

Das Ziel des neuen Revisionsrechts besteht darin, qualitativ hochstehende Revisionsdienstleistungen zu gewährleisten und das Vertrauen der Anleger in die finanzielle Berichterstattung von Publikumsgesellschaften zu stärken. Die neu geschaffene Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) hat die Aufgabe, diese Ziele mit einem elektronischen Zulassungssystem und einer zielorientierten Aufsichtstätigkeit sicherzustellen.

FRANK SCHNEIDER

RETO SANWALD

DAS NEUE REVISIONSRECHT AUF DER ZIELGERADEN

Aufgaben und Ziele der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde*

1. EINLEITUNG

Eine Reihe von Ereignissen in der in- und ausländischen Wirtschaft hat der Öffentlichkeit die Wichtigkeit einer unabhängigen und glaubwürdigen Revision vor Augen geführt. Eine vertiefte Analyse hat denn auch verschiedene Mängel, Nachteile und Lücken in der geltenden Regelung der Revisionspflicht und der Revisionsstelle aufgezeigt. Handlungsbedarf bestand schliesslich auch auf Grund der bekannten internationalen Entwicklungen, wie etwa der Umsetzung des US-amerikanischen *Sarbanes-Oxley Act* (SOX) von 2002 oder der Richtlinie der Europäischen Union über die Prüfung des Jahresabschlusses und des Konzernabschlusses von 2006.

Die gesetzlichen Vorschriften zur Revision wurden deshalb von Bundesrat und Parlament ganzheitlich überdacht und neu konzipiert [1]. Ende 2005 haben die Eidg. Räte die Neuordnung des Revisionsrechts verabschiedet. Diese ist zweiteilig und besteht aus den überarbeiteten Bestimmungen zur Revisionspflicht und zur Revisionsstelle im *Obligationenrecht* (OR) bzw. im *Zivilgesetzbuch* (ZGB) [2] sowie aus dem neuen Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (*Revisionsaufsichtsgesetz*, RAG) [3].

Das RAG regelt insbesondere die Zulassung von Personen und Unternehmen zur Erbringung von gesetzlich vorgesehenen Revisionsdienstleistungen, die Beaufsichtigung der Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften und die Grundsätze der internationalen Zusammenarbeit im Bereich der Revisionsaufsicht.

2. DIE REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE RAB

Mit der Umsetzung des RAG wurde die neu geschaffene *Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde* (RAB) betraut. Sie wird ihre Tätigkeit voraussichtlich am 1. September 2007 aufnehmen.

Die RAB ist eine unabhängige Aufsichtsbehörde und als öffentlich-rechtliche Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestaltet. Sie führt eine eigene Rechnung ausserhalb des Finanzhaushaltes des Bundes und finanziert sich ausschliesslich über Gebühren und Aufsichtsabgaben der zugelassenen und beaufsichtigten Personen und Unternehmen; sie belastet das Bundesbudget somit nicht. Diese Ausgestaltung ermöglicht eine unabhängige, zielgerichtete und kosteneffiziente Aufsicht über die Revisionsbranche [4].

Die Prüfung von Jahres- und Konzernrechnungen sowie die Erbringung von anderen punktuellen Revisionsdienstleistungen (Fusionsprüfungen usw.) stellen eine komplexe und technische Materie dar. Dies ist auch bei der Ausgestaltung der Aufsichtsbehörde zu berücksichtigen. Das Personal der RAB wird sich deshalb vornehmlich aus hochqualifizierten Fachkräften (vorab Wirtschaftsprüfer und Juristen) mit langjähriger Erfahrung auf ihrem jeweiligen Fachgebiet zusammensetzen.

Die RAB ist dem *Eidg. Justiz- und Polizeidepartement* (EJPD) administrativ zugeordnet, hat ihren Sitz in Bern und verfügt seit April 2007 über eigene Büroräumlichkeiten. Der Standort Bern hat den Vorteil, dass andere Behörden wie die *Eidg. Bankenkommission* (EBK) und das *Bundesamt für Privatversicherungen* (BPV) sowie die künftige *Eidg. Finanzmarktaufsichtsbehörde* (Finma) ebenfalls in Bern beheimatet sind und



FRANK SCHNEIDER,
DIPL. WIRTSCHAFTS-
PRÜFER, DIREKTOR,
EIDG. REVISIONS-
AUFSICHTSBEHÖRDE RAB,
BERN



RETO SANWALD, LIC. IUR.,
FÜRSPRECHER, LEITER
RECHTSDIENST, EIDG.
REVISIONSAUFSICHTS-
BEHÖRDE RAB, BERN

die Zusammenarbeit mit diesen Behörden entsprechend erleichtert wird.

3. STAND DER GESETZGEBUNG

Das RAG und die dazugehörige Verordnung des Bundesrates über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (*Revisionsaufsichtsverordnung; RAV*) werden voraussichtlich am 1. September 2007 in Rechtskraft erwachsen [5]. Die neuen Bestimmungen zur Revisionspflicht und zur Revisionsstelle im Gesellschaftsrecht im OR und im ZGB werden demgegenüber voraussichtlich am 1. Januar 2008 in Kraft treten.

Die RAB hat den Dachverbänden der Wirtschaft und den interessierten Kreisen den Entwurf für das Rundschreiben 1/2007 zur Stellungnahme bis zum 12. Juni 2007 unterbreitet [6]. Das Rundschreiben listet vor allem diejenigen Angaben und Unterlagen auf, die in einem Gesuch um Zulassung in der Regel zu machen bzw. diesem beizulegen sind.

Gleichzeitig führte das EJPD eine Anhörung zum Entwurf der RAV und zum dazugehörigen Erläuterungsbericht durch [7].

4. ZULASSUNG UND REGISTRIERUNG

Neu müssen alle Personen, die gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen erbringen, über eine Zulassung der RAB verfügen. Natürlichen Personen wird eine unbefristete Zulassung erteilt, bei Revisionsunternehmen ist diese auf fünf Jahre beschränkt. Was unter einer Revisionsdienstleistung zu verstehen ist, regelt das Gesetz (Art. 2 Bst. a RAG).

Es bestehen drei mögliche Zulassungsarten:

→ zugelassene Revisorinnen und Revisoren sind zur Vornahme einer eingeschränkten Revision (Art. 727c nOR) berechtigt; → zugelassene Revisionsexpertinnen und -experten sind zur Vornahme einer ordentlichen Revision (Art. 727b nOR) berechtigt; → staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen sind zur Vornahme einer ordentlichen Revision bei Publikumsgesellschaften berechtigt.

Während die Zulassung als Revisorin oder Revisor bzw. Revisionsexpertin oder -experte sowohl für natürliche Personen als auch für Revisionsunternehmen erhältlich ist, können nur Revisionsunternehmen eine Zulassung als staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen erhalten. Als Revisionsunternehmen gelten dabei Einzelunternehmen, Personengesellschaften oder juristische Personen, die im Handelsregister eingetragen sind.

Die Zulassung natürlicher Personen setzt eine fachspezifische Ausbildung, die entsprechende Fachpraxis und einen unbescholtenen Leumund voraus. Die Anforderungen an die Ausbildung sind bei beiden Zulassungsarten dieselben. Für die Zulassung als Revisorin oder Revisor werden jedoch deutlich reduzierte Anforderungen an die Fachpraxis gestellt: Es genügt bereits ein Jahr beaufsichtigte Praxis auf dem Gebiet des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision. Bei den Revisionsexpertinnen und -experten hingegen ist je nach Ausbildung eine Fachpraxis von bis zu 12 Jahren nachzuweisen, wovon ein Teil unter Beaufsichtigung einer Fachperson erworben werden muss.

Bereits heute ist absehbar, dass die Beurteilung der Fachpraxis im Einzelfall eine grosse Herausforderung darstellen wird. Ziel der RAB ist es, auch hier eine klar verständliche und einheitliche Praxis zu schaffen. Antworten zu Fragen, die im Zusammenhang mit der Zulassung an die RAB gestellt wurden, werden, sofern sie von allgemeinem Interesse sind, auf der Internetseite der RAB [8] publiziert.

Die Zulassung soll möglichst effizient ablaufen. Die Gesuchstellung erfolgt deshalb in elektronischer Form über das Internetportal der RAB. Die Anmeldung wird dabei durch folgende Massnahmen so weit wie möglich vereinfacht: Einerseits besteht eine Wegleitung, die vor der Anmeldung durchgesehen werden sollte. Andererseits sind Hilfstexte in den Feldern der Anmeldungsmasken vorgesehen. Das Gesuch ist nach der Eingabe aller geforderten Daten auszu drucken und der RAB unterzeichnet einzureichen.

Die Anmeldung von Revisionsunternehmen ist mit jener der angestellten oder am Unternehmen beteiligten Revisorinnen und Revisoren sowie Revisionsexpertinnen und -experten zu koordinieren. In einem ersten Schritt hat sich das Revisionsunternehmen anzumelden. Danach können sich die angestellten oder am Unternehmen beteiligten Berufsleute anmelden und sich selber ihrem Revisionsunternehmen zuordnen. Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter oder Mitinhaberinnen und Mitinhaber eines Revisionsunternehmens können deshalb erst dann ein Zulassungsgesuch stellen, wenn ihr Unternehmen die provisorische Zulassung bereits beantragt hat.

Die grosse Zahl der zu erwartenden Zulassungsgesuche – es wird von 10 000 bis 15 000 Gesuchen ausgegangen – wird die Ressourcen der RAB nach Aufnahme ihrer Tätigkeit stark binden. Aus diesem Grund wurde für die Zeit unmittelbar nach dem Inkrafttreten des RAG eine Übergangslösung vorgesehen: Wer bis vier Monate nach Inkrafttreten des RAG ein Gesuch um Zulassung stellt und die entsprechende Zulassungsgebühr leistet, wird von der RAB grundsätzlich provisorisch zugelassen.

Nach der Erteilung der provisorischen Zulassung wird die RAB schrittweise zusätzliche Unterlagen [9] einfordern. Nach der Beurteilung der eingereichten Unterlagen erfolgt die definitive Zulassung durch die RAB. Es ist geplant, die Gesuche

um Zulassung innerhalb von rund zwei Jahren definitiv zu beurteilen.

Revisionsdienstleistungen, die mit einer provisorischen Zulassung erbracht werden, sind auch dann rechtsgültig, falls die definitive Zulassung nicht ausgesprochen werden sollte.

Sowohl die provisorische als auch die definitive Zulassung werden im elektronischen und öffentlich zugänglichen Revisorenregister eingetragen.

In das Revisorenregister können auch spezialgesetzliche Zulassungen eingetragen werden. Zu denken ist beispielsweise an die Zulassung für die Prüfung von Versicherungsunternehmen nach den Bestimmungen des BPV. Die Eintra-

«Die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen – d. h. die Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften – werden mindestens alle drei Jahre einer eingehenden Überprüfung durch die RAB unterzogen.»

gung von spezialgesetzlichen Zulassungen setzt allerdings die Harmonisierung der einschlägigen rechtlichen Grundlagen mit dem RAG voraus. Die RAB ist demnach zuständig für die Grundzulassung auf der Basis des RAG. Die spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden stellen auf diese Grundzulassung ab und entscheiden anschliessend nur noch über ein von ihr spezifisch definiertes Zulassungsmodul auf spezialgesetzlicher Grundlage. Die RAB führt derzeit Gespräche mit verschiedenen Aufsichtsbehörden, die spezialgesetzliche Zulassungen aussprechen.

5. INSPEKTIONEN

Die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen – d. h. die Revisionsstellen von Publikumsgesellschaften – werden mindestens alle drei Jahre einer eingehenden Überprüfung durch die RAB unterzogen. Bei diesen Inspektionen werden verschiedene formelle und materielle Aspekte einer Prüfung unterzogen. In einem ersten Schritt wird neben der Überprüfung der Zulassungsvoraussetzungen vor allem die Existenz eines geeigneten und funktionierenden internen Kontrollsystems zur Qualitätssicherung (PS 220, ISQC1) überprüft (sog. firm review). Ein funktionierendes internes Kontrollsystem reduziert das Risiko von qualitativ ungenügenden Prüfungen bereits stark. In einem zweiten Schritt werden stichprobenweise Überprüfungen von Arbeitspapieren zu Publikumsgesellschaften durchgeführt (file reviews). Die Selektion der zu überprüfenden Arbeitspapiere basiert dabei auf einer vertieften Risikoanalyse einerseits des Revisionsunternehmens selber (z. B. Angemessenheit der Qualitätssicherung) und andererseits der entsprechenden Publikumsgesellschaften (z. B. Analyse der Konzernrechnung und des unternehmerischen Umfelds). Die RAB führt aber keine «Revision der Revision» durch. Vielmehr soll die Überprüfung auf ri-

sikoorientierte Schwerpunkte (high risk audit areas) beschränkt bleiben.

Weiter koordiniert die RAB ihre Aufsichtstätigkeit mit den Aktivitäten der bestehenden spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden (EBK, BPV usw.) und der SWX Swiss Exchange. Durch diese Zusammenarbeit lässt sich einerseits der Aufwand für die beaufsichtigten Unternehmen senken und andererseits die Effektivität der Aufsicht generell steigern.

Die RAB erstellt zuhanden des geprüften Revisionsunternehmens einen schriftlichen Entwurf des Inspektionsberichts mit dem Ergebnis der Prüfung. Das Revisionsunternehmen erhält Gelegenheit, zu diesem Entwurf Stellung zu nehmen. Bei Verstössen gegen die anwendbaren Standards kann die RAB dem Revisionsunternehmen Anweisungen zur Behebung der identifizierten Schwachstellen geben. Diese Mängel sind innerhalb einer angemessenen Frist, aber maximal innert zwölf Monaten zu beheben. Die RAB kann bei Bedarf die Wirksamkeit der verfügbaren Massnahmen nach Ablauf der Frist nachprüfen.

Bei schwerwiegenden Verstössen und insbesondere bei Verstössen gegen die Mitwirkungspflichten stehen der RAB weitreichende Sanktionsmöglichkeiten zur Verfügung. Dabei ist jedoch zu beachten, dass die Inspektion durch die RAB eine routinemässige Überprüfung darstellt und nur im Ausnahmefall eine Untersuchung von strafbaren Handlungen zur Folge hat.

Die RAB beabsichtigt, sich bei ihrer Arbeit auf Revisionsdienstleistungen zu stützen, die nach Inkrafttreten des RAG erbracht wurden. Dies bedeutet, dass die geprüften Jahres- und Konzernrechnungen für das Geschäftsjahr 2007 im Rahmen einer «file review» Teil einer Inspektion bilden können.

6. INTERNATIONALES

Die Prüfung der Konzernrechnung einer international tätigen Publikumsgesellschaft ist ein länderübergreifendes Projekt, in das im Regelfall mehrere Revisionsteams aus verschiedenen Staaten involviert sind. Die Aufsicht kann sich daher nicht ausschliesslich auf nationale Aspekte beschränken.

Eine wirksame Aufsicht ist somit nur in enger Zusammenarbeit mit den betroffenen nationalen Aufsichtsbehörden sinnvoll. Vor diesem Hintergrund hat sich die RAB an der Schaffung des Internationalen Forums der unabhängigen Revisionsaufsichtsbehörden (*International Forum of Independent Audit Regulators; IFIAR*) beteiligt. Die RAB ist eines von derzeit 22 Mitgliedern. Das IFIAR verfolgt folgende Ziele:

→ Austausch von Wissen und Erfahrungen unter Revisionsaufsichtsbehörden; → Förderung der internationalen Zusammenarbeit; → Schaffung einer Kontaktstelle für andere internationale Organisationen mit Interessen in Bereich der Revision.

Ein ausländisches Revisionsunternehmen, das Revisionsdienstleistungen nach ausländischem Recht für Publikumsgesellschaften erbringen will, braucht nach Art. 8 Abs. 2 RAG keine eigentliche Zulassung durch die RAB, sofern es einer anerkannten ausländischen Revisionsaufsichtsbehörde untersteht. Eine minimale Registrierung bei der RAB wird aber

dennoch notwendig sein, um zu gewährleisten, dass eine solche gleichwertige Aufsicht tatsächlich besteht. Da die Anerkennung von ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden einige Zeit beansprucht, wird Art. 8 RAG voraussichtlich erst deutlich nach dem 1. September 2007 in Kraft gesetzt.

7. AUSBLICK UND FAZIT

Die RAB wird voraussichtlich am 1. September 2007 ihre Tätigkeit aufnehmen. In der ersten Phase ihres Bestehens wird sie hauptsächlich mit der Verarbeitung der Zulassungsgesuche befasst sein und provisorische Zulassungen erteilen.

In der zweiten Phase, also voraussichtlich ab dem 1. Januar 2008, werden die provisorischen Zulassungen schrittweise bearbeitet und in einer Periode von etwa zwei Jahren in definitive Verfügungen umgewandelt. Die grösste Herausforde-

rung in dieser Phase wird voraussichtlich die einheitliche Beurteilung der Fachpraxis sein.

Inspektionen von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen werden spätestens im zweiten Halbjahr 2008 initiiert.

In einer weiteren Phase wird die Anerkennung von ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden anstehen.

Das neue Revisionsrecht wird für die Revisionsbranche eine gewisse Umstellung bedeuten und bis zur vollständigen Umsetzung des neuen Systems auch mit Aufwand verbunden sein. Die Autoren sind jedoch der Überzeugung, dass die Revisionsbranche, die geprüften Gesellschaften, die Anleger und die breite Öffentlichkeit ein grosses Interesse an qualitativ hochstehenden Revisionsdienstleistungen haben und daher vom neuen System profitieren werden. ■

Anmerkungen: *Die Autoren danken Herrn Manus Widmer, MLaw, für die umsichtige Vorbereitung und kritische Durchsicht dieses Beitrags. 1) Einen Überblick über das neue Revisionsrecht findet sich bei Reto Sanwald/Giorgio Behr, Neuordnung des Revisionsrechts, Kernelemente des bundesrätlichen Entwurfs vom 23. Juni 2004, in: Der Schweizer Treuhänder 2004, 579 ff. Detailliertere Ausführungen bieten verschiedene Autoren, in: Der Schweizer Treuhänder 2006, 302 ff. (Sondernummer zum neuen Revisionsrecht). 2) Bun-

desblatt 2005, 7289 ff. 3) Bundesblatt 2005, 7349 ff. 4) Vgl. im übrigen die Darstellung von Heinrich Koller/Reto Sanwald, Aufgaben und Organisation der staatlichen Revisionsaufsicht, in: Der Schweizer Treuhänder 2006, 314 ff. 5) Die organisatorischen Bestimmungen des RAG wurden bereits per 1. November 2006 in Kraft gesetzt (vgl. dazu die Verordnung des Bundesrates vom 18. Oktober 2006, SR 935.71). Die Zulassungspflicht von ausländischen Revisionsunternehmen gemäss Art. 8 RAG wird zu einem späteren Zeitpunkt in Kraft

gesetzt (vgl. hinten Ziff. 6). 6) Im Entwurf vom 15. Mai 2007 online abrufbar unter http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/dokumentation_rundschreiben.htm. 7) Im Entwurf vom 15. Mai 2007 online abrufbar unter http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/dokumentation_rav.htm. 8) Siehe <http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch>. 9) So sind beispielsweise Auszüge aus dem Straf- und Betreibungsregister erst auf individuelle Aufforderung der RAB durch den Antragssteller beschaffen.