

# GESETZGEBERISCHER HANDLUNGSBEDARF IN REVISIONSRECHT UND REVISIONSAUFSICHT? Nein, aber...

**Der Bundesrat hat durch das Bundesamt für Justiz abklären lassen, ob Vorschriften im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht grundlegend anzupassen seien. Im Ergebnis ist dies nicht so. Gleichwohl sieht Expertsuisse in einigen Belangen durchaus Verbesserungspotenziale.**

## 1. AUSGANGSLAGE UND PRÜFAUFTRAG DES BUNDESRATS

Im Kontext der Aktienrechtsrevision sowie der Parlamentarischen Initiative Schneeberger[1] hatte der Bundesrat das Bundesamt für Justiz (BJ) beauftragt, zu prüfen, ob es im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht Handlungsbedarf gäbe. Die seitens des BJ beauftragten Experten haben zwischenzeitlich ihren Ergebnisbericht vorgelegt[2]. Gemäss Expertenbericht sind die Anspruchsgruppen über alles gesehen mit dem aktuellen Stand der Gesetzesbestimmungen zufrieden. Die Dreiteilung der Prüfung (ordentliche Revision, eingeschränkte Revision und Opting-out) wie auch des Markts (staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen, zugelassene Revisionsexperten und zugelassene Revisoren) werden als positiv beurteilt. Umfassende Änderungen an den Bestimmungen seien nicht notwendig. Vor allem werden Aufweichungen der Unabhängigkeit sowie eine Abnahmeempfehlung bei der eingeschränkten Revision abgelehnt. Insgesamt kann der Expertenbericht als Absage an die Parlamentarische Initiative Schneeberger gewertet werden.

Überprüfenswert erscheinen den Gutachtern hingegen die heutigen Anforderungen an die Zulassung der Revisoren. Insoweit wird den Überlegungen von *Expertsuisse* gefolgt, wonach bei massvoller Anpassung der Zulassungskriterien auch darüber nachgedacht werden könnte, dass der zugelassene Revisor künftig für sämtliche gesetzlichen Revisionsdienstleistungen im KMU-Segment qualifiziert.

Der Bundesrat hat den Expertenbericht an seiner Sitzung vom 8. November 2017 zur Kenntnis genommen und möchte,

dass das BJ nun noch einmal einzelne Empfehlungen der Experten vertieft abklärt.

## 2. POSITION VON EXPERTSUISSE

Der KMU-Prüfer (in der Person des zugelassenen Revisors) soll nach Auffassung von *Expertsuisse* – im Sinne einer umfassenden Kundenbetreuung – im KMU-Umfeld (d.h. im Segment der eingeschränkt revisionspflichtigen Organisationen) befähigt werden, sämtliche gesetzlichen Revisionsdienstleistungen (inkl. sämtlicher Spezialprüfungen) durchführen zu können.

Das bedingt, dass (a) der zugelassene Revisor für diese Aufgaben qualifiziert, d.h. ausgebildet ist und (b) Doppelmandate (also Fälle der eingeschränkten Revision, in denen Mitarbeitende der als Revisionsstelle gewählten Treuhandgesellschaft bei der Buchführung mitwirken) uneingeschränkt zulässig sind, mithin also Doppelmandate die Durchführung von Spezialprüfungen nicht verunmöglichen.

**2.1 Präzisierung der Zulassungskriterien.** Die Zulassungskriterien für den Revisor (Art. 5 des Revisionsaufsichtsgesetzes [RAG]) sind mit den erhöhten Schwellenwerten[3] nicht adäquat «mitgewachsen» und sollten daher massvoll, aber konsequent dem Verantwortungsumfang angepasst werden. Dazu gehört, dass für natürliche Personen eine minimale Revisionsausbildung sowie eine angemessene beaufsichtigte Fachpraxis zum Zeitpunkt des erstmaligen Zulassungsantrags zu fordern ist. Ebenfalls angezeigt erscheint u.E. eine gesetzlich verankerte Pflicht zur fortwährenden



THORSTEN KLEIBOLD, DR.  
OEC. HSG, WIRTSCHAFTS-  
PRÜFER/STEUERBERATER  
(D), DIREKTOR INTERNA-  
TIONAL FEDERATION OF  
ACCOUNTANTS (IFAC),  
NEW YORK, MITGLIED DER  
GESCHÄFTSLEITUNG,  
EXPERTSUISSE, ZÜRICH



MARTIN NAY,  
DIPL. WIRTSCHAFTSPRÜFER,  
PRÄSIDENT FACHBEREICH  
WIRTSCHAFTSPRÜFUNG,  
EXPERTSUISSE,  
MITGLIED DER  
GESCHÄFTSLEITUNG,  
BDO AG, ZÜRICH

Weiterbildung sowie ein Minimalumfang an kontinuierlicher Fachpraxis [4].

**2.2 Spezialprüfungen und Doppelmandate.** Unter Beachtung der in Abschnitt 2.1 genannten Anforderungen an den zugelassenen Revisor ist es vertretbar, dass dieser für die Durchführung sämtlicher gesetzlicher Revisionsdienstleistungen im KMU-Segment qualifiziert [5]. Dies im Gegensatz zum heutigen gesetzlichen Dispositiv, wonach gewisse Spezialprüfungen eine Zulassung als Revisionsexperte erfordern [6].

In diesem Zusammenhang erscheint ebenfalls eine gesetzliche Klarstellung angezeigt, dass die aktienrechtlich definierten Spezialprüfungen durchführbar bleiben, auch wenn der Revisor ein Doppelmandat hält, d. h. bei seinem Revisionskunden neben der eingeschränkten Revision in gesetzlichem Rahmen bei der Buchführung mitwirkt [7].

Diese an sich konsequente Umsetzung der Doppelmandate (Art. 729 Abs. 2 des *Obligationenrechts* [OR]) ist durch die aktuelle höchstrichterliche Rechtsprechung [8] in Zweifel gezogen und hat jüngst für Verunsicherung im Berufsstand gesorgt. Nach dieser Rechtsprechung gelten für die Gründungsprüfung letztlich die Unabhängigkeitsvorgaben der ordentlichen Revision. Da jedoch bei der ordentlichen Revision die Mitwirkung bei der Buchführung nicht zulässig ist [9], wäre – die Rechtsprechung konsequent fortgedacht –

davon auszugehen, dass die Revisionsstelle eines KMU im Grundsatz keine Spezialprüfungen durchführen darf, sofern sie – im gesetzlich erlaubten Umfang – bei der Buch-

---

*«Da bei der ordentlichen Revision die Mitwirkung bei der Buchführung nicht zulässig ist, wäre davon auszugehen, dass die Revisionsstelle eines KMU im Grundsatz keine Spezialprüfungen durchführen darf, sofern sie – im gesetzlich erlaubten Umfang – bei der Buchführung mitwirkt.»*

führung mitwirkt. Dies erscheint unter Beachtung des politisch gewollten «Konstrukts» der Doppelmandate eine wenig überzeugende Lösung zu sein.

Unter Beachtung dieser Rechtsprechung kommen die Autoren zur Einschätzung, dass Spezialprüfungen jedenfalls immer dann kompatibel sein sollten, wenn die doppelmandatierte Revisionsstelle im Rahmen der Spezialprüfung einen Prüfungsgegenstand zu testieren hat, mit dem sie vorab anlässlich der Mitwirkung bei der Buchführung nicht inhaltlich befasst war (also keine Selbstprüfung vorliegt) [10].

Ebenfalls sollte das Vorliegen eines Doppelmandats die Durchführung der Spezialprüfung nicht verunmöglichen, sofern der Gesetzgeber (implizit) davon ausgeht, dass die Revisionsstelle die Spezialprüfung – quasi in Fortsetzung ihres Mandats als Revisionsstelle – vornimmt, so etwa die

*«Aus Gründen der Rechtssicherheit erachten die Autoren es als sachgerecht, Umfang und Tragweite des Revisionsgeheimnisses im Gesetz neu zu regeln.»*

Prüfung der Zwischenbilanz bei begründeter Besorgnis der Überschuldung (Art. 725 Abs. 2 OR) oder die Prüfung auf Zulässigkeit einer Aufwertung im Kontext eines hälftigen Kapitalverlusts (Art. 670 Abs. 2 OR) [11].

**2.3 Weitere Aspekte.** Aus Gründen der Rechtssicherheit erachten die Autoren es als sachgerecht, Umfang und Tragweite des Revisionsgeheimnisses im Gesetz neu zu regeln. Zum einen sollte klargestellt werden, dass die Offenlegung von sog. Key Audit Matters im Revisionsbericht sowie der partielle Beizug externer Berufsangehöriger durch Einzelpraxen für Zwecke der gesetzlichen Qualitätssicherungspflicht keine Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht erforderlich machen. Zum anderen erscheint es angezeigt, darüber nachzudenken, externe IT-Dienstleister – wie etwa Cloud-Anbieter – per Gesetz als Geheimnisträger zu qualifizieren, die dafür besorgt sein müssen, die ihnen anvertrauten bzw. auf ihren Systemen gespeicherten Daten der Revisionsunternehmen zu schützen [12].

Materiellrechtlich empfiehlt der Expertenbericht dem Gesetzgeber zu prüfen, ob die IKS-Prüfung bei Gesellschaften

des öffentlichen Interesses auf den Aspekt der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems auszudehnen sei, während im Gegenzug bei den übrigen Gesellschaften, die der ordentlichen Revision unterliegen, die separate Prüfungspflicht der Existenz des IKS aufgehoben werden könnte. Die Autoren können diese Empfehlung nachvollziehen, kommen aber zwischenzeitlich zur Auffassung, dass eine IKS-Prüfungspflicht auf Gesetzesstufe gänzlich entbehrlich sein kann. Gerade im Segment der börsenkotierten Gesellschaften besteht unabhängig von einem gesetzlichen Appell im internationalen Kontext ein De-facto-Anreiz, ein wirksames IKS zu unterhalten und allenfalls auch separat extern überprüfen zu lassen.

### 3. FAZIT UND AUSBLICK

Der Bundesrat hat den Expertenbericht zur Frage des Handlungsbedarfs im Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht zur Kenntnis genommen. Das BJ wird nun gewisse Aspekte des heutigen Rechts weiter abklären. Festgestellt werden kann aber bereits, dass kein fundamentaler Anpassungsbedarf besteht und das aktuelle Gesetzesdispositiv in der Praxis akzeptiert und gefestigt ist.

(Partielle) Verbesserungspotenziale bestehen gleichwohl. So sollte u. E. vor allem der KMU-Prüferansatz gestärkt werden, was eine Präzisierung der Zulassungskriterien und die uneingeschränkte Respektierung des Doppelmandats bedingt. Auch ist es den Autoren ein Anliegen, dass die Revisionsaufsichtsbehörde im Rahmen von Inspektionen und sonstigen Abklärungen bei beaufsichtigten zugelassenen Einzelpersonen und Revisionsunternehmen davon absieht, das aufgrund der Rechnungslegungs- und Prüfungsstandards erforderliche professionelle Ermessen des Prüfers zu hinterfragen. In dieser Hinsicht ist eine fortwährend konstruktive Begleitung der Revisionsaufsicht durch den Berufsstand erforderlich. Erforderlich ist darüber hinaus stets, dass sich der Berufsstand konstruktiv in die Weiterentwicklung des (gesetzlichen) Revisionsrahmens einbringt und diesen auch regelmässig selbst hinterfragt. ■

**Anmerkungen:** 1) Parlamentarische Initiative 15.472 «KMU-taugliche Lösung sichern. Eingeschränkte Revision zum Schutz unserer KMU verwesentlichen», eingereicht von Nationalrätin Daniela Schneeberger am 16. Juni 2015. 2) Vgl. Medienmitteilung des Bundesrats vom 9. November 2017 («Handlungsbedarf im Revisionsrecht prüfen»), <https://www.admin.ch/gov/de/start/dokumentation/medienmitteilungen.msg-id-68690.html>, abgerufen am 18. Dezember 2017. Vgl. ferner in dieser Ausgabe Ochsner/Suter, Allfälliger Handlungsbedarf im allgemeinen Revisions- und Revisionsaufsichtsrecht, S. 106 ff. 3) Zur Erinnerung: Die Schwellenwerte zur Abgrenzung von ordentlicher und eingeschränkter Revision wurden auf den 1. Januar 2012 signifikant angehoben. Vgl. diesbezüglich Kleibold, Erhöhung der Schwellenwerte von Art. 727 OR, in ST 2011/10, S. 798 ff. Das Tätigkeitsgebiet des zugelassenen Revisors und somit auch dessen Verantwortung hat sich dadurch erheblich ausgeweitet. 4) Im heutigen Recht besteht

keine explizite Weiterbildungspflicht, sondern lediglich – aber immerhin – eine allgemeine Qualitätssicherungspflicht für Revisionsunternehmen (Art. 6 Abs. 1 lit. d RAG i. V. m. Art. 9 RAV), die gemäss Vorgaben des Qualitätssicherungsstandards QS1 auch die Weiterbildung miteinschliesst. 5) Mit hin also nicht nur für die eingeschränkte Revision, sondern auch für sämtliche Spezialprüfungen bei Organisationen unterhalb der Schwellenwerte von «20-40-250». 6) Vereinfacht gesagt, ist die Zulassung als Revisionsexperte unter anderem immer dann erforderlich, wenn Haftungssubstrat abfließt, wie etwa bei der Kapitalherabsetzungsprüfung (Art. 732 OR) oder der vorzeitigen Verteilung des Vermögens im Liquidationsfall (Art. 745 Abs. 3 OR). 7) Das Mitwirken bei der Buchführung ist zulässig, sofern durch geeignete organisatorische und personelle Massnahmen eine verlässliche Prüfung sichergestellt wird, Art. 729 Abs. 2 OR. 8) BVGer B-7872/2015 vom 21. April 2016, BGR 2C\_487/2016 vom 23. November 2016. 9) Vgl. Art. 728 Abs. 2

Ziff. 4 OR. 10) Beispielsweise bei Prüfungsberichten zu ordentlichen Kapitalerhöhungen, Art. 652 f Abs. 1 OR. 11) Im ersten Fall geht der Gesetzgeber offensichtlich davon aus, dass die Zwischenbilanzprüfung durch die gewählte Revisionsstelle erfolgt, denn ansonsten hätte es des Hinweises in Art. 725 Abs. 3 OR nicht bedurft, wonach – sofern die Gesellschaft über keine Revisionsstelle verfügt – es dem zugelassenen Revisor obliegt, die Anzeigepflichten zu erfüllen. 12) Eine entsprechende Regelung ist jüngst in das deutsche Strafrecht eingefügt worden. Nach der Neuregelung des § 203 StGB ist nun ein «Offenbaren» des Geheimnisses gegenüber «sonstigen Personen, die an der beruflichen oder dienstlichen Tätigkeit des Berufsgeheimnisträgers mitwirken, soweit dies für die Inanspruchnahme der Tätigkeit der sonstigen mitwirkenden Person erforderlich» ist, straflos. Insoweit können künftig auch ohne Einwilligung des Mandanten Daten weitergegeben und etwa zeitgemässe Cloud-Computing-Lösungen in Anspruch genommen werden.

