung von Aktien und Anleihen in der Schweiz verbunden. Dies kann Auswirkungen auf die Attraktivität des Schweizer Kapitalmarktes haben. Umgekehrt haben die Investorinnen und Investoren auf dem Schweizer Kapitalmarkt auch dann Anspruch auf eine den internationalen Standards entsprechende Revision, wenn das Unternehmen, in das sie investieren, ihren Sitz im Ausland hat.

Die Interessen des Investorenschutzes, die Ausübung einer effektiven und effizienten Aufsicht und die Wettbewerbsfähigkeit des Schweizer Kapitalmarktes stehen damit in einem gewissen Spannungsverhältnis, dem es durch differenzierte Vorgaben zur staatlichen Aufsicht Rechnung zu tragen gilt.

Nachdem die RAB verschiedene Optionen auf Verordnungsebene geprüft hat, wurde nach Rücksprache mit dem federführenden Bundesamt für Justiz entschieden, dass für eine saubere Regelung der extraterritorialen Anwendung des RAG eine Teilrevision des Gesetzes sinnvoller ist. Die geplante Teilrevision von Artikel 8 RAG wird voraussichtlich folgende Aspekte umfassen:

- Abschaffung der Aufsicht über Revisionsgesellschaften von wesentlichen Tochtergesellschaften von Publikumsgesellschaften mit Sitz im Ausland;
- Klarstellung, dass die Emittenten von nicht-börsenkotierten Anleihen kein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen mit ihrer Revision beauftragen müssen;
- Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen auch bei Erfüllung gleichwertiger ausländischer Zulassungsvoraussetzungen;
- Einführung eines provisorischen Zulassungsverfahrens für Revisionsunternehmen mit Sitz im Ausland;
- Option der Beschränkung der Aufsicht über ausländische Revisionsunternehmen auf File Reviews, d.h. auf diejenigen Revisionsmandate, die für den Schweizer Kapitalmarkt relevant sind.

Die Federführung für die Revision von Artikel 8 RAG liegt wie erwähnt beim Bundesamt für Justiz. Die Anpassung findet im Rahmen eines anderen Gesetzgebungsprojektes statt, das sich der Modernisierung des Handelsregisters widmet. Der entsprechende Gesetzesentwurf wurde am 19. Dezember 2012 in die Vernehmlassung geschickt, die bis zum 31. März 2013 dauert.

⁷⁷ Ausländische Anleiheobligationen werden oftmals von Emittenten mit Sitz in «off shore»-Staaten begeben, werden aber von einer Muttergesellschaft in einem «on shore»-Staat garantiert. Den Investorinnen und Investoren erwächst hierdurch kein Nachteil, weil die Anleiheobligationen vollständig durch die Muttergesellschaft garantiert werden und damit sichergestellt wird, dass deren Revisionsunternehmen beaufsichtigt wird: Botschaft des Bundesrates vom 23.6.2004 zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, BBl 2004 4068.

3 Zulassung

3.1 Einleitung

Die RAB konnte auch im Berichtsjahr insgesamt 507 neue Zulassungsgesuche verzeichnen. Eine Zunahme von Gesuchseingängen ist – wie in den Vorjahren – jeweils nach Abschluss von Prüfungen festzustellen, die zu einer Zulassung nach RAG berechtigen.

Der Schwerpunkt im Bereich Zulassung lag jedoch in den Vorbereitungsarbeiten für die anstehende Erneuerung der Zulassung von Revisionsunternehmen.

3.2 Statistiken

3.2.1 Zulassungen

Abbildung 4:

Zugelassene natürliche Personen und Revisionsunternehmen per 31. Dezember 2012⁷⁸

Zulassungsart	Revisor / in	Revisions- experte / in	Total per 31.12.2012	Total per 31.12.2011
Natürliche Personen	2'271	5'737	8'008	7'696
Einzelunternehmen	385	463	848	854
Revisionsunternehmen	900	1'866	2'766	2'707
Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen ⁷⁹	–	21	21	21
Total Zulassungen	3'556	8'087	11'643	11'278

Im Berichtsjahr wurden insgesamt 25 Gesuche abgewiesen. 12 Gesuchstellerinnen und Gesuchsteller haben ihre Gesuche zurückgezogen. Auf sieben Gesuche wurde mangels Vollständigkeit der Unterlagen nicht eingetreten. Zudem wurden 23 Zulassungsentzüge verhängt und sechs Verweise ausgesprochen.

Per Ende des Berichtsjahres verfügten noch drei natürliche Personen und acht Revisionsunternehmen eine provisorische Zulassung. Der Grossteil dieser Fälle ist direkt oder indirekt in laufende Beschwerdeverfahren vor Bundesverwaltungsgericht oder Bundesgericht involviert und kann daher erst mit dem jeweiligen Gerichtsentscheid erledigt oder zumindest vorangetrieben werden. Ein anderer Teil betrifft nach wie vor Gesuche von Personen mit ausländischer Ausbildung, deren Beurteilung zeitintensiv ist (vgl. Ziff. 3.7). Hingegen konnten die im Vorjahr noch provisorisch zugelassenen zwei staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen definitiv zugelassen werden. Damit verfügen alle staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen über eine definitive Zulassung.

⁷⁸ Alle Zahlen beziehen sich auf rechtskräftig abgeschlossene Verfahren. Hängige Beschwerdeverfahren wurden nicht berücksichtigt. Ausschlaggebend ist somit der Status des Zulassungsverfahrens per Ende 2012.

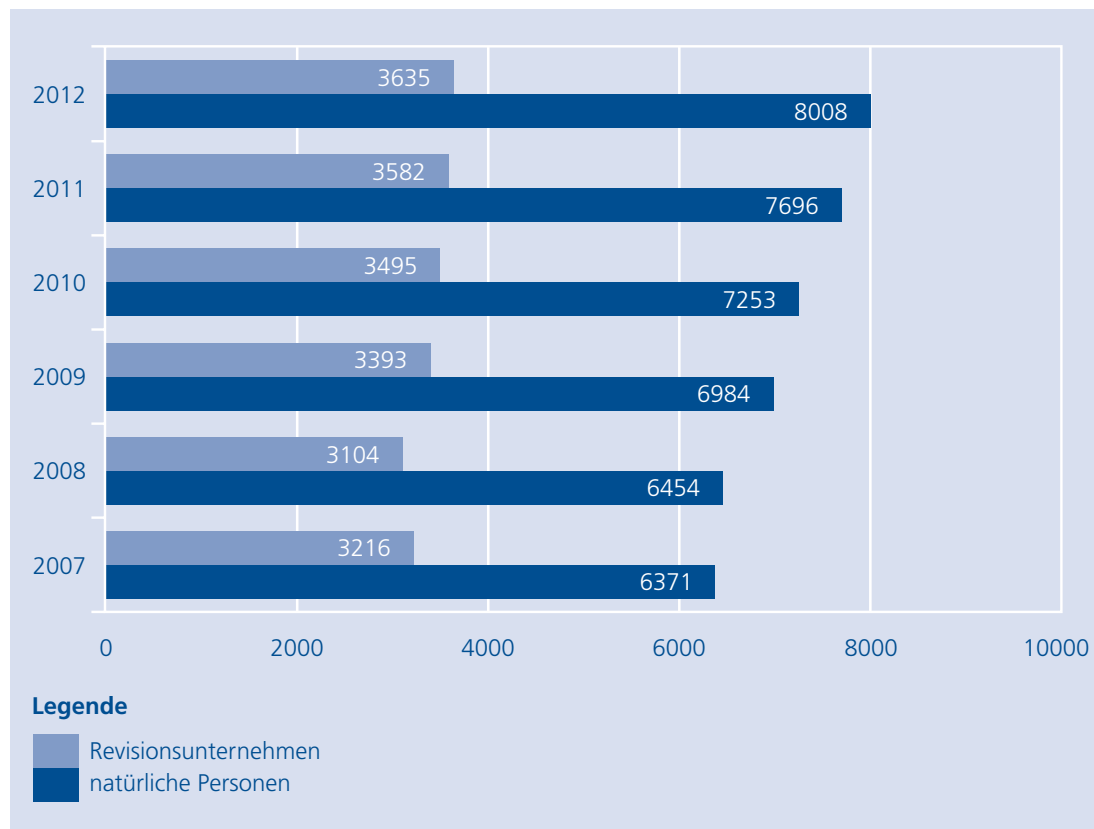
⁷⁹ Vgl. Anhang 4.

3.2.2 Entwicklung der Anzahl Zulassungen

Die Anzahl der Zulassungen für natürliche Personen und Revisionsunternehmen hat sich seit der Aufnahme der operativen Tätigkeit der RAB am 1. September 2007 wie folgt entwickelt:

Abbildung 5:

Stand 31. Dezember 2012



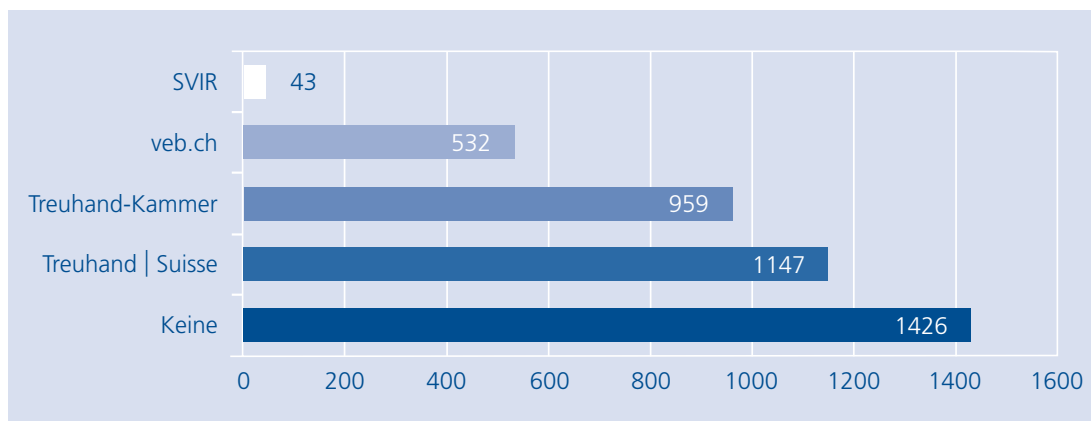
3.2.3 Verbandsmitgliedschaften

Die zugelassenen Revisionsunternehmen haben in ihren Online-Einträgen ihre jeweiligen Verbandsmitgliedschaften eingetragen. Die Mitgliedschaft ist aus dem öffentlichen Register der RAB ersichtlich. Viele Revisionsunternehmen haben Doppelmitgliedschaften. Zu beachten ist die relativ hohe Anzahl von Revisionsunternehmen (1'426), welche keinem Berufsverband zugehörig sind und somit keiner Weiterbildungskontrolle durch die Verbände unterliegen.

Diese Selbstdeklaration führt zu folgender Statistik:

Abbildung 6:

Stand 31. Dezember 2012



3.3 Anpassung rechtlicher Grundlagen

Mit dem neuen Zulassungssystem⁸⁰ ist auch eine Anpassung der rechtlichen Grundlagen in der Revisionsaufsichtsverordnung (RAV) und im Rundschreiben 1/2007 verbunden.

Der Bundesrat hat die entsprechende Änderung der Revisionsaufsichtsverordnung (RAV) auf den 1. Dezember 2012 in Kraft gesetzt⁸¹. Dabei wurden insbesondere die Vorgaben an die interne Qualitätssicherung angepasst. Revisionsunternehmen sind gesetzlich verpflichtet, die Qualität ihrer Arbeit durch ein System interner Massnahmen sicherzustellen⁸². Nach der markanten Anhebung der Schwellenwerte, welche die weniger strenge eingeschränkte Revision (sog. «KMU-Revision») von der ordentlichen Revision abgrenzen⁸³, ist die Frage nach dem Stellenwert der Qualitätssicherung differenziert zu beantworten.

Mit Blick auf die Grösse und die Komplexität der Revisionsmandate sowie die wirtschaftliche Bedeutung der revidierten Unternehmen sind Abstriche bei der internen Qualitätssicherung oberhalb der Schwellenwerte sachlich nicht mehr gerechtfertigt. Aus diesem Grund müssen alle Revisionsunternehmen, die ordentlich revidieren, bis spätestens am 15. Dezember 2013 über eine interne Qualitätssicherung nach den Vorgaben des Berufsstandes verfügen. Der Termin fällt mit dem Inkrafttreten des entsprechend modernisierten Berufsrechts⁸⁴ der Treuhand-Kammer zusammen.

⁸⁰ Vgl. Ziff. 3.6.

⁸¹ Vgl. Amtliche Sammlung des Bundesrechts, Nr. 47 vom 20.11.2012, S. 6071ff.

⁸² Vgl. Art. 6 Abs. 1 Bst. d RAG.

⁸³ Statt den Schwellenwerten von 10 Mio. Franken Bilanzsumme, 20 Mio. Franken Umsatzerlös und 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt sind seit dem 1. Januar 2012 neu die Kriterien 20 Mio. Franken Bilanzsumme, 40 Mio. Franken Umsatzerlös und 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt ausschlaggebend.

⁸⁴ Vgl. Ziff. 1.9.

Revisionsunternehmen, in denen nur eine zugelassene Fachperson aktiv ist und die nur eingeschränkt revidieren, bleiben bis am 1. September 2016 von der Pflicht zur Qualitätssicherung befreit. Der Gesetzgeber wird in der Zwischenzeit über die Schaffung der gesetzlichen Grundlagen für ein Peer Review-System bzw. die Abschaffung der Pflicht für eingeschränkt revidierende Unternehmen entscheiden müssen. Eine entsprechende Vorlage ist in der erwähnten Vernehmlassung vom 19. Dezember 2012 enthalten, die bis zum 31. März 2013 dauert.

Verschiedene weitere Änderungen dienen hauptsächlich der Klarheit, Effizienz und Flexibilität in der Rechtsanwendung. So beschreibt beispielsweise Art. 21a RAV neu, in welchen Fällen eine Übertragung der Zulassung möglich ist. Weiter regelt der neue Art. 22a RAV das Verfahren zur Berichtigung eines Registereintrages, wenn dieser den Tatsachen oder der Rechtslage nicht oder nicht mehr entspricht und die Person oder das Revisionsunternehmen die Berichtigung nicht selbst vorgenommen oder angemeldet hat.

Das Rundschreiben 1/2007 wurde sowohl an die beschriebenen Änderungen in der Revisionsaufsichtsverordnung als auch an das neue Zulassungssystem⁸⁵ angepasst und am 1. Dezember 2012 vom Verwaltungsrat der RAB in Kraft gesetzt.

3.4 Transparenz bezüglich Qualitätssicherung im Revisorenregister

Eine weitere Änderung der Revisionsaufsichtsverordnung, welche am 1. Dezember 2012 in Kraft getreten ist, betrifft das öffentliche Register der RAB. Künftig soll der Markt entscheiden, ob er auf eine interne bzw. eine externe Qualitätssicherung Wert legt. Der Eintrag von zugelassenen Revisionsunternehmen wurde dementsprechend ergänzt und enthält neu Angaben zum Regelwerk, nach dem das interne System zur Qualitätssicherung betrieben wird sowie zur Art der externen Qualitätssicherung. Wird kein internes System zur Qualitätssicherung betrieben, erscheint ebenfalls ein entsprechender Hinweis. Damit kann sich jede/r Interessierte darüber informieren, auf welche Weise ein Revisionsunternehmen die Qualität seiner Arbeit sicherstellt.

3.5 Erneuerung der Zulassung

3.5.1 Allgemeines

Das Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) sieht vor, dass Revisionsunternehmen für die Dauer von fünf Jahren zugelassen werden (Art. 3 Abs. 2 RAG). Die erteilten Zulassungen laufen nach Ablauf dieser fünf Jahre automatisch aus. Die Erneuerung ist aus diesem Grund rechtzeitig vor Ablauf der Frist an die Hand zu nehmen. Die betroffenen Revisionsunternehmen werden im Sinne einer Dienstleistung rund ein halbes Jahr vor Ablauf der Zulassung durch die RAB informiert. Die aktive Mitwirkung der Revisionsunternehmen wird besonders wichtig, um eine effiziente und rechtzeitige Erledigung der Erneuerungsgesuche zu gewährleisten. Die RAB hat in diesem Zusammenhang verschiedene Referate in der gesamten Schweiz gehalten sowie einen Artikel in den Fachzeitschriften Schweizer Treuhänder und Trex⁸⁶ publiziert, um die Unternehmen frühzeitig darauf zu sensibilisieren.

Die RAB hat die ersten definitiven Zulassungen für Revisionsunternehmen Anfang 2008 erteilt. Demnach laufen diese Anfang 2013 ab. Die ersten Unternehmen wurden von der RAB bereits vor Ende 2012 informiert. Im Rahmen der Zulassungserneuerung werden die Revisionsunternehmen aufgefordert, die notwendigen Angaben im betreffenden Online-Eintrag des webbasierten Zulassungssystems vorzunehmen und die notwendigen Unterlagen einzureichen, sofern die Erneuerung der Zulassung gewünscht ist. Will das Unternehmen auf eine Zulassungserneuerung und damit auf die künftige Erbringung von gesetzlich vorgeschriebenen Revisionsdienstleistungen verzichten, so bittet die RAB um entsprechende Mitteilung, damit kein unnötiger Aufwand verursacht wird. In diesem Fall verfällt die Zulassung automatisch mit Ablauf der fünfjährigen Zulassungsdauer. Wird die Zulassung vor Ablauf der aktuellen Zulassung frühzeitig erneuert, so beginnt die neue fünfjährige Frist mit Ablauf der vorangehenden Frist.

⁸⁵ Vgl. Ziff. 3.6

⁸⁶ Vgl. Schneider/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 Treuhändler, 5/11, 284 ff. (deutsche Fassung), 288 ff. (französische Fassung).

Abbildung 7:

Verfall der definitiven Zulassung von Revisionsunternehmen (exkl. staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen), Stand 31. Dezember 2012

Verfalldatum	Zulassungsart Revisor	Zulassungsart Revisionsexperte	Gesamt
2013	132	352	484
2014	699	1307	2006
2015	304	482	786
2016	95	119	214
2017	53	63	116

Die gesetzlichen Anforderungen an die Zulassung von Revisionsunternehmen sind in Art. 6 RAG geregelt und gelten unabhängig davon, ob es sich um eine erstmalige oder um eine zu erneuernde Zulassung handelt. Die Zulassungsvoraussetzungen unterteilen sich einerseits in personenbezogene Anforderungen (Bst. a–c) und andererseits in organisatorische Vorgaben für das Revisionsunternehmen (Bst. d).

Die Tiefe der Überprüfung der Gesuche erfolgt grundsätzlich risikoorientiert. Ein risikoorientierter Ansatz ermöglicht eine zielgerichtete, wirkungsvolle und effiziente Tätigkeit der RAB. Eine ordentliche Revision ist in der Regel erheblich komplexer als eine eingeschränkte Revision. Die Regelungsdichte der Berufsstandards und das damit verbundene Risiko von Fehlern sind bei der ordentlichen Revision deutlich höher. Daneben ist auch das öffentliche Interesse an ordentlichen Revisionen grösser, da die wirtschaftlichen Ausfallwirkungen bei Fehlern in der Revision von Gesellschaften oberhalb der Schwellenwerte gravierender sind. Der risikoorientierte Ansatz der RAB führt dazu, dass die Angaben von Revisionsunternehmen, welche ordentliche Revisionen durchführen, grundsätzlich vertiefter überprüft werden.

3.5.2 Personenbezogene Anforderungen

Die Überprüfung der notwendigen Quoren⁸⁷ erfolgt primär systemgestützt aufgrund der Daten im webbasierten RAB-Zulassungssystem. Die RAB beabsichtigt, die Einhaltung der Quoren auf der Basis von Stichproben vertieft zu überprüfen. In den voraussichtlich seltenen Fällen, in denen der Verdacht auf Gesetzesumgehung besteht, kann die RAB zusätzliche Abklärungen vornehmen. Zu denken ist in diesem Zusammenhang an Revisionsunternehmen, welche zugelassene Personen lediglich pro forma anstellen, um die Einhaltung der Quoren vorzutäuschen.

3.5.3 Organisatorische Vorgaben

Der Kern der Zulassungserneuerung betrifft die Überprüfung der Einhaltung der Anforderungen an das interne System zur Qualitätssicherung. Ziel eines solchen Systems ist die laufende Erhöhung der Qualität von Revisionsdienstleistungen und die damit verbundene Minimierung von (Haftungs-)Risiken. Die RAB wird die Informationen zum Qualitätssicherungssystem plausibilisieren und bei Unklarheiten oder Widersprüchen zusätzliche Informationen und Unterlagen einfordern. Insbesondere werden die Bereiche Unabhängigkeit, Weiterbildung und interne Nachkontrolle vertieft überprüft.

3.6 Neues Zulassungssystem

Das webbasierte Zulassungssystem der RAB wurde 2007 unter grossem Zeitdruck realisiert. Die RAB konnte die Flut von Zulassungsgesuchen zwar effizient bewältigen, doch wurden seither zahlreiche kleinere Änderungen vorgenommen. Aus diesem Grund und aufgrund der bisher gesammelten Erfahrungen hat die RAB beschlossen, das Zulassungssystem im Hinblick auf die Erneuerung der Zulassungen für Revisionsunternehmen zu modernisieren. Das neue System wird voraussichtlich vor Mitte 2013 aufgeschaltet.

Das neue System enthält im Wesentlichen folgende Änderungen:

- Sämtliche Dienstleistungen der RAB nach Aussen und intern werden in Form von Prozessen über das RAB-Portal angeboten, bezogen und bearbeitet. Der Aufbau des Portals wird kundenfreundlich, einfach und klar erfolgen.

- Für die Zustellung von Dokumenten – von Gesuchstellenden an die RAB und umgekehrt – wird ein up-/download-Mechanismus vorgesehen, der systemtechnisch nachvollziehen und historisieren kann, wann und zu welchem Zeitpunkt ein Dokument hochgeladen oder abgeholt wurde.
- Die Wegleitung wird direkt in den Anmeldeprozess integriert, so dass auf der jeweiligen Eingabeseite die dazugehörigen Informationen erscheinen.
- Das System wird so aufgebaut, dass eine Eingabe grundsätzlich nur einmal zu machen ist. Hat die gesuchstellende Person beispielsweise noch zusätzliche Unterlagen (Nachweis Fachpraxis) einzureichen, so werden bereits bestehende Angaben (z.B. Name, Vorname usw.) beim Öffnen der entsprechenden Formulare direkt integriert (sog. intelligentes PDF).
- Weiter wird eine Schnittstelle zum UID-Register⁸⁸ erstellt, wodurch sämtliche im UID-Register vorhandenen und von der RAB benötigten Angaben direkt in die entsprechenden Eingabeseiten importiert werden.
- Die Person oder das Revisionsunternehmen hat jederzeit Einsicht in den Bearbeitungsstand seines/ihrer Gesuchs und die Kontaktangaben des/der zuständigen Mitarbeitenden der RAB.

Eine weitere wesentliche Änderung findet sich in Bezug auf die Angabe der Funktionen der in Revisionsunternehmen tätigen Personen. Bisher wurden die Funktionsverbindungen in den Online-Einträgen der natürlichen Personen angegeben. Solche Verbindungen wurden insbesondere bei Austritten nicht immer termingerecht angepasst. Das Unternehmen hatte weder Einsicht in solche Verlinkungen noch konnte sie selber Aktualisierungen anbringen. Wie bereits in Ziff. 3.5.2 erwähnt muss das Revisionsunternehmen gewisse personenbezogene Anforderungen erfüllen. Diese Verantwortung kann es aber nur wahrnehmen, wenn es die nötigen Informationen und Kompetenzen hat. Aus diesem Grund werden im neuen Zulassungssystem nicht die Personen die Verlinkungen ihrer Funktionen innerhalb der Unternehmen angeben, sondern die Unternehmen selbst. Bestehende Verlinkungen werden ins neue System migriert, so dass das Revisionsunternehmen ledig-

⁸⁷ Siehe Art. 6 Abs. 1 Bst. a–c RAG.

⁸⁸ Unternehmens- und Identifikationsnummer (UID); vgl. www.uid.admin.ch.

lich deren Aktualität und ggf. Vervollständigung der Angaben vorzunehmen hat. Die neue Lösung bringt sowohl den Kunden als auch den Mitarbeitenden der RAB einen echten Mehrwert.

Wie bereits erwähnt werden die betroffenen Revisionsunternehmen rund ein halbes Jahr vor Ablauf der Zulassung durch die RAB aufgefordert, die notwendigen Informationen und Dokumente einzureichen. Nachdem die ersten Zulassungserneuerungen bereits im März 2013 fällig werden und das neue System voraussichtlich erst im Frühling 2013 aufgeschaltet wird, werden die ersten Zulassungserneuerungen vermutlich noch auf dem alten System bearbeitet und geprüft. Informationen, die im alten System nicht zur Verfügung stehen (namentlich Fragen zur Qualitätssicherung und Angabe der im Unternehmen tätigen Personen inkl. Funktionen), werden als Dokumente eingefordert. Alle Daten und Dokumente im alten System werden einwandfrei und für die weitere Bearbeitung ins neue System integriert. Demnach werden die betroffenen Revisionsunternehmen keinen Zusatzaufwand erfahren.

3.7 Personen mit ausländischer Ausbildung

Mit beträchtlichem Aufwand verbunden ist und bleibt die Beurteilung von Zulassungsgesuchen von Personen mit ausländischen Ausbildungen⁸⁹. 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.

Ob ein ausländischer Ausbildungsgang tatsächlich mit einer Schweizer Ausbildung vergleichbar ist, ist mit einem Ermessensentscheid der RAB verbunden. Dieses Ermessen bezieht sich allerdings einzig auf die Frage, ob die ausländische Ausbildung einer Schweizer Ausbildung des abschliessenden Katalogs von Art. 4 Abs. 2 RAG entspricht. Die Aufzählung der anerkannten Ausbildungsgänge ist somit auch im internationalen Verhältnis abschliessend.

Das Prinzip des Gegenrechts ist ein allgemeiner Grundsatz des Völkerrechts, der einem Staat gestattet, ein bestimmtes Verhalten gegenüber einem anderen Staat davon abhängig zu machen, dass sich dieser ihm gegenüber in der gleichen Situati-

on ebenso verhält⁹⁰. Das Gegenrechtserfordernis beabsichtigt hauptsächlich eine Sicherung der Etablierungsmöglichkeiten für die Inhaberinnen und Inhaber von Schweizer Ausbildungen im Ausland. Im Gegensatz zu den übrigen Zulassungsvoraussetzungen des RAG, ist das Erfordernis des Gegenrechts daher nicht gewerbepolizeilicher Natur, sondern hat vielmehr einen wirtschaftspolitischen Charakter. Erwähnenswert in diesem Zusammenhang ist der Entscheid des Bundesgerichts, wonach die USA mit der Schweiz bezüglich der Zulassung von Revisionsexperten kein Gegenrecht halten⁹¹.

Im Berichtsjahr konnte die RAB Personen mit Diplomen aus weiteren Staaten zulassen. Die Liste der vergleichbaren ausländischen Ausbildungen ist in Anhang 6 enthalten.

⁸⁹ Gesuchstellerinnen und Gesuchsteller, die eine den anerkannten Schweizer Ausbildungen (vgl. dazu Art. 4 Abs. 2 Bst. a–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).

⁹⁰ Vgl. BGE 109 Ib 168, E. 5.

⁹¹ Vgl. BGE 2C_895/2011 vom 10.4.2012, E. 2.2, sowie hinten Ziff. 4.2.

3.8 Unabhängigkeit der Revisionsstelle

3.8.1 Allgemeines

Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle bildet einen Kernpunkt der Grundsätze der Unternehmensführung («Corporate Governance») und steht sowohl im Dienst des Investorenschutzes als auch des Schutzes des öffentlichen Interesses, der Personen mit Minderheitsbeteiligungen und der Gläubigerinnen und Gläubiger. Die Unabhängigkeit ist daher ein zentrales Anliegen der Revisionsaufsicht und des Berufs- und Standesrechts⁹².

Die Revisionsstelle muss von Gesetzes wegen unabhängig sein und sich ihr Prüfurteil objektiv bilden (Art. 728 Abs. 1 und 729 Abs. 1 OR). Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein. Verstösse gegen die Unabhängigkeit dem Anschein nach sind nach demselben Massstab zu beurteilen wie Verstösse gegen die tatsächliche Unabhängigkeit⁹³. Die Einhaltung der Vorschriften zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der ordentlichen Revision und bei der eingeschränkten Revision ist für die Erfüllung der Zulassungsvoraussetzung des unbescholtenen Leumunds des Revisors bzw. des Revisionsexperten und für die Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit offenkundig relevant.

Mit Blick auf die Unabhängigkeit der Revisionsstelle gelten für die eingeschränkte Revision und die ordentliche Revision die gleichen Anforderungen. Der Gesetzgeber macht allerdings bei der eingeschränkten Revision Ausnahmen für das Mitwirken bei der Buchführung, Erbringen anderer Dienstleistungen (Art. 729 Abs. 2 OR)⁹⁴ sowie für die Rotationspflicht der leitenden Revisorin oder des leitenden Revisors (Art. 730a Abs. 2 OR).

Die RAB hat so wie in den letzten Jahren⁹⁵ auch in der Berichtsperiode wiederholt Verstösse gegen die Unabhängigkeit festgestellt⁹⁶. Auf Grund der zentralen Bedeutung der Unabhängigkeit für den Berufsstand wird die RAB auch im 2013 ein besonderes Augenmerk auf die Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften legen.

3.8.2 Mitwirkung bei der Buchführung bei der eingeschränkten Revision

Bei der Mitwirkung in der Buchführung und Erbringung einer eingeschränkten Revision durch dasselbe Revisionsunternehmen ist die Unabhängigkeit naturgemäss besonders gefährdet. Revisionsunternehmen, welche sogenannte Doppelmandate⁹⁷ anbieten, haben deshalb die nötigen Schutzvorkehrungen

sorgfältig auszuwählen, damit eine verlässliche Prüfung jederzeit gewährleistet werden kann.

Die RAB hat im Juli 2011 zu diesem Thema ein FAQ⁹⁸ publiziert, welches die wichtigsten Grundsätze darlegt, die bei der Durchführung von Doppelmandaten zu beachten sind. Demnach ist die Mitwirkung in der Buchführung bei eingeschränkter Revision zulässig, sofern das Revisionsunternehmen durch geeignete organisatorische und personelle Massnahmen eine verlässliche Prüfung gewährleistet. Ausserdem hat das Revisionsunternehmen sicherzustellen, dass es bei der Erstellung der Jahresrechnung lediglich unterstützend mitwirkt und dass für alle kritischen Ansätze in der Jahresrechnung zwingend der Verwaltungsrat des geprüften Unternehmens verantwortlich bleibt.

Die Auseinandersetzung mit dem Thema wurde auch 2012 weitergeführt. So hat die RAB im Rahmen diverser Referate und Seminare die bei der Durchführung von Doppelmandaten zu beachtenden Grundsätze erläutert, verschiedene Fallbeispiele präsentiert und mögliche Lösungsansätze für die Praxis aufgezeigt. Aus den im Rahmen dieser Veranstaltungen geführten Diskussionen kann geschlossen werden, dass die personelle Trennung in der Praxis kaum Schwierigkeiten bereitet. Bei der organisatorischen Trennung drängte sich mehrfach die Frage auf, wie das Revisionsunternehmen sicherstellen kann, dass zwischen den an der Buchführung mitwirkenden Personen und den für die eingeschränkte Revision eingesetzten Personen keine Weisungsbefugnisse bestehen. In diesem Zusammenhang sei auf den Berufsstand verwiesen, welcher im Verlauf von 2012 einen praktischen Lösungsansatz in Form eines Musterreglements⁹⁹ präsentiert hat. Zu Diskussionen hat ebenfalls die Frage geführt, ob die personelle und organisatorische Trennung auf Ebene der einzelnen Mandate oder auf Unternehmensebene sicherzustellen ist.

⁹² BVGE Nr. B-5065/2011 vom 3.5.2012, E. 3.5.

⁹³ BGE Nr. 2C_9272807 vom 8.5.2012, E. 3.2.2; BVGE Nr. B-739/2011 vom 6.9.2012, E. 3.3.4.

⁹⁴ Vgl. FAQ zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision vom 18.7.2011 und Tätigkeitsbericht 2011 der RAB, S. 40.

⁹⁵ Vgl. Tätigkeitsbericht 2011 der RAB, S. 39 ff.

⁹⁶ Vgl. dazu auch Ziff. 4.2.

⁹⁷ Mitwirkung bei der Buchführung und eingeschränkte Revision durch dasselbe Revisionsunternehmen bzw. dieselbe Unternehmensgruppe.

⁹⁸ Vgl. FAQ zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision vom 18.7.2011.

⁹⁹ Vgl. Reglement für die organisatorische Trennung von Revision und Buchführung und das Erbringen von anderen Dienstleistungen des Schweizerischen Instituts für die eingeschränkte Revision (Treuhand | Suisse).

In einem weiteren FAQ¹⁰⁰ hat die RAB festgehalten, dass die Bestimmungen über die Unabhängigkeit auch für Gesellschaften gelten, die mit der zu prüfenden Gesellschaft oder der Revisionsstelle unter einheitlicher Leitung stehen (Konzern; Art. 728 Abs. 6 OR). Das Mitwirken bei der Buchführung ist im Rahmen der ordentlichen Revision somit in jedem Fall unvereinbar mit der Unabhängigkeit der Revisionsstelle. Diese Bestimmungen gelten nicht nur für die Konzernmuttergesellschaft, sondern auch für jedes mit der Konzernmuttergesellschaft oder der Revisionsstelle unter einheitlicher Leitung stehende Unternehmen. Dementsprechend ist es mit den Vorschriften zur Unabhängigkeit nicht vereinbar, wenn ein Revisionsunternehmen bei einer Tochtergesellschaft einer von ihm ordentlich geprüften Konzernmuttergesellschaft an der Buchführung mitwirkt. Dies gilt unabhängig davon, ob es sich bei der Tochtergesellschaft aus Sicht der Konzernprüfung um ein wesentliches oder unwesentliches Unternehmen handelt und ob dieses für sich alleine betrachtet lediglich der eingeschränkten oder gar keiner Revision (Opting-out) untersteht.

Im Rahmen ihrer Aufsichtstätigkeit hat die RAB bei zwei staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen Feststellungen im Bereich der Mitwirkung in der Buchführung und der Erbringung von eingeschränkten Revisionen gemacht. Im einen Fall hat die RAB festgestellt, dass das Revisionsunternehmen bei der Mitwirkung in der Buchführung über den erlaubten

Grad hinausgegangen ist und wesentliche Teile der Jahresrechnung selbst erstellt hat. Ausserdem wurde das revidierte Unternehmen nicht ausreichend über die Risiken im Zusammenhang mit Doppelmandaten informiert. Im anderen Fall hat die RAB bemängelt, dass die internen Regelungen des betreffenden Revisionsunternehmens die Grundsätze hinsichtlich Mitwirkung in der Buchführung und eingeschränkte Revision nicht angemessen wiedergeben. Schliesslich hat die RAB im Jahr 2012 aufgrund von Hinweisen Dritter die Zulassung einer natürlichen Person entzogen, weil diese die Anzeigepflicht bei Vorliegen einer offensichtlichen Überschuldung verletzt und die organisatorische Trennung im Rahmen der Durchführung von Doppelmandaten nicht ausreichend sichergestellt hat.

Die RAB wird im Rahmen der Erneuerung der Zulassung ab 2013 von den Revisionsunternehmen Angaben darüber verlangen, ob diese Doppelmandate durchführen und welche Schutzmassnahmen sie gegebenenfalls ergriffen haben. Darauf basierend wird die RAB beurteilen, ob die Anforderungen an die Mitwirkung in der Buchführung und eingeschränkte Revision im Qualitätssicherungssystem des Revisionsunternehmens angemessen berücksichtigt sind¹⁰¹.

¹⁰⁰ Vgl. FAQ zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen und Mitwirkung bei der Buchführung im Konzernverhältnis vom 6.6.2012.

¹⁰¹ Vgl. dazu auch Ziff. 3.5.3.



4 Rechtsprechung

4.1 Einleitung

Im Jahr 2012 hatten sich die eidgenössischen Gerichte (Bundesverwaltungsgericht [BVGer] und Bundesgericht [BGer]) vor allem mit Fällen zu befassen, in denen der unbescholtene Leumund nicht oder nicht mehr gegeben war. Sieben Entscheide wurden in diesem Bereich gefällt, und alle bestätigen die Praxis der RAB. Bei vier Entscheiden ging es um die fehlende Unabhängigkeit des Revisors, zwei stehen im Zusammenhang mit Revisionsberichten, die ohne erforderliche Zulassung erstellt wurden, und einer betrifft das Fehlen einer ausreichenden wirtschaftlichen Stabilität.

Im Weiteren hatte das BVGer über den verlangten Nachweis der Kenntnisse des schweizerischen Rechts sowie in zwei Entscheiden über die Anwendung der Härtefallklausel zu befinden. Schliesslich bestätigte und präziserte das BGer seine Rechtsprechung in Bezug auf die Bedingung des Gegenrechts, die für eine Gesuchstellerin oder einen Gesuchsteller mit ausländischer Ausbildung gilt.

Unter Ziffer 4.2 werden im Folgenden nur die wichtigsten Erwägungen der eidgenössischen Gerichte zur Auslegung der Zulassungsbedingungen erläutert. Eine vollständige Liste der erlassenen Urteile mit jeweiliger Angabe der behandelten Thematik findet sich unter Ziffer 4.3.

4.2 Wichtige Gerichtsentscheide

Gemäss BVGer verletzt ein Revisor die Vorschriften zur Unabhängigkeit, wenn er mehr als zehn Jahre die Jahresrechnung einer Gesellschaft revidiert, für die er arbeitet und bei der seine Ehefrau als einziges Mitglied des Verwaltungsrats tätig ist. Derartige Verletzungen stellen den unbescholtenen Leumund auch dann in Frage, wenn nach dem Inkrafttreten des neuen Revisionsrechts der ordnungsgemässe Zustand durch ein Opting-out wieder hergestellt wurde. In einem solchen Fall darf die RAB die Erteilung der Zulassung verweigern und diese frühestens nach Ablauf einer zweijährigen Frist seit Eintritt der Rechtskraft des Entscheids wieder in Betracht ziehen¹⁰².

Zum gleichen Schluss kam das BVGer im Fall einer Gesuchstellerin, die jahrelang die Rechnung einer Gesellschaft prüfte, für die sie im Unterauftrag Arbeiten ausführte. Anschliessend verzichtete sie auf

die Revision dieser Gesellschaft, nahm aber in ihren Verwaltungsrat Einsitz, während die Rechnung dieser Gesellschaft von der sie beaufsichtigenden Person geprüft wurde. Mit dem erwähnten Entscheid¹⁰³ stellte das BVGer klar, dass sich eine wirtschaftliche Abhängigkeit nicht nur aus Revisionsaufträgen, sondern auch aus anderen Umständen ergeben kann. Obwohl die Höhe der zulässigen Honorare nur für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen präzisiert wird (10 Prozent, vgl. dazu Art. 11 Abs. 1 Bst. a RAG), darf sie auch für andere Revisionsunternehmen herangezogen werden (im vorliegenden Fall durchschnittlich 13.2 Prozent). Im Übrigen beschränkten sich die Erleichterungen punkto Unabhängigkeit bei der eingeschränkten Revision auf die Mitwirkung bei der Buchführung und geeignete Massnahmen zur Verhinderung der Überprüfung eigener Arbeiten (Art. 729 Abs. 2 OR) sowie auf das Fehlen einer Beschränkung für den leitenden Revisor (Art. 730a Abs. 2 OR). Abgesehen von diesen beiden Ausnahmen wird der Begriff der Unabhängigkeit ungeachtet der Art der durchgeführten Revision (ordentlich oder eingeschränkt) gleichermassen angewendet^{104, 105}. Die Grösse des revidierten Unternehmens ist nicht massgebend, und es besteht kein Anlass, die Auswirkung auf den unbescholtenen Leumund allein deswegen zu relativieren, weil nur eine Verletzung der Unabhängigkeit dem Anschein nach festgestellt wurde. Schliesslich unterstrich das BVGer, dass der unbescholtene Leumund nur anhand eines konkreten Falles geprüft werden kann und dass der Vergleich mit früher beurteilten Fällen folglich nur von geringer Bedeutung ist¹⁰⁶.

¹⁰² BVGE Nr. B-5065/2011 vom 3.5.2012, E. 4.

¹⁰³ BVGE Nr. B-739/2011 vom 6.9.2012, E. 3.3.1.

¹⁰⁴ BVGE Nr. B-739/2011 vom 6.9.2012, E. 3.2.3.

¹⁰⁵ BGE Nr. 2C_927/2011 vom 8.5.2012, E. 3.5.1.

¹⁰⁶ BVGE Nr. B-739/2011 vom 6.9.2012, E. 3.3.4.

Sodann bestätigte das BVGer die Weigerung der RAB, die Zulassung in einem Fall zu erteilen, in dem der Gesuchsteller für über 4 Millionen Franken betrieben wurde, unter anderem mit Konkursandrohungen für über 220'000 Franken und Pfändungen von Mitteln im Zusammenhang mit Forderungen von über 228'000 Franken. Es hielt hierzu fest, dass die mangelnde finanzielle Stabilität und die Aussicht auf einen Konkurs die Fähigkeit des Gesuchstellers in Zweifel ziehen, dauerhaft Revisionsdienstleistungen zu erbringen. Im Übrigen lassen Schulden, die im Vergleich zu den finanziellen Mitteln des Gesuchstellers derart hoch sind, nach Ansicht des BVGer für Dritte die Möglichkeit durchblicken, dass der Prüfer möglichst viele Aufträge annimmt und diese nicht mit der vollen Sorgfalt und Seriosität ausführt, die man von ihm erwarten darf¹⁰⁷. Das Gericht teilte die Auffassung der RAB, wonach eine allfällige zukünftige Zulassung erst vier Jahre nach Eintritt der Rechtskraft des Entscheides erteilt werden kann, sofern sich seine finanzielle Lage bis dann gebessert hat¹⁰⁸.

Das BVGer vertrat weiter die Ansicht, dass der Entzug der Zulassung für ein Jahr im Falle einer Person, die gleichzeitig im Revisionsunternehmen und in der geprüften Gesellschaft Entscheidungsfunktionen ausübt, auch dann angemessen ist, wenn sie die Revisionsberichte nicht persönlich verfasst hat. Diese Konstellation ist offensichtlich mit der Unabhängigkeit der Revisionsstelle unvereinbar. Nach Art. 728 Abs. 3 OR gilt dies auch für den Gesuchsteller in seiner Eigenschaft als Mitglied des Verwaltungsrats oder der Geschäftsleitung¹⁰⁹. Weiter präzisierte das Gericht, das Gesetz sehe auch dann keine Ausnahmen für die gleichzeitige Ausübung von Entscheidungsfunktionen in der geprüften Gesellschaft und in ihrer Revisionsstelle vor, wenn eine besondere Struktur gewählt wird oder die betroffenen Personen darüber unterrichtet werden¹¹⁰.

Der Entzug der Zulassung für ein Jahr wurde vom BVGer auch im Falle eines Zulassungsträgers bestätigt, der die Jahresrechnung einer patronalen Stiftung geprüft hatte, für deren Revision die Zulassung als Revisionsexpertin oder Revisionsexperte erforderlich ist. Das Gericht führte dazu aus, dass die Bestimmung von Art. 40 Abs. 1 Bst. a RAG¹¹¹ nicht nur die Revision ohne jede Zulassung, sondern auch die Revision erfasst, in der die betreffende Person zwar im Besitz einer Zulassung ist, aber nicht derjenigen, die das Gesetz verlangt. Dies gilt insbesondere für den Fall, in dem ein Revisor Prüfungen vornimmt,

die Revisionsexperten vorbehalten sind. Im Übrigen präzisierte das Gericht, in solchen Fällen müssten die Revisoren auch die Entwicklung der für ihren Berufsstand geltenden Gesetzesbestimmungen verfolgen; eine kürzlich erfolgte Gesetzesrevision könne den begangenen Verstoß nicht entschuldigen. Die Argumente des Zulassungsträgers, die Gesetzeskonformität sei wieder hergestellt worden und die patronale Stiftung habe ihm weiterhin das Vertrauen geschenkt, sind dagegen nicht entscheidend¹¹².

Das BGer schliesslich hatte sich mit der Gegenrechtsfrage im Sinne von Art. 4 Abs. 2 Bst. d RAG¹¹³ zu befassen und kam dabei zum Schluss, dass die USA kein Gegenrecht für Schweizer Prüfer halten und auch kein entsprechender Staatsvertrag besteht. Es fügte an, dass die Härtefallklausel (vgl. Art. 43 Abs. 6 RAG und Art. 50 RAV) diesbezüglich keine Anwendung finden, weil sich diese Bestimmungen nur auf die Fachpraxis beziehen¹¹⁴.

¹⁰⁷ BVGE Nr. B-8823/2010 vom 13.6.2012, E. 5.4.2.

¹⁰⁸ BVGE Nr. B-8823/2010 vom 13.6.2012, E. 5.6.

¹⁰⁹ BVGE Nr. B-853/2011 vom 27.7.2012, E. 4.3.1.

¹¹⁰ BVGE Nr. B-853/2011 vom 27.7.2012, E. 4.3.2.

¹¹¹ Nach dieser Bestimmung wird mit Freiheitsstrafe bis zu drei Jahren oder Geldstrafe bestraft, wer eine Revisionsdienstleistung ohne die erforderliche Zulassung oder trotz Verbot zur Ausübung seiner Tätigkeit erbringt.

¹¹² BVGE Nr. B-1723/2011 vom 24.10.2012, E. 4.3 und 5.2.

¹¹³ Nach dieser Bestimmung erfüllen die Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis Personen, die eine den in den Buchstaben a, b oder c von Art. 4 Abs. 2 RAG aufgeführten vergleichbare ausländische Ausbildung abgeschlossen haben, die entsprechende Fachpraxis aufweisen und die notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts nachweisen, sofern ein Staatsvertrag mit dem Herkunftsstaat dies so vorsieht oder der Herkunftsstaat Gegenrecht hält.

¹¹⁴ BGE Nr. 2C_895/2011 vom 10.4.2012, E. 2.2 und 2.3.

4.3 Vollständige Liste der Gerichtsurteile

Wie vorne unter Ziffer 4.1 erwähnt ist es nützlich, die Rechtsprechung der eidgenössischen Gerichte zur Auslegung der Zulassungsbedingungen aufzulisten. Die 2012 ergangenen Entscheide erscheinen in chronologischer Reihenfolge und mit einem kurzen Hinweis auf die behandelte Thematik sowie die Schlussfolgerung des Gerichts.

- Entscheid des BVGer Nr. B-1872/2011 vom 27. Februar 2012: Es ist nicht diskriminierend, wenn die Akademie der Treuhand-Kammer AG die nicht obligatorischen Kurse zur Vorbereitung auf die Prüfung zu den notwendigen Kenntnisse des schweizerischen Rechts nur in Englisch durchführt. Abweisung der Beschwerde durch das BVGer.
- Entscheid des BVGer Nr. B-6714/2010 vom 13. März 2012: Anwendung der Härtefallklausel. Gutheissung der Beschwerde durch das BVGer und Erteilung der Zulassung als Revisionsexperte.
- Entscheid des BGer Nr. 2C_895/2011 vom 10. April 2012: Fehlendes Gegenrecht der USA. Härtefallklausel nicht anwendbar, da es hier um die Frage der Ausbildung geht. Abweisung der Beschwerde durch das BGer.
- Entscheid des BVGer Nr. B-5065/2011 vom 3. Mai 2012: Verletzung der Vorschriften zur Unabhängigkeit (Revision eines Unternehmens, bei dem die Ehefrau des Revisors einziges Mitglied des Verwaltungsrats ist). Abweisung des Zulassungsgesuchs. Abweisung der Beschwerde durch das BVGer.
- Entscheid des BGer Nr. 2C_927/2011 vom 8. Mai 2012: Verletzung der Vorschriften zur Unabhängigkeit (direkte und indirekte Beteiligung an der geprüften Gesellschaft, enge Beziehung zu deren Verwaltungsrat und bedeutendem Aktionär der geprüften Gesellschaft). Entzug der Zulassung für drei Jahre. Abweisung der Beschwerde durch das BGer.
- Entscheid des BVGer Nr. B-8823/2010 vom 13. Juni 2012: Finanzielle Instabilität und Revision durch Revisionsunternehmen ohne Zulassung. Abweisung des Zulassungsgesuchs. Abweisung der Beschwerde durch das BVGer.
- Entscheid des BVGer Nr. B-5113/2011 vom 28. Juni 2012: Revision ohne Zulassung des Revisors. Abweisung des Zulassungsgesuchs. Abweisung der Beschwerde.
- Entscheid des BVGer Nr. B-853/2011 vom 27. Juli 2012: Verletzung der Vorschriften zur Unabhängigkeit (gleichzeitige Entscheidungsfunktionen im Revisionsunternehmen und im revidierten Unternehmen). Entzug der Zulassung für ein Jahr. Abweisung der Beschwerde.
- Entscheid des BVGer Nr. B-739/2011 vom 6. September 2012: Verletzung der Vorschriften zur Unabhängigkeit (wirtschaftliche Unabhängigkeit, enge Beziehung). Abweisung des Zulassungsgesuchs. Abweisung der Beschwerde durch das BVGer.
- Entscheid des BVGer Nr. B-1723/2011 vom 24. Oktober 2012: Revision einer patronalen Stiftung, was die Zulassung als Revisionsexperte erfordert, durch einen Prüfer mit Zulassung als Revisor. Entzug der Zulassung für ein Jahr. Abweisung der Beschwerde durch das BVGer.
- Entscheid des BVGer Nr. B-5830/2011 vom 31. Dezember 2012: Ungenügende Fachpraxis für die Erteilung der Zulassung als Revisionsexperte. GwG-Revisionen sind Rechnungsprüfung nicht gleichzustellen. Voraussetzungen für die Anwendung der Härtefallklausel nicht erfüllt. Zulassung als Revisor. Abweisung der Beschwerde durch das BVGer.

Anhänge

1 Organisation der RAB

Rechtsform	Öffentlich-rechtliche Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit.	
Verhältnis zur Bundesverwaltung	Unabhängige Einheit der dezentralen Bundesverwaltung, administrativ dem Eidg. Justiz- und Polizeidepartement (EJPD) zugeordnet.	
Sitz	Bern	
Organe der RAB	Verwaltungsrat	Thomas Rufer (Präsident) , Betriebsökonom FH, dipl. Wirtschaftsprüfer
		Sabine Kilgus (Vizepräsidentin) , PD Dr., Rechtsanwältin
		Renato Fassbind , Dr., US-amerikanischer CPA
		Conrad Meyer , Prof., Dr.
		Daniel Oyon , Prof., Dr. Weitere Informationen sind auf der Website der RAB abrufbar.
	Direktion	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	26 Mitarbeitende, verteilt auf 20 Vollzeitstellen (Stand 31.12.2012). Per Ende Vorjahr waren 25 Mitarbeitende, verteilt auf 18.4 Vollzeitstellen, bei der RAB tätig.	
Finanzierung	Die RAB finanziert sich ausschliesslich über Gebühren und Aufsichtsabgaben der zugelassenen und beaufsichtigten Personen und Unternehmen. Steuergelder werden keine beansprucht. Die RAB führt eine eigene Rechnung ausserhalb des Bundeshaushaltes.	
Gesetzlicher Auftrag	Sicherstellung der ordnungsgemässen Erbringung und der Gewährleistung der Qualität von Revisionsdienstleistungen.	
Zuständigkeiten	Beurteilung von Zulassungsgesuchen, Aufsicht über die Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften und Leistung von internationaler Amtshilfe im Bereich der Revisionsaufsicht.	
Unabhängigkeit/Aufsicht	Die RAB übt ihre Aufsichtstätigkeit unabhängig aus, untersteht jedoch der Aufsicht des Bundesrates. Sie erstattet dem Bundesrat und der Bundesversammlung jährlich Bericht über ihre Tätigkeit.	

2 Abkürzungsverzeichnis

AFM	Authority for the Financial Markets
APAK	Abschlussprüferaufsichtskommission
BAG	Bundesamt für Gesundheit
BBl	Bundesblatt
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
EJPD	Eidg. Justiz- und Polizeidepartement
EQCR	Engagement Quality Control Reviewer
ESBK	Eidg. Spielbankenkommission
EU	Europäische Union
FRC	Financial Reporting Council
FRTAP	Financial Reporting Technical Assistance Programme
FINMA	Eidg. Finanzmarktaufsichtsbehörde
FSB	Financial Stability Boards
G-SIFIs	Global Systemically Important Financial Institutions
H3C	Commissariat aux Comptes
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
ICWG	International Cooperation Working Group
IESBA	International Ethics Standards Board for Accountants
IFIAR	International Forum of Independent Audit Regulators
ISA	International Standards on Auditing
ISQC	International Standard on Quality Control
i.V.m.	in Verbindung mit

KMU	Kleine und mittelgrosse Unternehmen
OAK BV	Oberaufsichtskommission Berufliche Vorsorge
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
SCWG	Standard Coordination Working Group
SEC	U.S. Securities and Exchange Commission
SER	SIX Exchange Regulation
SIFIs	Systemically Important Financial Institutions
sog.	so genannte/r
SoP	Statement of Protocol
SR	Systematische Sammlung des Bundesrechts

3 Spezialgesetzliche Zulassungen

Basierend auf einer Grundzulassung nach RAG ist insbesondere für die Tätigkeit in folgenden Bereichen eine spezialgesetzliche Zulassung einzuholen (Stand: 31. Dezember 2012):

Revision / Prüfung im Bereich	Grundzulassung nach RAG: Revisionsunternehmen	Grundzulassung nach RAG: leitende / r Revisor / in	spezialgesetzliche Aufsichtsbehörde	zusätzliche Anforderungen
Banken ¹¹⁵	Staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG ¹¹⁶ , Art. 3 FINMA-PV ¹¹⁷
Effektenhändler ¹¹⁸	Staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG, Art. 3 FINMA-PV
kollektive Kapitalanlagen ¹¹⁹	Staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen ¹²⁰	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG, Art. 3 FINMA-PV
Versicherungen ¹²¹	Staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG, Art. 3 FINMA-PV
Geldwäschereibekämpfung ¹²²	Revisor/in	Revisor/in	FINMA	Art. 19b GwG ¹²³
Pfandbriefzentralen ¹²⁴	Staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen	Revisionsexperte/in	FINMA	Art. 26 FINMAG, Art. 3 FINMA-PV
Vorsorgeeinrichtungen ¹²⁵	Revisionsexperte/in ¹²⁶	Revisionsexperte/in	(OAK BV) ¹²⁷	–
Krankenkassen ¹²⁸	Revisionsexperte/in	Revisionsexperte/in	(BAG)	–
Spielbanken ¹²⁹	Revisionsexperte/in	Revisionsexperte/in	ESBK	Art. 75 SBV ¹³⁰

¹¹⁵ Bankengesetz vom 8. November 1934 (BankG; SR 952.0).

¹¹⁶ Finanzmarktaufsichtsgesetz vom 22. Juni 2007 (FINMAG; SR 956.1).

¹¹⁷ Finanzmarktprüfverordnung vom 15. Oktober 2008 (FINMA-PV; SR 956.161).

¹¹⁸ Börsengesetz vom 24. März 1995 (BEHG; SR 954.1).

¹¹⁹ Kollektivanlagengesetz vom 23. Juni 2006 (KAG; SR 951.31).

¹²⁰ 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).

¹²¹ Versicherungsaufsichtsgesetz vom 17. Dezember 2004 (VAG; SR 961.01).

¹²² Geldwäschereigesetz vom 10. Oktober 1997 (GwG; SR 955.0).

¹²³ 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.

¹²⁴ Pfandbriefgesetz vom 25. Juni 1930 (PfG; SR 211.423.4).

¹²⁵ Bundesgesetz vom 25. Juni 1982 über die berufliche Alters-, Hinterlassenen- und Invalidenvorsorge (BVG; SR 831.40).

¹²⁶ Es besteht allerdings eine Ausnahme: Als Revisionsstelle für Anlagestiftungen können nur Revisionsunternehmen tätig sein, die über eine Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen verfügen (Art. 9 Verordnung vom 22. Juni 2011 über die Anlagestiftungen, ASV; SR 831.403.2).

¹²⁷ Oberaufsichtskommission Berufliche Vorsorge

¹²⁸ Bundesgesetz vom 18. März 1994 über die Krankenversicherung (KVG; SR 832.10) und Verordnung vom 27. Juni 1995 über die Krankenversicherung (KVV; SR 832.102).

¹²⁹ Spielbankengesetz vom 18. Dezember 1998 (SBG; SR 935.52).

¹³⁰ Spielbankenverordnung vom 24. September 2004 (VSBG; SR 935.521).

4 Liste der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen

Stand: 31. Dezember 2012

Definitiv zugelassen

500003	PricewaterhouseCoopers AG	Zürich
500012	T & R AG	Gümligen
500038	Bankrevisions- und Treuhand AG	Zürich
500149	OBT AG	St. Gallen
500241	Mazars Coresa	Genève
500420	Deloitte AG	Zürich
500436	Refidar Moore Stephens	Glattbrugg
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
500959	BDO Visura International 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
502658	Treureva AG	Zürich

5 Registrierungen von Schweizer Revisionsunternehmen in der EU¹³¹

Stand: 31. Dezember 2012

Land	Registrierte Schweizer Revisionsunternehmen
Deutschland (AbschlussPrüferAufsichtskommission)	Aufgrund des MoU zwischen Deutschland und der Schweiz entfällt die Registrierungspflicht in Deutschland.
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 (1)
Schweden (Swedish Supervisory Board of Public Accountants)	Ernst & Young AG, KPMG AG, PwC AG (3)

¹³¹ 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). Es wird nicht zwischen provisorischer und definitiver Registrierung unterschieden. Entscheidend ist die Ermächtigung für Schweizer Revisionsunternehmen, in diesen Ländern gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen zu erbringen.

6 Liste der vergleichbaren ausländischen Ausbildungen

Stand: 31. Dezember 2012

Land	Vergleichbare ausländische Ausbildungen
Deutschland	Bestellungsurkunde Wirtschaftsprüfer
Frankreich	Diplôme d'études supérieures comptables et financières und Diplôme d'expertise comptable
Grossbritannien	Chartered/Certified Accountant Memberships bei: ICAEW, ICAS, ICAI, ACCA, AIA
Irland	Chartered/Certified Accountant Memberships bei: ICAEW, ICAS, ICAI, ACCA, ICPAI, IIPA + Audit permission
Italien	Dottore commercialista (Ragioniere e perito commerciale; Laurea/Dottore in economia e commercio; Dottore in economia aziendale; Dottore in economia delle istituzioni e dei mercati finanziari; Laurea in economia e professione)
Indien	Chartered Accountant
Niederlande	Registeraccountant
Norwegen	Studiet i revisjon (registered auditor, state authorised auditor)
Österreich	Bestellungsurkunde Wirtschaftsprüfer
Philippinen	Certified Public Accountant (CPA)
Schweden	Approved/Authorised public accountant
Türkei	Certified Public Accountant

7 Jahresrechnung der RAB

Bilanz

Zahlen in CHF

	Anhang	31.12.2012	31.12.2011
Flüssige Mittel	5	4'618'090	5'943'113
Forderungen	6	183'084	176'192
Angefangene Arbeiten	7	290'000	314'000
Aktive Rechnungsabgrenzungen	8	24'666	70'288
Umlaufvermögen		5'115'840	6'503'593
Sachanlagen	9	403'310	307'807
Immaterielle Anlagen	10	311'276	63'036
Finanzanlagen	11	93'887	71'236
Anlagevermögen		808'472	442'079
Total Aktiven		5'924'312	6'945'672
Kurzfristige Verbindlichkeiten aus Leistungen		165'585	116'698
Verbindlichkeiten gegenüber staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen	12	54'193	723'440
Verbindlichkeiten gegenüber Sozialversicherungen		67'541	19'903
Kurzfristige Rückstellungen	13	205'000	157'500
Passive Rechnungsabgrenzungen	14	310'913	273'591
Abgrenzung Zulassungsgebühren	16	369'800	615'060
Kurzfristiges Fremdkapital		1'173'032	1'906'192
Abgrenzung Zulassungsgebühren	16	251'280	539'480
Langfristiges Fremdkapital		251'280	539'480
Reserven	17	4'500'000	4'500'000
Eigenkapital		4'500'000	4'500'000
Total Passiven		5'924'312	6'945'672

Erfolgsrechnung

Zahlen in CHF

	Anhang	01.01.2012 –31.12.2012	01.01.2011 –31.12.2011
Aufsichtsabgaben	2.12	2'748'307	2'036'560
Inspektionsgebühren	2.12	1'231'064	1'202'203
Zulassungsgebühren	18, 2.12	521'200	585'200
Kommissionen für Zahlungen via Internet	2.12	-31'525	-34'276
Rückerstattung von Zulassungsgebühren	2.12	-30'600	-41'600
Bildung Abgrenzung Zulassungsgebühren	16	-81'600	-100'800
Auflösung Abgrenzung Zulassungsgebühren Vorjahre	16	615'060	1'831'940
Andere Erträge		32'578	66'737
Nettoerlös		5'004'484	5'545'964
Personalaufwand	19	-4'116'666	-3'781'867
Betriebsaufwand	15, 20	-762'324	-660'388
Abschreibungen	9, 10	-140'654	-147'773
Betriebsergebnis		-15'161	955'936
Finanzertrag		15'399	55'283
Finanzaufwand		-238	-326
Finanzergebnis		15'161	54'957
Bildung Reserve (netto)	17	–	-1'010'893
Gewinn/Verlust		–	–

Geldflussrechnung

Zahlen in CHF

	Anhang	01.01.2012 – 31.12.2012	01.01.2011 – 31.12.2011
Zuweisung in die Reserve	17	–	1'010'893
Abschreibungen auf Anlagen	9, 10	140'654	147'773
Auflösung von Zulassungsgebühren (lfr.)	16	-288'200	-513'960
Zunahme/Abnahme Forderungen	6	-6'893	2'712
Zunahme/Abnahme angefangene Arbeiten	7	24'000	-158'643
Zunahme/Abnahme aktive Rechnungsabgrenzung	8	45'622	-4'331
Zunahme/Abnahme Verbindlichkeiten		-620'360	765'653
Zunahme/Abnahme Verbindlichkeiten Sozialvers.		47'640	–
Zunahme/Abnahme kurzfristige Rückstellungen	13	47'500	-42'520
Zunahme/Abnahme passive Rechnungsabgrenzungen	14	37'322	35'277
Zunahme/Abnahme Abgrenzung Zulassungsgebühren (kfr.)	16	-245'260	-1'217'180
Nettomittelfluss aus Geschäftstätigkeit		-817'974	25'674
Investitionen Sachanlagen	9	-180'768	-78'235
Investitionen Immaterielle Anlagen	10	-303'629	-20'481
Investitionen Finanzanlagen	11	-22'653	-146
Nettomittelfluss aus Investitionstätigkeit		-507'049	-98'862
Veränderung Flüssige Mittel		-1'325'023	-73'188
Flüssige Mittel zu Geschäftsjahresbeginn	5	5'943'113	6'016'301
Flüssige Mittel zu Geschäftsjahresende	5	4'618'090	5'943'113

Eigenkapitalnachweis

Zahlen in CHF

	01.01.2012 – 31.12.2012	01.01.2011 – 31.12.2011
Anfangsbestand per 1.1.	4'500'000	3'489'107
Zuweisung in die Reserve	0	1'010'893
Stand per 31.12.	4'500'000	4'500'000

Anhang zur Jahresrechnung 2012

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.

Der Bundesrat hat am 15. Juni 2012 im Grundsatz entschieden, die bisher getrennte Aufsicht über Prüfgesellschaften im Finanzmarktbereich zusammenzulegen und in zwei Etappen bei der RAB zu bündeln. Als Folge dieses Entscheids wurde bereits am 1. September 2012 die Aufsicht über die Rechnungsprüfung von börsenkotierten Banken, Versicherungen und kollektiven Kapitalanlagen von der FINMA an die RAB übertragen.

Die RAB beschäftigte per 31. Dezember 2012 26 Mitarbeitende, verteilt auf 20 Vollzeitstellen. Per Ende Vorjahr waren 25 Mitarbeitende, verteilt auf 18.4 Vollzeitstellen, bei der RAB tätig.

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 die vorliegende Jahresrechnung am 25. Februar 2013 genehmigt. Beim vorliegenden Abschluss handelt es sich um einen Einzelabschluss des Geschäftsjahres umfassend das Kalenderjahr 2012 mit Bilanzstichtag 31. Dezember 2012 (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 erfolgte über einen Zeitraum von 5 Jahren und wird periodisch dem veränderten Jahresbudget angepasst. 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 sofort erfolgswirksam verbucht. 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.

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 17. Dezember 2012 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.

Das folgende finanzielle Risiko ist 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.

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

Zahlen in CHF

	2012	2011
Kasse	383	260
Postkonti	449'439	89'397
Anlagekonto Eidg. Finanzverwaltung EFV	4'168'268	5'853'456
Total Flüssige Mittel	4'618'090	5'943'113

6 Forderungen

	2012	2011
Forderungen Gebühren	126'570	103'038
Forderungen Yellowpay	50'962	72'939
Andere Forderungen	5'552	215
Total Forderungen aus Leistungen	183'084	176'192

Im Geschäftsjahr 2012 wurden wie in der Vorperiode keine Debitorenverluste ausgebucht und kein Delkredere gebildet.

7 Angefangene Arbeiten

	2012	2011
Angefangene Arbeiten	290'000	314'000
Total Angefangene Arbeiten	290'000	314'000

Die angefangenen Arbeiten beinhalten noch nicht in Rechnung gestellte Überprüfungsgebühren.

8 Aktive Rechnungsabgrenzungen

	2012	2011
Aktive Rechnungsabgrenzungen	24'666	70'288
Total Aktive Rechnungsabgrenzungen	24'666	70'288

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

9 Sachanlagevermögen

Zahlen in CHF

	Mobiliar und Einrichtun- gen	Büromaschi- nen, EDV- Anlagen (Hardware)	Feste Ein- richtungen und Instal- lationen	Total 2012	Total 2011
Anschaffungskosten					
Stand anfangs Berichtsperiode	298'379	76'221	149'173	523'773	487'985
Zugänge	60'588	5'969	114'211	180'768	78'235
Abgänge	-1'795	-4'217	–	-6'012	-42'447
Stand Ende Berichtsperiode	357'172	77'973	263'384	698'529	523'773
Kumulierte Abschreibungen					
Stand anfangs Berichtsperiode	-128'392	-35'579	-51'955	-215'966	-188'260
Zugänge	-36'615	-22'312	-26'388	-85'265	-70'153
Abgänge	1'795	4'217	–	6'012	42'447
Stand Ende Berichtsperiode	-163'212	-53'674	-78'333	-295'219	-215'966
Nettobuchwert	193'960	24'299	185'051	403'310	307'807

Per Bilanzstichtag bestehen keine Indikatoren von Wertbeeinträchtigungsrisiken auf Sachanlagen.

Zurzeit sind keine Beschränkungen, Verfügungsrechte sowie verpfändete Sachanlagen vorhanden.

Die Zunahme der Anschaffungskosten von CHF 114'211 der Festen Einrichtungen und Installationen im Berichtsjahr ist auf die Erneuerung der Decken in den Büroräumlichkeiten an der Bundesgasse 18 in Bern zurückzuführen. Die Zunahme der Anschaffungskosten von CHF 60'588 beim Mobiliar und den Einrichtungen im Jahr 2012 ist hauptsächlich auf zusätzliches Mobiliar für die neuen Büroräumlichkeiten an der Hufgasse 11 in Zürich zurückzuführen.

Der Brandversicherungswert der Sachanlagen beträgt per 31. Dezember 2012 CHF 400'000 (Vorjahr CHF 400'000). Es ist vorgesehen, die Versicherungsdeckung im Jahr 2013 auf CHF 550'000 zu erhöhen.

10 Immaterielle Anlagen

Zahlen in CHF

	Software Register und Administration	Übrige Software	Total 2012	Total 2011
Anschaffungskosten				
Stand anfangs Berichtsperiode	343'741	100'926	444'667	437'559
Zugänge	302'400	1'229	303'629	20'482
Abgänge	–	–	–	-13'374
Stand Ende Berichtsperiode	646'141	102'155	748'296	444'667
Kumulierte Abschreibungen				
Stand anfangs Berichtsperiode	-294'359	-87'272	-381'631	-317'385
Zugänge	-49'381	-6'008	-55'389	-77'620
Abgänge	–	–	–	13'374
Stand Ende Berichtsperiode	-343'740	-93'280	-437'020	-381'631
Nettobuchwert	302'401	8'875	311'276	63'036

Per Bilanzstichtag bestehen keine Indikatoren von Wertbeeinträchtigungsrisiken auf immateriellen Anlagen.

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

Die Zunahme der Anschaffungskosten von CHF 302'400 bei Software Register und Administration ist auf Zahlungen für die Erneuerung der Informatikumgebung zurückzuführen. Die neue Informatikumgebung (Software) wird voraussichtlich im ersten Halbjahr 2013 live geschaltet. Abschreibungen der neuen Software erfolgen nach deren Liveschaltung.

11 Finanzanlagen

Die RAB verfügt im Zusammenhang mit der Miete von Büroräumlichkeiten über zwei Mieter-Depotkonti über insgesamt CHF 93'887.

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 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 54'193 (Vorjahr CHF 723'440) wird den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen im Jahr 2013 gutgeschrieben.

13 Kurzfristige Rückstellungen

Zahlen in CHF

	2012	2011
Verbindlichkeiten im Zusammenhang mit Personalaufwand	197'000	150'000
Rückstellungen für Parteienentschädigungen	8'000	7'500
Total kurzfristige Rückstellungen	205'000	157'500

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

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

14 Passive Rechnungsabgrenzungen

	2012	2011
Diverse Passive Rechnungsabgrenzungen	310'913	273'591
Total Passive Rechnungsabgrenzungen	310'913	273'591

Die Passiven Rechnungsabgrenzungen enthalten insbesondere Abgrenzungen für Personalaufwand und Abgrenzungen für die Kosten des Tätigkeitsberichts 2012.

15 Operating Leasing

	2012	2011
Mindestzahlungen bis ein Jahr	10'740	10'740
Mindestzahlungen 2–6 Jahre	42'960	52'805

Beim Operating Leasing handelt es sich um einen Vertrag für Multifunktionsgeräte von Triumph-Adler. Die Gesamtlaufzeit des aktuellen Vertrages beträgt 6 Jahre (1.1.2012 – 1.1.2018).

Die RAB hat keine Financial Leasing-Geschäfte getätigt.

16 Abgrenzung von Zulassungsgebühren

	2012	2011
Abgrenzung von Zulassungsgebühren (kurzfristig)	369'800	615'060
Abgrenzung von Zulassungsgebühren (langfristig)	251'280	539'480
Total Abgrenzung von Zulassungsgebühren	621'080	1'154'540

Die Gebühreneinnahmen für die Zulassung von juristischen Personen sowie die Gebühren von natürlichen Personen (2007–2010) wurden abgegrenzt und über 5 Jahre verteilt.

17 Reserven

Zahlen in CHF

	2012	2011
Reserven	4'500'000	4'500'000
Total Reserven	4'500'000	4'500'000

Gemäss Art. 35 Abs. 3 RAG darf die RAB für die Ausübung ihrer Aufsichtstätigkeit eine Reserve im Umfang von höchstens einem Jahresbudget bilden.

18 Zulassungsgebühren

	2012	2011
Zulassungsgebühren natürliche Personen	419'200	456'200
Zulassungsgebühren Revisionsunternehmen	102'000	129'000
Total Zulassungsgebühren	521'200	585'200

19 Personalaufwand

	2012	2011
Personalbezüge und VR-Honorare	3'018'094	2'881'960
Arbeitgeberbeiträge	685'055	565'074
Übriger Personalaufwand	263'668	253'258
Personalkosten Dritte	149'849	81'575
Total Personalaufwand	4'116'666	3'781'867

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 Aufwendungen des externen Übersetzungsdienstes

sowie Aufwendungen für Beratung im Zusammenhang mit der Erneuerung der Informatikumgebung.

Die Zunahme des Personalaufwandes ist insbesondere auf die Übernahme von zusätzlichen Kompetenzen der FINMA per 1. September 2012 zurückzuführen (siehe Ziff. 1).

20 Betriebsaufwand

Zahlen in CHF

	2012	2011
Raumaufwand	189'242	177'040
Kleininvestitionen, Unterhalt von Sachanlagen und Leasing	14'783	18'087
Verwaltungsaufwand	108'414	88'573
Informatikaufwand	227'989	199'575
Übriger Betriebsaufwand	221'896	177'113
Total Betriebsaufwand	762'324	660'388

Die Zunahme des Betriebsaufwandes ist einerseits auf den Bezug von zusätzlichen Büroräumlichkeiten in Zürich sowie auf höhere Aufwendungen für den erweiterten Tätigkeitsbericht (inkl. Veröffentlichung der Jahresrechnung in drei Sprachen) zurückzuführen.

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.

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

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

	2012	2011
Verwaltungsrat		
Honorar Präsident	75	110
Honorar Vize-Präsident	38	75
Honorar übrige Mitglieder	52	90
Abgerechnete Sozialversicherungsbeiträge ¹	0	0
Total Entschädigungen an Mitglieder Verwaltungsrat	165	275
Direktor und Geschäftsleitung		
Gehalt Direktor	250	247
Sonstige Leistungen Direktor ²	37	32
Gehälter übrige Mitglieder	323	326
Sonstige Leistungen übrige Mitglieder	43	32
Abgerechnete Sozialversicherungsbeiträge ³	107	107
Total Entschädigungen an Mitglieder der Geschäftsleitung	760	744

Im Berichtsjahr erfolgten individuelle, leistungshängige Lohnerhöhungen. Ein allgemeiner Teuerungsausgleich wurde nicht vorgenommen.

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

² Enthält zusätzliche steuerbare Leistungen wie Gratifikationen und überobligatorische Betreuungszulagen.

³ Umfasst AHV/IV/EO-Beitrag, ALV-Beitrag, BU/NBU-Beitrag, Sparbeitrag und Risikoprämie BVG.

23 Ereignisse nach dem Bilanzstichtag

Seit dem Bilanzstichtag per 31. Dezember 2012 sind keine Ereignisse eingetreten, welche die Aussagefähigkeit der Jahresrechnung 2012 beeinflussen.





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 2012 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 4. März 2013

EIDGENÖSSISCHE FINANZKONTROLLE

Walter Risler
 Zugelassener
 Revisionsexperte

Paul Ackermann
 Zugelassener
 Revisionsexperte

