

Die Ausführungen vermitteln einen kurzen Überblick über wichtige Fragen und die zu beachtenden Punkte bei der Zulassung bei der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde sowie über den aktuellen Stand und das weitere Vorgehen bei den Zulassungen.

JÜRGEN BLOESCH

REVISIONSAUFSICHTSBEHÖRDE – ZULASSUNG UND REGISTER Überblick und aktueller Stand

1. EINLEITUNG

Die in Kraftsetzung des neuen Revisionsrechts hat zu spürbaren Veränderungen in der Revisionsbranche geführt. Konnte bis dahin jeder als sogenannter Laienrevisor Revisionen durchführen, werden neu Anforderungen an den Berufsstand formuliert, deren Erfüllung von der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) im Rahmen einer Zulassung^[1] kontrolliert wird.

Während der viermonatigen Übergangsfrist zwischen dem 1. September und dem 31. Dezember 2007 konnte eine provisorische Zulassung erlangt werden. In dieser Zeit gingen 9587 Gesuche ein. Davon wurden 4548 Gesuche provisorisch und 2303 Gesuche definitiv entschieden. Die übrigen Gesuche konnten erst im Laufe des Jahres 2008 beurteilt werden. Sie wurden entweder formell nicht richtig oder unvollständig eingereicht. Zwischen dem 1. Januar und dem 31. August 2008 sind bei der RAB rund 900 weitere Gesuche eingegangen.

2. ALLGEMEINES

2.1 Zulassung und rechtliche Wirkung. Die Zulassungsvorschriften haben zum Ziel, einen hohen Qualitätsstandard für Revisionen sicherzustellen, indem nur qualifizierte Berufsleute zur Revision zugelassen werden.

Gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen, die von Personen oder Unternehmen durchgeführt werden, welche nicht über die erforderliche Zulassung verfügen, sind nichtig und entfalten keine rechtliche Wirkung.

Die ohne Zulassung revidierenden Personen und Unternehmen machen sich strafbar und unterliegen Buss- und

Strafandrohungen (vgl. Ziff. 2.3). Zudem schädigen sie den Prüfkunden: Aus der mangelnden Eintragbarkeit z. B. einer Gründungsprüfung ins Handelsregister, aus der mangelnden Genehmigung der Jahresrechnung einer Stiftung durch die Stiftungsaufsichtsbehörde oder aus anderen Gründen kann sich eine Verantwortlichkeit ergeben, die vom Prüfkunden eingeklagt werden kann.

2.2 Zeitliche Gültigkeit. Die Zulassung der natürlichen Personen ist eine Zulassung ohne zeitliche Begrenzung. Sie gilt ab dem Zeitpunkt des Versandes der Zulassungsverfügung und dem damit verbundenen Eintrag im öffentlichen Register der RAB bis zur Löschung aus demselben. Die Löschung erfolgt:

→ bei Wegfall einer Zulassungsvoraussetzung beziehungsweise → beim Verzicht durch die zugelassene Person, → bei einer Mitteilung des Todes der eingetragenen Person oder → mit der Löschung eines Unternehmens aus dem Handelsregister.

Revisionsunternehmen müssen ihre Zulassung alle fünf Jahre erneuern. Sie werden von der RAB jeweils rechtzeitig aufgefordert, die notwendigen Unterlagen einzusenden.

2.2.1 Entzug. Der Entzug der Zulassung erfolgt, wenn eine der Zulassungsvoraussetzungen nicht mehr erfüllt ist.

Bei natürlichen Personen kommen als Entzugsgründe vor allem der fehlende unbescholtene Leumund bzw. Falschangaben bei der Gesuchstellung in Frage. Weder die Ausbildung noch die Fachpraxis führen grundsätzlich zu einem nachträglichen Entzug. Der Leumund kann beeinträchtigt sein, wenn Verlustscheine ausgestellt worden sind oder ein Urteil in einem Strafverfahren ergangen ist, das Zweifel an der Gewähr einer einwandfreien Prüftätigkeit weckt. Hierbei wie auch bei der Nichtzulassung, oder bei der erneuten Zulassung berücksichtigt die RAB das Verschulden der Gesuchstellenden mit. Sobald die Gründe, die den Leumund beeinträchtigten, weggefallen sind, steht einem neuen Gesuch und dessen erneuter Beurteilung nichts entgegen.

Bei Revisionsunternehmen sind die Entzugsgründe vielfältiger. Die Zulassung wird insbesondere entzogen, wenn:



JÜRGEN BLOESCH,
FÜRSPRECHER,
LEITER ZULASSUNG
UND SUPPORT,
MITGLIED DER
GESCHÄFTSLEITUNG
DER EIDG. REVISIONS-
AUFSICHTSBEHÖRDE
(RAB), BERN

→ die 50%-Regel bezüglich der obersten Geschäftsleitungsorgane bzw. die 20%-Regel bezüglich der qualifizierten Mitarbeitenden (Quoren gemäss Art. 6 RAG) nicht erfüllt sind und auch auf Mahnung hin nicht wiederhergestellt werden, → wenn die Personen, die die Revisionsdienstleistungen leiten, nicht über die nötige Qualifikation verfügen, → die Führungsstruktur des Unternehmens nicht Gewähr bietet, dass die einzelnen Mandate genügend überwacht werden bzw. ein den Umständen angemessenes Qualitätssicherungssystem ausweist.

2.2.2 Verzicht. Revisionsunternehmen und natürliche Personen können jederzeit auf ihre Zulassung verzichten. Nach einem schriftlichen Rückzug löscht die RAB die Eintragung im öffentlichen Register. Die Zulassung kann nicht wieder aufleben, sondern muss mit einem neuen Gesuch beantragt werden.

2.3 Verstösse und Sanktionen. Die Sanktionen bei Verstössen [2] gegen das Revisionsaufsichtsrecht sind relativ einschneidend. Die RAB kann bei Übertretungen, je nach Verschulden, Bussen von bis zu CHF 100 000 aussprechen. Die wesentlichen Übertretungstatbestände sind die Verletzung von Mitteilungs- und Meldepflichten sowie die Verletzung der Grundsätze zur Unabhängigkeit.

Erhält die RAB Kenntnis von einem Vergehen [3], erhebt sie Strafanzeige beim örtlich zuständigen Strafrichter. Sein Urteil kann, je nach Art und Schwere des Verschuldens, auf Gefängnis oder Busse bis CHF 1 000 000 lauten. Häufigster Anwendungsfall dieser Strafnorm dürfte das Erbringen von Revisionsdienstleistungen ohne Zulassung oder trotz Verbot durch die RAB sein.

3. PROVISORISCHE ZULASSUNG

Mit dem Mittel der provisorischen Zulassung zwischen dem 1. September und dem 31. Dezember 2007 wurde sichergestellt, dass mit in Krafttreten des revidierten Gesellschaftsrechts am 1. Januar 2008 genügend Revisionsstellen über die gesetzlich erforderliche Zulassung verfügten.

3.1 Voraussetzungen. Die Voraussetzungen für eine provisorische Zulassung waren grundsätzlich dieselben wie für die definitive Zulassung (vgl. Ziff. 4). Die beiden Zulassungsformen unterscheiden sich einzig durch die Prüfungstiefe der RAB. Zudem konnte die RAB bei der provisorischen Zulassung in einzelnen Fragen aus zeitlichen Gründen einzig auf die Selbstdeklaration der Gesuchstellenden abstellen.

3.2 Wirkungen. Auch die Wirkung der provisorischen Zulassung ist grundsätzlich dieselbe, wie die der definitiven Zulassung. Die Rechtsgültigkeit von Revisionsdienstleistungen, die mit einer provisorischen Zulassung erbracht wurden, geht auch dann nicht verloren, wenn die RAB später zum Schluss kommen sollte, dass eine definitive Zulassung nicht oder nicht in der angebehrten Kategorie erteilt werden kann. Die provisorische Zulassung gibt der gesuchstellenden Person oder dem gesuchstellenden Unternehmen jedoch keinen Anspruch auf eine spätere definitive Zulassung.

4. ZULASSUNG

4.1 Voraussetzungen für natürliche Personen. Die natürlichen Personen haben im wesentlichen drei Voraussetzungen zu erfüllen.

4.1.1 Ausbildung. Primäre Voraussetzung ist eine Ausbildung gemäss Art. 4 Abs. 2 RAG. Die Aufzählung in diesem Artikel ist abschliessend. Die Möglichkeit, dass der Bundesrat weitere gleichwertige Ausbildungen zulässt, bleibt *künftigen* Ausbildungsgängen vorbehalten. Sie kann nicht zur nachträglichen Aufnahme von bereits bestehenden Ausbildungen verwendet werden. Ausländische Ausbildungen können anerkannt werden, wenn vom Drittstaat materiell Gegenrecht gewährt wird oder wenn ein Staatsvertrag über die gegenseitige Anerkennung besteht. Einen solchen Staatsvertrag stellt beispielsweise das Freizügigkeitsabkommen Schweiz–EU dar. Ob von Drittstaaten materiell Gegenrecht eingeräumt wird, ist jeweils im Einzelfall zu prüfen.

4.1.2 Fachpraxis. Weitere Voraussetzung ist der Nachweis von Fachpraxis, die die Anforderungen an die gewünschte Qualifikation (Revisionsexperte/in oder Revisor/in) erfüllt. Die erforderliche Fachpraxis umfasst je nach Ausbildungsabschluss (Eidg. Diplom oder Fachausweis bzw. Hochschul- oder Fachhochschulabschluss) zwischen einem und zwölf Jahren. Gemäss Praxis der RAB können grundsätzlich maximal drei Jahre Ausbildungszeit vor dem ersten abgeschlossenen Ausbildungsgang nach Art. 4 Abs. 2 RAG (in der Regel ein Fachausweis) angerechnet werden. Wenigstens zwei Drittel der notwendigen Fachpraxis im Rechnungswesen und der Rechnungsrevision muss unter der Aufsicht einer qualifizierten Fachperson erworben worden sein. Die erworbene Fachpraxis kann nur als beaufsichtigt angerechnet werden, wenn die beaufsichtigte Person der beaufsichtigenden formell unterstellt war. Die RAB anerkennt die Beaufsichtigung durch Unterstellte bzw. durch gleichrangige Mitglieder des obersten Leitungsorgans oder der Geschäftsleitung grundsätzlich nicht.

4.1.3 Leumund. Dritte Voraussetzung ist ein unbescholtener Leumund. Zur Praxis siehe oben Ziff. 2.2.1.

4.2 Voraussetzungen für Unternehmen. Revisionsunternehmen müssen, um als Revisionsexperte oder als Revisor zugelassen zu werden, die Quoren von Art. 6 RAG erfüllen.

Mit diesen Quoren (vgl. Ziff. 2.2.1) soll sichergestellt werden, dass die oberste Geschäftsleitung in bezug auf die Revisionstätigkeit genügend qualifiziert ist, um die Beaufsichtigung der Revisionstätigkeit und die Leitung des Unternehmens wahrzunehmen. Dasselbe gilt für das Geschäftsleitungsorgan und für die leitenden Revisoren. Das Sekretariatspersonal oder Personal von revisionsfremden Bereichen wird bei der Berechnung der Quoren nicht berücksichtigt.

Weiter muss die Führungsstruktur des Revisionsunternehmens gewährleisten, dass die einzelnen Mandate genügend überwacht werden. Das bedeutet, dass jedes Revisionsunternehmen ein dokumentiertes internes Qualitätssicherungs-

Abbildung 1: **ÜBERSICHT DER WICHTIGSTEN MELDEPFLICHTEN**

	Daten zur Erreichbarkeit (Name, Name des Unternehmens, Adresse, Telefon, E-Mail)	Angaben zum Anstellungsverhältnis bzw. Funktion bei einem Unternehmen	Änderungen im obersten Verwaltungs- und Leitungsorgan oder in der Geschäftsleitung	Angaben zu Strafverfahren, Verlustscheinen und dergleichen	Wechsel der leitenden Revisoren
Natürliche Personen	X	X		X	
Revisionsunternehmen	X		X	X	
Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen	X		X	X	X

system aufweisen muss, das der Grösse, der Komplexität und der wirtschaftlichen Bedeutung der Revisionsmandate Rechnung trägt. Revisionsunternehmen, welche ordentliche Revisionen durchführen, haben uneingeschränkt den *Prüfungsstandard 220 der Treuhand-Kammer (PS 220)* anzuwenden. Insbesondere haben sie gemäss PS 220 eine Nachkontrolle (Monitoring) der Revisionsarbeiten durch eine Person, die nicht selber an der entsprechenden Revision beteiligt war, vorzusehen. Die Nachkontrolle ist dabei nicht mit der arbeitsbegleitenden Überwachung der Revisionsarbeiten zu verwechseln.

Revisionsunternehmen mit nur einer Person, die über die gleiche Zulassung wie das Unternehmen verfügt, können keine solche Struktur aufweisen. Diesen Unternehmen räumt die Verordnung (RAV; SR 221.302.3) eine Frist bis Ende August 2010 ein, um sich einem externen Qualitätssicherungssystem durch wenigstens gleichrangige Berufsleute

anzuschliessen. Die Branchenverbände sind daran, in Zusammenarbeit mit der RAB ein gesetzeskonformes Qualitätssicherungssystem zu schaffen.

4.3 Übergangsrechtliche Bestimmungen

4.3.1 Fachpraxisnachweis für altrechtliche besonders befähigte Revisoren (Art. 43 Abs. 4 RAG und Art. 50 RAV). Genügende Fachpraxis nachzuweisen, kann schwierig sein, da sie teilweise bis ins Jahr 1980 zurückreicht. Bei Revisionsexperten/innen genügt gemäss Art. 43 Abs. 4 RAG zur Not, wenn die beaufsichtigende Person die Zulassungsvoraussetzungen erfüllt, ohne dass sie über eine Zulassung der RAB verfügt. Diese übergangsrechtliche Vorschrift gilt allerdings nur noch bis zum 31. August 2009.

In einigen Fällen sind die damals beaufsichtigenden Personen verstorben oder nicht mehr auffindbar. Gemäss Art. 50 Abs. 1 RAV reicht es in solchen Fällen, wenn die gesuchstel-

lende Person den Nachweis erbringt, dass sie am 1. Juli 1992 alle Zulassungsvoraussetzungen (Ausbildung und Fachpraxis) erfüllt hat, über einen unbescholtenen Leumund verfügt und dass sie seither ohne grössere Unterbrüche auf den Ge-

«Die Härtefallklausel erlaubt der Zulassungsbehörde, in Härtefällen Fachpraxis anzuerkennen, die den gesetzlichen Anforderungen nicht entspricht.»

bieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision tätig war. Auch dieser Nachweis kann wegen der grossen Zeitspanne schwierig zu erbringen sein. Der Nachweis von beaufsichtigter Fachpraxis ist in diesem Falle nicht notwendig (Art. 50 Abs. 2 RAV).

Die RAB entscheidet unter Berücksichtigung aller relevanten Umstände über die zu erbringenden Nachweise (Handelsregisterauszüge, Revisionsberichte, Wahlanzeigen, Gründungsverträge, Arbeitszeugnisse usw.).

4.3.2 Fachpraxiserwerb unter Beaufsichtigung für Revisoren/innen (Art. 43 Abs. 5 RAG). Bei Revisoren/innen kann während einer Übergangsfrist darauf verzichtet werden, dass auch die beaufsichtigenden Personen über eine entsprechende Zulassung verfügen müssen. Es genügt, wenn die beaufsichtigende Person über eine der vom Gesetz verlangten Ausbildungen verfügt (hat). Der Nachweis gelingt beispielsweise mit einer Kopie des Diploms der beaufsichtigenden Person oder einer Bestätigung des für die Berufsprüfung zuständigen Organs.

4.3.3 Härtefallklausel (Art. 43 Abs. 6 RAG). Die Härtefallklausel erlaubt der Zulassungsbehörde, in Härtefällen Fachpraxis anzuerkennen, die den gesetzlichen Anforderungen nicht entspricht. Die Härtefallklausel lässt jedoch nicht zu, dass eine fehlende anerkannte Ausbildung nach Art. 4 Abs. 2 RAG durch ein Mehr an Fachpraxis kompensiert werden kann. Die

RAB hat diesbezüglich folgende Praxis entwickelt: Wer am 1. September 2007 bereits zwölf Jahre und länger Revisionsdienstleistungen erbracht hat und dies auch belegt, kann eine Zulassung als Revisor/in erhalten, selbst wenn die ganze Dauer der Fachpraxis unbeaufsichtigt bzw. die formelle Unterstellung unter die beaufsichtigende Person nicht gegeben war. Diese Regelung gilt, sofern die gesuchstellende Person ihr Gesuch vor dem 1. September 2008 eingereicht hat. Damit kann vor allem Fällen Rechnung getragen werden, in denen die gesuchstellende Person immer selbstständig gearbeitet hat [4].

5. PFLICHTEN DER REGISTRIERTEN PERSONEN UND UNTERNEHMEN NACH ERFOLGTER ZULASSUNG

Alle von der RAB zugelassenen Personen und Revisionsunternehmen sind verpflichtet, dieser selbständig jede Änderung einer Tatsache mitzuteilen, die im Revisorenregister eingetragen ist (Art. 15 Abs. 3 RAG) [5]; vgl. *Abbildung 1*.

Der Meldepflicht wird nachgekommen, indem der entsprechende Eintrag im betroffenen RAB-Benutzerkonto innerhalb von zehn Arbeitstagen abgeändert wird. Das Gesuchformular muss in diesem Fall nicht erneut eingesandt werden.

6. REGISTER

6.1 Wirkung. Nur wer im Register aufgeführt ist, wird vom Handelsregisterführer auch als Revisionsstelle für die Erbringung von eingeschränkten und von ordentlichen Revisionen im Handelsregister eingetragen.

6.2 Spezialgesetzliche Zulassungen. Die RAB führt in ihrem Register auch die spezialgesetzlichen Zulassungen für Revisionen im Bereich Banken, Sozialversicherungen und Geldwäscherei auf. Die spezialgesetzlichen Zulassungen basieren auf der Grundzulassung der RAB.

7. STATISTIK

Die Statistik (*Abbildung 2*) gibt einen Überblick über den aktuellen Stand des Zulassungsverfahrens mit Blick auf die verschiedenen Zulassungskategorien. Bei der Kategorie

Abbildung 2: **STATISTIK**
Per 17. September 2008

Zulassungsart	Zulassung		Abschreibungen und Abweisungen	pendent RAB und Gesuchstellende	Gesuche Total
	provisorisch	definitiv			
Natürliche Personen	3 065	3 170	424	569	7 228
Unternehmen mit einem Revisor	537	101	119	146	903
Revisionsunternehmen	2 186	120	142	365	2 813
Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen	36	1	15	7	59
Total	5 824	3 392	700	1 087	11 003
Quelle: Register RAB					

«Abschreibungen und Abweisungen» handelt es sich um Gesuche, die von den Gesuchstellenden zurückgezogen wurden, sowie um Gesuche, welche mit einem begründeten, materiellen Entscheid der RAB abgewiesen werden mussten.

8. ERFAHRUNGEN UND AUSBLICK

Dank dem elektronischen Anmeldeverfahren über Internet konnte die grosse Zahl von Anmeldungen in kurzer Zeit bewältigt werden.

Von den bisher eingegangenen rund 11 000 Gesuchen sind 84% provisorisch oder definitiv beurteilt. 7% der Gesuche erfüllten wenigstens eines der Zulassungskriterien nicht und mussten abgewiesen bzw. nach einem Rückzug des Gesuches abgeschrieben werden.

Die RAB hat sich zum Ziel gesetzt, die noch bestehenden provisorischen Zulassungen bis Ende 2009 in definitive umzuwandeln. ■

Anmerkungen: 1) Seit der vollständigen Inkraftsetzung des Revisionsaufsichtsgesetzes (RAG; SR 221.302) per 1. September 2007 sowie den revidierten obligationenrechtlichen Bestimmungen per 1. Januar 2008 bedürfen sämtliche natürlichen Personen und Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen im Sinne von Art. 2 lit. a RAG erbringen, einer Zulassung durch die RAB.

2) Zu den Verstössen s. die Aufzählung in Absatz 1, lit. a–e von Art. 39 RAG. 3) Zu den Vergehen s. die Aufzählung in Abs. 1, lit. a–d von Art. 40 RAG. 4) Grundsätzlich sind auch weitere Härtefälle denkbar. Beispielsweise kann ein Härtefall vorliegen, falls beaufsichtigte Fachpraxis aufgrund Todesfalls der Person nicht mehr nachweisbar ist. Aufgrund der Vorgaben des Gesetzgebers ist die

RAB jedoch gebunden, Härtefälle restriktiv zu handhaben. 5) Das Gesetz sieht drei Meldepflichten für zugelassene Personen und Revisionsunternehmen vor (s. www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch > häufige Fragen > Zulassung > Meldepflichten).

RÉSUMÉ

Autorité de surveillance en matière de révision – agrément et registre

L'entrée en vigueur du nouveau droit de la révision a entraîné de profonds changements. Alors que, jusqu'ici, tout réviseur profane pouvait effectuer des révisions, la profession se voit désormais imposer de nouvelles conditions dont le respect est contrôlé par l'Autorité de surveillance en matière de révision (ASR) par le biais d'un agrément. Ces nouvelles dispositions en matière de révision ont pour objectif de garantir un niveau de qualité élevé pour les prestations de révision prescrites par la loi. Si elles sont effectuées sans l'agrément obligatoire, de telles prestations sont

nulles et ne déploient aucun effet juridique.

Selon son degré de gravité, toute violation des dispositions du droit de la révision sera sanctionnée par une peine d'emprisonnement ou une amende pouvant aller jusqu'à un million de CHF.

L'agrément prend effet dès l'envoi de la décision d'agrément et l'inscription au registre public de l'ASR et perdure jusqu'à sa radiation du registre.

Important: certaines obligations de communication doivent être respectées. Celles-ci sont en principe réputées accomplies dès lors que les inscriptions

correspondantes sont mises à jour dans les 10 jours ouvrables.

Un agrément provisoire pouvait être obtenu pendant un délai transitoire de quatre mois. 9587 demandes ont ainsi été enregistrées entre le 1^{er} septembre et le 31 décembre 2007, dont 4548 ont reçu un agrément provisoire et 2303 un agrément définitif. Entre le 1^{er} janvier et le 31 août 2008, 900 nouvelles demandes environ ont déjà été adressées à l'ASR.

L'ASR s'est fixé comme objectif de transformer tous les agréments provisoires en agréments définitifs d'ici fin 2009. JB/AFB

Tableau: **APERÇU DES PRINCIPALES OBLIGATIONS DE COMMUNICATION**

	Coordonnées de contact (nom, raison sociale, adresse, tél., courriel)	Indications sur les conditions d'engagement ou fonctions auprès d'une entreprise	Modifications dans l'organe supérieur de direction ou d'administration ou la direction	Indications sur d'éventuels actes de défaut de biens, procédures pénales et autres	Changement du réviseur responsable
Personnes physiques	X	X		X	
Entreprises de révision	X		X	X	
Entreprises de révision soumises à la surveillance de l'État	X		X	X	X