

Der Berufsstand der Revisoren unterliegt nach geltendem Recht im wesentlichen der Selbstregulierung und der Selbstkontrolle. Mit Blick auf die Schlüsselfunktion der Wirtschaftsprüfung für die Glaubwürdigkeit der Finanzberichterstattung wird dies jedoch vom Kapitalmarkt und auch von einer breiteren Öffentlichkeit zunehmend als ungenügend beurteilt [1]. Mit dem Revisionsaufsichtsgesetz (RAG) [2] macht der Gesetzgeber einen bedeutenden Schritt hin zu einer staatlichen Regulierung.

HEINRICH KOLLER

RETO SANWALD

AUFGABEN UND ORGANISATION DER STAATLICHEN REVISIONSAUFSICHT

Überblick über das Revisionsaufsichtsgesetz

1. ZULASSUNG ZUR ERBRINGUNG VON REVISIONSDIENSTLEISTUNGEN

1.1 Überblick. Ein Zulassungssystem für Revisoren wurde bereits mit dem Vorentwurf vom 29. Juni 1998 zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (Vorentwurf RRG) und dem Vorentwurf zu einer Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern (Vorentwurf VZA) vorgeschlagen [3]. Dieser Vorschlag blieb in der Vernehmlassung weitestgehend unbestritten [4]. Das RAG baut daher auf den Vorarbeiten des Vorentwurfs RRG auf. Dabei wurde selbstverständlich den internationalen Entwicklungen Rechnung getragen [5].

Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen im Sinne des Gesetzes erbringen, bedürfen einer entsprechenden Zulassung (Art. 3 Abs. 1 RAG). Die Zulassung ist in drei Kategorien möglich:

a) Als zugelassene Revisoren gelten natürliche Personen und Unternehmen, die berechtigt sind, bei Gesellschaften, Vereinen und Stiftungen eine eingeschränkte Revision vorzunehmen (Art. 727c OR).

b) Als zugelassene Revisionsexperten gelten natürliche Personen und Unternehmen, die berechtigt sind, Gesellschaften, Vereine und Stiftungen im Rahmen einer ordentlichen Revision zu prüfen (Art. 727b Abs. 2 OR). Die zugelassenen Revisionsexperten zeichnen sich gegenüber den zugelassenen Revisoren durch den Nachweis einer deutlich längeren Fachpraxis aus. Sie entsprechen mehr oder weniger den besonders befähigten Revisoren des geltenden Rechts (Art. 727b OR) [6].

c) Als staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen gelten Revisionsunternehmen, die zur Durchführung einer ordentlichen Revision bei Publikumsgesellschaften zugelassen sind

(Art. 727b Abs. 1 OR und Art. 7 RAG). Von der Qualifikation her handelt es sich um zugelassene Revisionsexperten, die besondere gesetzliche Pflichten erfüllen müssen und der Aufsicht durch die Revisionsaufsichtsbehörde unterstehen [7].

Personen und Unternehmen, die sich nicht ins Revisorenregister eintragen lassen, gelten als nicht zugelassene Revisoren. Sie können Revisionsdienstleistungen erbringen, die das Gesetz nicht zwingend vorschreibt. Zu denken ist vorab an die Revision von Gesellschaften, die auf eine Revision verzichtet haben (Art. 727a OR, sog. «Opting-out»), aber dennoch für unternehmensinterne Zwecke eine «inoffizielle» Revision wünschen, oder an die Revision von kleineren und mittelgrossen Vereinen (Art. 69b ZGB).

Die Erteilung der Zulassung durch die Revisionsaufsichtsbehörde ist verbunden mit einem entsprechenden Eintrag ins Revisorenregister (Art. 15 RAG).

1.2 Natürliche Personen. Für die Zulassung einer natürlichen Person verlangt das Gesetz den Abschluss eines anerkannten Ausbildungsganges, den Nachweis der entsprechenden Fachpraxis und einen unbescholtenen Leumund. Die Einzelheiten können dem Gesetz entnommen werden (Art. 4 und Art. 5 RAG). Die Zulassung für natürliche Personen gilt unbefristet (Art. 3 Abs. 2 RAG) [8].

1.3 Revisionsunternehmen. Revisionsunternehmen [9] werden als Revisor oder Revisionsexperte zugelassen, wenn sie zusätzlich bestimmte organisatorische Vorgaben erfüllen (Art. 6 RAG). Die Erfüllung dieser Voraussetzungen hängt



HEINRICH KOLLER,
PROF. DR. IUR. ET LIC. OEC.,
DIREKTOR BUNDESAMT
FÜR JUSTIZ, A.O.
PROFESSOR DER
UNIVERSITÄT BASEL,
BERN



RETO SANWALD,
LIC. IUR., FÜRSPRECHER,
STELLVERTRETENDER
SEKTIONSCHEF RECHT-
SETZUNG GESELLSCHAFTS-
RECHT, BUNDESAMT
FÜR JUSTIZ, BERN

stark von (je nach den Umständen wechselnden) Personen ab, die für das Unternehmen arbeiten. Die Zulassung ist daher auf fünf Jahre beschränkt, um eine minimale Kontrolle zu gewährleisten (Art. 3 Abs. 2 RAG).

Strengere Vorschriften gelten für die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen: Diese müssen ebenfalls die Voraussetzungen nach Art. 6 RAG erfüllen, aber darüber hinaus auch gewährleisten, dass sie die gesetzlichen Vorschriften einhalten, und nachweisen, dass sie für die Haftungsrisiken

«Zur Vermeidung von Doppelspurigkeiten entfällt die Zulassungspflicht, wenn ein ausländisches Revisionsunternehmen einer vom Bundesrat anerkannten ausländischen Revisionsaufsichtsbehörde untersteht.»

ausreichend versichert sind (Art. 9 Abs. 1 RAG). Der Bundesrat wird die Einzelheiten in der Vollzugsgesetzgebung festlegen. Die Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen gilt nur für ein Jahr; die Zulassungsunterlagen müssen jeweils auf den neusten Stand gebracht werden (Art. 14 Abs. 1 RAG).

2. AUFSICHT ÜBER DIE REVISIONSSTELLEN VON PUBLIKUMSGESELLSCHAFTEN

2.1 Geltungsbereich. Die Beaufsichtigung der Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften war im Vorentwurf RRG noch nicht vorgesehen. Aufsichtsfunktionen über Revisionsstellen üben nach geltendem Recht die Eidg. Bankkommission im Rahmen der Aufsicht über die Banken, Effektenhändler und Anlagefonds, das Bundesamt für Privatversicherungen im Bereich der Versicherungsaufsicht und bis zu einem gewissen Grad die Schweizer Börse aus. Die Schweiz hat mit der Schaffung einer Revisionsaufsicht vor allem auf die internationalen Entwicklungen reagiert [10].

Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften [11] erbringen, bedürfen einer besonderen Zulassung als «staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen» (Art. 7 Abs. 1 RAG). Die Aufsicht erfasst nicht nur die Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften mit Sitz in der Schweiz: Der Kapitalmarkt hat sich in den letzten Jahren stark internationalisiert. Es sind daher auch zahlreiche ausländische Publikumsgesellschaften am Schweizer Kapitalmarkt aktiv. Wenn die Qualität der Revision für den ganzen Schweizer Kapitalmarkt gewährleistet werden soll, dann müssen die Revisionsunternehmen, die für solche ausländischen Gesellschaften tätig sind, ebenfalls beaufsichtigt werden (Art. 8 Abs. 1 RAG).

Dies hat allerdings zur Folge, dass die Revisionsstelle eines internationalen Konzerns der Revisionsaufsicht mehrerer Staaten unterstehen kann. Zur Vermeidung von Doppelspurigkeiten entfällt die Zulassungspflicht, wenn ein ausländisches Revisionsunternehmen einer vom Bundesrat anerkannten ausländischen Revisionsaufsichtsbehörde untersteht (Art. 8 Abs. 2 RAG) [12].

2.2 Besondere Pflichten staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen.

2.2.1 Unabhängigkeit. In Ergänzung zu den allgemein verbindlichen Vorschriften zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle (Art. 728 OR) müssen staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen bei der Erbringung von Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften zusätzliche Vorschriften in Bezug auf die wirtschaftliche Unabhängigkeit und auf personelle Übertritte einhalten (Art. 11 RAG).

2.2.2 Dokumentation und Aufbewahrung. Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen müssen die allgemein gültigen Pflichten in den Bereichen der Dokumentation und der Aufbewahrung befolgen (Art. 730c OR).

Der Bundesrat und die Revisionsaufsichtsbehörde werden konkretisierende Vorschriften in der Vollzugsgesetzgebung schaffen [13]. Das Eidg. Justiz- und Polizeidepartement (EJPD) wird diese Ausführungsbestimmungen in enger Zusammenarbeit mit dem künftigen Verwaltungsrat der Aufsichtsbehörde ausarbeiten [14]. Dabei soll das international abgestimmte Berufs- und Standesrecht der Revisionsbranche grundsätzlich nicht durch staatliche Regelungen ersetzt werden. Die Vollzugsgesetzgebung wird voraussichtlich Rahmencharakter haben und wo immer möglich auf bestehende Standards verweisen. Dennoch besteht die Möglichkeit, dort legislatorisch einzuschreiten, wo das Berufs- und Standesrecht nicht ausreicht.

2.2.3 Qualitätssicherung. Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen müssen alle erforderlichen unternehmensbezogenen (Art. 12 Abs. 2 RAG) und mandatsbezogenen Massnahmen (Art. 12 Abs. 3 RAG) treffen, die zur Sicherung der Qualität ihrer Revisionsdienstleistungen notwendig sind. Die gesetzlichen Auflistungen in den beiden Kategorien sind nicht abschliessend [15]. Auch in dieser Hinsicht wird die Vollzugsgesetzgebung von Bundesrat und Aufsichtsbehörde wichtige Konkretisierungen enthalten.

2.3 Aufsichtsmittel. Die Revisionsaufsichtsbehörde hat zur Durchsetzung der gesetzlichen Anforderungen eine Reihe von Aufsichtsmitteln zur Verfügung:

→ Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen, ihre Mitarbeitenden und Personen, die für Revisionsdienstleistungen beigezogen werden, müssen der Aufsichtsbehörde alle Auskünfte erteilen und Unterlagen herausgeben, die diese zur Erfüllung ihrer Aufgabe benötigt. Zudem muss der Aufsichtsbehörde jederzeit Zutritt zu den Geschäftsräumen gewährt werden (Art. 13 RAG) [16]. → Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen müssen ihre Zulassungsunterlagen im Sinne einer periodischen Meldepflicht jährlich jeweils per 30. Juni aktualisieren. Die aktualisierten Unterlagen sind bei der Aufsichtsbehörde bis zum 30. September einzureichen. Unverändert gültige Unterlagen müssen nicht erneut eingereicht werden. Staatlich beaufsichtigte Revisionsunter-

nehmen müssen ferner die Aufsichtsbehörde unverzüglich schriftlich über Vorkommnisse unterrichten, die für die Aufsicht relevant sind (Art. 14 RAG). → Die Aufsichtsbehörde ist verpflichtet, die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen zumindest alle drei Jahre einer eingehenden Überprüfung zu unterziehen [17]. Die Aufsichtsbehörde nimmt bei Verdacht auf Verstösse gegen gesetzliche Pflichten auch kurzfristig Überprüfungen vor. Die Aufsichtsbehörde prüft bei ihrer Inspektion die Richtigkeit der Angaben in den Zulassungsunterlagen, die Einhaltung der gesetzlichen Pflichten sowie die Beachtung der Berufsgrundsätze, der Standesregeln und gegebenenfalls des Kotierungsreglements, die Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen und die Einhaltung und Umsetzung der von der Aufsichtsbehörde erteilten Anweisungen. Werden Verstösse gegen gesetzliche Pflichten festgestellt, so erteilt die Aufsichtsbehörde dem Revisionsunternehmen einen schriftlichen Verweis, gibt Anweisungen zur Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustands und setzt für deren Umsetzung eine Frist von höchstens zwölf Monaten an (Art. 16 RAG).

2.4 Sanktionen. Stellt die Revisionsaufsichtsbehörde Verstösse gegen das Gesetz oder die Vollzugsgesetzgebung fest, so kann sie – abgesehen von der Anordnung der Wiederherstellung der ordnungsgemässen Zustandes – folgende Sanktionen aussprechen:

→ Erfüllt ein Revisor oder ein Revisionsexperte die Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr [18], so kann die Aufsichtsbehörde die Zulassung befristet oder unbefristet entziehen. Dies gilt sowohl für natürliche Personen als auch für Revisionsunternehmen. Sofern die Zulassungsvoraussetzungen wiederhergestellt werden können, ist der Entzug vorher anzudrohen. Erfüllt ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen die Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr oder verletzt es die gesetzlichen Vorschriften wiederholt oder in grober Weise, so kann ihm die Aufsichtsbehörde die Zulassung ebenfalls befristet oder unbefristet entziehen. Der Entzug ist ausser bei groben Gesetzesverstössen vorher anzudrohen (Art. 17 RAG). → Verletzt eine natürliche Personen, die für ein staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen tätig ist, die gesetzlichen Vorschriften, so erteilt ihr die Aufsichtsbehörde einen schriftlichen Verweis. Liegen wiederholte oder grobe Verstösse vor, so kann ihr die Aufsichtsbehörde die Ausübung ihrer Tätigkeit befristet oder unbefristet verbieten (Art. 18 RAG). Diese Sanktionen sind vor allem für Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans und des Geschäftsführungsorgans oder für Personen gedacht, die Revisionsdienstleistungen leiten. Die Aufsichtsbehörde kann damit Verfehlungen einzelner verantwortlicher Personen direkt und ohne Bestrafung des Revisionsunternehmens sanktionieren [19].

Zudem stehen strafrechtliche Sanktionen zur Verfügung:

→ Die Übertretungstatbestände (Art. 39 RAG) sind prinzipiell nur auf natürliche Personen anwendbar, weil das Strafgesetzbuch die strafrechtliche Verantwortlichkeit von Unternehmen nur bei Vergehen und Verbrechen vorsieht (Art. 100^{quater} Strafgesetzbuch) [20]. Mit Übertretungstatbe-

ständen werden Delikte von geringerer Schwere mit einer Busse bis zu CHF 100 000 bestraft. Handelt der Täter fahrlässig, so wird er mit Busse bis zu CHF 50 000 bestraft. Die Aufsichtsbehörde verfolgt und beurteilt Übertretungen nach den Vorschriften des Verwaltungsstrafrechts (VStrR) [21]. → Die Vergehenstatbestände (Art. 40 RAG) sind auf natürliche Personen und auf Unternehmen anwendbar. Mit Vergehenstatbeständen werden schwerwiegende Delikte mit Gefängnis oder einer Busse von bis zu CHF 1 000 000 bestraft. Handelt der Täter fahrlässig, so wird er mit Busse von bis zu CHF 100 000 bestraft. Bei Unternehmen ist Art. 100^{quater} Strafgesetzbuch anwendbar. Demnach kann ein Vergehen dem Unternehmen zugerechnet und das Unternehmen mit Busse von bis zu CHF 5 000 000 bestraft werden, wenn diese Tat wegen einer mangelhaften Organisation des Unternehmens keiner natürlichen Person zugerechnet werden kann. Strafverfolgung und Beurteilung ist Sache der Kantone.

2.5 Finanzierung. Die Aufsichtsbehörde erhebt für ihre Verfügungen, Überprüfungen und Dienstleistungen Gebühren von den zugelassenen und beaufsichtigten natürlichen Personen und Revisionsunternehmen.

Es ist allerdings zu erwarten, dass diese Gebühren nicht den gesamten Finanzbedarf der Aufsichtsbehörde abdecken werden. Daher wird von den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen eine jährliche Aufsichtsabgabe erhoben. Dies gilt auch für die Aufbaukosten der Aufsichtsbehörde [22].

Die Aufsichtsabgabe wird auf der Grundlage der Kosten des Rechnungsjahres der Revisionsaufsichtsbehörde erhoben und trägt der wirtschaftlichen Bedeutung der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen Rechnung. Der Bundesrat regelt die Einzelheiten (Art. 21 RAG).

3. AMTS- UND RECHTSHILFE

3.1 Allgemeines. Die Fragen der Amts- und Rechtshilfe und der Koordination von Aufsichtsbefugnissen stellen sich sowohl im Verhältnis zwischen Schweizer Behörden als auch im Verhältnis zu ausländischen Behörden.

3.2 Im Binnenverhältnis. Das RAG enthält Bestimmungen zur Zusammenarbeit mit den wichtigsten inländischen «Partnern» der Revisionsaufsichtsbehörde:

→ Die Revisionsaufsichtsbehörde und die spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden müssen einander alle Auskünfte erteilen und Unterlagen übermitteln, die sie für die Durchsetzung der jeweiligen Gesetzgebung benötigen. Sie koordinieren ihre Aufsichtstätigkeiten, um Doppelspurigkeiten zu vermeiden [23]. Die Aufsichtsbehörden informieren sich gegenseitig über hängige Verfahren und Entscheide, die für die jeweilige Aufsichtstätigkeit von Belang sein können (Art. 22 RAG). Als spezialgesetzliche Aufsichtsbehörden gelten vor allem die Eidg. Bankkommission, das Bundesamt für Privatversicherungen, die Kontrollstelle für Geldwäschereibekämpfung (Kst GwG) oder die als «Fusion» dieser drei Behörden zu schaffende Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (Finma) [24]. Berührungspunkte ergeben sich aber auch mit Bundesämtern, die Vorgaben für die Zulassung von Revisionsstellen

im Bereich der Sozialversicherungen machen. → Die Schweizer Börse und die Revisionsaufsichtsbehörde müssen ihre jeweilige Aufsicht koordinieren, um Doppelspurigkeiten zu vermeiden. Aufsichtsbehörde und Börse informieren sich gegenseitig über hängige Verfahren und Entscheide, die für ihre jeweiligen Aufsichtstätigkeiten von Belang sein können.

«Die Schweizer Revisionsaufsichtsbehörde kann zur Durchsetzung des RAG ausländische Revisionsaufsichtsbehörden um Auskünfte und Unterlagen ersuchen.»

Können Sanktionen der Aufsichtsbehörde bei Verstössen gegen die Art. 7 und Art. 8 RAG nicht durchgesetzt werden, so ergreift die Börse die erforderlichen Sanktionen (Art. 23 RAG)[25]. → Das Revisionsaufsichtsgesetz regelt weiter die Zusammenarbeit der Revisionsaufsichtsbehörde mit den Strafverfolgungsbehörden (Art. 24 RAG) und Zivilgerichten (Art. 25 RAG).

3.3 Im internationalen Verhältnis. Im Ausland bestehen bereits zahlreiche Revisionsaufsichtsbehörden oder sind in

der Entstehung begriffen. Durch die Internationalität des Kapitalmarktes und folglich der Tätigkeit der Revisionsunternehmen kommt der Zusammenarbeit mit den ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden eine grosse Bedeutung zu.

Die Schweizer Revisionsaufsichtsbehörde kann zur Durchsetzung des RAG ausländische Revisionsaufsichtsbehörden um Auskünfte und Unterlagen ersuchen. Die Aufsichtsbehörde darf umgekehrt ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden nicht öffentliche Auskünfte und Unterlagen übermitteln, wenn folgende drei Bedingungen erfüllt sind:

→ Die übermittelten Informationen dürfen nur zur direkten Beaufsichtigung von Personen und Unternehmen verwendet werden, die Revisionsdienstleistungen erbringen. → Die ersuchende ausländische Behörde muss an das Amts- oder Berufsgeheimnis gebunden sein. → Die übermittelten Informationen dürfen von der ausländischen Behörde nur auf Grund einer Ermächtigung in einem Staatsvertrag oder mit vorgängiger Zustimmung der schweizerischen Aufsichtsbehörde an andere Behörden und Organe weitergeleitet werden, die im öffentlichen Interesse liegende Aufsichtsaufgaben wahrnehmen und ihrerseits an das Amts- und Berufsgeheimnis gebunden sind.

Die Schweizer Aufsichtsbehörde muss die Zustimmung zur Weiterleitung von Auskünften oder von Unterlagen verwei-

gern, wenn die Informationen an Strafbehörden oder an Behörden und Organe mit verwaltungsrechtlichen Sanktionsbefugnissen weitergeleitet werden sollen und die Rechtshilfe in Strafsachen wegen der Art der Tat ausgeschlossen wäre. Die Aufsichtsbehörde entscheidet im Einvernehmen mit dem Bundesamt für Justiz (internationale Rechtshilfe). Der Bundesrat ist befugt, die Zusammenarbeit mit ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden in Staatsverträgen zu regeln (Art. 26 RAG).

Die Vorschrift von Art. 27 RAG enthält die Regelung für die Vornahme von grenzüberschreitenden Prüfungshandlungen [26]: Die Schweizer Aufsichtsbehörde kann zur Durchsetzung des RAG ausländische Revisionsaufsichtsbehörden um die Vornahme von stellvertretenden Aufsichtshandlungen im Ausland ersuchen. Zu denken ist insbesondere an stellvertretende Inspektionen. Auf Grund einer Ermächtigung in einem Staatsvertrag oder mit vorgängiger Zustimmung der ausländischen Revisionsaufsichtsbehörde kann die Schweizer Aufsichtsbehörde auch in eigener Verantwortung direkte Aufsichtshandlungen im Ausland vornehmen.

Auf Ersuchen ausländischer Revisionsaufsichtsbehörden nimmt die Schweizer Aufsichtsbehörde stellvertretend für diese Aufsichtshandlungen in der Schweiz vor, wenn der ersuchende Staat Gegenrecht hält. Die vorgenannten Bedingungen für die Amts- und Rechtshilfe bleiben vorbehalten.

Auf Grund einer Ermächtigung in einem Staatsvertrag oder mit vorgängiger Zustimmung der Schweizer Aufsichtsbehörde können ausländische Revisionsaufsichtsbehörden Aufsichtshandlungen in der Schweiz selbst vornehmen, wenn der ersuchende Staat Gegenrecht hält. Die vorgenannten Bedingungen für die Amts- und Rechtshilfe finden entsprechende Anwendung und bleiben auch hier vorbehalten.

Die Schweizer Aufsichtsbehörde kann eine ausländische Revisionsaufsichtsbehörde bei deren Aufsichtshandlungen in der Schweiz begleiten. Die von der Aufsichtshandlung betroffene Person oder das betroffene Unternehmen haben das Recht, eine solche Begleitung zu verlangen.

Der Bundesrat ist befugt, die Zusammenarbeit mit ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden in Staatsverträgen zu regeln. Er hat sich dabei allerdings an die vorgenannten Bedingungen gebunden.

Im Bereich der Amts- und Rechtshilfe stellen sich insbesondere mit Blick auf die Geheimhaltungsvorschriften im Schweizer Recht zahlreiche heikle Fragen. Es wird an der Revisionsaufsichtsbehörde sein, in Zusammenarbeit mit dem Bundesamt für Justiz (internationale Rechtshilfe) und den ausländischen Partnerbehörden tragfähige Lösungen für die internationale Informationsübermittlung zu erarbeiten.

4. ORGANISATION DER REVISIONSAUFSICHT

Die Schweizer Revisionsaufsichtsbehörde ist eine öffentlich-rechtliche Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit. Sie ist in ihrer Organisation und in ihrer Betriebsführung selbständig und führt eine eigene Rechnung ausserhalb des Finanzhaushalts des Bundes (Art. 28 RAG). Sie ist keine Verwaltungsstelle der zentralen Bundesverwaltung und unterliegt somit

weder den budgetären noch den ressourcenbedingten Einschränkungen der Zentralverwaltung.

Die Organe der Aufsichtsbehörde sind der Verwaltungsrat, die Direktorin oder der Direktor und die Revisionsstelle (Art. 29 RAG). Der Bundesrat wählt den Verwaltungsrat, bestimmt das Präsidium sowie das Vizepräsidium und legt die Entschädigungen fest. Der Verwaltungsrat besteht aus höchstens fünf Mitgliedern. Er wird für eine Amtsdauer von vier Jahren gewählt. Die Mitglieder müssen fachkundig und von der Revisionsbranche unabhängig sein (Art. 30 RAG). Die Direktorin oder der Direktor ist das oberste vollziehende Organ und erfüllt alle Aufgaben, die nicht dem Verwaltungsrat vorbehalten sind (Art. 31 RAG). Die Eidg. Finanzkontrolle (EFK) besorgt die Revision der Jahresrechnung der Aufsichtsbehörde (Art. 35 RAG).

Die Aufsichtsbehörde stellt ihr Personal privatrechtlich an (Art. 33 RAG). Die Anstellung erfolgt durch Arbeitsvertrag auf der Basis des Privatrechts (Art. 319 ff. OR). Der Gesetzgeber verspricht sich hiervon eine grössere personelle Flexibilität.

5. VERFAHREN UND RECHTSSCHUTZ

Sämtliche Verfahren vor der Revisionsaufsichtsbehörde richten sich nach dem *Verwaltungsverfahrensgesetz* (VwVG) [27]. Dieser Grundsatz war im Entwurf des Bundesrates noch ausdrücklich enthalten, wurde dann aber gestrichen, weil er auf Grund des Geltungsbereichs des VwVG ohnehin gilt.

Gegen Verfügungen der Aufsichtsbehörde kann Beschwerde beim Bundesverwaltungsgericht in St. Gallen geführt werden (Art. 31 f. und Art. 33 Bst. e VGG) [28]. Die Entscheide des Bundesverwaltungsgerichts können mit Beschwerde an das Bundesgericht weitergezogen werden (Art. 82 Bst. a und Art. 83 i. V. m. Art. 86 Abs. 1 Bst. a BGG [29]).

6. AUFBAU UND INKRAFTSETZUNG

6.1 Nächste Schritte und Inkraftsetzung. Der Bundesrat hat am 1. März 2006 erste Entscheide für den Aufbau der Revisionsaufsichtsbehörde getroffen [30]. Die zukünftige Behörde wird administrativ dem EJPD zugeordnet. Das EJPD wird spätestens im Herbst 2006 dem Bundesrat einen Antrag zur Wahl des fünfköpfigen Verwaltungsrates und der Direktorin oder des Direktors der Aufsichtsbehörde unterbreiten. Danach wird die Verantwortung für die weiteren Aufbauarbeiten vom EJPD auf den Verwaltungsrat übergehen.

Gesetz und Ausführungsbestimmungen werden nach dem gegenwärtigen Stand der Planung in der zweiten Jahreshälfte 2007 in Kraft treten; auf den gleichen Zeitpunkt wird die neue Behörde ihre Tätigkeit aufnehmen.

6.2 Übergangsrecht. Das Inkrafttreten des neuen Revisionsrechts ist in den jeweiligen Übergangsbestimmungen zum OR, zum ZGB und zum RAG geregelt. Die neuen Bestimmungen zur Revision der Jahresrechnung beispielsweise entfalten ihre Wirkung grundsätzlich vom ersten Geschäftsjahr an, das mit dem Inkrafttreten des neuen Rechts oder danach beginnt (Art. 7 Übergangsbestimmungen zum OR) [31]. ■

Anmerkungen: 1) Botschaft des Bundesrates zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004, BBl 2004 3969 ff., 3979; Giorgio Behr, Revisionsaufsicht, in: Waldburger/Baer/Nobel/Berner (Hrsg.), Wirtschaftsrecht zu Beginn des 21. Jahrhunderts, Festschrift für Peter Nobel zum 60. Geburtstag, Bern 2005, 3 ff., 10 ff.; Urs Bertschinger, Verantwortlichkeit der Revisionsstelle – Aktuelle Fragen und Perspektiven, in: ZSR 124 (2005) II, 569 ff., 571; Reto Sanwald/Giorgio Behr, Neuordnung des Revisionsrechts, Kernelemente des bundesrätlichen Entwurfs vom 23. Juni 2004, ST 2004, 579 ff., 585 f. 2) Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 16. Dezember 2005 (RAG), BBl 2005 7289 ff., 7349 ff. Die Referendumsfrist ist am 6. April 2006 unbenutzt abgelaufen. 3) Expertenbericht zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (RRG) und zu einer Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern (VZA) vom 29. Juni 1998. Vgl. Art. 44 Vorentwurf RRG und Vorentwurf VZA. 4) Zusammenstellung

der Vernehmlassungen zum Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (RRG), Bern 2000, 10 f. 5) Einen guten Überblick über den Stand der Dinge in 52 Staaten bietet der Survey Report on Regulation and Oversight of Auditors des Technical Committee and Emerging Markets Committee der International Organization of Securities Commissions (IOSCO) (April 2005), 16 ff. und 18 ff. <<http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD199.pdf>>. Demnach sehen 50 von 52 befragten Staaten eine Zulassung und 42 von 52 Staaten eine Registrierung von Revisoren für börsennotierte Gesellschaften vor. 6) Vgl. dazu die Verordnung des Bundesrates vom 15. Juni 1992 über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren (SR 221.302). 7) Vgl. hinten Ziffer 2. 8) Zum möglichen Entzug der Zulassung hinten Ziffer 2.4. 9) Als solche gelten im Handelsregister eingetragene Einzelunternehmen, Personengesellschaften oder juristische Personen (Art. 2 Bst. b RAG). Man könnte in Abgrenzung zur natürlichen Person auch von «vergesellschafteten Revisoren» sprechen. 10) Botschaft (Anm. 1), 4004 f. Dennoch muss betont werden, dass die Beaufsichtigung nicht nur mit Blick auf

die US- oder EU-Gesetzgebung beschlossen wurde (zustimmend Behr [Anm. 1], 3; Stephan Glanz, Die Revisionsbranche mit dickerem Pflichtenheft und mehr Macht, Unausweichliche Internationalisierung der Abschlussprüfung, in: NZZ Nr. 17 vom 21./22. Januar 2006, S. 31; Sanwald/Behr [Anm. 1], 587; skeptisch dagegen Daniel Zuberbühler, Oligopol der Prüfgesellschaften als Aufsichtsproblem, in: Waldburger/Baer/Nobel/Berner (Hrsg.), Wirtschaftsrecht zu Beginn des 21. Jahrhunderts, Festschrift für Peter Nobel zum 60. Geburtstag, Bern 2005, 795 ff., 806); Die Motion Bührer «Überwachung der Revisionsgesellschaften» vom 20. März 2003 wurde von 82 Parlamentariern aller Fraktionen unterzeichnet und lud den Bundesrat ein, eine staatliche Zulassungs- und Überwachungsbehörde für Revisionsgesellschaften zu schaffen. In der Begründung werden die internationalen Entwicklungen nicht erwähnt, dafür aber die hohe volkswirtschaftliche Bedeutung einer qualitativ hoch stehenden und unabhängigen Revision. Mit der fehlenden Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen liege eine «Lücke in der Aufsicht» vor, die so rasch wie möglich zu schliessen sei. Eine Beschränkung der Beaufsichtigung auf die Revi-

RESUME

Mission et organisation de l'autorité de surveillance

Avec l'introduction d'une loi sur la surveillance de la révision (LSR), l'approche professionnelle de l'autorégulation et de l'autocontrôle se trouve dépassée. Le législateur a ainsi fait un nouveau pas sur la voie d'une régulation étatique plutôt que privée de la surveillance. Cette loi crée également une institution étatique régissant l'agrément des personnes et des entreprises fournissant des prestations en matière de révision à des sociétés ouvertes au public. Pour l'activité d'audit internationale, l'autorité de surveillance aura des possibilités de collaboration en matière d'assistance administrative et d'entraide judiciaire. Les sections principales de la loi sont commentées sommairement ci-après.

Agrément des personnes qui fournissent des prestations en matière de révision

1. Généralités

Les personnes physiques et les entreprises de révision qui fournissent les prestations prévues par la loi doivent être agréées (art. 3 al. 1 LSR). L'agrément est possible selon trois catégories :

→ Comme réviseurs agréés, les personnes et entreprises qui opèrent un contrôle restreint auprès de sociétés, associations et fondations (art. 727c CO);

→ Comme experts-réviseurs agréés, les personnes et entreprises qui opèrent un contrôle ordinaire auprès de sociétés, associations ou fondations (art. 727b al. 2 CO); → Comme entreprises de révision avec agrément spécial, les entreprises qui opèrent un contrôle ordinaire auprès de sociétés ouvertes au public (art. 727b al. 1 CO et art. 7 LSR). Ces entreprises sont soumises à la surveillance de l'Etat (art. 7 al. 1 LSR).

Les personnes et entreprises qui ne sont pas enregistrées comme réviseurs sont considérées comme réviseurs non agréés. Elles peuvent fournir des prestations en matière de révision dans les cas où la loi ne prescrit pas d'obligation. Il peut s'agir de sociétés ayant renoncé à un contrôle restreint (art. 727a CO) mais qui souhaitent quand même, dans un but interne, faire opérer un audit «inofficiel» ou encore d'associations (art. 69b CC).

L'autorité de surveillance tient un registre des personnes physiques et des entreprises agréées (art. 15 LSR).

2. Les personnes physiques

Une personne physique peut demander l'agrément lorsqu'elle a achevé une formation reconnue avec une pratique professionnelle correspondante et jouit

d'une réputation irréprochable (art. 4 et 5 LSR). L'agrément d'une personne physique est d'une durée indéterminée.

3. Entreprises de révision

Une telle entreprise peut être agréée en qualité d'expert-réviseur ou de réviseur si elle remplit les conditions d'organisation définies (art. 6 LSR); elle est inscrite pour une durée de cinq ans (art. 3 LSR, al. 2).

Des exigences renforcées s'appliquent aux entreprises de révision désirant recevoir un agrément spécial pour la fourniture de prestations en matière de révision à des sociétés ouvertes au public (art. 9 al. 1 LSR). Cet agrément spécial est donné pour une année et est renouvelable par remise des documents actualisés (art. 14 al. 1 LSR).

Surveillance des entreprises de révision agréées pour les sociétés ouvertes au public.

1. Domaine d'application

Les sociétés de révision fournissant des prestations de révision à des sociétés ouvertes au public doivent demander un agrément spécial en tant qu'«entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat» (art. 7 al. 1 LSR). Le marché des capitaux s'étant fortement internationalisé, toutes les sociétés de révision qui

sionsstellen von in den USA kotierten Gesellschaften hätte im Übrigen wohl schnell zu einer «Zweiklassengesellschaft» geführt (Behr [Anm. 1], 4). Die Revisionsgesellschaften, die nicht von Gesetzes wegen der Aufsicht unterstehen, hätten sich vermutlich der Aufsicht freiwillig unterstellt, um nicht als «Revisoren 2. Klasse» zu gelten. Weiter hätte schrittweise auch die Gesetzgebung anderer Staaten berücksichtigt werden müssen. **11)** Für den Begriff der Publikumsgesellschaft verweist Art. 2 Bst. c RAG auf die Definition in Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 OR. **12)** 30 der 52 von der IOSCO befragten Staaten sehen eine Aufsicht über die Revisoren von börsenkotierten Gesellschaften vor: IOSCO (Anm. 5), 20 f. **13)** Art. 730c OR figurierte im Entwurf des Bundesrates noch als Art. 13 RAG, wurde dann aber während der parlamentarischen Beratungen ins OR verschoben. Die Bestimmung gilt somit für alle Revisoren. Dem Bundesrat und der Revisionsaufsichtsbehörde steht es offen, konkretisierende Vorschriften für staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen zu schaffen. Gemäss Art. 41 Satz 2 RAG kann der Bundesrat die Aufsichtsbehörde ermächtigen, Ausführungsbestimmungen im technischen Bereich zu erlassen: vgl. Botschaft [Anm. 1], 4092.

14) Zum Aufbau der Revisionsaufsichtsbehörde hinten Ziffer 6. **15)** Botschaft (Anm. 1), 4070. **16)** Soweit das staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen zur Herausgabe von Unterlagen verpflichtet ist, kann im Rahmen einer Zutrittsnahme oder Inspektion auch die Sicherstellung von Unterlagen erfolgen: Botschaft (Anm. 1), 4072. **17)** Es steht der Aufsichtsbehörde jedoch frei, Revisionsunternehmen auch häufiger zu überprüfen; dies ist namentlich dann angezeigt, wenn bei einer ersten Überprüfung Mängel festgestellt wurden und überprüft werden soll, ob die Anweisungen zur Wiederherstellung des gesetzeskonformen Zustandes umgesetzt wurden: Botschaft (Anm. 1), 4074. **18)** Vorne Ziffern 1.2 und 1.3. **19)** Botschaft (Anm. 1), 4077. **20)** Botschaft (Anm. 1), 4089. Für Bagatellfälle bleibt allerdings die Vorschrift von Art. 7 des Verwaltungsstrafrechts vorbehalten (VStrR; SR 313.0). **21)** SR 313.0. **22)** Vgl. dazu die Bevorschussung durch den Bund gemäss Art. 36 Abs. 2 RAG. **23)** Zu denken ist vor allem an die Abgrenzung der jeweiligen Vorschriften für die Zulassung und an die Koordination der jeweiligen Aufsicht über die Revisionsstellen. **24)** In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage einer möglichen Integration der Revisionsaufsicht in die

Finma. Der Bundesrat hat am 1. März 2006 entschieden, dass dies derzeit nicht möglich ist. Er hat sich aber vorbehalten, diese Frage zum gegebenen Zeitpunkt wieder aufzugreifen. **25)** Dies gilt vor allem für Revisionsunternehmen bzw. Publikumsgesellschaften mit Sitz im Ausland; diese können von der Schweizer Revisionsaufsichtsbehörde grundsätzlich nicht sanktioniert werden, weil das Schweizer Recht keine extraterritorialen Wirkungen entfaltet. Vgl. dazu auch den neuen Art. 8 Abs. 3^{bis} des Börsengesetzes (SR 954.1). **26)** Zutreffender wäre der Begriff der «grenzüberschreitenden Aufsichtshandlung». **27)** Bundesgesetz vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (SR 172.021). **28)** Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Verwaltungsgericht (Verwaltungsgerichtsgesetz, VGG); BBl 2005 4093 ff. **29)** Bundesgesetz vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht (Bundesgerichtsgesetz, BGG); BBl 2005 4045 ff. **30)** Vgl. zum Folgenden die Pressemitteilung des EJPD vom 1. März 2006. **31)** Beispiel: Inkrafttreten am 1. Juli 2007 und Beginn des Geschäftsjahres jeweils auf den 1. Januar. Die neuen Bestimmungen gelten für die Jahresrechnung 2008 bzw. für deren Revision im ersten Quartal 2009.

fournissent des prestations en matière de révision à des sociétés régies par le droit étranger doivent être également agréées (art. 8 al. 1 LSR).

2. Autres obligations des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat

a. Indépendance

Outre les dispositions légales générales y relatives (art. 728 CO), des règles particulières d'indépendance s'appliquent en matière d'honoraires perçus ou d'engagements réciproques de personnes dirigeantes.

b. Documentation et conservation

Les obligations générales d'établissement de la documentation et de conservation de celle-ci (art. 730c CO) doivent être respectées. Leur éventuelle mise à la disposition de l'autorité de surveillance doit être garantie (art. 13 LSR).

c. Assurance-qualité

Pour assurer la qualité des prestations de révision, des mesures relatives à l'entreprise (art. 12 al. 2 LSR) et aux mandats (art. 12 al. 3 LSR) doivent être prises.

3. Moyens de surveillance

En plus des informations qu'elle peut demander selon l'article 13 LSR, l'autorité de surveillance doit procéder tous

les trois ans (art. 16 LSR) à un contrôle approfondi et également à d'autres vérifications lorsqu'elle soupçonne une entreprise de violer ses obligations légales. Elle établit lors de ses contrôles un rapport écrit à l'organe supérieur de l'entreprise de révision.

Si elle constate que des prescriptions légales ont été enfreintes par celle-ci, elle lui adresse un avertissement écrit et lui impartit un délai de douze mois au plus pour régulariser la situation.

4. Sanctions

Lorsqu'un réviseur, un expert-réviseur, une entreprise soumise à la surveillance de l'Etat ou une personne physique travaillant pour son compte ne remplit plus les conditions d'agrément, l'autorité de surveillance peut, selon les articles 17 et 18 LSR, infliger des sanctions. Celles-ci vont de la commination de retrait au retrait d'agrément lui-même, pour une durée déterminée ou indéterminée.

En plus des sanctions susmentionnées, des sanctions à caractère pénal peuvent être infligées à quiconque contrevient aux dispositions de la loi ou dispositions d'exécution découlant de la loi. Selon la nature et l'importance des cas, il peut s'agir d'amendes ou de peines d'emprisonnement.

c5. Statut et financement

L'autorité de surveillance est une institution de droit public avec sa propre personnalité juridique. Elle est indépendante pour son organisation et son exploitation et tient ses propres comptes en dehors de ceux de la Confédération. Pour son financement, elle perçoit des émoluments pour les décisions qu'elle rend, les contrôles auxquels elle procède et les prestations qu'elle fournit. Afin d'assurer le financement complet des coûts, elle perçoit aussi une redevance annuelle de surveillance auprès des entreprises de révision soumises à la surveillance de l'Etat (art. 21 LSR).

6. Autres dispositions administratives

La loi règle encore divers problèmes en matière d'organisation, d'assistance administrative et d'entraide judiciaire, tant en Suisse qu'avec des autorités étrangères.

7. Entrée en vigueur

La loi sur la surveillance entrera probablement en vigueur dans la deuxième moitié de l'année 2007. A la même date, l'autorité de surveillance commencera son activité. HK/RS/JP