

Die Aufsicht über die Revisionsstellen – Instrument zur echten Qualitätsverbesserung?

von

Hans Peter Walter

Reto Sanwald

Die Aufsicht über die Revisionsstellen – Instrument zur echten Qualitätsverbesserung?

Von Hans Peter Walter* und Reto Sanwald**

In modernizing audit law and in particular in enacting the Federal Act on the Licensing and Oversight of Auditors Swiss Government and Parliament aim at assuring the proper performance and the quality of audit services. The main instruments to achieve this objective are a system of licensing for all auditors providing statutory audit services, the regulation on internal quality control for audit firms and the external oversight of quality control through inspections by the newly established Federal Audit Oversight Au-

thority (FAOA). Self regulation and self oversight, until present days exercised by the professional organizations, will however and for good reason not entirely be replaced by a system of state oversight. The professional organizations continue to play an essential role in assuring and promoting audit quality, especially in the field of auditing small and medium sized enterprises. It is time however that the professional organizations become more active and fill in the gaps that the legislator intentionally left.

Inhaltsübersicht

I. Staatliche Revisionsaufsicht

1. Bedarf und Regelung
2. Die Revisionsaufsichtsbehörde

II. Kohärenz von Revisions- und Aufsichtsrecht

III. Das Konzept der schweizerischen Revisionsaufsicht

1. Das Zulassungsprinzip und das Revisorenregister
2. Die materielle Staatsaufsicht
 - 2.1 Verschärfte Unabhängigkeit
 - 2.2 Qualitätssicherung
 - 2.3 Meldepflichten
 - 2.4 Aufsichtsrechtliche Überprüfung
3. Modulsystem
4. Massnahmen und Sanktionen
5. Übergangsrecht

IV. Sicherstellung und Förderung der Qualität der Revision

1. Einführung
2. Zugang zur Berufsausübung
 - 2.1 Im Allgemeinen
 - 2.2 Im Bereich der sog. «Laienrevision»
 - 2.3 Im Bereich der eingeschränkten Revision
 - 2.4 Im Bereich der ordentlichen Revision von Gesellschaften, die keine Publikums-gesellschaften sind
 - 2.5 Im Bereich der ordentlichen Revision von Publikumsgesellschaften
3. Interne Qualitätssicherung
 - 3.1 Im Allgemeinen
 - 3.2 Im Bereich der sog. «Laienrevision»

- 3.3 Im Bereich der eingeschränkten Revision
- 3.4 Im Bereich der ordentlichen Revision von Gesellschaften, die keine Publikums-gesellschaften sind
- 3.5 Im Bereich der ordentlichen Revision von Publikumsgesellschaften
4. Externe Qualitätskontrolle
 - 4.1 Allgemeines
 - 4.2 Im Bereich der sog. «Laienrevision»
 - 4.3 Im Bereich der eingeschränkten Revision
 - 4.4 Im Bereich der ordentlichen Revision von Gesellschaften, die keine Publikums-gesellschaften sind
 - 4.5 Im Bereich der ordentlichen Revision von Publikumsgesellschaften

V. Schluss

I. Staatliche Revisionsaufsicht

1. Bedarf und Regelung

Die Revisionsstelle untersteht der aktienrechtlichen Verantwortlichkeit nach Art. 755 OR, und die Haftung wird von geschädigten Gläubigern zunehmend beansprucht.¹ Motiv für eine Klage gegen die

¹ Aus der abundanten Literatur zur Revisionshaftung ausserhalb der gängigen Kommentare und Monographien zum Aktienrecht statt aller etwa *Bertschinger*, Neue Entwicklungen in der Haftung der aktienrechtlichen Revisionsstelle, SZW 1999, 78 ff.; *ders.*, Verantwortlichkeit der Revisionsstelle – Aktuelle Fragen und Perspektiven, ZSR 2005 II, 569 ff.; *Böckli*, Neuerungen im Verantwortlichkeitsrecht für die Revisionsstelle, 1994; *Bondallaz*, La responsabilité des réviseurs de sociétés anonymes (art. 755/759 CO): considérations «de lege ferenda», REPRAX 2005, 27 ff.; *Camponovo*, La responsabilité de l'organe de révision à la lumière de la jurisprudence et la

* Prof. Dr. h.c., Ordinarius für Privat- und Wirtschaftsrecht an der Universität Bern, Präsident des Verwaltungsrats der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde.

** Lic. iur., Rechtsanwalt, Mitglied der Geschäftsleitung und Leiter des Rechtsdienstes der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde. Die beiden Autoren geben ausschliesslich ihre eigene Meinung wieder.

Revisionsgesellschaft dürfte nicht selten die Überlegung sein, dass das Revisionsorgan von den allenfalls haftbaren Personen am meisten Solvenzgewähr bietet. Die Stimmen mehren sich daher, welche nach einer gesetzlichen Beschränkung dieser Haftung rufen, sei es durch einen Haftungsausschluss für leichtes Verschulden, durch eine Plafonierung des Haftungsbetrags oder durch eine Relativierung der solidarischen Haftung mit anderen Verantwortlichen.² Der Vorentwurf des Bundesrates von 2005 zur Revision des Aktienrechts sieht eine Begrenzung der Revisionshaftung bei leichtem Verschulden auf CHF 10 Mio in privaten und auf CHF 25 Mio in Publikumsgesellschaften vor.³

Reparative Hoffnungen und Ansprüche bleiben allerdings unbesehen ihrer präventiven Steuerungswirkung der therapeutischen Ebene verhaftet. Als prophylaktische Mittel der Qualitätssicherung eignen sie sich nur sehr marginal. Weltweit sind daher Bestrebungen im Gange, das Anlegervertrauen durch Optimierung des Revisionsbereichs, insbesondere

durch Verbesserung des Prozesses bis zur Unterzeichnung des Revisionsberichts, zu stärken. Im Nachgang zu verschiedenen Finanzskandalen in börsenkotierten Unternehmungen (Enron, WorldCom, Ahold, Parmalat u.a.) erliess der US-amerikanische Kongress im Jahre 2002 mit beachtlich rascher, wenn vielleicht im Nachhinein in Einzelbelangen auch etwas voreiliger Reaktion den so genannten *Sarbanes-Oxley Act (SOX)*.⁴ Der Erlass erweitert insbesondere den Aufgabenbereich der Revisionsstellen und verschärft die Anforderungen an deren Unabhängigkeit. Namentlich aber wurde auch ein neues staatliches Gremium für die Beaufsichtigung der Revisionsunternehmen, das *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*, ins Leben gerufen, welches mit seiner Tätigkeit die Durchsetzung der Qualitäts- und Unabhängigkeitsvorschriften sicherstellen soll. Das bisherige Regime der Selbstbeaufsichtigung und der *peer reviews* wurde durch eine Staatsaufsicht über die Revisionsstellen börsenkotierter Gesellschaften mit weitreichenden Kompetenzen ersetzt.⁵

Der PCAOB beaufsichtigt jede Revisionsstelle, welche die Jahres- oder eine Teilrechnung einer in den USA börsenkotierten, auch ausländischen Gesellschaft⁶ prüft, und zwar unbesehen des Sitzes der zu prüfenden Gesellschaft oder der Revisionsstelle. Seiner Aufsicht unterstellt sind sodann alle Revisionsstellen, welche die Abschlussprüfung einer wesentlichen Tochtergesellschaft⁷ eines in den USA kotierten Konzerns besorgen, wiederum unabhängig vom Sitz der Tochtergesellschaft.⁸ Eine solche exter-

doctrine, ST 2004, 475 ff.; Chapuis, Responsabilité solidaire de l'organe de révision des sociétés anonymes: à la croisée des chemins, FS Koller, 2006, 147 ff.; von der Crone/Pellanda, Haftung der Revisionsstelle, SZW 2003, 284 ff.; Druey, Die Haftung der Abschlussprüfer: wo liegt das Problem?, FS Ruedin, 2006, 205 ff.; Eggmann, Die aktienrechtliche Verantwortlichkeit der Revisionsstelle bei der Abschlussprüfung, Diss. ZH 1996; Flühmann, Haftung aus Prüfung und Berichterstattung gegenüber Dritten, Diss. SG 2003; Forstmoser, Die Verantwortlichkeit des Revisors nach Aktienrecht, 1997; ders., Den Letzten beißen die Hunde: zur Haftung der Revisionsstelle aus aktienrechtlicher Sicht, FS Schmid, 2001, 483 ff.; Glanzmann, Die Haftung der Revisionsstelle gegenüber Dritten, AJP 1998, 1235 ff.; Hirsch, La responsabilité des réviseurs envers les investisseurs, SZW 1999, 48 ff.; Huber, Haftungsrisiken der Revisoren bei Umstellung der Rechnungslegungsstandards, in: Weber (Hrsg.), Verantwortlichkeit im Unternehmensrecht III, 2006, 97 ff.; Kipfer, Sorgfaltspflichten der Revisionsstelle in finanziellen Krisen der AG, ST 2005, 158 ff.; Luterbacher, Ein wegweisendes Bundesgerichtsurteil zur Verantwortlichkeit der Revisionsstelle, ST 2000, 1267 ff.; Ruoss, Zur Haftung der Revisionsstelle für unmittelbaren Schaden eines Investors, ST 1996, 559 ff.; ders., Sorgfalt und Haftung der Revisionsstelle, in: Weber (Hrsg.), Verantwortlichkeit im Unternehmensrecht 2003, 19 ff.; Vogt/Fischer, Neue Haftungsrisiken für die Revisionsstelle aufgrund des neuen Revisionsrechts?, in: Weber (Hrsg.), Verantwortlichkeit im Unternehmensrecht III, 2006, 111 ff.

² Böckli, Revisionsstelle und Abschlussprüfung nach neuem Recht, 2007, 23 f. mit Hinweisen.

³ Art. 759 Abs. 1^{bis} VE-OR 2005; vgl. dazu den Begleitbericht des Bundesrates, 87 f., Ziff. 3.1.48.

⁴ Vom Kongress angenommen am 25. Juli 2002, vom Präsidenten unterzeichnet und damit zum Gesetz erhoben am 30. Juli 2002; Public Law 107-204, H.R. 3763, 107th Congress, 2nd Session (2002).

⁵ Böckli (Fn. 2), 25 f.

⁶ Darunter etwa die schweizerischen Publikumsgesellschaften ABB, Ciba Speciality Chemicals, CS Group, Logitech, Novartis, Swisscom und UBS; Böckli (Fn. 2), 26 Anm. 139.

⁷ Vgl. Rule 1001 (p) (ii) des PCAOB, die im Wesentlichen mit Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 lit. c revOR übereinstimmt.

⁸ Zum Gesamten die Botschaft des Bundesrates vom 23. Juni 2004 zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, BBl 2005, 3969 ff.; Behr, Revisionsaufsicht, FS Nobel, 2005, 3 ff.; Böckli, Schweizer Aktienrecht, 3. Aufl., 2004, 1766 ff.; ders. (Fn. 2), 25 f.; von der Crone/Roth, Der Sarbanes-Oxley Act und seine extraterritoriale Bedeutung, AJP 2003, 131 ff.; Koller/Sanwald, Aufgaben und Organisation der staatlichen Re-

ritoriale Anwendung des amerikanischen Rechts kollidiert mit zahlreichen Vorschriften des betroffenen ausländischen, darunter auch des schweizerischen Rechts. Die hiesigen Friktionen beschlagen namentlich die mannigfachen Bereiche des Geheimnisschutzes. Diese Probleme wurden von verschiedenen Seiten, darunter auch von der Schweiz, in Verhandlungen mit der US-amerikanischen Börsenaufsicht (SEC) und dem dieser unterstellten PCAOB eingebracht. Die amerikanischen Behörden erklärten sich grundsätzlich bereit, die Anliegen ernst zu nehmen, mit ausländischen Aufsichtsbehörden zusammenzuarbeiten und deren Eigenständigkeit zu beachten, sofern sie dem Erfordernis der Gleichwertigkeit genügen («Cooperative Approach».⁹ Auch der Schweiz bot sich als Ausweg aus der Gefahr einer ausländischen Einmischung daher einzig an, eine eigene staatliche Aufsichtsbehörde aufzubauen und den Bereich der bisher allein massgebenden Selbstregulierung der Branche zu verlassen.¹⁰

In Anlehnung an die grundsätzliche Einigung zwischen der EU und den USA erliessen die Eidgenössischen Räte am 16. Dezember 2005 das Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsgesetz, RAG).¹¹ Dessen organisatorische Bestimmungen wurden auf den 1. November 2006 in Kraft gesetzt,¹² die materiellen – mit Ausnahme von Art. 8 zu den internationalen Verhältnissen – auf den 1. Sep-

tember 2007.¹³ Gleichzeitig erliess der Bundesrat in der Verordnung über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsverordnung, RAV) erste Ausführungsvorschriften.¹⁴ Art. 41 RAG ermächtigt ihn zudem, vollziehende Rechtsetzungskompetenzen an die neu geschaffene Aufsichtsbehörde zu übertragen. In Vorbereitung stehen dazu vorab eine Verordnung zu Einzelheiten der materiellen Staatsaufsicht,¹⁵ welche auf den Zeitpunkt zu erlassen sein wird, in welcher diese Aufsicht operativ umgesetzt werden soll. Dies wird voraussichtlich auf das zweite Quartal 2008 der Fall sein. Verwaltungsanweisungen werden überdies in Form von Rundschreiben der Aufsichtsbehörden erlassen, so etwa zu Einzelheiten der erforderlichen Angaben und Unterlagen im Zulassungsgesuch.¹⁶

2. Die Revisionsaufsichtsbehörde

In Anlehnung an das US-amerikanische Modell ist in der Schweiz für die Revisionsaufsicht eine eigene Institution, die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB), als verwaltungsunabhängige öffentlich-rechtliche Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit geschaffen worden.¹⁷ Ihre Selbständigkeit und Unabhängigkeit soll namentlich die Resistenz gegenüber Beeinflussungsversuchen aus Politik und Wirtschaft, aus der Branche oder von Spitzenmanagern der Publikumsgesellschaften gewährleisten.

Der RAB steht ein vom Bundesrat gewählter fünfköpfiger Verwaltungsrat vor, dessen Mitglieder fachkundig und branchenunabhängig sein müssen.¹⁸ Seinem Wesen nach stellt dieser Verwaltungsrat eher einen Aufsichtsrat dar, ist er doch nach der Teleologie

visionsaufsicht, ST 2005, 349 ff.; *PricewaterhouseCoopers*, Sarbanes-Oxley Act: Section 404, Practical Guidance for Management, Zürich 2004; *Sanwald/Behr*, Neuordnung des Revisionsrechts, ST 2004, 579 ff.; *Schneider/Sanwald*, Das neue Revisionsrecht auf der Zielgeraden – Aufgaben und Ziele der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde, ST 2007, 502 ff.; *Weibel*, SOX zwingt zum Schulterschluss – ein Erfahrungsbericht, ST 2006, 106 ff.; *ders.*, Die Umsetzung des SOX in der Praxis – ein Erfahrungsbericht, in: Meyer/Pfaff (Hrsg.), Jahrbuch Finanz- und Rechnungswesen 2007, Zürich 2007, 109 ff.; *Zuberbühler*, Oligopol der Prüfgesellschaften als Aufsichtsproblem, FS Nobel, 2005, 795 ff.

⁹ Vgl. Rules 4011 f., 5113 und 6002 des PCAOB und die erläuternden Ausführungen in den «Final Rules Relating to the Oversight of Non-U.S. Public Accounting Firms», PCAOB Release No. 2004-05 vom 9. Juni 2004.

¹⁰ Botschaft, BBl 2004, 4005; *Böckli* (Fn. 2), 26.

¹¹ SR 221.302. Einen Überblick bieten *Koller/Sanwald* (Fn. 8), passim.

¹² Verordnung vom 18. Oktober 2006 über die vorzeitige Inkraftsetzung der organisatorischen Bestimmungen des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 (AS 2006, 4233).

¹³ Verordnung vom 22. August 2007 über die weitere Inkraftsetzung des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 (AS 2007, 3969).

¹⁴ SR 221.302.3.

¹⁵ Der Entwurf zu einer Verordnung der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde über die Beaufsichtigung der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen (Aufsichtsverordnung RAB, ASV-RAB) wird voraussichtlich vor Ende 2007 zur Kommentierung veröffentlicht.

¹⁶ Rundschreiben 1/2007 der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde über die Angaben im Gesuch und die einzureichenden Unterlagen vom 27. August 2007 (RS 1/07).

¹⁷ Art. 28 ff. RAG. Dieselbe Rechtsform ist im Bundesgesetz vom 22. Juni 2007 über die Eidgenössische Finanzmarktaufsicht (Finanzmarktaufsichtsgesetz, FINMAG) für die «Eidgenössische Finanzmarktaufsicht» (FINMA) vorgesehen (Art. 4 FINMAG).

¹⁸ Art. 30 Abs. 2 RAG.

des Gesetzes nicht operativ tätig. Er fällt in seinem genuinen Aufsichtsbereich weder materielle Entscheidungen im Einzelfall noch erlässt er Verfügungen.¹⁹ Die eigentliche Aufsichtstätigkeit obliegt vielmehr der Geschäftsleitung, welche vom Verwaltungsrat gewählt²⁰ und beaufsichtigt wird, von ihm aber im operativen Bereich nicht weisungsabhängig ist. Die gesetzliche Kompetenzordnung bedarf allerdings der organisatorischen Verfeinerung, zumal die RAB ihrerseits der Aufsicht des Bundesrats unterstellt ist²¹ und nicht ohne weiteres einsichtig ist, inwieweit eine doppelstöckige Aufsicht über die ausschliesslich der Geschäftsleitung zugeteilte operative Tätigkeit ohne aufsichtsrechtliche Weisungskompetenzen grossen Sinn ergibt. In pragmatischer Rechtsumsetzung bekennt die RAB sich daher zu einer Art kooperativem Paritätskonzept, zu Gunsten einer sachgerechten Koordination an Stelle einer strengen Separation von Aufgaben und Kompetenzen.

Die Geschäftsleitung gliedert sich entsprechend den drei Grundaufgaben der Behörde in die Abteilungen Aufsicht, Recht und Zulassung (inklusive Support), welchen je ein Abteilungsleiter vorsteht. Der Direktor amtiert zurzeit ebenfalls als Vorsteher der Abteilung Aufsicht. Damit soll den Bestrebungen Rechnung getragen werden, die Behörde möglichst schlank und agil zu halten und personelle Ressourcen nur soweit zu aktivieren, als die Erfüllung der Aufgaben es erheischt. Prognostiziert wird dafür nach den heutigen Erkenntnissen ein Bedarf von rund 20 Mitarbeitenden. Sie werden, nicht zuletzt mit Blick auf die Wettbewerbsfähigkeit des Lohngefüges, privatrechtlich angestellt.²² Zur Gewähr einer umfassenden Fachkompetenz hat die RAB zusätzlich die Kompetenz, für die Erfüllung ihrer Aufgaben Drittpersonen beizuziehen.²³

Die RAB finanziert sich durch Gebühren und Aufsichtsabgaben,²⁴ ist insoweit «selbsttragend», weil – mit Ausnahme einer rückzuerstattenden An-

schubfinanzierung – keine Bundesmittel für den Betrieb eingesetzt werden. Die Gebühren für die Verrichtungen der Behörde unterstehen den rechtsstaatlichen Prinzipien der Äquivalenz und der Kostendeckung, die Aufsichtsabgabe dient der Deckung der verbleibenden Kosten. Sie wird ausschliesslich von den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen erhoben und bemisst sich, begrenzt auf den Deckungsbedarf, nach deren wirtschaftlicher Bedeutung.²⁵ Sie beträgt mindestens CHF 10 000 im Jahr und wird darüber hinaus auf die einzelnen Leistungspflichtigen nach dem Verhältnis deren Anteile an den gesamten Prüfhonoraren aller beaufsichtigten Unternehmen verteilt.²⁶

Als mit öffentlich-rechtlichen Aufgaben betraute, aber ausserhalb der Bundesverwaltung stehende Organisation untersteht die RAB haftpflichtrechtlich den Bestimmungen des eidgenössischen Verantwortlichkeitsgesetzes,²⁷ insbesondere der Sonderordnung in Art. 19. Danach haftet für widerrechtliche Schädigungen Dritter primär die RAB mit ihrem eigenen Vermögen kausal, und subsidiär, d.h. für den ungedeckten Betrag, der Bund. Auf den Grad der Pflichtverletzung kommt es dabei nach der geltenden Ordnung nicht an. Dies steht im Gegensatz zur Haftungsregelung für die künftige FINMA, welche – soweit hier von Interesse – nur für die Verletzung wesentlicher Amtspflichten einzustehen haben wird und auch dies bloss, wenn der Schaden nicht auf Pflichtverletzungen einer oder eines Beaufsichtigten zurückzuführen ist.²⁸ Die unterschiedliche Behandlung der beiden Aufsichtsbehörden ist unbefriedigend und inkohärent, zumal die Aufgaben sich im gemeinsamen Aufsichtsbereich überschneiden und einzelne Inspektionen aus Gründen der Zweckmässigkeit wohl nicht selten gemeinsam durchzuführen sein werden. Gleichgerichtete und weitgehend identische Tätigkeiten aber sollten auch haftpflichtrechtlich nicht mit unterschiedlichen Ellen gemessen werden. Eine erspriessliche Kooperation kann dadurch in Frage gestellt werden.

¹⁹ Der Entwurf des Bundesrats hatte noch die Bezeichnung «Aufsichtsrat» enthalten (Art. 29 E-RAG); zum Organisationskonzept Botschaft, BBl 2004, 4084; Böckli (Fn. 2), 29 f.

²⁰ Die Wahl des Vorsitzenden der Geschäftsleitung, des Direktors, bedarf zusätzlich der Genehmigung des Bundesrats (Art. 30 Abs. 3 lit. b RAG).

²¹ Art. 38 RAG.

²² Art. 33 Abs. 1 RAG.

²³ Art. 20 RAG.

²⁴ Art. 21 RAG.

²⁵ Art. 21 RAG.

²⁶ Art. 42 RAV.

²⁷ Bundesgesetz vom 14. März 1958 über die Verantwortlichkeit des Bundes sowie seiner Behördemitglieder und Beamten (VG; SR 170.32).

²⁸ Art. 19 Abs. 2 FINMAG.

II. Kohärenz von Revisions- und Aufsichtsrecht

Die Einführung der Revisionsaufsicht ging gesetzgeberisch einher mit der Neuordnung der Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht,²⁹ welche auf den 1. Januar 2008 in Kraft gesetzt wird. Darin werden einmal erhöhte Anforderungen an die Revisionsstelle gestellt, indem die bisherigen Kategorien der allgemeinen und der besonders befähigten Revisoren durch diejenigen der Revisoren, der Revisionsexperten und der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen abgelöst werden. Sodann werden die Prüfungsintensitäten je nach der wirtschaftlichen Bedeutung der Gesellschaft in eine ordentliche und eine eingeschränkte Revision unterteilt, zugleich die Anforderungen an die ordentliche Revision von Publikumsgesellschaften und wirtschaftlich bedeutenden, nicht kotierten Gesellschaften erhöht sowie die Unabhängigkeitskriterien der Revisionsstelle optimiert. Weiter wird das Revisionsrecht mit Blick auf die unterschiedlichen Gesellschafts- und Betriebsstrukturen auch flexibilisiert. Die bloss zu einer eingeschränkten Revision verpflichteten KMU-Gesellschaften können sich unter bestimmten Voraussetzungen von der Revisionspflicht gänzlich ausnehmen oder sich umgekehrt der ordentlichen Revision unterstellen.³⁰

Im Aufsichtsrecht ist sicherzustellen, dass die Revisoren, Revisionsexperten und Revisionsunternehmen, welche ab Inkrafttreten des neuen Revisionsrechts entsprechende Dienstleistungen erbringen wollen, den Nachweis ihrer Befähigung und Unabhängigkeit erbringen können. Da dafür neu ein Zulassungsprinzip eingeführt wird,³¹ waren die Rahmenbedingungen für eine rechtzeitige Anerkennung zu setzen. Dazu dient in erster Linie die provisorische Zulassung, welche innert vier Monaten seit Inkraft-

treten des RAG durch Einreichung eines formell genügenden Registrierungsgesuchs erwirkt werden kann.³² Entsprechend wurde das RAG vier Monate vor dem revidierten OR in Kraft gesetzt.

III. Das Konzept der schweizerischen Revisionsaufsicht

1. Das Zulassungsprinzip und das Revisorenregister

Gesetzlich vorgeschriebene Revisionen dürfen ab dem 1. Januar 2008 grundsätzlich nur noch von behördlich zugelassenen Prüfungsfachleuten erbracht werden.³³ Die hoheitlich geregelte und kontrollierte Zulassung zur Revisionstätigkeit soll das System der (abgestuften) fachlichen Voraussetzungen für die Qualität der Prüfer durchsetzen, namentlich auch mit einer Palette möglicher Massnahmen bei Wegfall der Voraussetzungen oder Verstössen gegen die gesetzlichen Berufspflichten.³⁴ Sachlich beschlägt die Bewilligungspflicht sowohl die (ordentliche oder eingeschränkte) Revision³⁵ als auch alle speziellen der Revisionspflicht unterstellten Aufgaben, etwa die Prüfungsbestätigungen zu Gründungen³⁶ oder Kapitalerhöhungen.³⁷ Personen, die über keine Zulassung verfügen («Laienrevisoren»), dürfen nur noch Dienstleistungen erbringen, welche das Gesetz nicht zwingend vorschreibt, beispielsweise die Revision eines kleinen oder mittelgrossen Vereins³⁸ oder einer KMU-Gesellschaft mit weniger als zehn Vollzeitstellen, welche ein *opting out* (Verzicht auf jede Revision) oder ein *opting down* (Freistellung von der gesetzlichen Revisionspflicht, aber freiwillige Unterstellung des Jahresabschlusses unter eine Kontrolle nach

²⁹ Art. 727 ff. OR.

³⁰ Zum Gesamten etwa *Amstutz/Lengauer/Holderegger*, Neuerungen im Gesellschafts- und Revisionsrecht 2007/2008, 2007; *Baer*, Revision und Revisionsaufsicht, in: *Niederer Kraft & Frey* (Hrsg.), Neuerungen im Schweizer Wirtschaftsrecht, 2007, 45 ff.; *Behr* (Fn. 8), passim; *ders.*, Grundzüge des neuen Revisionsrechts – Überblick und internationaler Kontext, ST 2006, 306 ff.; *Böckli* (Fn. 2); *Fluri*, Neue Anforderungen in Rechnungslegung und Abschlussprüfung, in: *Arter/Jörg* (Hrsg.), Entwicklungen im Gesellschaftsrecht II, 2007, 255 ff.; *Sanwald/Behr* (Fn. 8), passim.

³¹ Art. 3 RAG.

³² Art. 43 Abs. 3 RAG.

³³ Dabei ist zu differenzieren in Dauertatbestände und punktuelle Tatbestände: Bei Dauertatbeständen – also bei der Prüfung von Jahres- und Konzernrechnungen – gilt das neue Recht für dasjenige Geschäftsjahr, das mit oder nach dem 1. Januar 2008 beginnt. Bei punktuellen Tatbeständen, zum Beispiel bei der Prüfung einer Gründung, einer Kapitalerhöhung, einer Kapitalherabsetzung oder einer Fusion, gilt das neue Recht ab dem 1. Januar 2008 (vgl. dazu Art. 7 der Übergangsbestimmungen OR und die Ausführungen in der Botschaft, BBl 2004, 4047 f.).

³⁴ *Böckli* (Fn. 2), 29.

³⁵ Art. 727b und 727c OR.

³⁶ Art. 635a OR.

³⁷ Art. 652f und 653f OR.

³⁸ Art. 69b ZGB; Botschaft, BBl 2004, 4062.

eigenen Vorstellungen und Kriterien) beschlossen hat.³⁹ Nicht zugelassene Revisoren, namentlich erfahrene Berufsleute, welche die ausbildungsbezogenen Zulassungsvoraussetzungen nicht erfüllen, können zudem weiterhin in allen Unternehmen vom Gesetz nicht vorgeschriebene Untersuchungen vornehmen oder Beraterfunktionen ausüben.⁴⁰

Die Zulassung erfolgt durch Eintragung in das Revisorenregister, welches elektronisch geführt wird und im Internet unentgeltlich öffentlich einsehbar ist.⁴¹ Damit wird den revisionspflichtigen Gesellschaften, interessierten Dritten, namentlich Gläubigern, und Behörden die Möglichkeit gegeben, sich rasch, einfach und kostenlos über die gesetzlich vorgeschriebenen fachlichen Qualitäten eines Prüfers oder Revisionsunternehmens zu orientieren.⁴²

Zur Eintragung verpflichtet sind einerseits das Dienstleistungsunternehmen (Revisionsunternehmen als Betrieb), andererseits die natürlichen Personen, welche die Dienstleistungen tatsächlich erbringen (Revisoren oder Revisionsexperten).

Das Revisionsunternehmen kann als Einzelunternehmen, als Personengesellschaft oder als juristische Person (Kapitalgesellschaft, Stiftung oder Verein) firmieren und bedarf des Eintrags im Handelsregister.⁴³ Natürliche Personen dürfen folglich nur dann selbstständig Revisionsdienstleistungen erbringen, wenn sie als Einzelunternehmen im Handelsregister eingetragen sind.⁴⁴ Der Einzelunternehmer, der allein, d.h. ohne angestellte Revisoren oder Revisionsexperten Dienstleistungen erbringt, hat sich sowohl als Unternehmen wie als individueller Prüfer einzutragen, wird aber gebührenmässig entlastet.⁴⁵

Erforderlich für den Eintrag als Revisionsunternehmen ist in fachlicher Hinsicht, dass die Mehrheit der Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans (Verwaltungsrat der AG) sowie der dele-

gierten Geschäftsführung über eine Zulassung als Revisor bzw. Revisionsexperte verfügen. Entscheidend ist dabei, welche Zulassung das Revisionsunternehmen beantragt. Will dieses als Revisionsexperte zugelassen werden, muss die Mehrheit von Verwaltungsrat und Geschäftsleitung über eine Zulassung als Revisionsexperte verfügen. Bei einem Zweiergremium reicht es allerdings aus, wenn eine der beiden Personen zugelassen ist.⁴⁶ Darüber hinaus müssen alle leitenden Revisoren und mindestens zwanzig Prozent der Personen, die an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen beteiligt sind, über eine entsprechende Zulassung verfügen.⁴⁷ Dadurch wird eine recht weit reichende Flexibilität gewährt, indem ein Unternehmen für die Dienstleistungen immerhin bis zu achtzig Prozent Personen einsetzen darf, welche nicht über eine Zulassung verfügen.⁴⁸ Schliesslich muss das Revisionsunternehmen über ein internes System zur Qualitätssicherung verfügen.⁴⁹

Die Zulassung natürlicher Personen als Revisoren oder Revisionsexperten setzt eine besondere fachliche Ausbildung, einen unbescholtenen Leumund und zur Gewähr einer einwandfreien Prüftätigkeit und gegebenenfalls eine Fachpraxis voraus.⁵⁰ Die Anforderungen an Ausbildung und Leumund sind für beide Kategorien dieselben, der Unterschied liegt in der erforderlichen Dauer der Fachpraxis. Der Ausbildungsnachweis kann mit einem Diplom als eidgenössischer Wirtschaftsprüfer, als Treuhand- oder Steuerexperte, als Experte in Rechnungslegung und Controlling, mit einem eidgenössischen Fachausweis im Finanz-, Rechnungs- und Treuhandbereich oder mit dem erfolgreichen Abschluss eines Universitäts- oder Fachhochschulstudiums in einschlägiger Richtung erbracht werden. Personen mit vergleichbarer ausländischer Ausbildung werden zugelassen, sofern sie hinreichende Kenntnisse des schweizerischen Rechts nachweisen und ihr Herkunftsstaat Gegenrecht hält. Ist eine Fachpraxis Eintragungsvoraussetzung, muss diese vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision erworben worden sein, davon mindestens zwei Drittel unter fachlich

³⁹ Art. 727a Abs. 2 OR; Böckli (Fn. 2), 32 und 215 ff.

⁴⁰ Böckli (Fn. 2), 32.

⁴¹ Art. 15 RAG, Art. 16 ff. RAV.

⁴² Botschaft, BBl 2004, 4074.

⁴³ Art. 20 RAV. Dies gilt auch für Finanzkontrollen der öffentlichen Hand, die grundsätzlich ebenfalls als Revisionsunternehmen zugelassen werden können: Art. 6 Abs. 2 RAG. Vgl. dazu die Weisung des Eidgenössischen Handelsregisteramtes vom 12. Oktober 2007 betreffend die Eintragung von Finanzkontrollen der öffentlichen Hand im Handelsregister.

⁴⁴ Art. 8 Abs. 1 RAV.

⁴⁵ Art. 38 Abs. 2 RAV.

⁴⁶ Art. 6 lit. a RAG; Botschaft, BBl 2004, 4064.

⁴⁷ Art. 6 Abs. 1 lit. b und c RAG.

⁴⁸ Böckli (Fn. 2), 32 Anm. 171.

⁴⁹ Art. 6 Abs. 1 lit. d RAG i.V.m. Art. 9 RAV.

⁵⁰ Dazu und zum Folgenden Art. 4 und 5 RAG sowie Art. 4 RAV.

qualifizierter Beaufsichtigung.⁵¹ Der unbestimmte Rechtsbegriff der «vorwiegenden Fachpraxis» wird bewusst auch in der Ausführungsverordnung nicht näher umschrieben, sondern in den Beurteilungsspielraum der Aufsichtsbehörde und der Beschwerdeinstanzen gestellt. Dies erlaubt, den Besonderheiten des Einzelfalls Rechnung zu tragen. Immerhin wird der Begriff «vorwiegend» unausweichlich als Synonym zu «mehrheitlich» oder «überwiegend» zu verstehen sein. Die Fachpraxis ist vom Bewerber nachzuweisen. Er trägt für dieses Tatbestandselement auch die Beweislast, d.h. bei offenem Beweisergebnis ist das Zulassungsgesuch abzuweisen. Keines Nachweises einer über die Ausbildung hinausgehenden Fachpraxis bedürfen die Inhaber eines Wirtschaftsprüferdiploms, entgegen dem zu weiten Wortlaut in Art. 5 Abs. 1 lit. c RAG auch nicht als (einfache) Revisoren (a maiore minus).⁵² Zeitlich ist – soweit notwendig – für Revisoren einheitlich eine Fachpraxis von einem Jahr gefordert,⁵³ für Revisionsexperten je nach Ausbildung fünf oder zwölf Jahre.⁵⁴

Die Zulassung für natürliche Personen gilt unbestimmt, für Revisionsunternehmen auf fünf Jahre.⁵⁵ Darin zeigt sich die Rechtsnatur der Zulassung für natürliche Personen als Fähigkeitsausweis im eigentlichen Sinn, der nach einer einmaligen Kontrolle der Bewilligungsvoraussetzungen erteilt wird, aber wiederum entzogen werden kann, wenn die Voraussetzungen wegfallen oder die Gewähr für eine normenkonforme Ausübung der bewilligten Tätigkeit nicht mehr gegeben ist.⁵⁶ Die befristete Zulassung des Unternehmens ermöglicht dagegen, die Einhaltung der organisatorischen Zulassungsbedingungen im fluktu-

ierenden Organ- und Personalbestand periodisch zu überprüfen.⁵⁷

Das neue Revisionsrecht und sein Zulassungssystem verschärfen für eine Vielzahl von Gesellschaften die Anforderungen an die Revision, sofern nicht – im Bereiche kleiner KMU-Gesellschaften – von der Möglichkeit des *opting out* oder des *opting down* Gebrauch gemacht wird. Die Schwelle zur ordentlichen Revision wird für die privaten Gesellschaften gegenüber dem früheren Erfordernis der besonderen Befähigung der Revisoren deutlich herabgesetzt,⁵⁸ womit die Revisionsbedingungen für eine Vielzahl der traditionell kleinen und mittleren schweizerischen Aktiengesellschaften verschärft werden. Die Massnahmen liegen aber im Interesse der verschiedenen Stakeholder⁵⁹ und damit ausgesprochen im *telos* des modernisierten Revisionsrechts.

2. Die materielle Staatsaufsicht

Revisionsunternehmen (in welcher Rechtsform auch immer),⁶⁰ welche Dienstleistungen für Publikumsgesellschaften erbringen, unterstehen zusätzlichen Zulassungsvoraussetzungen und werden einer materiellen Staatsaufsicht unterstellt. Dem Regime können sich freiwillig auch andere Revisionsunternehmen unterstellen, sofern sie die erforderlichen Voraussetzungen erfüllen. Dies dürfte vor allem für Unternehmen in Betracht fallen, welche beabsichtigen, künftig Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften zu erbringen, die ausschliesslich unter der Aufsicht einer ausländischen Behörde stehen, weil sie Dienstleistungen für auslandskotierte Gesellschaften erbringen (*escape clause* der Gleichwertigkeit) oder die im Ausland domiziliert sind, sich aber auf dem schweizerischen Revisionsmarkt anbieten möchten.⁶¹

Als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen wird zugelassen, wer die Voraussetzungen an einen Revisionsexperten erfüllt, Gewähr für die Einhaltung der revisions- und aufsichtsrechtlichen Vor-

⁵¹ Die sachlichen Anforderungen an die Fachpraxis wurden im Wesentlichen aus Art. 1 Abs. 2 der Verordnung vom 15. Juni 1992 über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren übernommen (AS 1992, 1210; vormalig SR 231.302).

⁵² Von der Treuhand-Kammer wird zur Diplomprüfung der Wirtschaftsprüfer nur zugelassen, wer mindestens drei Jahre Fachpraxis nachweisen kann (Ziff. 3.4 der Prüfungsordnung über die höhere Fachprüfung für Wirtschaftsprüferinnen und Wirtschaftsprüfer der Treuhand-Kammer vom 11. Juni 2004). Wichtig ist in diesem Zusammenhang, dass die RAB und die Treuhand-Kammer die Fachpraxis nach denselben Massstäben beurteilen.

⁵³ Art. 5 Abs. 1 lit. c RAG.

⁵⁴ Art. 4 Abs. 2 lit. b und c RAG.

⁵⁵ Art. 3 Abs. 2 RAG.

⁵⁶ Vgl. Ziff. III. 4. hiernach.

⁵⁷ Botschaft, BBl 2004, 4062.

⁵⁸ Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR gegenüber Art. 727b Abs. 1 Ziff. 3 aOR. Der Entwurf des Bundesrats hatte tiefere Schwellenwerte für die Bilanzsumme (CHF 6 Mio) und für den Umsatzerlös (CHF 12 Mio) vorgesehen (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 E-OR 2004; BBl 2004, 4117).

⁵⁹ Botschaft, BBl 2004, 3989 f.

⁶⁰ Botschaft, BBl 2004, 4065.

⁶¹ Botschaft, BBl 2004, 4065 f.

schriften gewährleistet und hinreichend⁶² haftpflicht-versichert ist.⁶³ Die Zulassung ist – wie für jedes Revisionsunternehmen – auf fünf Jahre befristet.⁶⁴ Allerdings haben die beaufsichtigten Unternehmen die Zulassungsunterlagen jedes Jahr unaufgefordert zu aktualisieren.⁶⁵ Die kontinuierliche Zulassungskontrolle wird unterstützt durch eine Meldepflicht aller Strafverfolgungsbehörden und Zivilgerichte über Verfahren, die im Zusammenhang mit beaufsichtigten Unternehmen stehen und aufsichtsrechtlich von Bedeutung sein können.⁶⁶

Die Staatsaufsicht manifestiert sich in verschiedenen Facetten:

2.1 Verschärfte Unabhängigkeit

Das Aufsichtsrecht normiert für die beaufsichtigten Unternehmen über das Gesellschaftsrecht hinausgehende Unabhängigkeitsanforderungen.⁶⁷ Die jährlichen Einnahmen aus Tätigkeiten für eine Gesellschaft oder einen Konzern dürfen – im Einklang mit den Branchenusancen – zehn Prozent der gesamten Honorarsumme nicht überschreiten,⁶⁸ und Personen, welche von einer geprüften Gesellschaft in das Revisionsunternehmen oder umgekehrt wechseln, werden «Abkühlfristen»⁶⁹ unterstellt, sofern durch den Übertritt die institutionalisierte Unabhängigkeit des Revisionsunternehmens als gefährdet erscheint.

2.2 Qualitätssicherung

Das Revisionsunternehmen hat sich so zu organisieren, dass die fachliche Qualität sowie die interne

Kontrolle der angebotenen und erbrachten Dienstleistungen dauernd gewährleistet sind.⁷⁰ Dazu gehören qualitätssichernde Weisungen und Ausbildungen der Mitarbeitenden, die dauernde Überwachung der Zulassungsvoraussetzungen und namentlich ein internes Qualitätssicherungssystem.⁷¹ «Übernahmeverschulden» durch die Annahme von Mandaten, denen das Unternehmen selbst nicht gewachsen ist, sind gegebenenfalls durch den Beizug externer Experten zu vermeiden, die Arbeiten sind nach fachlichen Kriterien betriebsintern zu verteilen und sachgerecht zu überwachen.

2.3 Meldepflichten

Nebst der jährlichen Aktualisierung ihrer Zulassungsunterlagen⁷² haben die beaufsichtigten Unternehmen der RAB unverzüglich Meldung über Vorkommnisse zu erstatten, welche aufsichtsrechtlich relevant sind, namentlich personelle Änderungen im obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgan sowie vorzeitige Beendigungen oder Verzichte auf die Verlängerung von Revisionsmandaten.⁷³ Diese Mitteilungen, welche begründet zu erfolgen haben, sind für die Aufsicht von Bedeutung und Interesse, weil sie Schwierigkeiten in der internen Organisation, Meinungsverschiedenheiten über Massnahmen zur Qualitätssicherung oder Differenzen zwischen den Verantwortlichen für die Rechnungslegung und denjenigen für die Abschlussprüfung indizieren können.⁷⁴

2.4 Aufsichtsrechtliche Überprüfung

Die RAB unterzieht die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen periodisch, mindestens jedoch alle drei Jahre, und bei Bedarf auch ad hoc einer eingehenden Überprüfung.⁷⁵ Das Revisionsunternehmen hat hierfür jederzeit Zutritt zu den Geschäftsräumlichkeiten zu gewähren und alle Auskünfte zu erteilen sowie Unterlagen herauszugeben, welche für die Erfüllung der Aufsichtsaufgabe erforderlich sind. Den Zyklus der Prüfungen bestimmt die RAB von Fall zu Fall. Eine Ad-hoc-Überprüfung veranlasst sie

⁶² Nach Art. 11 RAV beträgt die minimale Deckungssumme je nach Prüfhonorar der Versicherten CHF 1 bis 5 Mio für alle jährlichen Schadenfälle. Sie kann durch Versicherungsdeckung oder anderweitige Sicherheit nachgewiesen werden. Die Ansätze mögen angesichts der regelmässig erscheinenden Pressemeldungen über das Quantitativ beanspruchter Schadenersatzsummen eher niedrig erscheinen, sind aber die Konsequenz der normativen Kraft des Faktischen, indem höhere Deckung auf dem Versicherungsmarkt, wenn überhaupt, jedenfalls zu vertretbaren Prämien nicht erhältlich ist.

⁶³ Art. 9 RAG.

⁶⁴ Art. 3 Abs. 2 RAG.

⁶⁵ Art. 14 RAG.

⁶⁶ Art. 24 Abs. 4 und Art. 25 RAG.

⁶⁷ Art. 11 RAG.

⁶⁸ Demgegenüber noch BGE 131 III 38 E. 4.2.4.

⁶⁹ Böckli (Fn. 2), 36.

⁷⁰ Art. 12 RAG, Art. 9 RAV.

⁷¹ Dazu hinten Ziff. IV. 3.

⁷² Vorne Ziff. III. 2.

⁷³ Art. 14 Abs. 2 RAG.

⁷⁴ Botschaft, BBl 2004, 4073.

⁷⁵ Art. 16 RAG.

namentlich bei Verdacht auf eine Verletzung gesetzlicher Pflichten. Ein solcher Verdacht kann durch eigene Wahrnehmungen, aber auch durch Mitteilungen Dritter geschürt werden, eine qualifizierte Schwere ist nicht erforderlich.⁷⁶ Richtigerweise wird aber wohl ein Verdacht auf eine Verletzung *wesentlicher* gesetzlicher Pflichten zu fordern sein.⁷⁷

Die Prüfung erstreckt sich auf die formellen Zulassungsvoraussetzungen, die Einhaltung der gesetzlichen, selbstregulatorischen und branchenüblichen Verhaltensvorschriften, die stichprobeweise materielle Qualitätskontrolle der erbrachten Dienstleistungen sowie die Einhaltung aufsichtsrechtlicher Weisungen.⁷⁸ Die Prüfungsergebnisse hält die RAB in einem Bericht zu Händen des Leitungs- oder Verwaltungsorgans des Revisionsunternehmens fest.⁷⁹ Bei festgestellten Verstössen erteilt sie dem Unternehmen einen Verweis, gibt ihm die erforderlichen Anweisungen und setzt gegebenenfalls Frist zur Wiederherstellung des ordnungsgemässen Zustands.⁸⁰ Als Anweisungen fallen namentlich Fristen für den Erlass unternehmensinterner Weisungen, für die Beendigung eines Revisionsmandats, für die Wiederherstellung der erforderlichen Unabhängigkeit oder für die Anordnung personalrechtlicher Massnahmen in Betracht.⁸¹

3. Modulsystem

Revisionsunternehmen sind in Spezialbereichen auch anderweitigen Aufsichtsbehörden unterstellt, etwa denjenigen über die Banken oder die kollektiven Kapitalanlagen (EBK), die Privatassekuranz (BPV), die Sozialversicherung (BSV) oder auch der Börse (Börsenaufsicht). Sinn und Zweck all dieser Aufsichten sind weitgehend deckungsgleich und die Kontrollinstrumente gleichgerichtet. Hier gilt es, unnötige Doppelspurigkeiten zu vermeiden.⁸² Das geltende wie das künftige Recht sehen daher im Grundsatz eine koordinierte Aufsicht vor.⁸³ In Beantwortung einer ständerätlichen Interpellation hat der Bundesrat ausdrücklich festgehalten, dass die allgemeinen Zu-

lassungsbedingungen für Revisionsunternehmen im RAG zu regeln sind und die spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden darauf aufbauend lediglich die zusätzlichen Anforderungen zu regeln haben.⁸⁴

Die RAB steht in Verhandlungen mit den spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden, um dieses Modulsystem zu verwirklichen. Vorgesehen ist, dass die RAB über die «Grundzulassung» entscheidet und die spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden auf diese Grundzulassung abstellen, sie anerkennen und nur weitergehende Anforderungen ihrer Fachaufsicht kontrollieren und durchsetzen. Sichergestellt wird die Kohärenz zudem durch eine gegenseitige Information über erteilte oder entzogene Bewilligungen.⁸⁵ Die Vollzugsverordnung zum RAG schreibt dies ausdrücklich vor, doch wird die Regelung erst am 1. September 2009 in Kraft treten, um den speziellen Aufsichtsbehörden und namentlich der künftigen FINMA hinreichend Zeit zu geben, ihre Rechtsgrundlagen entsprechend zu harmonisieren.⁸⁶ Bis dahin wird die Kooperation auf einvernehmlicher Basis angestrebt. Bereits im status nascendi ist die Anpassung der börsenrechtlichen Vorschriften (SWX-Regularien).⁸⁷

4. Massnahmen und Sanktionen

Repressiv und generalpräventiv wird das materielle Aufsichtsrecht flankiert durch verwaltungs- und strafrechtliche Massnahmen und Sanktionen.

Die verwaltungsrechtlichen Massnahmen beginnen nach dem Grundsatz der Verhältnismässigkeit mit einem Verweis, setzen sich in einer Anordnung zur allfälligen Wiederherstellung des gesetzmässigen Zustands fort, münden in die Androhung der Bewilligungsentziehung und enden mit dem befristeten oder unbefristeten Entzug der Zulassung.⁸⁸ Der Entzug der

⁷⁶ Botschaft, BBl 2004, 4074.

⁷⁷ Gl. M. Böckli (Fn. 2), 37.

⁷⁸ Art. 16 Abs. 2 RAG.

⁷⁹ Art. 16 Abs. 2 RAG.

⁸⁰ Art. 16 Abs. 4 RAG.

⁸¹ Botschaft, BBl 2004, 4076.

⁸² Schüle, Keine Doppelspurigkeiten in der Aufsicht über die Revisionsstellen!, ST 2007, 251.

⁸³ Art. 22 und 23 RAG; Art. 39 und 41 FINMAG.

⁸⁴ Interpellation Germann vom 19. Dezember 2006 «Aufsicht über die Revisionsstellen. Vermeidung von Doppelspurigkeiten» (Geschäftsnummer 06.3795) und Antwort des Bundesrates vom 28. Februar 2007; vgl. Schüle (Fn. 82).

⁸⁵ Angestrebt wird jeweils entweder die Regelung im Verordnungsrecht des Bundesrates oder in einem Memorandum of Understanding (MoU).

⁸⁶ Art. 21 und 52 Abs. 3 RAV.

⁸⁷ Art. 23 RAG, Art. 8 Abs. 3^{bis} BEHG.

⁸⁸ Art. 16 Abs. 4 und 17 RAG. Die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde ist jedoch nicht gehalten, jede Verfehlung zuerst mit einem Verweis zu sanktionieren und erst zu einem späteren Zeitpunkt Anordnungen zur Wiederherstellung des rechtmässigen Zustands zu treffen. Die aufgelisteten Sanktionen können kumuliert werden.

Zulassung ist vorher anzudrohen, ausser bei groben Verstössen gegen das Gesetz.⁸⁹ Heikel ist die Kommunikation solcher Massnahmen in der Öffentlichkeit. Sie soll nur erfolgen, wenn dies aus Gründen überwiegender öffentlicher oder privater Interessen erforderlich ist.⁹⁰

Die aufsichtsspezifischen strafrechtlichen Sanktionen gliedern sich in Übertretungen⁹¹ und Vergehen.⁹² Jene werden durch die RAB selbst verfolgt, diese durch die kantonale Strafjustiz. Die Strafkompentenz der RAB beschränkt sich auf Bussen bis zu CHF 100 000.– für vorsätzliche und bis zu CHF 50 000.– für fahrlässige Übertretungen. Verfahrensrechtlich massgebend ist das bundesrechtliche Verwaltungsstrafrecht.⁹³

5. Übergangsrecht

Abschliessend ist noch auf drei übergangsrechtliche Regelungen hinzuweisen:

Die für die Zulassung als Revisor oder Revisionsexperte erforderliche beaufsichtigte Fachpraxis kann bis zum 31. August 2009 unter bestimmten Voraussetzungen bei Personen erworben oder ergänzt werden, die selbst keine Zulassung haben.⁹⁴ Später wird nur noch als beaufsichtigte Fachpraxis die Praxis anerkannt, die unter Anleitung einer Person erworben wurde, die selbst über eine Zulassung verfügt.

Das RAG enthält eine Härteklausele, die erlaubt, langjährige praktische Erfahrung als der erforderlichen Fachpraxis für Revisoren wie für Revisionsexperten gleichwertig anzuerkennen. Dies gilt namentlich für natürliche Personen, die am 1. Juli 1992 die Voraussetzungen für besonders befähigte Revisoren erfüllt haben⁹⁵ und seither mehrheitlich und ohne wesentliche Unterbrüche auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision tätig waren.⁹⁶ Eine fehlende Ausbildung kann dagegen

nicht durch entsprechend längere praktische Erfahrung ersetzt werden.⁹⁷

Nach Art. 730a OR darf der leitende Revisor eine ordentliche Revision längstens während sieben Jahren besorgen und hat anschliessend das Mandat für mindestens drei Jahre zu unterbrechen. Recht grosszügig hat der Bundesrat dazu verordnet, dass die siebenjährige Frist erst mit Inkrafttreten des neuen Revisionsrechts, d.h. am 1. Januar 2008, zu laufen beginnt. Dies entlastet namentlich die Revisionsstellen von KMU-Unternehmen, wogegen für die Prüfer von Publikumsgesellschaften eine Rotationspflicht bereits selbstregulatorisch eingehalten wird.

IV. Sicherstellung und Förderung der Qualität der Revision

1. Einführung

Die überragende Bedeutung der Qualität der Revision für das Vertrauen in die Finanzberichterstattung nicht nur der Publikumsgesellschaften, sondern aller rechnungslegungspflichtigen Rechtsträger dürfte unbestritten sein.

Im Einklang mit den vorerwähnten internationalen Entwicklungen⁹⁸ bezweckt der Gesetzgeber mit dem Erlass des RAG daher im Wesentlichen die Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen.⁹⁹ Dieser Zielsetzung ist auch bei der Auslegung des RAG und den jeweiligen Ausführungsbestimmungen Rechnung zu tragen.¹⁰⁰ Die RAB ist mit der Umsetzung und Anwendung des RAG betraut. Ihre Aufgabe besteht folglich in der Sicherstellung, Förderung und – wo notwendig und möglich – in der Wiederherstellung des Vertrauens in die Revisionsdienstleistungen.

Es stellt sich die Frage, wie die Qualität von Revisionsdienstleistungen definiert wird und welche Massnahmen zu ergreifen sind, um diese zu verbessern. Diese Diskussion wird auch auf internationaler Ebene unter dem Titel «promoting audit quality» geführt.

⁸⁹ Art. 17 Abs. 2 RAG; wohl zu Recht kritisch Böckli (Fn. 2), 38.

⁹⁰ Art. 19 Abs. 2 RAG.

⁹¹ Art. 39 RAG.

⁹² Art. 40 RAG.

⁹³ Bundesgesetz vom 22. März 1974 über das Verwaltungsstrafrecht (VStrR, SR 313.0).

⁹⁴ Art. 43 Abs. 4 und 5 RAG.

⁹⁵ Vgl. vorne Fn. 51.

⁹⁶ Art. 43 Abs. 6 i.V.m. Art. 50 RAG.

⁹⁷ Botschaft, BBl 2004, 4093 f.

⁹⁸ Vorne Ziff. I. 1.

⁹⁹ Art. 1 Abs. 2 RAG.

¹⁰⁰ Botschaft, BBl 2004, 4059. Zu den verschiedenen Formen des Ausführungsrechts vorne Ziff. I. 1.

Die Frage ist nicht einfach zu beantworten, weil das Prüfurteil des Revisors letztlich trotz aller Methoden, Instrumente und Mechanismen eine subjektiv geprägte Einschätzung der Frage bleibt, ob der geprüfte Abschluss im Einklang mit den anwendbaren Vorschriften erstellt wurde. Das Prüfurteil enthält, anders formuliert, keine absolute Feststellung der Übereinstimmung des geprüften Abschlusses mit den anwendbaren Vorschriften zur Buchführung und Rechnungslegung. Die Revision ist vielmehr darauf ausgerichtet, mit angemessener Prüfungssicherheit die Frage zu beantworten, dass der geprüfte Abschluss mit Blick auf die anwendbaren Regularien keine wesentlichen Fehlaussagen aufweist.¹⁰¹ Eine angemessene Prüfungssicherheit bedeutet ein hohes, aber kein absolutes Mass an Sicherheit für den Adressaten des Revisionsberichtes. Je nach Prüfungsobjekt und den jeweiligen Umständen sind unterschiedliche Anforderungen an die Prüfungssicherheit zu stellen.¹⁰² Die Meinungen können auseinander gehen, in welchem Ausmass und in welcher Art und Weise geprüft werden muss, damit die angemessene Prüfungssicherheit erstellt ist. Es ist daher wenig überraschend, dass auch keine allgemein anerkannte Definition für die Qualität der Revision besteht.¹⁰³

Dennoch werden im Allgemeinen vier Regelungsbereiche unterschieden, welche die Qualität der Revision beeinflussen:¹⁰⁴

- Regelungen des Zugangs zur Berufsausübung;
- Regelungen und Massnahmen zur unternehmensinternen Sicherung der Prüfungsqualität (interne Qualitätskontrolle);
- Regelungen und Massnahmen zur unternehmensexternen Überwachung der Berufsausübung (externe Qualitätskontrolle);

- zivilrechtliche,¹⁰⁵ berufsrechtliche und strafrechtliche Bestimmungen.

Die RAB ist auf Grund ihrer gesetzlichen Zuständigkeiten nur in den ersten drei Bereichen tätig,¹⁰⁶ weshalb sich die nachfolgenden Ausführungen auf diese beschränken.

2. Zugang zur Berufsausübung

2.1 Im Allgemeinen

Die gesetzliche Regelung von Revisionsdienstleistungen macht nur dann Sinn, wenn diese durch fachlich hinreichend qualifizierte Personen erfolgt und so die Erwartungen an die Qualität erfüllt werden.¹⁰⁷ Wo das Gesetz zwingend eine Revisionsdienstleistung vorschreibt, muss es folglich auch die fachlichen Mindestanforderungen an die Revisorinnen und Revisoren festlegen, um die Verlässlichkeit der Revision zu gewährleisten.¹⁰⁸

2.2 Im Bereich der sog. «Laienrevision»

Personen ohne Zulassung durch die RAB dürfen nur Prüfungen durchführen, die nicht gesetzlich vorgeschrieben sind.¹⁰⁹ Im Segment der sog. «Laienrevision» sieht das Gesetz daher grundsätzlich auch keine Zuständigkeiten für die RAB vor. Die RAB kann insbesondere auch dann nicht eingreifen, wenn ein Prüfkunde oder eine Drittperson mit der Qualität einer (freiwillig durchgeführten) Prüfdienstleistung, mit dem darauf basierenden Prüfurteil oder mit der entsprechenden Berichterstattung nicht einverstanden ist oder dadurch sogar zu Schaden kommt. Es bleibt im Wesentlichen nur der Gang vor das Zivilgericht – sofern ein Schaden vorliegt – und gegebenenfalls vor das Strafgericht.

¹⁰¹ Vgl. PS 200.8 und ISA 200.17.

¹⁰² Kai-Uwe Marten/Reiner Quick/Klaus Ruhnke, *Wirtschaftsprüfung*, 3. Auflage, Stuttgart 2007, 109.

¹⁰³ Vgl. immerhin Marten/Quick/Ruhnke (Fn. 102), 529, wonach die Qualität von Abschlussprüferleistungen in der Erfüllung aller geltenden Normen zu sämtlichen mit der Abschlussprüfung in Zusammenhang stehenden Tätigkeiten und zu den ausführenden Personen besteht.

¹⁰⁴ Marten/Quick/Ruhnke (Fn. 102), 529. Vgl. weiter das etwas anders angelegte Diskussionspapier des britischen Financial Reporting Councils (FRC) «Promoting Audit Quality» vom November 2006 und die Auswertung der Antworten der interessierten Kreise vom Oktober 2007, insbesondere das vorgeschlagene «Framework for Drivers of Audit Quality», 26 ff. Download der Dokumente unter <<http://www.frc.org.uk/press/pub1201.html>>.

¹⁰⁵ Zur Bedeutung der zivilrechtlichen Verantwortlichkeit vorne Ziff. I. 1. und das mittlerweile beinahe schon legendäre Zitat des ehemaligen EU-Kommissars Frits Bolkestein vom 24. März 2003, wonach *unlimited auditor liability* ein *quality driver* sei. Nachweis unter <<http://europa.eu/rapid/pressReleasesAction.do?reference=SPEECH/03/151&format=HTML&aged=1&language=EN&guiLanguage=en>>.

¹⁰⁶ Vorbehalt bleibt die Zuständigkeit für die Beurteilung strafrechtlicher Übertretungen (Art. 39 RAG und Art. 45 RAV).

¹⁰⁷ Botschaft, BBl 2004, 3978 f.

¹⁰⁸ Botschaft, BBl 2004, 3997. Vgl. vorne Ziff. III. 1.

¹⁰⁹ Vorne Ziff. III. 1.

Das Vorstehende gilt insbesondere auch für Prüfungen, die im Rahmen eines *opting-down* erbracht werden.¹¹⁰ Solche Prüfungen stellen keine Revisionsdienstleistungen im Sinne des RAG dar,¹¹¹ und die Personen und Unternehmen, welche solche Prüfungen durchführen, können nicht als Revisionsstelle des Prüfkunden in das Handelsregister eingetragen werden.¹¹²

Es ist allerdings denkbar, dass eine Person oder ein Unternehmen, das über eine Zulassung der RAB verfügt, solche «unorthodoxen» Prüfungen¹¹³ durchführt. In diesem Fall ist es nicht ausgeschlossen, dass die RAB einer solchen Person oder einem solchen Unternehmen die Zulassung entzieht, wenn keine Gewähr mehr für eine einwandfreie Prüftätigkeit besteht.¹¹⁴

Im Weiteren interveniert die RAB dann, wenn Hinweise dafür bestehen, dass Personen oder Unternehmen gesetzlich vorgeschriebene Revisionsdienstleistungen ohne entsprechende Zulassung erbringen.¹¹⁵

2.3 Im Bereich der eingeschränkten Revision

Revisionsdienstleistungen für Unternehmen, die zu einer eingeschränkten Revision verpflichtet sind, sind Personen und Unternehmen vorbehalten, die über die Zulassung der RAB als Revisoren verfügen.¹¹⁶ Die Tatsache, dass in diesem Marktsegment nur Personen und Unternehmen *mit* Zulassung operieren dürfen, ist sicherlich ein gewisser Garant für die Qualität der durchgeführten Revisionsdienstleistungen. Zugelassene Revisoren müssen minimale Anforderungen an Ausbildung, Erfahrung und persönliche Integrität erfüllen, damit sie von der RAB zugelassen werden.¹¹⁷ Sofern eine dieser Voraussetzungen nicht mehr erfüllt ist, kann die RAB die Zulassung entziehen.¹¹⁸

Dasselbe gilt sinngemäss auch für die Revisionsunternehmen, welche minimale personelle und strukturelle Voraussetzungen erfüllen müssen, um eine

Zulassung zu erlangen.¹¹⁹ Insbesondere muss jedes Revisionsunternehmen über ein angemessenes und wirksames internes Qualitätssicherungssystem verfügen.¹²⁰ Die RAB hat daher grundsätzlich die Möglichkeit, einem Revisionsunternehmen die Zulassung zu entziehen, wenn es über keine angemessene oder keine wirksame interne Qualitätssicherung verfügt. Die praktische Relevanz dieser Sanktion ist allerdings beschränkt.¹²¹

2.4 Im Bereich der ordentlichen Revision von Gesellschaften, die keine Publikumsgesellschaften sind

Revisionsdienstleistungen für Unternehmen, die zu einer ordentlichen Revision verpflichtet sind, sind Personen und Unternehmen vorbehalten, die über die Zulassung der RAB als Revisionsexperten verfügen.¹²² Auch hier bildet die Tatsache, dass in diesem Marktsegment nur Personen und Unternehmen *mit* Zulassung operieren dürfen, in einem gewissen Mass Garant für die Qualität der Revisionsdienstleistungen. Im Übrigen wird sinngemäss auf die vorstehenden Ausführungen verwiesen.¹²³

2.5 Im Bereich der ordentlichen Revision von Publikumsgesellschaften

Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften sind Unternehmen vorbehalten, die über die Zulassung als staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen verfügen.¹²⁴ Die Zulassungskriterien sind dabei deutlich strenger als für Unternehmen, die die Zulassung als Revisoren und Revisionsexperten erhalten wollen. Hieraus ergibt sich eine erhöhte Garantie für die Qualität der Revisionsdienstleistungen.

Auch bei den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen bildet das angemessene und wirksame Qualitätssicherungssystem eine der Voraussetzungen für die Zulassung. Einem staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen kann daher ebenfalls die Zulassung entzogen werden, wenn es über ein mangelhaftes Qualitätssicherungssystem verfügt.

¹¹⁰ Vorne Ziff. III. 1.

¹¹¹ Art. 2 lit. a RAG. Gl. M. Böckli (Fn. 2), 220 f.

¹¹² Art. 61 Abs. 1 HRegV, in Kraft ab 1. Januar 2008.

¹¹³ So Böckli (Fn. 2), 220.

¹¹⁴ Art. 17 RAG i.V.m. Art. 4 RAV.

¹¹⁵ Art. 40 Abs. 1 lit. a RAG i.V.m. Art. 14 RAV.

¹¹⁶ Vorne Ziff. II.

¹¹⁷ Vorne Ziff. III. 1.

¹¹⁸ Art. 17 RAG.

¹¹⁹ Vorne Ziff. III. 1.

¹²⁰ Hinten Ziff. IV. 3., insbes. IV. 3.3.

¹²¹ Hinten Ziff. IV. 4.3.

¹²² Vorne Ziff. II.

¹²³ Vgl. dazu vorne IV. 2.3.

¹²⁴ Vorne Ziff. II.

Die RAB hat aber über das sehr grobe Instrument des Entzugs der Zulassung hinaus weitreichende und variable aufsichtsrechtliche Möglichkeiten, um das Qualitätssicherungssystem zu überprüfen und allenfalls Massnahmen zu dessen Verbesserung festzulegen.¹²⁵

3. Interne Qualitätssicherung

3.1 Im Allgemeinen

Als interne Qualitätssicherung (*quality control*) gelten alle internen Massnahmen des Revisionsunternehmens, die zur Sicherung der Qualität ihrer Revisionsdienstleistungen notwendig sind (Art. 12 Abs. 1 RAG). Die interne Qualitätssicherung wird dabei in unternehmensbezogene Massnahmen (Art. 12 Abs. 2 RAG), mandatsbezogene Massnahmen (Art. 12 Abs. 3 RAG) sowie Mechanismen zur Überprüfung und gegebenenfalls Verbesserung der Angemessenheit und Wirksamkeit der vorgenannten Massnahmen unterschieden. Als angemessen gilt ein Qualitätssicherungssystem dann, wenn es geeignet ist, eine Verletzung der anwendbaren Vorschriften zu verhindern oder zeitnah aufzudecken; wirksam ist ein System dann, wenn es allen betroffenen Mitarbeitenden bekannt ist und in der täglichen Arbeit auch tatsächlich umgesetzt wird.¹²⁶

Das Gesetz schreibt vor, dass jedes Revisionsunternehmen über ein internes Qualitätssicherungssystem verfügen muss, dessen Angemessenheit und Wirksamkeit überwacht werden.¹²⁷ Inhaltlich gibt das Gesetz somit nur das Ziel, nicht aber die Massnahmen und Verfahren zu dessen Erreichung vor.

Diese vom Gesetzgeber durchaus bewusst geschaffene «Lücke» wird durch das Berufsrecht geschlossen. Dieses enthält verschiedene Standards mit unterschiedlich weit gehenden Vorgaben für den Aufbau und Betrieb eines internen Qualitätssicherungssystems:

- die Schweizer Grundsätze zur Abschlussprüfung enthalten unternehmens- und mandatsbezogene Massnahmen (GzA 2)¹²⁸ (ab 31. Dezember 2007 ausser Kraft);

- die Schweizer Prüfungsstandards enthalten unternehmens- und mandatsbezogene Massnahmen (PS 220);¹²⁹
- die International Standards on Quality Control enthalten unternehmensbezogene Massnahmen (ISQC1)¹³⁰ und die International Standards on Auditing mandatsbezogene Massnahmen (ISA 220);¹³¹
- die Statements on Quality Control des Auditing Standards Board des American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) und die abweichenden bzw. ergänzenden Vorschriften des Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (Auditing Standards No. 1–5)¹³² enthalten unternehmens- und mandatsbezogene Massnahmen.

3.2 Im Bereich der sog. «Laienrevision»

Im Bereich der nicht gesetzlich vorgeschriebenen Prüfdienstleistungen sieht der Gesetzgeber keine Vorgaben zur internen Qualitätssicherung vor. Sofern die prüfende Person oder das prüfende Unternehmen allerdings Mitglied eines Berufsverbandes ist, werden die Vorschriften zur Qualitätssicherung des jeweiligen Verbandes durch das Berufs- und Standesrecht anwendbar.

3.3 Im Bereich der eingeschränkten Revision

Das Gesetz schreibt wie erwähnt vor, dass jedes Revisionsunternehmen über ein internes Qualitätssicherungssystem verfügen muss.¹³³

Die derzeit noch in Kraft stehenden Grundsätze zur Abschlussprüfung (GzA) sehen zwar Grundsätze zur Qualitätssicherung vor,¹³⁴ werden aber per 1. Ja-

¹²⁵ Hinten Ziff. IV. 4.5.

¹²⁶ Marten/Quick/Ruhnke (Fn. 102), 532.

¹²⁷ Art. 6 Abs. 1 lit. d RAG i.V.m. Art. 9 Abs. 1 RAV.

¹²⁸ Treuhand-Kammer, Grundsätze zur Abschlussprüfung (GzA), Zürich 2001, GzA 2: Qualitätskontrolle.

¹²⁹ Treuhand-Kammer, Schweizer Prüfungsstandards (PS), Zürich 2004, PS 220: Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung.

¹³⁰ International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, New York 2007, 160 ff., ISQC 1: Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and other Assurance and Related Service Engagements.

¹³¹ IAASB (Fn. 130), 246 ff., ISA 220: Quality Control for Audits of Historical Financial Information.

¹³² Vgl. Rule 3400T des PCAOB.

¹³³ Vorne Ziff. IV. 3.1.

¹³⁴ Vorne Ziff. IV. 3.1.

nuar 2008 durch den neuen Standard zur eingeschränkten Revision¹³⁵ ersetzt.

Es ist bedauerlich und mit Blick auf die Bedeutung der internen Qualitätssicherung für den Gesetzgeber auch etwas überraschend, dass der neue Standard zur eingeschränkten Revision – zumindest in der aktuellen Version – keine Vorschriften zur internen Qualitätssicherung enthält.

Im Ergebnis müssen kleinere Revisionsunternehmen zwar von Gesetzes wegen ein internes Qualitätssicherungssystem vorweisen, finden aber im Berufsrecht keine Anhaltspunkte dafür, welchen Anforderungen dieses genügen muss. Es ist daher zu hoffen, dass sich die Berufsverbände und die RAB schnell über die minimalen Anforderungen einigen werden.¹³⁶ Bis zum Vorliegen solcher Vorgaben sind die Revisionsunternehmen in der Ausgestaltung ihres Qualitätssicherungssystems grundsätzlich frei. Es wird allerdings eine Anlehnung an die Vorgaben von PS 220 empfohlen.

Für einen Sonderfall hat der Gesetzgeber dennoch gewisse Vorgaben gemacht: Revisionsunternehmen, in denen nur eine Person über eine Zulassung der RAB verfügt, sind strukturell gar nicht in der Lage, ein internes Qualitätssicherungssystem zu etablieren.¹³⁷ Solche «Einzelkämpfer» haben sich einem System der regelmässigen Beurteilung ihrer Prüftätigkeit durch gleichrangige Berufsleute, also einem externen Qualitätssicherungssystem, anzuschliessen (sog. *peer review*). Die Branche wurde verpflichtet, ein solches System innert drei Jahren seit Inkrafttreten des RAG zur Verfügung zu stellen, und die betroffenen Unternehmen haben innert derselben Frist den Anschluss daran nachzuweisen.¹³⁸

3.4 Im Bereich der ordentlichen Revision von Gesellschaften, die keine Publikumsgesellschaften sind

Das Gesetz schreibt auch für den Bereich der ordentlichen Revision ein internes Qualitätssicherungssystem vor, dessen Angemessenheit und Wirksamkeit überwacht werden.¹³⁹

In diesem Marktsegment bestehen Vorgaben von Seiten der Revisionsbranche (PS 220). Diese Grundsätze gelten für die Zulassung prinzipiell als genügend, und zwar auch für Revisionsunternehmen, die nicht Mitglieder der Treuhand-Kammer und daher nicht auf Grund des Berufs- und Standesrechts zur Einhaltung von PS 220 verpflichtet sind. Für Revisionsunternehmen, die Prüfungen von Abschlüssen nach internationalen Rechnungslegungsstandards durchführen, gelten die Vorschriften der entsprechenden Prüfstandards.

3.5 Im Bereich der ordentlichen Revision von Publikumsgesellschaften

Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen müssen von Gesetzes wegen ebenfalls ein angemessenes und wirksames Qualitätssicherungssystem aufweisen. Der Gesetzgeber ist im Vergleich zu den Vorgaben für Revisoren und Revisionsexperten ausführlicher, was die Zielsetzung und die möglichen Massnahmen der Qualitätssicherung angeht.¹⁴⁰ Auch hier bestehen seitens der Revisionsbranche berufsrechtliche Vorgaben. Je nach Art des geprüften Abschlusses sind PS 220, ISQC1/ISA 220 oder die Standards der AICPA bzw. des PCAOB zu beachten.

Nicht zuletzt zur Schaffung von Rechtssicherheit und mit Blick auf die Anerkennung von Schweizer Revisionsdienstleistungen im Ausland hat der Gesetzgeber der RAB den Auftrag erteilt, im Bereich der Prüfung von Publikumsgesellschaften die anwendbaren Standards festzulegen.¹⁴¹ Die RAB wird diesem Auftrag in der bereits erwähnten Aufsichtsverordnung nachkommen.¹⁴² Sie wird dabei aller Voraussicht nach auf die erwähnten Standards des Berufsstands verweisen.

¹³⁵ Treuhand-Kammer/Schweiz. Treuhänder-Verband, Schweiz. Standard zur eingeschränkten Revision, Version 9.0 vom 21. Juni 2007.

¹³⁶ Die RAB könnte die Voraussetzungen für ein Qualitätssicherungssystem i.S. von Art. 9 Abs. 1 RAV notfalls selbst in einem Rundschreiben festlegen. Da sich die RAB jedoch bei der Festlegung von Prüfungsstandards auf den Bereich der Prüfung von Publikumsgesellschaften konzentriert (vgl. Art. 28 RAV), ist es im Marktsegment der eingeschränkten Revision primär die Aufgabe der Berufsverbände, für angemessene Vorgaben zu sorgen.

¹³⁷ Dabei spielt es keine Rolle, ob das Unternehmen neben der zugelassenen Person noch weitere Personen beschäftigt, die an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen beteiligt sind. Eine wirksame Qualitätssicherung setzt somit minimal zwei Personen mit Zulassung voraus.

¹³⁸ Art. 9 Abs. 2 i.V.m. Art. 49 RAV.

¹³⁹ Art. 6 Abs. 1 lit. b RAG i.V.m. Art. 9 Abs. 1 RAV.

¹⁴⁰ Art. 12 RAG, dazu vorne Ziff. III. 2.2.

¹⁴¹ Art. 28 RAV.

¹⁴² Vorne Ziff. I. 1.

4. Externe Qualitätskontrolle

4.1 Allgemeines

Als externe Qualitätskontrolle gilt eine Systemprüfung zur Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit des internen Qualitätssicherungssystems¹⁴³ durch einen aussenstehenden unabhängigen Dritten.¹⁴⁴

Die externe Qualitätskontrolle gilt auf internationaler Ebene – zumindest im Bereich der sog. *public interest entities*, also der börsenkotierten Unternehmen, Banken und Versicherungen¹⁴⁵ – als das sachlich überzeugendste Instrument zur Qualitätssicherung bei Revisionsdienstleistungen. Die Erfahrungen derjenigen Staaten, die bereits seit längerer Zeit Inspektionen bei den Revisionsunternehmen durchführen, sind durchwegs positiv.¹⁴⁶ In der Schweiz ist zudem auf die guten Erfahrungen der Eidgenössischen Bankenkommission zu verweisen, die bereits seit 2002 bei den bankenrechtlichen Revisionsstellen Qualitätskontrollen durchführt.¹⁴⁷

4.2 Im Bereich der sog. «Laienrevision»

Das Revisionsaufsichtsgesetz sieht für die RAB keine Möglichkeit vor, die Qualität von gesetzlich nicht vorgeschriebenen Prüfungen oder die dabei angewendeten Mechanismen zur Qualitätssicherung zu überprüfen und gegebenenfalls gegen Mängel einzuschreiten.

4.3 Im Bereich der eingeschränkten Revision

Was für den Bereich der Laienrevision ausgeführt wurde,¹⁴⁸ gilt auch im Bereich der eingeschränkten Revision: Die RAB hat auf Grund der Vorgaben des Gesetzgebers keine Möglichkeit, die Qualität der

Revisionsdienstleistungen und die Angemessenheit bzw. die Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems durch Inspektionen zu überprüfen. Eine Ausnahme gilt nur für Revisionsunternehmen, die sich freiwillig der Aufsicht der RAB unterstellen.¹⁴⁹

Die grundsätzliche Kompetenz der RAB, einer mangelhaft prüfenden Person oder einem mangelhaft prüfenden Revisionsunternehmen die Zulassung zu entziehen, wird daher in der Praxis nur sehr beschränkte Wirkung entfalten. Denkbar ist allerdings, dass die RAB entweder von der zugelassenen Person oder vom zugelassenen Unternehmen selbst¹⁵⁰ oder von Drittseite¹⁵¹ auf mögliche Qualitätsmängel aufmerksam gemacht wird. Falls diese Angaben genügend justiziabel sind, kommt der Entzug der Zulassung in Betracht.

Das Vorstehende ist mit Blick auf die wohl unbestrittene Notwendigkeit der Sicherstellung einer angemessenen Prüfungssicherheit unbefriedigend. Es wird daher angeregt, das für «Einzelkämpfer» vorgesehene System der *peer review*¹⁵² auf berufsrechtlicher Basis auf sämtliche Personen und Revisionsunternehmen auszudehnen, die nicht der Aufsicht der RAB unterstehen. Die Berufsverbände haben es in der Hand, in diesem Bereich ein für die Branche nutzbringendes Betätigungsfeld zu schaffen.

4.4 Im Bereich der ordentlichen Revision von Gesellschaften, die keine Publikumsgesellschaften sind

Es wird sinngemäss auf die Ausführungen zur eingeschränkten Revision verwiesen.¹⁵³ Auch in diesem Marktsegment ist – ebenfalls mit der Ausnahme der freiwillig unterstellten Revisionsunternehmen – der Entzug einer Zulassung auf Grund mangelhafter

¹⁴³ Vorne Ziff. IV. 3.

¹⁴⁴ Marten/Quick/Ruhnke (Fn. 102), 541.

¹⁴⁵ Vgl. die Definition in Art. 1 Ziff. 13 der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, ABl. L 157 vom 9. Juni 2007, S. 87 ff.

¹⁴⁶ Dazu vorne Ziff. I. 1.

¹⁴⁷ Vgl. zum Ganzen das Rundschreiben 05/3 der EBK vom 29. Juni 2005 betreffend Prüfgesellschaften (Stand: 1. September 2007), insbes. Rn 23 ff.

¹⁴⁸ Vorne Ziff. IV. 4.2.

¹⁴⁹ Art. 7 Abs. 2 RAG i.V.m. Art. 33 RAV.

¹⁵⁰ Vgl. dazu die Meldepflicht der zugelassenen Personen und Revisionsunternehmen nach Art. 13 Abs. 1 RAV. Die Nichtbeachtung ist strafbar (Art. 45 lit. c RAV).

¹⁵¹ Zu denken ist an ein Strafurteil oder an einen Entscheid einer spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörde, das bzw. der zur Folge hat, dass die gesetzlich verlangte Gewähr für eine einwandfreie Prüftätigkeit nicht mehr vorhanden ist.

¹⁵² Vorne Ziff. IV. 3.3. Eine Variante hierzu wäre eine *monitored peer review*. Als solche gilt ein System, in dem die Qualitätskontrollen grundsätzlich von gleichrangigen Berufsleuten durchgeführt werden. Das Ergebnis und die Werthaltigkeit dieser Kontrollen werden jedoch von staatlicher Seite überprüft. Das System hat sich insbesondere in Deutschland bewährt.

¹⁵³ Vorne Ziff. IV. 4.3.

Prüftätigkeit nicht sehr wahrscheinlich. Auch hier könnte die berufsrechtliche *peer review* Abhilfe schaffen.

4.5 Im Bereich der ordentlichen Revision von Publikumsgesellschaften

Die RAB ist verpflichtet, die Einhaltung der gesetzlichen Pflichten – wozu insbesondere die Schaffung und der Betrieb eines internen Qualitätssicherungssystems gehören – sowie die Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen durch Inspektionen zu überprüfen und bei unbefriedigenden oder gar rechtswidrigen Ergebnissen die entsprechenden Massnahmen zu ergreifen.¹⁵⁴

Im Rahmen dieser Inspektionen werden verschiedene formelle und materielle Aspekte einer Prüfung unterzogen.¹⁵⁵ In einem ersten Schritt wird neben der Überprüfung der Zulassungsvoraussetzungen vor allem auch die Angemessenheit des Qualitätssicherungssystems analysiert. Dieser Vorgang bildet Teil der sog. «firm review.» In einem zweiten Schritt werden stichprobenweise die Arbeitspapiere einzelner Prüfmandate für Publikumsgesellschaften geprüft und dabei insbesondere die Wirksamkeit der Qualitätssicherung überprüft (sog. «file review»).

Im Bereich der Aufsicht über die Revisionsunternehmen von Publikumsgesellschaften liegt die eigentliche Kernkompetenz der RAB. Die RAB verfügt über die hierfür erforderlichen Massnahmen und

Mittel, um den Auftrag des Gesetzgebers zu erfüllen.

V. Schluss

Der Gesetzgeber zielt mit der Neuordnung des Revisionsrechts und insbesondere mit dem Erlass des RAG auf die Sicherstellung und Förderung der Qualität von Revisionsdienstleistungen. Die wichtigsten Instrumente sind dabei die Regulierung des Zugangs zur Berufsausübung, die Vorschriften zur internen Qualitätssicherung für die Revisionsunternehmen und die externe Überwachung der Prüfqualität durch Inspektionen seitens der neu geschaffenen RAB. Der Gesetzgeber hat die bisherige Selbstregulierung und Selbstbeaufsichtigung der Branche allerdings zu Recht nicht vollständig durch ein staatliches Aufsichtssystem ersetzt. Die Berufsverbände spielen bei der Sicherstellung und Verbesserung der Qualität der Revisionsdienstleistungen weiterhin eine wichtige Rolle und sollen vorab da tätig werden, wo das öffentliche Interesse keine oder nur eine beschränkte staatliche Tätigkeit notwendig macht. Allerdings ist es jetzt an der Zeit, dass die Berufsverbände die ihnen zugeordnete Rolle aktiv wahrnehmen und in jenen Marktsegmenten, in denen der Gesetzgeber bewusst Lücken hinterlassen hat, die notwendigen Standards und die Mechanismen zu deren Durchsetzung schaffen.

¹⁵⁴ Art. 16 RAG. Vgl. dazu vorne Ziff. III. 2.

¹⁵⁵ Zum Folgenden *Schneider/Sanwald* (Fn. 8), 504.