Inhaltsverzeichnis

Abbildungsverzeichnis 3

Tabellenverzeichnis 4

Abkürzungsverzeichnis 5

1. Einleitung 7

1.1 Problemstellung 8

1.2 Zielsetzung 9

1.3 Vorgehen 9

2. Allgemeiner konzeptioneller Teil 11

2.1 Theoretische Einführung in die Wirtschaftsprüferbranche 11

2.1.1 Wirtschaftsprüfung und ihre Relevanz 11

2.1.2 Ziele und Voraussetzungen der Wirtschaftsprüfung 13

2.1.3 Systemvarianten der externen Qualitätssicherung 14

2.2 Hintergrund der Revisionsaufsichtsbehörde 16

2.2.1 Entwicklungen in den Vereinigten Staaten von Amerika 16

2.2.2 Reaktion der Schweizer Gesetzgebung 18

2.2.2.1 Neuregelung der Revisionsstelle und Abschlussprüfung 19

2.2.2.1.1 Neue Kategorien von Gesellschaften 20

2.2.2.1.2 Ordentliche Revision 21

2.2.2.1.3 Eingeschränkte Revision 21

2.2.2.1.4 Opting-System 22

2.2.2.1.5 Internes Kontrollsystem 23

2.2.2.1.6 Stärkung der Unabhängigkeit der Revisionsstelle 24

2.2.2.2 Neuregelung der Zulassung und Beaufsichtigung der Revisoren 26

2.3 Wesen der Revisionsaufsichtsbehörde 26

2.3.1 Gegenstand und Zweck des Revisionsaufsichtsgesetzes 26

2.3.2 Begriffe des Revisionsaufsichtsgesetzes 27

2.3.3 Organisation der Revisionsaufsichtsbehörde 28

2.3.4 Personal der Revisionsaufsichtsbehörde 30

2.3.5 Zulassungssystem der Revisionsaufsichtsbehörde 31

2.3.5.1 Revisionsstellen und ihre Zulassungsbedingungen 32

2.3.5.2 Erteilung von provisorischen Zulassungen 34

2.3.6 Inspektionen durch die Revisionsaufsichtsbehörde 35

2.3.6.1 Risikoorientierter Prüfungsansatz 35

2.3.6.2 Geschäftsrisikoorientierter Prüfungsansatz 36

2.3.6.3 Rechtliche Bestimmungen zum Inspektionsprozess 37

2.3.7 Zusammenarbeit mit in- und ausländischen Behörden 39

2.3.7.1 Spezialgesetzliche Aufsichtsbehörden 39

2.3.7.2 Ausländische Revisionsaufsichtsbehörden 40

2.4 Folgerungen aus dem allgemeinen konzeptionellen Teil 42

3. Besonderer praktischer Teil 43

3.1 Ziele des praktischen Teils 43

3.2 Untersuchungszielgruppe 43

3.3 Datenerhebungsmethodik 43

3.4 Untersuchungsgrenzen 43

3.5 Untersuchungsergebnisse 44

3.5.1 Umwandlung der provisorischen Zulassungen in definitive Verfügungen 44

3.5.2 Inspektionen von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen 44

3.5.3 Anerkennung durch ausländische Revisionsaufsichtsbehörden 45

3.5.4 Gewinnung von erfahrenem, aber auch integrem, unabhängigem Personal 46

3.5.5 Schließung des expectation gap und Kostenanstieg der Revisionsbranche 47

3.6 Folgerungen aus dem besonderen praktischen Teil 48

4. Schlussfolgerungen 50

4.1 Empfehlungen für die Schweizer Gesetzgebung und Praxis 50

4.2 Empfehlungen für die Forschung 51

Literaturverzeichnis 52

Internet-Quellenverzeichnis 55

Gesprächsverzeichnis 57

Anhang 58

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Vorgehen _____ 9
Abbildung 2: Systemvarianten der externen Qualitätssicherung _____ 15
Abbildung 3: Organigramm der Revisionsaufsichtsbehörde _____ 31
Abbildung 4: Komponenten des Prüfungsrisikos _____ 35

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Kategorien der Gesellschaften und ihr jeweiliger Umfang der Revision_____20

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
Art.	Artikel
ASV-RAB	Verordnung vom 17. März 2008 der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde über die Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen (Aufsichtsverordnung RAB, ASV-RAB, SR 221.302.33)
Aufl.	Auflage
BBl	Bundesblatt der Schweizerischen Eidgenossenschaft
BPG	Bundespersonalgesetz vom 24. März 2000 (BPG, SR 172.220.1)
BPV	Bundesamt für Privatversicherungen
BRA	business risk audit
bspw.	beispielsweise
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
CHF	Schweizer Franken
COSO	Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
d.h.	das heißt
EJPD	Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement
EBK	Eidgenössische Bankenkommission
EFK	Eidgenössische Finanzkontrolle
EU	Europäische Union
f./ff.	folgende/fortfolgende
FINMA	Eidgenössische Finanzmarktaufsichtsbehörde
gem.	gemäß
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
Hrsg.	Herausgeber
IFAC	International Federation of Accountants
IKS	Internes Kontrollsystem
i. V. m.	in Verbindung mit
KMU	Kleine und mittlere Unternehmen
lit.	litera
Mio.	Million(en)
mind.	mindestens
Mrd.	Milliarde(n)

OR	Bundesgesetz betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (Fünfter Teil: Obligationenrecht) vom 30. März 1911 (SR 220)
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
RAB	Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde / Aufsichtsbehörde
RAG	Bundesgesetz vom 16. Dezember 2005 über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsgesetz, SR 221.302)
RAV	Verordnung vom 22. August 2007 über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsverordnung, SR 221.302.3)
SEC	Securities and Exchange Commission
SOA	Sarbanes-Oxley Act of 2002
sog.	so genannte(r/n)
SWX	Swiss Exchange
u.a.	unter anderem (anderen)
usw.	und so weiter
USA	United States of America / Vereinigte Staaten von Amerika
v.a.	vor allem
VE RRG	Vorentwurf der Expertenkommission „Rechnungslegungsrecht“ vom 29. Juni 1998 für ein Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision
vgl.	vergleiche
z.B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer
zit.	zitiert

1. Einleitung

Die *Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (RAB)*, die im *Revisionsaufsichtsgesetz (RAG)* geregelt ist, stellt eine öffentlich-rechtliche Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit dar, die die externe Qualitätssicherung der Wirtschaftsprüferbranche unabhängig durchführt (vgl. Art. 28 Abs. 1 und 2 *RAG*). Sie ist seit dem 1. September 2007 in Kraft und hat ihren Sitz in Bern (Schneider & Sanwald, 2007, S. 502). Bevor sie jedoch ihren gesetzlich bestimmten Aufgaben nachkommen konnte, mussten in einer sog. Aufbauphase alle nötigen Vorbereitungen getroffen werden. In diesem Zusammenhang erklärt das *Eidgenössische Justiz- und Polizeidepartement (EJPD)* (2006a), dass der Bundesrat Mitte Oktober 2006 die Mitglieder des Verwaltungsrates wählte. Ihre ersten Aufgaben waren die Festlegung des Sitzes der Behörde, der Erlass von Richtlinien, die Ernennung des Direktors und die Anstellung der Mitarbeitenden der *RAB*.[1] Weiter erwähnt die *RAB* (2008c, S. 5) in ihrem vor wenigen Wochen publizierten Tätigkeitsbericht, dass die organisatorischen Bestimmungen des *RAG* vom Bundesrat vorzeitig am 1. November 2006 in Kraft gesetzt wurden, um den Aufbau der *RAB* zu gewährleisten. Für den Aufbau wurde bereits vor der Wahl des Verwaltungsrates ein Projektteam engagiert und etwa einen Monat nach Aufnahme seiner Tätigkeiten wählte der Verwaltungsrat F. Schneider zum Direktor der *RAB*, der sein Amt am 1. Januar 2008 antrat *(EJPD*, 2006b).

Nach dem Aufbau einer zweckmäßigen inneren Struktur war die *RAB* im ersten Halbjahr 2007 v.a. mit der Vorbereitung der sog. operationellen Phase ab September 2007 beschäftigt (*RAB*, 2008c). Diesbezüglich wurden bspw. die ersten Arbeitsverträge mit künftigen Mitarbeitenden geschlossen und der vom Verwaltungsrat im Juli 2007 in Kraft gesetzte Verhaltenskodex bietet Gewähr, dass die Mitarbeitenden ihre Tätigkeiten unabhängig und frei von Interessenkonflikten ausüben (vgl. *RAB*, 2007b, S. 2). Die *RAB* umfasst drei Abteilungen, namentlich die Bereiche Zulassung und Support, Aufsicht und den Rechtsdienst. In einer ersten Phase war der Bereich Zulassung und Support v.a. für den Aufbau des Informatiksystems und der Personalrekrutierung zuständig, wohingegen der Bereich Aufsicht die Vorbereitungen für die Inspektionstätigkeiten traf. Im Zuge der Ausarbeitung eines Aufsichtskonzepts hat die *RAB* verschiedene ausländische Aufsichtsbehörden besucht, um von deren Erfahrungen aus bereits bestehenden Inspektionsprozessen zu profitieren. Abstützend auf das Aufsichtskonzept wurde weiter in Zusammenarbeit mit dem Rechtsdienst die *Verordnung der RAB über die Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen (ASV-RAB)* erarbeitet. Der Rechtsdienst war ferner stark an der Ausarbeitung der *Revisionsaufsichtsverordnung (RAV)* beteiligt und Rufer (2007, S. 922) führt aus, dass die *RAV* das *RAG* bspw. hinsichtlich der Gebühren und Abgaben der bei der *RAB* registrierten Personen konkretisiert.

Zwar geht der operationellen Phase ab September 2007 eine knapp einjährige Aufbauphase voraus, wobei der Anstoß für die Implementierung der *RAB* und die diesbezügliche Überarbeitung des Revisionsrechts auf das Jahr 2002 zurückgeführt werden kann. Im Folgenden wird dieser Aspekt aufgegriffen.

[1] In dieser Arbeit wird der Einfachheit halber lediglich die männliche Form herangezogen. Die weibliche Form ist selbstverständlich stets mit eingeschlossen.

1.1 Problemstellung

Im Jahr 2002 wurde in den Vereinigten Staaten von Amerika (*USA*) der spektakuläre Konkurs des Energiekonzerns *Enron* durch das unethische Verhalten einiger Führungskräfte verursacht (Müller-Stewens & Lechner, 2005, S. 248). Die tatsächliche Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wurde mit fragwürdigen Buchungspraktiken gezielt verfälscht und im Rahmen des Konkurses entstand vielen Anspruchsgruppen großer Schaden – über US-$ 68 Mrd. verloren bspw. die Anleger und Mitarbeitende. Dieser und weitere (*US*-)Bilanzskandale zu Beginn des 21. Jahrhunderts stellten die Wirksamkeit von Kontrollmechanismen zum Schutz der Anleger massiv in Frage und führten zum Erlass des *Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOA)* durch die *US*-Amerikanische Gesetzgebung (Colman, 2005, S. 26). Dieses Gesetz stiftet einen wertvollen Beitrag zur Corporate Governance bzw. zur Führung und Kontrolle von Unternehmungen (Fluri, 2006, S. 822) und das Vertrauen der Anleger soll zurück gewonnen werden, indem bspw. die Revisionsunternehmen jährlich von der im *SOA* geschaffenen, unabhängigen Revisionsaufsichtsbehörde – *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)* – überprüft werden (Bertschinger & Schaad, 2002, S. 883-885).

Nicht nur die Bilanzskandale hatten starke globale Konsequenzen und setzten somit das Vertrauen der Anleger in die Kapitalmärkte herab, auch der *SOA* entfaltete starke extraterritoriale Wirkungen (Böckli, 2007, S. 3). Zahlreiche Länder passten ihr jeweiliges Revisionsrecht an das *US*-Amerikanische an und implementierten eine ähnliche Aufsichtsbehörde, da unter bestimmten Voraussetzungen auch ausländische Revisionsunternehmen und die zu überprüfenden Unternehmen unter die Bestimmungen des *SOA* fallen und folglich vom *PCAOB* überprüft und gegebenenfalls sanktioniert werden (Ruud & Hess, 2007, S. 259). Damit der Druck abgefangen wurde, der durch die konsequente Umsetzung des *SOA* auf die Schweizer Gesetzgebung herrschte, wurde per 1. September 2007 das *RAG* erlassen, in dem bestimmt wird, dass die *RAB* die Aufsicht über die Wirtschaftsprüferbranche wahrnimmt (vgl. Art. 28 Abs. 1 und 2 *RAG*). Weiter wurden am 1. Januar 2008 die neuen aktienrechtlichen Bestimmungen des *Obligationenrechts (OR)* zur Revisionsstelle und Abschlussprüfung in Kraft gesetzt (Rufer, 2007, S. 922), die u.a. eine präzisere Revision gewährleisten sollen. Diese Bestimmungen und jene des *RAG* sind funktional miteinander verbunden, die vor ihrer Inkraftsetzung in Form von Gesetzesvorlagen – Neuregelung der Revisionsstelle und Abschlussprüfung und Neuregelung der Zulassung und Beaufsichtigung der Revisoren – in die Botschaft des Bundesrats vom 23. Juni 2004 eingingen und am 16. Dezember 2005 praktisch einstimmig verabschiedet wurden (Böckli, 2007, S. 4).

Zwar fanden beide Gesetzesvorlagen, deren übergeordnete Ziele die Gewährleistung einer qualitativ guten Revision und die Festigung des Vertrauens in die Revisionsstelle sind, im Parlament eine gute Annahme, wobei sie auch auf Kritik gestoßen sind (Böckli, 2007, S. 4). Die Parlamentarier bezeichneten bspw. die Botschaft als ein „dossier lourd et technique du droit de la révision“, was wohl mit der technischen Natur und der Komplexität der neuen Bestimmungen des *OR* und *RAG* sowie dem Ausmaß der Änderungen des Revisionsrechts zusammenhängt. Vor der Einführung des *RAG* gab es bspw. in der Schweiz kein vergleichbares Gesetz, das die Überwachung der Wirtschaftsprüferbranche durch eine öffentlichrechtliche Aufsichtsbehörde regelt. Wie bereits oben erwähnt wurde, kann neben dem *RAG*, das funktional mit den neuen aktienrechtlichen Bestimmungen des *OR* verbunden ist, auf die *RAV* und *ASV-RAB* zurückgegriffen werden, die einzelne Aspekte wie die Zulassung der Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen oder den Inspektionsprozess konkretisie-

ren. Es kann folglich behauptet werden, dass im Zusammenhang des neuen Revisionsrechts ein großer legislativer Aufwand betrieben wurde (A. Müßig, Expertengespräch, 26. Februar 2008) und dass die Mitarbeitende der *RAB* aufgrund des bisher nicht bekannten Tätigkeitsgebiets in der Schweiz gefordert sein werden. Die Absicht dieser Arbeit liegt u.a. darin, die Aufgabengebiete und Herausforderungen der *RAB* aufzuzeigen.

1.2 Zielsetzung

Vor dem Hintergrund der Problemstellung verfolgt die Arbeit drei Ziele, um dem Leser die *RAB* und das neue Revisionsrecht näher zu bringen:

Aufzeigen des Hintergrunds der *RAB*

Um ein Verständnis für die Notwendigkeit der *RAB* und des neuen Revisionsrechts zu erlangen, wird die geschichtliche Entwicklung dieser Behörde im Zusammenhang mit den Geschehnissen und der Situation in den *USA* aufgenommen. Es wird gezeigt, welche neuen Bestimmungen wegen den extraterritorialen Wirkungen des *SOA* eingeführt wurden.

Erarbeitung des Wesens der *RAB*

Ein weiteres Ziel dieser Arbeit besteht darin, den Zweck, die Organisation, das Zulassungssystem und die Aufgabengebiete der *RAB* ab der operationellen Phase darzustellen. Dabei wird nicht lediglich das *RAG*, sondern auch die *RAV* und die *ASV-RAB* herangezogen, um einzelne Aspekte zu vertiefen und Zusammenhänge zwischen dem Gesetz und diesen Verordnungen aufzuzeigen.

Behandlung der Herausforderungen der *RAB*

Schließlich werden im Zusammenhang der Tätigkeitsgebiete der *RAB* ihre Herausforderungen aufgegriffen, die gegenwärtig und zukünftig bewältigt werden müssen, um die Erreichung der Ziele des *RAG* wie die ordnungsgemäße Erfüllung und die Sicherstellung der Qualität von Revisionsdienstleistungen zu gewährleisten (vgl. Art. 1 Abs. 2 *RAG*). Damit wird ein vertiefter Einblick in die Praxis der *RAB* gegeben.

1.3 Vorgehen

Die Ziele der Arbeit bauen aufeinander auf und die Arbeit verfolgt folgendes Vorgehen:

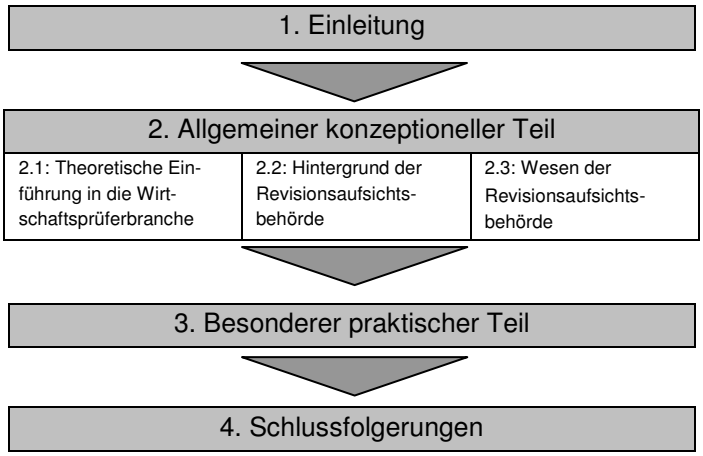

Abbildung 1: Vorgehen
Quelle: Eigene Darstellung

Wie Abbildung 1 entnommen werden kann, umfasst die Arbeit vier Teile. Dieser und zugleich erste Teil ermöglicht dem Leser einen Einstieg in das Themengebiet. Die Problemstellung und Zielsetzung der Arbeit werden dargestellt und abgehandelt.

Der an den ersten Teil anknüpfende allgemeine konzeptionelle Teil beinhaltet vier Kapitel, die in Abschnitte gegliedert sind. Im ersten Kapitel wird in die Wirtschaftsprüferbranche theoretisch eingeführt. Die Relevanz der Wirtschaftsprüfung wird gezeigt und die diesbezüglichen Ziele und Voraussetzungen werden behandelt. An dieser Stelle möchte darauf hingewiesen werden, dass internationale und nationale Prüfungsstandards sowie Rechnungslegungsstandards nicht gezielt erarbeitet und lediglich am Rande erläutert werden. Auf die Systemvarianten der externen Qualitätssicherung wird am Ende des Kapitels eingegangen. Das zweite Kapitel dient dazu, den Hintergrund der *RAB* zu erfassen. Zuerst werden die Entwicklungen in den *USA* gezeigt, wobei jene in der *Europäischen Union (EU)* nicht durchleuchtet und nur punktuell erwähnt werden. In einem weiteren Schritt wird die Reaktion der Schweizer Gesetzgebung bzw. die oben angesprochenen Gesetzesvorlagen der Botschaft des Bundesrats vom 23. Juni 2004 dargelegt. Die neuen aktienrechtlichen Bestimmungen des *OR* werden ausführlich behandelt, die zum Verständnis des *RAG* beitragen. Im dritten Kapitel wird gezielt auf das Wesen der *RAB* eingegangen, in welchem zunächst der Gegenstand, Zweck und die zentralen Begriffe des *RAG* geklärt werden. Danach werden die Organisation, das Zulassungssystem und die Tätigkeitsbereiche der *RAB* vorgestellt. Die von ihr durchzuführenden Inspektionen erfahren eine starke Gewichtung, wohingegen ihre damit zusammenhängenden Sanktionsbefugnisse lediglich an wenigen Stellen aufgenommen werden. Ein weiteres Kapitel beinhaltet die Folgerungen aus dem allgemeinen konzeptionellen Teil, die auf die ersten zwei Zielsetzungen der Arbeit Bezug nehmen.
Aufgrund der Aktualität des Themas werden für die Erarbeitung der Inhalte dieses Teils hauptsächlich das *RAG*, die *RAV* und *ASV-RAB* sowie wissenschaftliche Zeitschriftenartikel und elektronische Artikel verwendet. An zahlreichen Stellen wird aus wissenschaftlichen Beiträgen zitiert, die von Mitarbeitenden der *RAB* verfasst wurden. Des Weiteren fließen die Erkenntnisse aus den durchgeführten Expertengesprächen und aus besuchten Vorträgen sowie Vorlesungen ein.

Im besonderen praktischen Teil wird ein vertiefter Einblick in die Praxis der *RAB* gewährt. Am Beginn wird in die Untersuchung eingeführt, bevor die Herausforderungen der operationellen Phase aufgegriffen werden. Am Ende werden die Erkenntnisse des besonderen praktischen Teils kritisch gewürdigt.
Die Ausführungen des besonderen praktischen Teils stützen sich auf die gewonnen Erkenntnissen des durchgeführten Interviews mit einem Mitarbeitenden der *RAB*. An wenigen Stellen wird an rechtliche Bestimmungen oder wissenschaftliche Beiträge verwiesen.

Am Ende schließt die Arbeit in Form von Schlussfolgerungen mit Empfehlungen für die Gesetzgebung und Praxis sowie für die Forschung.

2. Allgemeiner konzeptioneller Teil

2.1 Theoretische Einführung in die Wirtschaftsprüferbranche

In diesem und zugleich ersten Kapitel des allgemeinen konzeptionellen Teils wird zunächst in die Wirtschaftsprüferbranche eingeführt. Ihre Relevanz, ihr Tätigkeitsfeld und deren Überprüfung werden dargelegt.

2.1.1 Wirtschaftsprüfung und ihre Relevanz

Das internationale Revisionsunternehmen *Ernst & Young* (2007, S. 23) weist in einer Studie darauf hin, dass *fraud* in Europa ein weit verbreitetes Phänomen ist.[2] Im Rahmen ihrer Studie, in der 100 Mitarbeitende von multinationalen Unternehmen aus 13 Ländern Europas befragt wurden, gab jede fünfte Person an, im Geschäftsjahr 2006 mit *fraud* in Berührung gekommen zu sein. In der Einleitung wurde bereits auf den Bilanzskandal im Zusammenhang des *US*-Konzerns *Enron* aufmerksam gemacht, bei welchen es sich hinsichtlich seiner gesamtwirtschaftlichen Auswirkungen um eine neue Dimension von Wirtschaftskriminalität handelte (Peemöller & Hofmann, 2005, S. 17). Sowohl national als auch international wurde über diesen Skandal in einem bis zu diesem Zeitpunkt nicht bekannten Ausmaß berichtet und diskutiert. Weshalb ist jedoch *fraud* ein verbreitetes Phänomen?

Peemöller und Hofmann (2005, S. 138) erklären, dass Bilanzskandale oft durch junge Unternehmungen mit schnellem und sprunghaftem Wachstum verursacht werden, um die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage positiver darzustellen, die Liquidation des Unternehmens hinauszuschieben oder zu verhindern. Fast durchgängig sei das Top-Management in Bilanzskandale verwickelt, wobei die Hauptgeschädigten nicht sie selbst, sondern vielmehr die (Klein-)Aktionäre und Gläubiger seien (S. 140). Es fällt ferner auf, dass neben dem Top-Management auch Wirtschaftsprüfer in Bilanzskandale verwickelt sind (*Public Oversight Board*, 1999a, S. 2, zit. in Schmidt, 2000, S. 21). Sie neigen dazu, uneingeschränkte Testate für die Jahresrechung einer Unternehmung trotz Mängel in der Rechnungslegung zu erteilen, da persönliche oder finanzielle Abhängigkeiten der Wirtschaftsprüfer von der Unternehmung bestehen und ein Rückgang der Kompetenz bei der Wirtschaftsprüfung sowie Veränderungen im Prüfungsvorgehen beobachtet werden. Dieser Aspekt wird im Abschnitt 2.1.2 erneut aufgenommen.

Als Vorwurf betreffend der Rolle der Wirtschaftsprüfer bei Bilanzskandalen sei jedoch nicht lediglich berufliches Fehlverhalten der beteiligten Wirtschaftsprüfer in Einzelfällen festzuhalten, sondern zudem sind Verständnisprobleme in der Öffentlichkeit zu erwähnen, die durch unrichtige Darstellung in den Medien verstärkt werden können (Dörner, 1995, S. 12, zit. in Schmidt, 2000, S. 20). In diesem Zusammenhang steht die sog. *Erwartungslücke* bzw. der *expectation gap*, der die Lücke zwischen den hohen Erwartungen der Öffentlichkeit in die Arbeiten eines Wirtschaftsprüfers und dem, was ein Wirtschaftsprüfer zu leisten vermag, bezeichnet (Böckli, 2007, S. 3-4). Die Vertreter der Wirtschaftsprüfung machen bereits seit über einem Jahrzehnt auf die Erscheinung des *expectation gap* aufmerksam, da die Erwartungen der Öffentlichkeit, aber auch jene der Richter, Verwaltungsräte und Manager objektiv

[2] O. Theobald (Vortrag Wirtschaftsprüfung, Universität St. Gallen, 21. November 2007) führte aus, dass *fraud* in deutschsprachigen Prüfungsstandards mit „Verstößen" bzw. „deliktischer Handlung" übersetzt werde und dass die Verfälschung der Finanzinformationen, der Rückgang des Aktienkurses, der Karriereknick für die Unternehmensverantwortlichen und die involvierten Wirtschaftsprüfer, der Rückgang der Arbeitsmoral und Steuerausfälle mögliche Konsequenzen von *fraud* seien.

übertrieben sind. Es kann bspw. festgehalten werden, dass das uneingeschränkte Testat eines Wirtschaftsprüfers kein Gütesiegel für die finanzielle Stabilität eines Unternehmens ist, da lediglich bestätigt wird, dass die gute, unter Umständen aber auch schlechte finanzielle Verfassung des Unternehmens, die aus der Jahresrechnung hervorgeht, gem. den angewandten Rechnungslegungsstandards regelkonform ist. Weiter stellt eine Revision eines Unternehmens ein professionelles Vorgehen dar, wobei dieses zeitlich beschränkt ist und die Wirtschaftsprüfer auch kein Urteil über die Zweckmäßigkeit der Finanzstruktur und über das Engagement der Führungskräfte fällen. Die eigentliche Aufgabe eines Wirtschaftsprüfers ist folglich, eine Jahresrechung auf ihre Richtigkeit zu überprüfen, wobei seine Prüfungshandlungen keine Garantie für das künftige bzw. langfristige Weiterbestehen einer Unternehmung ist.

Die Relevanz der Wirtschaftsprüfung kann neben *fraud* bzw. Bilanzskandalen auch anhand der sog. *Principal-Agency-Theory* erklärt werden, die der modernen Institutionenökonomie zugeordnet wird. Müller-Stewens und Lechner (2005, S. 151-152) erklären, dass die *principals* (z.B. Eigentümer) Teile ihrer Verfügungsrechte an den *agent* (z.B. Top-Management) abgeben, je komplexer die Unternehmung wird. Dem Top-Management wird dabei eigennütziges und opportunistisches Verhalten aufgrund von Informationsasymmetrien unterstellt (*moral hazard*), welches der Eigentümer eindämmen möchte. A. Müßig (Vorlesung Wirtschaftsprüfung, Universität St. Gallen, 12. Dezember 2007) führte aus, dass das eigennützige und opportunistische Verhalten und deren Auswirkungen zu *agency costs* führen, die entweder durch Anreizmechanismen (z.B. Eigenkapitalvergütung des Top-Managements) oder Kontrollinstrumenten (z.B. Revisionsstelle) gesenkt werden können. Vor dem Hintergrund der *Principal-Agency-Theory* dient die von den Eigentümern ernannte Revisionsstelle als Kontrollmechanismus, der eigennütziges und opportunistisches Verhalten des Agenten eindämmen soll. Fluri (2006, S. 822) erwähnt in diesem Zusammenhang, dass die Revisionsstelle ein Bestandteil der Corporate Governance bzw. des sog. „äußeren Dreiecks“ der Corporate Governance ist, wo es um das Gleichgewicht zwischen dem Unternehmen (Top-Management, Verwaltungsrat), dem Kapitalmarkt (Aktionäre und Fremdkapitalgeber) und weiteren Stakeholdern geht.

Die Wirtschaftsprüfung dient nicht nur den Eigentümern bzw. Aktionären als Kontrollmechanismus, sondern erfüllt je nach Anspruchsgruppe weitere Zwecke, was im Zusammenhang mit der Rechnungslegung bzw. der finanziellen Berichterstattung zu sehen ist (Botschaft Revisionspflicht und –aufsicht, 2004, S. 3975-3976). Die Revision und die Rechnungslegung dienen der Selbstinformation des Managements und der Mitarbeitenden, dem Gläubigerschutz der Kapitalgeber und Lieferanten, der Sicherstellung des wirtschaftspolitischen Interesses der Öffentlichkeit in die Verlässlichkeit des Geschäftsverkehrs und als Grundlage der Steuerveranlagung für die Behörden. Zwar erfüllen die Revision und die Rechnungslegung für einzelne Anspruchsgruppen unterschiedliche Zwecke, wobei sie im Kern eine getreue Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens gewähren sollen. Letztendlich sind jedoch die Verlässlichkeit und Glaubwürdigkeit einer unabhängigen Revisionsstelle für das Vertrauen in die Richtigkeit der Rechnungslegung von Bedeutung.

Vor dem Hintergrund der obigen Ausführungen sollen im nächsten Abschnitt die grundlegenden Ziele und Voraussetzungen der Wirtschaftsprüfung dargelegt werden, welche die Verlässlichkeit und Glaubwürdigkeit einer unabhängigen Revisionsstelle gewährleisten.

2.1.2 Ziele und Voraussetzungen der Wirtschaftsprüfung

Heutzutage kann beobachtet werden, dass große Revisionsunternehmen zweistellige Prozentsätze vom Umsatz in die Aus- und Weiterbildung ihrer Mitarbeitenden investieren (Speck, 2007, S. 65), damit diese der Wirtschaftsprüfung bzw. ihren Aufgaben regelkonform nachkommen. Was wird jedoch unter Wirtschaftsprüfung verstanden und welches ist ihr Ziel? Schmidt (2000, S. 9-10) erklärt, dass sich der Begriff der Wirtschaftsprüfung auf die Prüfung der von einer Unternehmung aufgestellten Finanzinformationen über einen zurückliegenden Zeitraum bezieht, die entweder freiwillig oder aufgrund gesetzlicher Vorschriften erstellt wurden. Diese Finanzinformationen, die unterschiedliche Adressatenkreise wie bspw. Kunden, Mitarbeitende, Aktionäre, Fremdkapitalgeber und Analysten über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage informieren, beziehen sich entweder auf eine Unternehmung (Einzelabschluss) oder auf Unternehmensgruppen (Konzernabschluss) und sind je nach den zugrunde liegenden Rechnungslegungsgrundätzen bzgl. ihres Inhalts, der Frage der Offenlegung (z.B. in einem öffentlichen Register) und des Zeitraums, auf den die Informationen Bezug nehmen, unterschiedlich zu gestalten. Schmidt (2000, S. 11) führt weiter aus, dass das primäre Ziel der Wirtschaftsprüfung darin bestehe, dass der Prüfer ein vertrauenswürdiges Urteil darüber abgibt, ob sich der vorliegende Abschluss bzw. die Jahresrechnung einer Unternehmung in allen wesentlichen Punkten mit den zugrunde liegenden Rechnungslegungsvorschriften in Übereinstimmung befindet. Die Verlässlichkeit der in der Jahresrechnung enthaltenen Informationen solle bestätigt und deren Glaubhaftigkeit untermauert werden. Die Qualität der Wirtschaftsprüfung werde dabei unmittelbar durch das Ausmaß der Zielerreichung eines Prüfers bestimmt (Schmidt, 2000, S. 12). Wie kann die Erreichung dieses Ziels sichergestellt werden oder welches sind die Voraussetzungen der Wirtschafsprüfung bzw. die an die Wirtschaftsprüfer gestellten Anforderungen?

Gem. Leffson (1988, S. 66-67, 86-87, zit. in Schmidt, 2000, S. 12-13) sind die Urteilsfähigkeit und die Urteilsfreiheit des Wirtschaftsprüfers sowie die sachgerechte Urteilsbildung die Voraussetzungen für die Abgabe eines vertrauenswürdigen Urteils. Unter der Urteilsfähigkeit ist die Sachkunde gemeint, die für die Abgabe eines fachmännischen Urteils erforderlich ist und wird bspw. in den *USA*, der Schweiz und in Deutschland durch die Absolvierung einer staatlichen Wirtschaftsprüferausbildung nachgewiesen. Hinsichtlich der Urteilsfreiheit ist von Bedeutung, dass der Wirtschaftsprüfer keinen Weisungen oder erheblichen Einflüssen anderer Personen auf sein Urteil unterliegt, dass sein Urteil seine eigenen Interessen und jene von Personen, auf die Rücksicht zu nehmen ist, nicht berührt und dass keine Voreingenommenheit gegenüber der zu prüfenden Unternehmung besteht.[3] Was die sachgerechte Urteilsbildung betrifft, sind die Prüfung und Auswertung aller für die Lösung eines Problems möglicherweise relevanten Informationen und Lösungsansätze gefordert. Eine Voraussetzung hierfür bilden die Postulate der Vollständigkeit, *Materiality* und Objektivität. M. Kronner (Vortrag Wirtschaftsprüfung, Universität St. Gallen, 17. Oktober 2007) führte aus, dass der Vollständigkeit innerhalb eines Prüfungsprozesses eine besondere Bedeutung zukommt. Sind wesentliche Geschäftsvorgänge einer Unternehmung mangelhaft dokumentiert, wird deren Überprüfung erschwert. Für die Qualität der Wirtschaftsprüfung entscheidend sind demzufol-

[3] In seinem E-Mail vom 9. Mai 2008 schreibt P. Leibfried, dass die Urteilsfreiheit als Synonym der von der Wirtschaftsprüferbranche geforderten Unabhängigkeit aufgefasst werden kann.

ge die Urteilsfähigkeit, Urteilsfreiheit und die sachgerechte Urteilsbildung zur Abgabe eines vertrauenswürdigen Urteils durch den Wirtschaftsprüfer (Schmidt, 2000, S. 13).

Am Anfang dieses Abschnitts wird die Relevanz der Wirtschaftsprüfung vor dem Hintergrund von Bilanzskandalen dargelegt. An dieser Stelle möchte der Bilanzskandal von *Enron* erneut aufgegriffen werden, der anhand der Urteilsfreiheit bzw. der Unabhängigkeit der Wirtschaftsprüfer beurteilt werden soll. In diesem Skandal war auch das *US*-Amerikanische Revisionsunternehmen *Arthur Andersen* verwickelt, da dieses Unternehmen *Enron* neben Revisionsdienstleistungen zusätzlich Beratungsleistungen in beträchtlichem Ausmaß anbot (Bather & Burnaby, 2006, S. 661). Diese zusätzlich angebotenen Dienstleistungen hatten zur Folge, dass die involvierten Wirtschaftsprüfer in ihrer Urteilsfreiheit eingeschränkt waren, da ihr Urteil ihre eigenen Interessen berührte. Im Zuge ihrer Prüfungstätigkeiten kam es nämlich zur Selbstüberprüfung ihrer Beratungsleistungen bzw. der Folgen aus diesen Dienstleistungen. Als die Öffentlichkeit davon erfuhr, waren die Wirtschaftsprüfer von *Arthur Andersen* bzw. dieses Revisionsunternehmen in ihrer Unabhängigkeit nach Außen hin (*independence in appearance*) eingeschränkt.[4] Dieser Bilanzskandal soll exemplarisch zeigen, dass die für die Wirtschaftsprüfung festgelegten Ziele und die Anforderungen an einen Wirtschaftsprüfer unter Umständen nicht ausreichen, um die Qualität der Wirtschaftsprüfung zu gewährleisten. Deshalb müssen zusätzliche Kontroll- und Sanktionsmechanismen festgelegt werden. Behr (2005, S. 7) weist darauf hin, dass solche Mechanismen bzw. die *US*-Amerikanische Aufsichtsinstanz im Falle des Revisionsunternehmens *Arthur Andersen* streng eingegriffen hat, was zur Auflösung dieses Unternehmens führte, das bis dahin eines der weltweit größten Revisionsunternehmen war.

Ist von zusätzlichen Kontrollmechanismen innerhalb einer Wirtschaftsprüferbranche die Rede, um die Qualität der Wirtschaftsprüfung zu gewährleisten, wird von externer Qualitätssicherung gesprochen, auf die im Folgenden eingegangen wird.

2.1.3 Systemvarianten der externen Qualitätssicherung

Hinsichtlich der externen Qualitätssicherung der Wirtschaftsprüferbranche wird international v.a. zwischen zwei Formen unterschieden, namentlich dem *peer review* und dem *monitoring* (Stefani & Gabor, 2004, S. 407). Bei beiden Varianten handelt es sich um eine Inspektion durch unternehmensexterne Personen, die überprüfen, ob das in Frage stehende Revisionsunternehmen die Grundsätze und Maßnahmen für die interne Qualitätssicherung implementiert hat und ob diese zweckentsprechend angewendet werden.[5] Unter dem Begriff der internen Qualitätssicherung sind sämtliche Grundsätze, Empfehlungen, Richtlinien und Maßnahmen zu verstehen, die die Einhaltung von Normen für die Wirtschaftsprüfung und deren Berichterstattung sicherstellen sowie gegebenenfalls die Grundsätze für die Qualität der Prüfung und für die Berichterstattung verbessern (Lück, 1998, S. 656, zit. in Schmidt, 2000, S. 15). Das Ziel beider Systemvarianten liegt folglich darin, die Qualität aller angebotenen Revisionsdienstleistungen zu sichern und zu verbessern.

[4] Die Begriffe *independence in fact* und *independence in appearance* werden im Abschnitt 2.2.2.1.6 aufgenommen.

[5] Auf die Inspektion der internen Qualitätssicherung durch die *RAB* wird im Abschnitt 2.3.6.3 eingegangen.

Trotz der Gemeinsamkeiten dieser zwei Formen der externen Qualitätssicherung unterscheiden sich diese wesentlich voneinander. Die nachfolgende Abbildung soll einen ersten Eindruck davon geben.

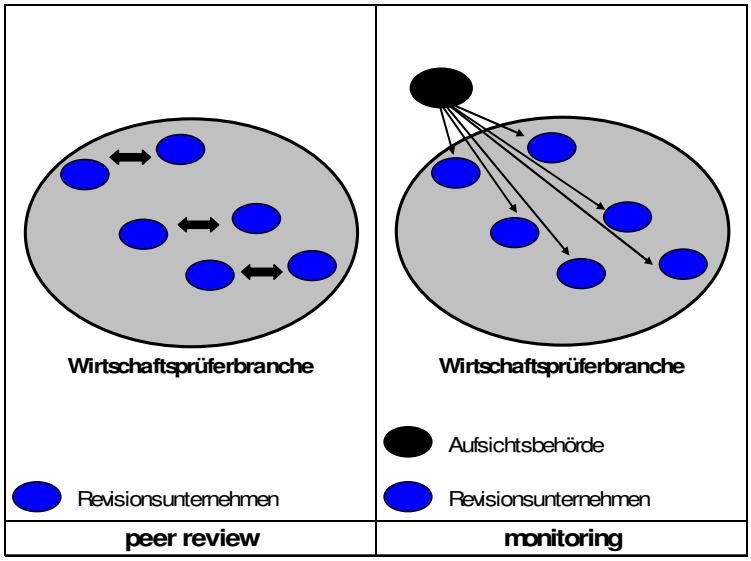

Abbildung 2: Systemvarianten der externen Qualitätssicherung
Quelle: Eigene Darstellung

Abbildung 2 illustriert die zwei unterschiedlichen Arten der externen Qualitätssicherung für die Wirtschaftsprüferbranche eines beliebigen Staats. Die (Doppel-)Pfeile stehen für die (gegenseitige) Inspektionen. Dabei fällt auf, dass sich die Systemvarianten hinsichtlich der juristischen Person (Revisionsunternehmen) und staatlichen Institution (Aufsichtsbehörde), die die Qualitätssicherung besorgt, unterscheiden. Es möchte noch darauf hingewiesen werden, dass Berufsorganisationen keinen Eingang in die obige Abbildung finden.

Stefani und Gabor (2004, S. 407) führen aus, dass beim *peer review* die externe Qualitätssicherung von einem entsprechend qualifizierten Berufsangehörigen (*peer*) vorgenommen werde. Dieser wird von dem zu inspizierenden Revisionsunternehmen bestellt und honoriert. Da die Berufsorganisationen der Wirtschaftsprüferbranche einzelner Länder die Organisation des Verfahrens regeln, beruht das *peer review* auf Selbstregulierung.

Beim *monitoring* wird die externe Qualitätssicherung von unabhängigen Inspektoren vorgenommen, die vom Berufsverband, einer entsprechenden Institution oder einer staatlichen Behörde bzw. Aufsichtsbehörde angestellt werden (Stefani & Gabor, 2004, S. 407). Die Unabhängigkeit kommt in der Abbildung dadurch zum Ausdruck, in dem die Aufsichtsbehörde außerhalb der Wirtschaftsprüferbranche aufscheint. Die Inspektoren nehmen die externe Qualitätssicherung vor, d.h., sie überprüfen die Revisionsdienstleistungen der Revisionsunternehmen. Die Aufsichtsbehörde sorgt in diesem Zusammenhang für die Organisation und Durchführung der externen Qualitätskontrollen samt der Zuteilung der Inspektoren auf die einzelnen Revisionsunternehmen. Zu beachten ist, dass die Aufsichtsbehörden der einzelnen Länder unterschiedlich bezeichnet werden. In Amerika wird die entsprechende Behörde als *Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)*, in der Schweiz als *Eidgenössi-*

sche Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) und in Deutschland als *Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK)* bezeichnet.[6]

Wird ein Vergleich zwischen dem *monitoring* und *peer review* angestellt, fällt auf, dass die Implementierung einer Aufsichtsbehörde mit zusätzlichen Kosten und einer großen zeitlichen Belastung für die Wirtschaftsprüferbranche verbunden ist, die Überprüfung durch eine unabhängige Behörde jedoch wohl mit einer größeren Objektivität einhergeht (Stefani & Gabor, 2004, S. 409-411). Einer mangelnden Glaubwürdigkeit des Berufsstandes in der Öffentlichkeit kann somit vorgebeugt werden und die Prüfungsqualität der Wirtschaftsprüferbranche gesichert bzw. verbessert werden. Weiter kann im Rahmen des *monitoring* das Risiko der Preisgabe von sensiblen Informationen an die Konkurrenz der Revisionsunternehmen reduziert werden.

Nachdem die zwei Systemvarianten der externen Qualitätssicherung dargelegt wurden, soll im Folgenden erklärt werden, welche gesetzlichen Entwicklungen mehrere Bilanzskandale in den *USA* ausgelöst haben und weshalb das *peer review* vom *monitoring* abgelöst wurde. Danach wird gezeigt, wie die Schweizer Gesetzgebung darauf reagierte.

2.2 Hintergrund der Revisionsaufsichtsbehörde

Wird der Versuch angestellt, den Hintergrund der *RAB* bzw. des *RAG* zu erfassen, ist es unerlässlich, die Entwicklungen und die Situation der *USA* zu analysieren, die die Schweizer Gesetzgebung maßgeblich beeinflussten.

2.2.1 Entwicklungen in den Vereinigten Staaten von Amerika

Der Erlass eines Gesetzes zur externen Qualitätssicherung der Wirtschaftsprüferbranche und die damit zusammenhängende Implementierung einer Aufsichtsbehörde wurden erstmals in den *USA* beobachtet. Wirtschaftsskandale wie jene, die durch *Enron* hervorgerufen wurden, waren der Auslöser für die Erarbeitung des *SOA* in kürzester Zeit (Colman, 2005, S. 26). Bertschinger und Schaad (2002, S. 883-885) weisen darauf hin, dass dieses Gesetz, das am 30. Juli 2002 erlassen wurde, nach *Senator Paul S. Sarbanes* und dem *Kongressabgeordneten Michael G. Oxley* benannt wurde und dass der *SOA* ein sog. Omnibus-Gesetz darstellt, das andere Gesetze abändert, ergänzt oder erweitert. Die Ziele dieses Gesetzes sind die Bekämpfung von Wirtschaftskriminalität und die Wiederherstellung des Vertrauens der Investoren in den *US*-Amerikanischen Kapitalmarkt und die durch das Gesetz vorgeschriebenen und verschärften Maßnahmen für die Wirtschaftsprüfer sind die Rotation der Prüfungsverantwortlichen nach fünf Jahren (vgl. Section 203 *SOA*), die jährliche Inspektion von Revisionsunternehmen (*public accounting firms*) durch den *PCAOB* (vgl. Section 104 *SOA*), die Erweiterung des Prüfungsberichts um die Angaben zum *Internen Kontrollsystem (IKS)* (vgl. Section 404 *SOA*) sowie die Unabhängigkeitsanforderungen an die Wirtschaftsprüfer (vgl. Section 201 *SOA*).[7] Von den Anforderungen an die Unabhängigkeit bzw. vom Verbot bestimmter Beratungsleistungen ist dabei die Wirtschaftsprüferbranche in wirtschaftlicher Hinsicht wohl am meisten betroffen, da nach dem Gesetzeswortlaut nach erfolgter Bewilligung durch das *Audit Committee* bzw. des Prüfungsausschusses des Mandanten nur noch die Steuerberatung möglich ist.

[6] Die Deutsche Abschlussprüferaufsichtskommission (*APAK*) ist im Art. 66a der *Wirtschaftsprüferordnung (WPO)* geregelt.
[7] In der *EU* sowie in der Schweiz besteht eine Rotationspflicht nach sieben Jahren (Ruud & Hess, 2007, S. 262, 264-265).

Im *SOA* wird weiter der *PCAOB* geschaffen (vgl. Section 101 *SOA*), der die Rechtsform einer privaten Nonprofit-Gesellschaft trägt und der *US*-Börsenaufsichtsbehörde *Securities and Exchange Commission (SEC)* unterstellt ist (Lenz, 2002, S. 2270-2275). Bertschinger und Schaad (2002, S. 884-886) erklären, dass der *PCAOB* unabhängig sei und aus fünf vollamtlichen Mitgliedern besteht, die vom *SEC* ernannt werden. Was die Aufgabengebiete dieser Aufsichtsbehörde betrifft, erklärt Wiesen (2003, S. 443), dass sie v.a. für die Setzung von Prüfungsnormen (vgl. Section 103 *SOA*) sowie die Zulassung (vgl. Section 102 *SOA*), Inspektion sowie Sanktionierung von Revisionsunternehmen verantwortlich ist (vgl. Section 104-106 *SOA*). Ruud und Hess (2007, S. 260) fügen hinzu, dass der *PCAOB* über die Gewährleistung der bereits oben angesprochenen Qualitäts- und Unabhängigkeitsanforderungen an die Wirtschaftsprüfer wacht. Im Zusammenhang von Section 104 *SOA* möchte darauf verwiesen werden, dass diese Bestimmung die Durchführung von Inspektionen jener Revisionsunternehmen vorschreibt, die börsenkotierte Gesellschaften prüfen. Jene Gesellschaften mit mehr als 100 Prüfkunden wie die *„Big4" – PricewaterhouseCoopers, Ernst & Young, KPMG, Deloitte* – unterliegen einer jährlichen Prüfung, alle anderen werden mind. alle drei Jahre geprüft.

Die Vorteile des *PCAOB* liegen v.a. in der verbesserten Durchsetzung von Berufsstandards, der Stärkung des Vertrauens in die Revision und in die publizierten Finanzinformationen (Bächinger, 2007, S 21). Kritisiert wird die Behörde jedoch aufgrund der latenten Überregulierung und der zu stark verteuerten Revisionskosten. Diesbezüglich weist Lenz (2002, S. 2270-2275) darauf hin, dass der *PCAOB* durch Gebühren der Emittenten finanziert wird, wobei nicht nur Revisionsunternehmen, sondern auch deren Mandanten einen jährlichen Beitrag entrichten. Die Höhe der Beiträge hängt dabei von ihrer relativen Marktkapitalisierung ab.[8] Wiesen (2003, S. 446) kritisiert ferner, dass der *US*-Amerikanische Kongress zwar Jahrzehnte lang an Reformvorschlägen gearbeitet hatte, dass jedoch Wirtschaftsskandale die Erarbeitung des *SOA* und die Implementierung des *PCAOB* auslösen mussten.

Damit wird klar, dass in den *USA* die externe Qualitätskontrolle nicht mehr länger von Berufsangehörigen (*peers*) vorgenommen wird, sondern von einer Aufsichtsbehörde, dem *PCAOB*. Vor dem Erlass des *SOA* orientierte sich der *US*-Amerikanische *peer review* an der *Securities and Exchange Commission Practice Section (SECPS)* des *American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)* (Stefani & Gabor, 2004, S. 407). Der *US*-Amerikanische Gesetzgeber wendet sich jedoch seit dem Erlass des *SOA* strikt vom *peer review* ab, um das wegen Bilanzskandalen herabgesetzte Vertrauen der Investoren in den *US*-Amerikanischen Kapitalmarkt wiederherzustellen, indem u.a. eine unabhängige Aufsichtsbehörde zur Wachung über die Revisionsunternehmen implementiert wird.

Einerseits sah die *US*-Amerikanische Gesetzgebung im Zusammenhang mit dem *SOA* kaum extraterritoriale Implikationen ihrer Neuregulierung (Böckli, 2007, S. 3), wobei beobachtet werden kann, dass zahlreiche Länder ihr jeweiliges Revisionsgesetz an das *US*-Amerikanische anpassen und eine externe Qualitätssicherung implementieren. So erließ die *EU*-Kommission per Juli 2006 die modernisierte 8. *EU*-Richtlinie und in der Schweiz trat per

[8] Auch Speck (2007) führt aus, dass die *US*-Amerikanische Aufsichtsbehörde stark von den börsenkotierten Gesellschaften finanziert wird – nach dem sog. Nutznießer- und Verursacherprinzip.

1. September 2007 das *RAG* in Kraft. Im Fürstentum Liechtenstein wird weiter die Überarbeitung des Revisionsrechts vorgenommen, bei welcher sich die beauftragten Personen, die derzeit an der Erstellung der entsprechenden Botschaft beschäftigt sind, am Schweizerischen Modell orientieren (P. Leibfried, Expertengespräch, 25. Februar 2008). Weshalb hat jedoch der Erlass des *SOA* solch internationale Implikationen für ausländische Gesetzgeber? Der Grund liegt wohl im Geltungsbereich des *SOA*. Gem. Ruud und Hess (2007, S. 259) richtet sich der *SOA* „an alle in- und ausländischen Unternehmen, deren Wertpapiere an *US*-Börsen (*National Securities Exchanges*) gelistet sind, deren Wertpapiere mit Eigenkapitalcharakter (*Equity Securities*) in den *USA* außerbörslich gehandelt oder deren Wertpapiere in den *USA* öffentlich (*Public Offering*)“ sowie für deren Tochterunternehmen angeboten werden. Diesen Unternehmen unterliegt die Pflicht, ihre Jahresrechnung nach den Anforderungen des *SOA* an die *SEC* einzureichen. Sowohl in- als auch ausländische Wirtschaftsprüfer und Revisionsunternehmen, die oben genannte Unternehmen prüfen, fallen unter die Bestimmungen des *SOA*. Bertschinger und Schaad (2002, S. 884) warnen in diesem Zusammenhang, dass der *SOA* mit der Unterstellung ausländischer Wirtschaftsprüfer unter das *US*-Amerikanische Recht und ihre Gerichtsbarkeit einen Sanktionsanspruch stellt, der Politiker und Juristen noch erheblich beschäftigen wird. Die Botschaft zur Revisionspflicht und –aufsicht (2004, S. 4005) weist darauf hin, dass die Kompetenzen des *PCAOB* bis zur Akteneinsicht von ausländischen Revisionsunternehmen reichen, was jedoch insbesondere mit dem Schutz des Berufs-, Geschäfts-, Daten-, Börsen- und Bankgeheimnisses in der Schweiz nicht vereinbar ist.

Damit jedoch vermieden wird, dass die *SEC* und der *PCAOB* ausländische Revisionsunternehmen Inspektionen unterwerfen und diese gegebenenfalls sanktionieren, passen sämtliche Länder ihr Revisionsrecht an das *US*-Recht an und errichten eine ähnliche Aufsichtsbehörde. Durch die *RAB* soll bspw. sichergestellt werden, dass bei einer gemeinsamen Überprüfung von Revisionsdienstleistungen keine Doppelspurigkeiten zwischen der *RAB* und dem *PCAOB* entstehen (Rettenmund, 2007, S. 7).

Nachdem die Entwicklungen und die Situation in den *USA* erläutert wurden, wird nachfolgend die gesetzliche Reaktion der Schweizer Gesetzgebung – hervorgerufen durch Bilanzskandale und den *SOA* – aufgenommen.

2.2.2 Reaktion der Schweizer Gesetzgebung

Wird die Entwicklung des Schweizer Revisionsrechts untersucht, ist zunächst auf die Revision des *GmbH*-Rechts zu verweisen. Böckli (2007, S. 1-2) erklärt, dass das neue Revisionsrecht als „Seitenarm“ der Revision des *GmbH*-Rechts entstanden ist. Er führt aus, dass zwar der bundesrätliche Entwurf vom Jahr 2001 zur Revision des *GmbH*-Rechts auf breite Akzeptanz gestoßen ist, dass sich jedoch starker Widerstand gegen Art. 818 des Entwurfs erhob. Dieser Artikel wollte in der *GmbH* die obligatorische Revision der Jahresrechnung einführen, sollte das Stammkapital *CHF* 100.000 erreichen oder sollten zwei der drei damals festgelegten Schwellenwerte für Kleingesellschaften (Bilanzsumme: *CHF* 5 Mio.; Umsatzerlös: *CHF* 10 Mio.; 50 Vollzeitstellen) überschritten werden. Die vorberatende Kommission des Nationalrats äußerte daraufhin den Wunsch nach der Verwirklichung einer rechtsformübergreifenden Neuregelung des Rechts der Revisionsstelle und die *GmbH*-Revision wurde am 29. April 2003 durch das Parlament vorerst eingestellt. Danach erging der Auftrag zur Untersuchung einer umfassenden Regelung der Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht an die Bundesver-

sammlung, um neue Vorschläge vorzulegen. In weiterer Folge wurde die Materie der Rechnungslegung, „die schon im Jahre 1998 zusammen mit der Revision Gegenstand eines später versandeten *Vorentwurfs* zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (*VE-RRG*) gebildet hatte“ (S. 2), von jener der Wirtschaftsprüfung getrennt. Das Ergebnis waren nach vollzogener Arbeit zwei neue Gesetzesvorlagen, namentlich die Neuregelung der Revisionsstelle und Abschlussprüfung und die Neuregelung der Zulassung und Beaufsichtigung der Revisoren.

Die zwei Gesetzesvorlagen sind zwar funktional miteinander verbunden, aber inhaltlich unterschiedlich (Böckli, 2007, S. 1, 4). Ihr übergeordnetes Ziel ist jedoch, eine qualitativ gute Revision zu gewährleisten und das Vertrauen in die Revisionsstelle zu festigen sowie bestimmte Schutzziele zu erreichen. Dies sind der Investorenschutz bei Publikumsgesellschaften, der Schutz öffentlicher Interessen bei wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen sowie der Schutz von Personen mit Minderheitsbeteiligungen oder Gläubigerschutz bei Privatgesellschaften (Botschaft Revisionspflicht und –aufsicht, 2004, S. 3970). Beide Gesetzesvorlagen gingen als „Zusatzbotschaft“ zur Revision des *GmbH*-Rechts in die Botschaft des Bundesrats vom 23. Juni 2004 ein. Beide Texte fanden eine gute Aufnahme und wurden am 16. Dezember 2005 vom Parlament bis auf wenige Gegenstimmen verabschiedet (Böckli, 2007, S. 4). Somit kann festgehalten werden, dass der Gesetzgeber mit einem erstaunlichen Energiestoß zwischen dem Beginn der Vorarbeiten des Bundesamtes für Justiz im Juni 2003 und der Verabschiedung durch das Parlament im Dezember 2005 das Recht der Revisionsstelle tief greifend überarbeitet hat. Die Neureglung der Revisionsstelle und der Abschlussprüfung ist seit dem 1. Januar 2008 im *OR* gesetzlich verankert und das *RAG* sowie die *RAV* wurden am 1. September 2007 in Kraft gesetzt (vgl. Rufer, 2007, S. 922).

Da die zwei Gesetzesvorlagen bzw. die neuen aktienrechtlichen Bestimmungen des *OR* und das *RAG* nicht isoliert voneinander betrachtet werden können, wird im Abschnitt 2.2.2.1 in die Neuregelung der Revisionsstelle und Abschlussprüfung (Neuregelung der Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) eingeführt und ihre Bestimmungen sowie vereinzelte Implikationen für die Praxis werden aufgenommen. Sie fördern das Verständnis für die Neuregelung der Zulassung und Beaufsichtigung der Revisoren, die im Abschnitt 2.2.2.2 behandelt wird. Ihre Bestimmungen bzw. jene des *RAG* werden jedoch im Kapitel 2.3 ausgeführt, um das Wesen der *RAB* näher zu bringen.

2.2.2.1 Neuregelung der Revisionsstelle und Abschlussprüfung

Böckli (2007, S. 2-3) erklärt, dass das Bundesamt für Justiz mit der Neuregelung der Revisionsstelle und Abschlussprüfung eine gesellschaftsformübergreifende Lösung entwarf, die auf die Vorarbeiten der Arbeitsgruppe von G. Behr aufbaute und welche an die Revision des *GmbH*-Rechts angehängt wurde.[9] Mit dieser Gesetzesvorlage wurde der Druck, der international durch Unternehmenszusammenbrüche wie jener von *Enron* entstand, eingefangen und die Schweizer Gesetzgebung wurde dem Ruf nach einer präziseren Regelung der Pflichten der Wirtschaftsprüfer gerecht. Weiter wurde versucht, den kleinen und mittleren Unternehmen (*KMU*) differenzierte Lösungen anzubieten und dem *expectation gap* durch eine besser konzipierte Regelung entgegenzuwirken. Im Abschnitt 3.5.5 wird diskutiert, inwiefern der

[9] Behr (2006, S. 307) erläutert, dass er ein kleines Expertenteam mit einem Vertreter der *KMU*-Aspekte (D. Egger) und zwei Vertretern der großen Revisionsunternehmen (Dr. J. Baer und Prof. Dr. E. Fluri) zusammenstellte.

expectation gap durch das neue Schweizer Revisionsrecht geschlossen werden kann bzw. ob dessen Schließung für die *RAB* eine Herausforderung darstellt.

Bevor die neuen aktienrechtlichen Bestimmungen des *OR* aufgegriffen werden, möchte vorausgeschickt werden, dass sich der Aufbau der behandelten Bestimmungen an jenem von Madörin (2008, S. 25-35) orientiert. Weiter ist zu beachten, dass die Haftung der Revisionsstelle, die im internationalen Vergleich trotz der Überarbeitung des Revisionsrechts nach wie vor drastisch ausfällt (Behr, 2005, S. 15), nicht erläutert wird.

2.2.2.1.1 Neue Kategorien von Gesellschaften

Madörin (2008, S. 25-26) führt aus, dass die Gesellschaften im neuen Aktienrecht in drei Kategorien eingeteilt sind. Dies sind namentlich die Publikumsgesellschaften, die wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen sowie die *KMU*.

Die Publikumsgesellschaften sind im Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 *OR* geregelt. Darunter fallen entweder Gesellschaften, die Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert haben, die Anleihensobligationen ausstehend haben oder jene, die mind. 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft, die unter eine der zwei vorangehenden Bedingungen fällt, beitragen. Ein wirtschaftlich bedeutendes Unternehmen liegt vor, wenn es in zwei aufeinander folgenden Jahren zwei der Größenordnungen gem. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 *OR* (Bilanzsumme: *CHF* 10 Mio.; Umsatzerlös: *CHF* 20 Mio.; 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt) überschreitet. Der Begriff der *KMU*, die dritte Kategorie von Gesellschaften, kann hingegen als Auffangbecken verstanden werden. Darunter fallen jene Unternehmen, die die Größenordnungen der wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen nicht erreichen.

An dieser Stelle möchte betont werden, dass der Grundsatz des neuen Revisionsrechts die Rechtsformneutralität ist (Madörin, 2008, S. 25-26). Das bedeutet, dass die Pflicht zur Revision nicht mehr von der Rechtsform einer Unternehmung abhängt, sondern von ihrer Größe und wirtschaftlichen Bedeutung.[10] Das Gesetz unterscheidet je nach Größe und Bedeutung einer Unternehmung zwischen der ordentlichen und eingeschränkten Revision. Diese zwei Formen der Revision unterscheiden sich bspw. hinsichtlich des Umfangs der Prüfung, der Anforderungen an die Unabhängigkeit der Wirtschaftsprüfer und die Berichterstattungen. Die folgende Tabelle soll einen Überblick über die Kategorien der Gesellschaften, deren zu wählende Form der Revision sowie deren zugehörige Revisionsstelle geben:

Kategorie der Gesellschaft	Form der Revision	Revisionsstelle
Publikumsgesellschaften	Ordentliche Revision	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen
Wirtschaftlich bedeutende Unternehmen (nicht kotiert)	Ordentliche Revision	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen oder zugelassener Revisionsexperte
KMU	eingeschränkte Revision	staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen oder zugelassener Revisionsexperte oder zugelassener Revisor

Tabelle 1: Kategorien der Gesellschaften und ihr jeweiliger Umfang der Revision
Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an Madörin (2008, S. 26)

[10] In diesem Zusammenhang erklären Widmer und Wey (2004, S. 363), dass die rechtsformneutrale Betrachtung wohl zu einer bedeutenden zusätzlichen Anzahl an prüfungspflichtigen Unternehmen führe.

Auf die unterschiedlichen Arten der Revisionsstellen und ihre Zulassungsbedingungen gem. *RAG* werden im Abschnitt 2.3.5.1 eingegangen. Nachfolgend werden die ordentliche und eingeschränkte Revision aufgegriffen.

2.2.2.1.2 Ordentliche Revision

Wie aus Tabelle 1 hervorgeht, unterliegen die Publikumsgesellschaften und die wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen einer ordentlichen Revision. Weiter unterliegen auch Gesellschaften, die zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet sind, der ordentlichen Revision (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 3 *OR*). Madörin (2008, S. 26) führt aus, dass die ordentliche Revision der vorangehenden gesetzlich geregelten Revision mit einigen zusätzlichen Anforderungen entspricht. Damit sind bspw. die Prüfung des *IKS* oder die höheren Anforderungen an ihre Unabhängigkeit gemeint, die weiter unten besprochen werden.

Der Gegenstand und Umfang des Prüfungsauftrags einer Revisionsstelle im Rahmen einer ordentlichen Revision ergibt sich aus Art. 728a *OR*. Demnach prüft die Revisionsstelle, ob die Jahresrechnung und gegebenenfalls die Konzernrechnung mit den gesetzlichen Vorschriften, den Statuen und dem Regelwerk übereinstimmt, ob der Antrag des Verwaltungsrates über die Verwendung des Bilanzgewinns den gesetzlichen Vorschriften und Statuten entspricht und ob ein *IKS* vorhanden ist (Abs. 1). Weiter sind bei der Durchführung und bei der Festlegung des Umfangs der Prüfung das *IKS* zu berücksichtigen und die Geschäftsführung des Verwaltungsrates ist nicht Gegenstand der Prüfung durch die Revisionsstelle (Abs. 2 und 3).

Auf den Revisionsbericht (Art. 728b *OR*) und die Anzeigepflichten (Art. 728c *OR*) der ordentlichen Revision werden an dieser Stelle nicht eingegangen, da dies den Rahmen dieser Arbeit sprengen würde.

2.2.2.1.3 Eingeschränkte Revision

Tabelle 1 kann weiter entnommen werden, dass die *KMU* einer eingeschränkten Revision unterliegen (vgl. Art. 727a Abs. 1 *OR*), mit welcher die Schweiz eine innovative und pragmatische Lösung realisiert hat, die im Ausland ansatzweise diskutiert wird (Knecht, 2008, S. 1).[11] Blocher (2005, S. 970) erklärt dabei, dass die eingeschränkte Revision eine Entlastung für die *KMU* sei, da ihre Kosten tiefer ausfallen dürften als jene der ordentlichen Revision. Dies impliziert auch Art. 729a *OR*, der den Gegenstand und Umfang der Prüfung durch die Revisionsstelle im Rahmen einer eingeschränkten Revision festlegt. Demzufolge geht hervor, dass die Revisionsstelle überprüft, ob Sachverhalte vorliegen, die nahe legen, dass die Jahresrechnung nicht mit den gesetzlichen Vorschriften und Statuten übereinstimmt und dass der Antrag des Verwaltungsrates über die Verwendung des Bilanzgewinns nicht den gesetzlichen Vorschriften und Statuten entspricht (Abs. 1). Die Prüfung hat sich auf Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und angemessene Detailprüfungen zu beschränken und wie bei der ordentlichen Revision ist die Geschäftsführung des Verwaltungsrates nicht Gegenstand der Prüfung durch die Revisionsstelle (Abs. 2 und 3).

[11] Auch Stenz (2006, S. 346-347) erklärt, dass nach anfänglicher Kritik am Schweizer Modell die Fachleute auf immer breiterer Basis der Meinung sind, dass die Trennung in eine ordentliche und eingeschränkte Revision eine sinnvolle Lösung darstelle.

Es fällt auf, dass sich die ordentliche und eingeschränkte Revision nicht nur im Umfang der Prüfung unterscheiden, sondern auch in der damit verbundenen Zusicherung (Ruud & Hess, 2007, S. 264). Wird bei der ordentlichen Revision eine positive Zusicherung zur Gesetzmäßigkeit der Jahresrechung abgegeben, beschränkt sich hingegen die eingeschränkte Revision auf eine negative Zusicherung bzw. weist lediglich auf die nicht gesetzeskonformen Begebenheiten hin. Es ist also zutreffend, dass die Botschaft zur Revisionspflicht und –aufsicht (2004, S. 4027) einen weniger hohen Zusicherungsgrad der eingeschränkten Revision im Vergleich zu jenem der ordentlichen Revision festhält.

Aus dem gleichen Grund wie oben wird hier nicht weiter auf den Revisionsbericht (Art. 729b *OR*) und die Anzeigepflichten (Art. 729c *OR*) der eingeschränkten Revision eingegangen.

2.2.2.1.4 Opting-System

Ruud und Hess (2007, S. 264) zeigen auf, dass die zwei Formen der Revision durch die sog. Opting-Möglichkeiten ergänzt werden. Bei einer Unternehmung, die der eingeschränkten Revision untersteht, muss eine ordentliche Revision gewählt werden, wenn ihre Aktionäre mit einem Mindestanteil von zehn Prozent des Akteinkapitals eine solche fordern *(opting-up)* (vgl. Art. 727 Abs. 2 *OR*).[12] Verfügt das Unternehmen, das wiederum einer eingeschränkten Revision untersteht, über nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt, so kann durch Zustimmung aller Aktionäre teilweise (*opting-down*) oder zur Gänze *(opting-out)* von den Prüfungsanforderungen abgesehen werden (vgl. Art. 727a Abs. 2 *OR*). Eine Gesellschaft kann umgekehrt auch in Erwägung ziehen, sich einer Prüfung zu unterziehen (*opting-in*) (Botschaft Revisionspflicht und –aufsicht, 2004, S. 4002, zit. in Ruud & Hess, 2007, S. 264).

Knecht (2008, S. 1) weist darauf hin, dass die Möglichkeit der Erwägung eines *opting-out* bei sehr kleinen Verhältnissen, ohne große finanzielle Verpflichtungen, einem lange gehegten Kundenwunsch entspricht und dass das *opting-out* die Funktion des Treuhänders bei der Aufstellung der Jahresrechnung und der diesbezüglichen Beratung aufwerten wird (siehe auch „Laienrevision“ in Abschnitt 2.3.5.1). P. Leibfried (Expertengespräch, 25. Februar 2008) erwähnt diesbezüglich, dass bis zu etwa 90 Prozent der zur eingeschränkten Revision verpflichteten Unternehmen ein *oping-out* in Anspruch nehmen könnten. Blocher (2005, S. 970) ist jedoch der Meinung, dass diese Optionsmöglichkeit nicht von großer Bedeutung sein werde, da Fremdkapitalgeber wie Banken eine ordentliche Revision als Kontrollmechanismus fordern werden. Zwar soll die Forderung einer ordentlichen Revision zur Absicherung der Banken respektiert werden, wobei bereits vor dem Inkrafttreten der neuen aktienrechtlichen Bestimmungen oft nur eingeschränkte Revisionen vorgenommen wurden. Es ist seiner Meinung jedoch abzuwarten, wie sich der Markt einspielen wird.

Wurde im Vorangehenden von der Möglichkeit der Entlastung der *KMU* durch die eingeschränkte Revision oder dem *opting-out* gesprochen, soll im Folgenden auf den durch die Neuregelungen hervorgerufenen Mehraufwand hingewiesen werden, welcher im Abschnitt 3.5.5 nochmals aufgegriffen wird. Die Thematik des *IKS* wird aufgenommen, dessen Bestimmungen sowohl für die Wirtschaftsprüfer als auch für die zu prüfenden Unternehmen, die

[12] Madörin (2008, S. 29) führt aus, dass auch die Statuten eine ordentliche Revision vorsehen können oder die Generalversammlung eine solche beschließen kann (vgl. Art. 727 Abs. 3 *OR*).

einer ordentlichen Revision unterstehen, eine Neuerung darstellen. Weiter werden die höheren Anforderungen an die Unabhängigkeit der Revisionsstelle im Rahmen einer ordentlichen und eingeschränkten Revision dargestellt.

2.2.2.1.5 Internes Kontrollsystem

Hofstetter und Jeger (2006, S. 355-356) führen aus, dass das *IKS* ein Managementinstrument zur Gewährleistung von Unternehmenszielen ist, das für eine generelle Optimierung der internen Prozesse sorgt sowie einen Beitrag zur Corporate Governance leistet. Die Ausgestaltung eines *IKS* ist dabei von der Unternehmensgröße, Komplexität der Geschäftstätigkeit sowie der Finanzierungsart (z.B. Eigenkapitalfinanzierung durch Aktienemission) abhängig und Revisionsunternehmen sowie die zu prüfenden Unternehmen orientieren sich aus Vereinheitlichungsüberlegungen immer mehr am Rahmenwerk des *Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission* (kurz: *COSO*-Framework), das Komponenten zur Sicherstellung der Existenz eines *IKS* enthält.[13] Welches Kontrollsystem und welche Kontrollmechanismen eine Unternehmung für ihre Situation als jeweils angemessen erachtet, bleibt ihr überlassen (Madörin, 2008, S. 31-32). Von einer Unternehmung wird jedoch gefordert, über ein *IKS* zu verfügen, sollte sie einer ordentlichen Revision unterliegen. Verantwortlich für die Schaffung und Aufrechterhaltung des Risikomanagements und eines darin enthaltenen *IKS* ist der Verwaltungsrat (vgl. Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 *OR*); die Geschäftsleitung sorgt für deren Gestaltung und Umsetzung.

Im Rahmen einer ordentlichen Revision müssen die Wirtschaftsprüfer die Existenz des *IKS* überprüfen (Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 *OR*) und bei der Festlegung des Umfangs der Prüfung sowie bei deren Durchführung ist das *IKS* zu berücksichtigen (Abs. 2). Hofstetter und Jeger (2006, S. 358-359) weisen darauf hin, dass das Kontrollbewusstsein innerhalb der zu überprüfenden Unternehmung, die Dokumentation des *IKS*, die Anpassung des *IKS* an die Geschäftsrisiken sowie die Tatsache, dass das *IKS* den Mitarbeitenden bekannt ist und von ihnen angewandt wird, entscheidende Voraussetzungen für eine erfolgreiche Überprüfung des *IKS* darstellen.

Foster, Ornstein und Shastri (2007, S. 661) erklären, dass in den *USA* der Kostenanstieg der Honorare der Revisionsunternehmen v.a. auf die Bestimmungen zum *IKS* (vgl. Section 404 *SOA*) zurückzuführen ist und Camponovo (2005, S. 222) ist der Meinung, dass den Wirtschaftsprüfern und den zu überprüfenden Unternehmen auch in der Schweiz ein ernstzunehmender Zusatzaufwand entstehen werde. Zwar wurde schon bisher die Prüfung dem Umfang und der Qualität des *IKS* einer zu prüfenden Unternehmung angepasst, wobei die Revisionsstelle mangels Bestimmungen zur Gestaltung eines *IKS* je nach Unternehmung unterschiedliche Ausgestaltungen hinsichtlich des Ausbaugrads und der Qualität vorfand. Manche Unternehmen implementierten Kontrollen für das ganze Unternehmen, andere jedoch nur für bestimmte Unternehmensbereiche, weshalb sich die Revisionsstelle in einem Fall mehr, in einem anderen Fall weniger auf das vorliegende *IKS* verlassen konnte. Da die neuen gesetzlichen Bestimmungen des Aktienrechts keine Vorgaben über Inhalt, Aufbau und Dokumentation des *IKS* sowie dessen Prüfung durch die Revisionsstelle enthalten, ist dieser Zustand anhaltend. Es besteht folglich Handlungsbedarf für die Schaffung von Richtlinien,

[13] Vgl. zum *COSO*-Framework den Beitrag von Ruud und Sommer (2006, S. 126-131), die auf das sog. *COSO-ERM-Framework* eingehen, das den Fokus zusätzlich auf das *Enterprise Risk Management (ERM)* legt.

die Aufschluss über die Gestaltung eines *IKS* und dessen Prüfung geben, was zu einem Zusatzaufwand und weiteren Kosten führen wird. Weiter schlägt Camponovo vor, die Anforderungen an ein *IKS* auf Publikumsgesellschaften sowie auf den Bereich der Buchführung und Rechnungslegung zu begrenzen. Somit könnte ein immenser Kostenanstieg umgangen werden, den A. Müßig (Expertengespräch, 26. Februar 2008) v.a. bei großen *KMU*-Betrieben sieht, die als Folge des Zwangs der Branche ein *IKS* implementieren.

Es wird sich zeigen, wie hoch der Mehraufwand aufgrund der Neuregelung zum *IKS* und die dabei entstehenden Kosten sein werden. P. Leibfried (Expertengespräch, 25. Februar 2008) ist jedenfalls der Meinung, dass die Kostenentwicklung in der Schweiz im Zusammenhang mit den Bestimmungen zum *IKS* nicht so drastisch ausfallen werden wie in den *USA*, da dort die diesbezügliche Strenge eine höhere sei. Zudem kann darauf verwiesen werden, dass der *SOA* direkt nach seiner Erarbeitung in Kraft gesetzt wurde, wobei in der Schweiz zwischen dem Zeitpunkt der Veröffentlichung der Botschaft zur Revisionspflicht und –aufsicht (2004) und dem Inkrafttreten der neuen Bestimmungen des Aktienrechts etwa dreieinhalb Jahre lagen und deshalb mehr Vorbereitungszeit als in den *USA* bestand.

2.2.2.1.6 Stärkung der Unabhängigkeit der Revisionsstelle

An dieser Stelle sollen zunächst die innere Unabhängigkeit (*independence in fact*) sowie die äußere (*independence in appearance*) aufgenommen werden. Wey (2006, S. 334) erklärt, dass die persönliche Integrität und die Charakterstärke des Wirtschaftsprüfers die grundlegenden Pfeiler seiner *independence in fact* (auch tatsächliche Unabhängigkeit genannt) sind und dass seine *independence in appearance* (auch die Unabhängigkeit dem Anschein nach) voraussetzt, dass seine Revisionsdienstleistungen durch Dritte als objektiv angesehen werden. Er führt aus, dass sich die gesetzliche Neuregelung der Revision zur Unabhängigkeit, die sich an dem „*principle-based*" *Code of Ethics* der *International Federation of Accountants (IFAC)* orientiert, je nach Revisionsanforderung in die Segmente der ordentlichen Revision, eingeschränkten Revision und der Revision von Publikumsgesellschaften unterteilt.

Neu ist generell (Wey, 2006, S. 334-337), dass bei der ordentlichen und eingeschränkten Revision die Unabhängigkeit weder tatsächlich noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein darf und dass es nicht vereinbar ist, Zusatzleistungen zu erbringen, bei denen das Risiko der Selbstüberprüfung durch die Revisionsstelle besteht (vgl. Art. 728 Abs. 1 und Art. 729 Abs. 1 *OR*). Für die ordentliche Revision, deren leitende Revisoren ihre Funktion während längstens sieben Jahren (Rotationspflicht) ausüben dürfen und danach eine Auszeit in dieser Funktion von mind. drei Jahren (c*ooling-off*) beachten müssen (vgl. Art. 730a Abs. 2 *OR*), sind unter Art. 728 Abs. 2 *OR* sieben Punkte aufgelistet, die mit der Unabhängigkeit unvereinbar sind.[14] Die Mitgliedschaft im Verwaltungsrat und eine andere Entscheidfunktion in der zu prüfenden Unternehmung und eine bedeutende indirekte Beteiligung am Aktienkapital des Mandanten gehen bspw. nicht mit der verlangten Unabhängigkeit einher. Diese Bestimmungen gelten dabei für alle an der Revision beteiligten Personen (vgl. Art. 728 Abs. 3 *OR*).[15] Darüber hinausgehend ist bei der Revision von Publikumsgesellschaften festgehalten, dass jene Mitarbeitende, die von der zu prüfenden Publikumsgesellschaft zur Revisionsgesellschaft wech-

[14] Die Rotationspflicht läuft seit dem 16. Dezember 2005 (Art. 51 *RAV*).

[15] Madörin (2008, S.32) erklärt, dass die unter Art. 728 Abs. 2 *OR* aufgelisteten Punkte auch für weitere Personen im Revisionsunternehmen (*chain of command*) und für nahe stehende Personen gelten.

seln, während zwei Jahren keine für die Gesellschaft erforderlichen Revisionsdienstleistungen erbringen dürfen (vgl. Art. 11 Abs. 1 lit. b und c *RAG*). Im umgekehrten Fall dürfen ausscheidende Mitarbeitende einer Revisionsgesellschaft, die ins Dienstverhältnis des Mandanten treten, während den zwei vorangehenden Jahren für die Publikumsgesellschaft keine Revisionsdienstleistungen geleitet oder darüber entschieden haben (vgl. Art. 11 Abs. 2 *RAG*). Ferner ist geregelt, dass die von einer Publikumsgesellschaft – einschließlich verbundenen Gesellschaften (Konzern) – jährlich eingenommenen Honorare höchstens zehn Prozent der Gesamthonorare der Revisionsstelle betragen dürfen, damit ihre finanzielle Unabhängigkeit gewahrt wird (vgl. Art. 11 Abs. 1 lit. a *RAG*). Im Vergleich zur ordentlichen Revision kann bei der eingeschränkten Revision festgestellt werden, dass das Mitwirken bei der Buchführung erlaubt ist (vgl. Art. 729 Abs. 2 *OR*).

Stebler und Abresch (2004, S. 389, 392) ergänzen, dass das *Audit Committee* einer zu überprüfenden Unternehmung im Rahmen der Corporate Governance mit der Revisionsstelle zusammenarbeitet, das u.a. die Qualifikation, die Unabhängigkeit und die sonstigen Leistungen (*non-audit services*) der Revisionsstelle untersucht. Beratungstätigkeiten fallen bspw. unter den Bereich der *non-audit-services*, die aufgrund der bereits weiter oben angesprochenen Gefahr der Selbstüberprüfung und des Verlusts der Unabhängigkeit der Revisionsstelle strikt von den Revisionsdienstleistungen zu trennen sind. Behr (2005, S. 9) erläutert, dass wegen der geforderten Trennung von Prüfung und Beratung einzelne Revisionsunternehmen ihre Beratungsleistungen den Mandanten ihrer Branchenkollegen anbieten.

Der Schweizerische Berufsverband der Wirtschaftsprüfer, Steuer- und Treuhandexperten bzw. die Treuhand-Kammer (2004, S. 3-6) weist zwar darauf hin, dass bzgl. der Regelung der Unabhängigkeit klare Normen von Nöten sind, um zur Glaubwürdigkeit des Berufsstandes beizutragen. Sie steht aber den neuen strengen Unabhängigkeitsvorschriften des *OR* teilweise kritisch gegenüber. Sie kritisiert, dass jene Dienstleistungen, die mit der Unabhängigkeit unvereinbar sind, explizit aufgezählt werden (vgl. Art. 728 Abs. 2 *OR*), obwohl bspw. die *EU* eine offene Formulierung vorzieht. Sie ist auch der Meinung, dass der Kreis der betroffenen Personen, über den sich die Unabhängigkeitsvorschriften erstrecken, weit über den internationalen Standard hinausgehe (vgl. Art. 728 Abs. 3 *OR*). In einem anderen Punkt spricht sich die Treuhandkammer für die Beschränkung der Rotationspflicht der leitenden Revisoren auf Publikumsgesellschaften aus, da die Rotationspflichten u.a. mit hohen logistischen Anforderungen verbunden sind (vgl. Art. 730a Abs. 2 *OR*). Die Treuhand-Kammer fordert folglich, dass die internationalen Standards übernommen werden, da die Wirtschaft sowie der Kapitalmarkt international vernetzt sind. T. Kleibold erwähnte in seinem E-Mail vom 11. April 2008, dass in der Schweiz die Treuhand-Kammer als Berufsverband die Prüfungsstandards erlasse und dass sie als Mitglied der *IFAC* sicherstellt, dass die von dieser Institution erlassenen Prüfungsstandards bzw. die internationalen Standards übernommen werden. Für den Bereich der Prüfung von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen, auf den im Abschnitt 2.3.6.3 eingegangen wird, kann zwar die *RAB* eigene Prüfungsstandards erlassen (vgl. Art. 28 Abs. 2 *RAV*), wobei dies nicht gewollt ist.[16]

[16] Rufer (2007, S. 924) erklärt, dass die Selbstregulierung der Branche und damit die Tätigkeiten der Berufsverbände ein bedeutender Bestandteil der Gewährleistung einer hohen Qualität der Revisionsdienstleistungen bleibt.

Nachdem die neuen Bestimmungen des Aktienrechts aufgenommen wurden, die für das Verständnis des *RAG* von Bedeutung sind, wird im Folgenden kurz in die zweite Gesetzesvorlage des Bundesamtes für Justiz eingeführt.

2.2.2.2 Neuregelung der Zulassung und Beaufsichtigung der Revisoren

Böckli (2007, S. 3-4) führt aus, dass das Bundesamt für Justiz mit Unterstützung der Wirtschaftsprüferbranche parallel zur Neuregelung der Revisionsstelle und Abschlussprüfung ein separates Gesetz für eine öffentlich-rechtlich konzipierte Aufsicht über die Revisoren entwarf. Es handelt sich dabei um das *RAG*. Durch dieses Gesetz wurde die *RAB* geschaffen, mit welcher in erster Linie der Druck abgefangen werden sollte, der durch den Erlass und der konsequenten Umsetzung des *SOA* auf die Schweizer Gesetzgebung herrschte. Ernst (2007, S. 13) erwähnt, dass aufgrund dieses Drucks die *RAB* von der Schweizerischen Revisionsbranche gewünscht wurde, die zu einem höheren Ansehen der Branche führen sollte.[17] Blocher (2005, S. 970) erklärt auch, dass die Schweiz als internationaler Finanzplatz derart mit den internationalen Kapitalmärkten verbunden ist, dass auf die neuen Anforderungen der *USA* an die Registrierung und Beaufsichtigung der Revisionsstellen reagiert werden musste.

Vor der durch den *SOA* ausgelösten Druckwelle war die Situation bzgl. externer Qualitätssicherung in der Schweiz jedoch eine andere. Behr (2005, S. 12) erklärt, dass es in der Schweiz bis zum Zeitpunkt der Einführung des *RAG* bzw. der *RAB* lediglich eine indirekte Aufsicht über die Arbeiten der Revisionsstellen in Form der Überwachung durch die Schweizer Börse bzw. *Swiss Exchange (SWX)* gab. Sie wachte v.a. über die Berichterstattung ihrer Emittenten und Stefani und Gabor (2004, S. 408) erklären, dass vor dem Inkrafttreten des *SOA* die Einführung eines *peer review* geplant war, das früher in Amerika die geltende Form der externen Qualitätskontrolle war.

Wurden der Hintergrund der *RAB* durch die Entwicklungen und die Situation in den *USA* sowie die Reaktion der Schweizer Gesetzgebung aufgezeigt, wird im folgenden Kapitel das Wesen der *RAB* aufgenommen und ihre Tätigkeitsgebiete erläutert. Dieses Kapitel sowie die vorangehenden Ausführungen bilden die Grundlage für den dritten Teil der Arbeit, in welchem die Herausforderungen der *RAB* dargelegt werden.

2.3 Wesen der Revisionsaufsichtsbehörde

Bevor die Aufgabengebiete der *RAB* aufgegriffen werden, sollen in diesem Kapitel vorerst der Gegenstand und Zweck und zentrale Begriffe des *RAG* sowie die Organisation der *RAB* behandelt werden, um ein besseres Verständnis für diese Behörde zu erhalten.

2.3.1 Gegenstand und Zweck des Revisionsaufsichtsgesetzes

Das neue *RAG* regelt die Zulassung und die Beaufsichtigung von Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, um die ordnungsgemäße Erfüllung sowie die Qualität dieser Dienstleistungen sicherzustellen (Art. 1 Abs. 1 und 2 *RAG*). Madörin (2008, S. 39) erklärt, dass spezialgesetzliche Vorschriften wie weitergehende Anforderungen an externe Revisi-

[17] Anderer Meinung sind Stefani und Gabor (2004, S. 408-410), die durch ihre Befragung von 489 Unternehmensmitgliedern der Treuhand-Kammer mit Fachgruppen-Zugehörigkeit „Wirtschaftsprüfung“ zum Thema externe Qualitätskontrolle nachweisen, dass mehr als die Hälfte der Befragten die Einführung der externen Qualitätskontrolle nicht begrüßen. Es ist jedoch festzuhalten, dass überwiegend Personen von kleineren Revisionsunternehmen befragt wurden, die vom *monitoring* nicht direkt betroffen sind.

onsstellen sowie an branchenspezifische externe Qualitätssicherungssysteme vorbehalten bleiben (vgl. Abs. 3).

Wie oben bereits erwähnt wurde, sollte durch dieses Gesetz bzw. der *RAB* in erster Linie der Druck abgefangen werden, der durch den *SOA* auf die Schweizer Gesetzgebung herrschte (Böckli, 2007, S. 4) und das Ansehen der Wirtschaftsprüfer in der Öffentlichkeit verbessert werden (Ernst, 2007, S. 13). F. Schneider erklärt jedoch in einem Interview, dass neben der *RAB*, weitere Kontrollmechanismen wie das *IKS* innerhalb eines Unternehmens und die Wirtschaftsprüfung von Nöten sind (Speck, 2008, S. 59). Die *RAB* sei folglich ein Glied in einer langen Kontrollkette, die als Ganzes den Anlegerschutz verbessert. Die Treuhand-Kammer (2004, S. 2) ist auch der Meinung, dass der Anlegerschutz nicht ausschließlich mit dem *RAG* wiederhergestellt werden kann. Die Treuhand-Kammer führt aus, dass es vor dem Hintergrund der Corporate Governance auch einer kritischen Analyse des Verhaltens des Verwaltungsrates, der Geschäftsleitung und der Akteure an den Finanzmärkten bedarf.

2.3.2 Begriffe des Revisionsaufsichtsgesetzes

Wie es in Gesetzen üblich ist, werden auch im *RAG* zentrale Begriffe geklärt. Es handelt sich um die Begriffe der Revisionsdienstleistungen, Revisionsunternehmen und Publikumsgesellschaften, wobei letzterer im *OR* definiert ist (vgl. Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 *OR*) und bereits in Abschnitt 2.2.2.1.1 aufgenommen wurde. Es bleiben folglich die ersten zwei Begriffe zu klären.

Unter Revisionsdienstleistungen sind Prüfungen und Bestätigungen zu verstehen, die nach bundesrechtlichen Vorschriften von zugelassenen Revisionsexperten oder zugelassenen Revisoren vorgenommen werden (Art. 2 lit. a *RAG*). Werden solche Revisionsdienstleistungen von im Handelsregister eingetragenen Einzelunternehmen, Personengesellschaften oder juristischen Personen erbracht, ist die Rede von Revisionsunternehmen *(*Art. 2 lit. b *RAG)*, die entweder als Revisionsexperte bzw. Revisor (Art. 6 Abs. 1 *RAG*) oder, unter bestimmten Voraussetzungen, als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen registriert werden (Art. 7 Abs. 1 *RAG*).[18]

An dieser Stelle möchte darauf hingewiesen werden, dass bis zu diesem Abschnitt allgemein die Rede von Revisionsunternehmen und Wirtschaftsprüfern war. Im weiteren Verlauf der Arbeit wird im Zusammenhang des *RAG* zum einen zwischen Revisionsunternehmen und staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen, zum anderen zwischen Revisoren und Revisionsexperten unterschieden. Die Bezeichnung Wirtschaftsprüfer scheint auch im *RAG* auf (vgl. Abschnitt 2.3.5.1). Wird jedoch in wenigen Punkten das *RAG* verlassen, werden weiterhin die Begriffe des Revisionsunternehmens und Wirtschaftsprüfers Verwendung finden (vgl. Abschnitte 2.3.6.1 und 2.3.6.2). Weiter wurde der Begriff der Revisionsdienstleistungen bereits an mehreren Stellen dieser Arbeit aufgenommen. Es möchte diesbezüglich betont werden, dass sich dieser Begriff nicht lediglich auf die Prüfungsleistungen bezieht, die die *RAB* überprüft, sondern auch auf jene, die in anderen Ländern erbracht und von ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden überprüfen werden. Der Vollständigkeit halber wurde jedoch oben die Definition dieses Begriffes gem. *RAG* aufgenommen.

[18] Die *RAB* (2007a, S. 2) weist darauf hin, dass Finanzkontrollen der öffentlichen Hand wie Revisionsunternehmen behandelt werden, die aber nicht als staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen zugelassen werden (vgl. Art. 6 Abs. 2 *RAG*).

Die Revisionsstelle wird entweder von einem Revisor, einem Revisionsexperten oder einem staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen besorgt, wie auch aus Tabelle 1 des Abschnitts 2.2.2.1.1 hervorgeht (Art. 15 Abs. 1 *RAG*). Die Zulassungsbedingungen der einzelnen Revisionsstellen bzw. die Erteilung der provisorischen Zulassungen durch die *RAB* werden im Abschnitt 2.3.5 erläutert. Zunächst wird auf die Organisation und das Personal der *RAB* eingegangen.

2.3.3 Organisation der Revisionsaufsichtsbehörde

Art. 28 *RAG* hält fest, dass die Aufsicht der *RAB* mit Sitz in Bern unterliegt (Abs. 1) und dass sie eine öffentlich-rechtliche Anstalt mit eigener Rechtspersönlichkeit ist, die die Aufsicht unabhängig ausübt (Abs. 2). Madörin (2008, S. 83) erklärt, dass die eigene Rechtspersönlichkeit zur Folge hat, dass die *RAB* selber Rechte und Pflichten eingehen kann, wie bspw. das Eigentum an ihren Einrichtungen und vertragliche Verpflichtungen gegenüber Dritten. Was die Unabhängigkeit der Aufsichtstätigkeit betrifft, wird gefordert, dass diese sowohl gegenüber politischen Behörden als auch gegenüber der Wirtschaft besteht. Sie ist selbstständig in ihrer Organisation sowie in ihrer Betriebsführung und führt ihre eigene Rechnung außerhalb des Finanzhaushalts des Bundes (vgl. Abs. 3). Dies setzt eine Eigenfinanzierung voraus und die *RAB* finanziert sich über Gebühren und Abgaben, die von den zugelassenen natürlichen und juristischen Personen zu entrichten sind (vgl. Art. 21 *RAG* i. V. m. Art. 37 ff. *RAV*).[19] Dem Bund entstehen somit keine Kosten (*EJPD*, 2007). Madörin (2008, S. 91) führt weiter aus, dass die *RAB* von jeder Besteuerung befreit ist (vgl. Art. 37 *RAG*), da die *RAB* im öffentlichen Interesse stehende Tätigkeiten ausführt und ihre dafür vorgesehene Mittel durch eine Besteuerung nicht geschmälert werden sollen.

Die Aufsicht über die *RAB* ist im Art. 38 *RAG* festgehalten. Sie obliegt dem Bundesrat, welcher über die administrative Zuordnung der *RAB* entscheidet (Abs. 1) und Schneider und Sanwald (2007, S. 502) weisen diesbezüglich darauf hin, dass die *RAB* administrativ dem *EJPD* zugewiesen ist.[20] Weiter ist festgehalten, dass die *RAB* dem Bundesrat sowie der Bundesversammlung jährlich Bericht über ihre Tätigkeiten erstattet (Abs. 2). Madörin (2008, S. 91-92) erklärt, dass diese Berichterstattung aufgrund der Oberaufsicht der Bundesversammlung erfolgt und dass die *RAB* auch einen Bericht an die Öffentlichkeit zu erstellen hat (vgl. Art. 19 *RAG*).

Die *RAB* als öffentlich-rechtliche Anstalt zählt drei Organe (Art. 29 *RAG*). Diese sind der Verwaltungsrat (Art. 30 *RAG*), der Direktor (Art. 31 *RAG*) und die Revisionsstelle (Art. 32 *RAG*). Der Bundesrat wählt den Verwaltungsrat und bestimmt über das Präsidium und Vizepräsidium (Art. 30 Abs. 1 *RAG*). Der Verwaltungsrat besteht aus höchstens fünf Mitgliedern, die fachkundig und unabhängig sein sollen und für eine Amtsdauer von vier Jahren gewählt werden (Abs. 2). Madörin (2008, S. 85) erläutert, dass die *RAB* im Vergleich zu anderen Bundesanstalten einen kleinen Personalbestand aufweist, wobei dies aufgrund der eng umschriebenen Aufgaben der *RAB* und der notwendigen fachlichen Spezialisierung der Verwal-

[19] Bzgl. der Gebühren und Abgaben kann festgehalten werden, dass den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen die höchsten Kosten entstehen, die neben der Zulassungsgebühr eine Inspektionsgebühr sowie eine jährliche Aufsichtsabgabe von mind. *CHF* 10.000 tragen (vgl. Art. 39 und 42 *RAV*).

[20] Die *RAB* ist administrativ dem *EJPD* zugeordnet, da ein direkter Kontakt zum Bundesrat praktisch zu schwerfällig ist (Madörin, 2008, S. 91).

tungsratsmitglieder gefordert wird. Abs. 3 regelt den Aufgabenbereich des Verwaltungsrates, der das oberste Organ der *RAB* ist. Demnach ist er Verwaltungsrat u.a. für die Organisation der *RAB,* die Wahl des Direktors unter Vorbehalt der Genehmigung durch den Bundesrat und für die Überwachung der Erfüllung der Aufgaben durch den Direktor zuständig. Böckli (2007, S. 28) erklärt, dass der Verwaltungsrat im Gegensatz zu jenem einer Aktiengesellschaft (*AG*) gegenüber dem Direktor kein Weisungsrecht hat und dass deshalb die Rede von einem Aufsichtsrat ist. Im Vergleich zum Aufsichtsrat der *RAB* haben jedoch die Verwaltungsratsmitglieder des *PCAOB* und der *Eidgenössischen Bankenkommission (EBK)* eine eigenständige inhaltliche Entscheidungsbefugnis. Im Abs. 4 ist ferner festgehalten, dass für das Honorar der Mitglieder des Verwaltungsrates Art. 6a Abs. 1-5 des *Bundespersonalgesetzes vom 24. März 2000* (*BPG*) entsprechende Anwendung findet. Dieser Punkt wird in Abschnitt 2.3.4 nochmals aufgenommen.

Böckli (2007, S. 28) führt aus, dass die Direktion die eigentliche Trägerin der Zulassungs- und Aufsichtsarbeit ist. Sie ist oberstes vollziehendes Organ, erfüllt alle Aufgaben, die nicht dem Verwaltungsrat vorbehalten sind und erarbeitet die Entscheidungsgrundlagen des Verwaltungsrates, an den sie auch Bericht erstattet (vgl. Art. 31 Abs. 1 und 2 *RAG*). Ferner kann der Direktor in internationalen Organisationen und Gremien mitwirken, welche Angelegenheiten der *RAB* behandeln (vgl. Abs. 3). Madörin (2008, S. 87) weist darauf hin, dass die Schweiz gem. Art. 184 *Bundesverfassung (BV)* nach außen hin durch den Bundesrat vertreten wird, wobei es Sinn macht, dass bei aufsichtsrelevanten Themen der Direktor dementsprechende Vertretungsbefugnisse wahrnimmt. Wie oben erwähnt wird, erfolgt die Wahl des Direktors durch den Verwaltungsrat – jedoch unter Vorbehalt der Genehmigung des Bundesrats. Durch diesen Vorbehalt wird unterstrichen, dass es sich bei der Direktion um das oberste vollziehende Organ der *RAB* handelt (Madörin, 2008, S. 86).

Die Revisionsstelle wird von der *Eidgenössischen Finanzkontrolle (EFK)* besorgt (Art. 32 *RAG*). Die *EFK* nimmt zwar im Vergleich zu einer privat-rechtlichen Revision eine genauere Kontrolle vor, wobei vermieden werden soll, dass die Aufsichtstätigkeit des Verwaltungsrates Gegenstand der Prüfung ist (Madörin, 2008, S. 88).

Alle erwähnten Organe der *RAB* unterliegen dem Amtsgeheimnis (Art. 34 *RAG*), dem auch das gesamte Personal unterliegt. Ferner gewährt der Bund der *RAB* für die Sicherstellung ihrer Zahlungsfähigkeit Darlehen zu Marktzinsen (Art. 36 Abs. 2 *RAG*). Damit wird sichergestellt, dass die *RAB* ihre öffentlichen Aufgaben wahrnehmen kann (Madörin, 2008, S. 90-91). Im Gegenzug legt die *RAB* überschüssige Gelder beim Bund an (vgl. Art. 36 Abs. 1 *RAG*). Der Vollständigkeit halber soll erwähnt werden, dass die *RAB* Mitglied des *International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR)* ist, um mit anderen Aufsichtsbehörden ihre gesammelten Erfahrungen, wie bspw. im Bereich der Inspektionen, auszutauschen (Speck, 2008, S. 59).

Nachdem ein Einblick in die Organisation der *RAB* gegeben wurde, soll weiter auf das Personal eingegangen werden. Das Personal, dem auch der Direktor und die Geschäftsleitung angehören (Art. 33 Abs. 3 *RAG*), ist im *RAG* zwar innerhalb der Organisation der *RAB* geregelt, wobei es in dieser Arbeit in einem eigenen Abschnitt behandelt wird, um dem besonderen Umstand dessen privat-rechtlichen Anstellung gerecht zu werden.

2.3.4 Personal der Revisionsaufsichtsbehörde

Hilb (2007, S. 8-9, 25-27) erklärt im Rahmen seines Konzepts des integrierten Personal-Managements, welches die zentralen Personalmanagementinstrumente miteinander integriert, auf eine ganzheitliche Unternehmensvision ausrichtet und durch die partizipative Entwicklung, Umsetzung und Evaluation dieses Konzepts auf möglichst alle Anspruchsgruppen eines Unternehmens stimulierend wirkt („KISS" – „**K**eep it **I**ntegrated, **S**trategic, and **S**timulating"), dass das Ziel einer Institution bzw. eines Unternehmens die Beschäftigung von möglichst vielen humanen Unternehmenspersönlichkeiten sein soll. Dies sind kompetente, engagierte und integre Mitarbeitende und bereits bei der Personal-Auswahl im Rahmen der Personal-Gewinnung sollte darauf geachtet werden, dass die Personalauslese ausschließlich auf der visionsgerechten Persönlichkeits-, Fach-, Sozial- und Führungskompetenz beruht (Hilb, 2007, S. 65). In einem vorangehenden Schritt werden bei der Personal-Werbung, die u.a. ein positives Image im Arbeitsmarkt aufbauen und erhalten soll, Personalwerbeinstrumente für interne Bewerber (z.B. interne Stellenanzeigen, stellenspezifische Analysen der Personaldatenbank) und externe Bewerber (z.B. Stelleninserate, Kontakt mit Bundesämtern) eingesetzt (Hilb, 2007, S. 65, 74-75). Neben der Personal-Werbung und –Auswahl gibt es vor dem Hintergrund der Personal-Gewinnung weitere Ziele, auf die in dieser Arbeit nicht eingegangen wird (vgl. Hilb, 2007, S. 61).

Die Bestimmungen zum Personal der *RAB* sind im Art. 33 *RAG* enthalten. Wird betreffender Artikel betrachtet, fällt auf, dass die Erwähnung der fachlichen Kompetenz des Personals nicht Eingang findet, wie es bei den Bestimmungen zum Verwaltungsrat der Fall ist (vgl. Art. 30 Abs. 2 *RAG*). Es erklärt sich jedoch von selbst, dass das Personal eine hohe Fachkompetenz aufweisen muss, um die ordnungsgemäße Erfüllung und Qualität der Revisionsdienstleistungen sicherzustellen (vgl. Art. 1 Abs. 2 *RAG*). Eine im Gesetz aufgeführte zentrale Anforderung an das Personal ist jedoch die Vermeidung von Interessenkonflikten. Der Bundesrat erlässt für das Personal, das von der *RAB* privat-rechtlich angestellt ist (Art. 33 Abs. 1 *RAG*), Vorschriften zur Vermeidung von Interessenkonflikten (Art. 33 Abs. 2 *RAG* i. V. m. Art. 35 *RAV*). Das Personal der *RAB* muss von der Revisionsbranche unabhängig sein (Art. 35 Abs. 1 *RAV*) und der Verwaltungsrat hat insbesondere einen Verhaltenskodex für die Organe und das Personal zu erlassen (Abs. 2), in dem bspw. festgehalten ist, dass die Mitarbeitende Konflikte zwischen eigenen Interessen und solchen der *RAB* vermeiden müssen und dass sie keine Tätigkeiten im Zusammenhang mit Revisionsdienstleistungen gem. Art. 2 lit. a *RAG* ausführen dürfen (*RAB*, 2007b, S. 2).

Im Art. 33 Abs. 3 *RAG* wird festgehalten, dass wie für das Honorar der Verwaltungsratsmitglieder auch für den Lohn des Personals Art. 6a Abs. 1-5 *BPG* Anwendung findet. Madörin (2008, S. 88-89) weist jedoch darauf hin, dass die *RAB* bei der Entlohnung von Fachleuten über die Ansätze des *BPG* hinausgehen können muss, um den Handlungsspielraum bei den Anstellungsbedingungen des Personals zu vergrößern. Damit wird der Umstand der hohen geforderten Fachkompetenz der Mitarbeitenden unterstrichen und der Anforderungs- und Kompetenzgerechtigkeit der Mitarbeitenden wird im Rahmen der Entlohnung Rechnung getragen (vgl. Hilb, 2007, S. 96).

Wie oben erwähnt wird, erfordern die durch das Personal auszuführenden Tätigkeiten einerseits eine hohe Fachkompetenz und Berufserfahrung, andererseits eine entsprechende Un-

abhängigkeit von der Revisionsbranche. Es wird deutlich, dass sich in diesem Punkt ein *trade-off* zwischen der Berufserfahrung und der Unabhängigkeit ergibt. Daran knüpfen zwei Fragen an: Wie gelingt es der *RAB* im Rahmen der Personal-Gewinnung, Personen mit Berufserfahrung, jedoch ohne (potentielle) Interessenkonflikte anzustellen? In diesem Zusammenhang führte A. Müßig (Expertengespräch, 26. Februar 2008) aus, dass in Ländern, in denen über ein *monitoring* nachgedacht wird, der häufigste Ablehnungsgrund der Mangel am geeigneten Personal ist. Weiter stellt sich die Frage, mit welchen Instrumenten potentielle Mitarbeitende generell umworben und welche Anforderungen an diese gestellt werden. Im Abschnitt 3.5.4 wird der Frage nachgegangen, inwiefern die Personal-Werbung und Personal-Auswahl aus Sicht der *RAB* Herausforderungen darstellen.

Die Ausführungen zur Organisation und zum Personal werden durch das folgende Organigramm abgerundet, das einen Überblick über die interne Organisation und das Personal der *RAB* gibt.

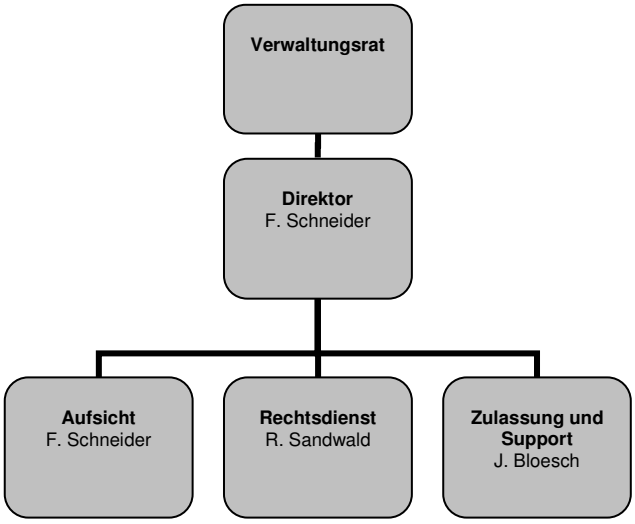

Abbildung 3: Organigramm der Revisionsaufsichtsbehörde
Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an die *RAB* (2008b)

Wie Abbildung 3 entnommen werden kann, steht an der Spitze der internen Organisation der Verwaltungsrat. Darunter folgt ein weiteres Organ der *RAB*, der Direktor, der gemeinsam mit den Mitgliedern der Geschäftsleitung dem Personal angehört. Der Geschäftsleitung unterstehen dabei die drei Abteilungen Aufsicht, Rechtsdienst sowie Zulassung und Support, die die Aufgaben der *RAB* ausführen.

Wurden die Organisation und das Personal der *RAB* vorgestellt, werden in den folgenden Abschnitten die zentralen Tätigkeitsgebiete der *RAB* erläutert. Im Folgenden werden jedoch vorerst die einzelnen Revisionsstellen und deren Zulassungsbedingungen behandelt, bevor die Erteilung von provisorischen Zulassungen durch die *RAB* aufgenommen wird.

2.3.5 Zulassungssystem der Revisionsaufsichtsbehörde

Der Grundsatz der Zulassung zur Erbringung von Revisionsdienstleistungen ist im Art. 3 *RAG* festgehalten. Natürliche Personen und Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen erbringen, müssen sich bei der *RAB* registrieren lassen (Abs. 1). Dabei werden die natürlichen Personen unbefristet, die Revisionsunternehmen für die Dauer von fünf Jahren zugelassen (Abs. 2) und das Zulassungsgesuch hat in elektronischer Form zu erfolgen (Art.

2 *RAV*). Diese registrierten Personen werden durch die *RAB* in das Revisorenregister aufgenommen, welches öffentlich zugänglich, im Internet publiziert wird und dessen Inhalt durch den Bundesrat geregelt wird (Art. 15 Abs. 2 *RAG* i. V. m. Art. 16 und 18 Abs. 1 *RAV*). Rufer (2007, S. 922) erwähnt diesbezüglich, dass das Revisorenregister die Wahl einer Revisionsstelle erleichtert und die Rechtssicherheit verbessert.

2.3.5.1 Revisionsstellen und ihre Zulassungsbedingungen

Von Bhicknapahari (2004, S. 2) erklärt, dass je nach fachlicher Qualifikation der Revisionsstellen diese unterschiedlichen Praxisanforderungen gerecht werden müssen. Zunächst ist festzuhalten, dass eine natürliche Person als Revisor zugelassen wird, wenn sie über einen guten Leumund verfügt, eine Ausbildung nach Art. 4 Abs. 2 *RAG* nachweist und eine Fachpraxis von einem Jahr vorweisen kann (Art. 5 Abs. 1 *RAG*). Böckli (2007, S. 30-31) konkretisiert, dass ein eidgenössisch diplomierter Wirtschaftsprüfer, Treuhand- oder Steuerexperte sowie Experte in Rechnungslegung und Controlling als Revisor zugelassen wird (vgl. Art. 4 Abs. 2 lit. a und b *RAG*). Dabei haben Inhaber eines Wirtschaftsprüferdiploms die Fachpraxis von einem Jahr nicht nachzuweisen. Weiter werden auch Absolventen eines Universitäts- oder Fachhochschulstudiums in Betriebs-, Wirtschafts- oder Rechtswissenschaft sowie Inhaber des eidgenössischen Fachausweises als Fachleute des Finanz- und Rechnungswesens oder als Treuhänder zugelassen (vgl. Art. 4 Abs. 2 lit. c *RAG*). Jene Personen, die über eine vergleichbare ausländische Ausbildung und Fachpraxis verfügen, werden nach erfolgtem Nachweis der Kenntnisse des Schweizerischen Rechts gleichgestellt (vgl. Art. 4 Abs. 2 lit. d *RAG*). Von Bedeutung ist ferner, dass die Fachpraxis überwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Revision unter der Beaufsichtigung durch einen zugelassenen Revisor zu erfolgen hat (Art. 5 Abs. 2 *RAG*).

Eine natürliche Person wird als Revisionsexperte zugelassen, wenn sie über einen guten Leumund verfügt und eine Ausbildung und Fachpraxis gem. Art. 4 Abs. 2 *RAG* nachweist (Art. 4 Abs. 1 *RAG*). Böckli (2007, S. 31) führt aus, dass zwar ein Inhaber des Wirtschaftsprüferdiploms ohne weitere Anforderungen als Revisionsexperte zugelassen wird (vgl. Art. 4 Abs. 2 lit. a *RAG*), wobei Treuhand- oder Steuerexperten sowie Experten in Rechnungslegung und Controlling eine Fachpraxis von fünf Jahren und Juristen, Betriebs- und Wirtschaftswissenschafter, diplomierte Finanzfachleute und Treuhänder eine Fachpraxis von mind. zwölf Jahren nachweisen müssen (vgl. Art. 4 Abs. 2 lit. b und c *RAG*). Wie bei den Anforderungen an die nachzuweisende Fachpraxis durch den Revisor muss auch die Fachpraxis eines Revisionsexperten überwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Revision erworben sein, davon jedoch mind. zwei Drittel unter Beaufsichtigung eines Revisionsexperten.

Es wird deutlich, dass ein Revisor und Revisionsexperte den gleichen Anforderungen an die Ausbildung gerecht werden müssen, dass jedoch Letztere, abgesehen von den Inhabern eines Wirtschaftsprüferdiploms, eine längere Fachpraxis nachweisen müssen. Ein Revisionsunternehmen wird, wie unter Abschnitt 2.3.2 erläutert wurde, entweder als Revisor oder Revisionsexperte zugelassen, wenn es zusätzliche organisatorische Vorkehrungen gem. Art. 6 Abs. 1 *RAG* trifft. Demnach ist bspw. sicherzustellen, dass die Mehrheit der Mitglieder des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans sowie des Geschäftsführungsorgans über die entsprechende Zulassung (Revisor oder Revisionsexperte) verfügt und dass die Führungs-

struktur die Überwachung der einzelnen Mandate gewährleistet.[21] Weiter sollte ein Revisionsunternehmen ein internes Qualitätssicherungssystem aufweisen und die Angemessenheit und Wirksamkeit der Qualitätssicherung überwachen (Art. 9 Abs. 1 *RAV*). Im Zusammenhang der Revisionsunternehmen ist auch die Zulassung von Einmannbetrieben denkbar, in denen lediglich eine Person Revisionsdienstleistungen erbringt (Abs. 2).

Ein Revisionsunternehmen, das Revisionsdienstleistungen für Publikumsgesellschaften erbringt, wird als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen bezeichnet (Art. 7 Abs. 1 *RAG*). Von der *RAB* wird ein solches Revisionsunternehmen zugelassen, wenn die Voraussetzungen für die Zulassung als Revisionsexperten erfüllt sind, die gesetzlichen Vorschriften eingehalten werden und die Haftungsrisiken ausreichend versichert sind (Art. 9 Abs. 1 lit. c *RAG* i. V. m. Art. 11 *RAV*). Madörin (2008, S. 56) weist darauf hin, dass unter den Pflichten staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen jene des *OR* und *RAG* zu verstehen sind, die bei staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen greifen. Dies sind insbesondere die Unabhängigkeitsvorschriften gem. Art. 728 *OR* i. V. m. Art. 11 *RAG,* die im Abschnitt 2.2.2.1.6 behandelt wurden, und die Maßnahmen zur Sicherung der Qualität gem. Art. 12 *RAG*.[22] Diesbezüglich haben staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen bspw. eine geeignete Organisation zu gewährleisten und schriftliche Weisungen über die Abwicklung von Aufträgen für Revisionsdienstleistungen sowie die Überwachung der Maßnahmen zur Erhaltung der Unabhängigkeit und der Qualität zu erlassen (vgl. Abs. 2). Bei den einzelnen Revisionsdienstleistungen soll weiter sichergestellt werden, dass eine sachgerechte Zuteilung der Aufgaben erfolgt, die Arbeiten überwacht werden, die Vorschriften und Standards zur Prüfung und zur Unabhängigkeit eingehalten werden sowie eine qualifizierte und unabhängige Nachkontrolle der Prüfungsergebnisse ausgeführt wird (Abs. 3). Es fällt auf, dass Abs. 2 auf die unternehmensbezogenen Maßnahmen eingeht, wohingegen Abs. 3 zu den mandatsbezogenen Maßnahmen Stellung nimmt (Madörin, 2008, S. 60).[23] Ferner sind staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen verpflichtet, der *RAB* alle Auskünfte zu erteilen, die diese bspw. im Rahmen der Inspektionen benötigt und ihr jederzeit Zutritt zu ihren Geschäftsräumlichkeiten zu gewähren (vgl. Art. 13 Abs. 1 und 2 *RAG*).[24] Schließlich müssen staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen ihre Zulassungsunterlagen jedes Jahr per 30. Juni aktualisieren und bis zum 30. September bei der *RAB* einreichen. Gültige Unterlagen, die keiner Veränderung bedürfen, müssen nicht eingereicht werden (Art. 14 Abs. 1 *RAG*). Sollte es u.a. eine Änderung in der Zusammensetzung des obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgans sowie der Geschäftsleitung geben und ein Wechsel eines leitenden Revisors vorkommen, so ist die *RAB* darüber unverzüglich zu unterrichten (Abs. 2).[25]

[21] Bspw. gelten bei einer *AG* der Verwaltungsrat und bei einer *GmbH* die Geschäftsführer als oberstes Leitungs- oder Verwaltungsorgan (Böckli, 2007, S. 31).

[22] Wer gegen die Grundsätze zur Unabhängigkeit verstößt, wird mit Buße bis zu *CHF* 100.000 bestraft (Art. 39 Abs. 1 lit. a *RAG*).

[23] Rufer (2007, S. 925) erklärt, dass es Standards für die Qualitätssicherung gibt, die bei der ordentlichen Revision und Prüfung von Publikumsgesellschaften Anwendung finden. Es kann bspw. auf den *Schweizer Prüfungsstandard PS 220* (Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung), den *International Standard on Quality Control ISCQ 1* (firmenorientierte Maßnahmen) und den *International Standard on Auditing ISA 220* (mandatsorientierte Maßnahmen) verwiesen werden.

[24] Madörin (2008, S. 63, 71) führt aus, dass die Auskunftspflicht und Zutrittsgewährung auch gegenüber Drittpersonen bestehe, die von der *RAB* gem. Art. 20 *RAG* für die Erfüllung ihrer Aufgaben beigezogen werden. Mit dem Beizug von Drittpersonen wird der *RAB* v.a. ermöglicht, das Know-How und die Ressourcen von qualifizierten Drittpersonen für Aufsichtszwecke zu nutzen.

[25] Wer gegen die Meldepflichten gem. Art. 14 *RAG* verstößt, wird mit Buße bis zu *CHF* 100.000 bestraft (Art. 39 Abs. 1 lit. b *RAG* i. V. m. Art. 45 lit. c *RAV*).

Schneider und Sanwald (2007, S. 504-505) führen aus, dass ausländische Revisionsunternehmen, die Publikumsgesellschaften nach ausländischem Recht revidieren, keiner Zulassung durch die *RAB* bedürfen, sofern sie einer anerkannten ausländischen Aufsichtsbehörde unterstehen (vgl. Art. 8 Abs. 2 *RAG*). Um jedoch zu gewährleisten, dass eine solche gleichwertige Aufsichtsbehörde tatsächlich besteht, sieht die *RAB* unter bestimmten Voraussetzungen eine minimale Registrierung von ausländischen Revisionsunternehmen vor (vgl. Art. 8 Abs. 1 *RAG*). Auf diese Voraussetzungen wird an dieser Stelle jedoch nicht eingegangen, da die Anerkennung von ausländischen Aufsichtsbehörden einige Zeit beansprucht, weshalb Art. 8 *RAG* erst deutlich nach der Implementierung der *RAB* in Kraft gesetzt wird.

Aufgrund der Anforderungen an die drei Formen der Revisionsstellen kommt es zu einer Marktbereinigung, da kleine Treuhandfirmen keine Abschlussprüfungen mehr durchführen dürfen. F. Schneider erklärt in einem Interview (Speck, 2008, S. 59), dass bis zum 31. Dezember 2007 in rund 100 Fällen das Gesuch zurückgezogen wurde, da die gesetzlichen Anforderungen nicht erfüllt wurden (vgl. 47 Abs. 2 *RAV*) und dass sich deshalb kleine Treuhandfirmen auf deren Stärken besinnen, die oft nicht in der Revision liegen. Böckli (2007, S. 14-15) führt jedoch in diesem Zusammenhang aus, dass die sog. „Laienrevision“ fortbestehen wird. Zwar wird sie mit der staatlichen Zulassung und der neu geschaffenen eingeschränkten Revision bei *KMU* weitgehend abgeschafft, wobei Kleinstgesellschaften, die die Möglichkeit eines *opting-out* wahrnehmen könnten, ihre Jahresrechnung von einem nicht zugelassenen Revisor durchsehen lassen dürfen (*opting-down*). Die Problematik besteht dabei darin, dass die Revision unter Umständen nicht von fachlich hinreichend qualifizierten Personen erfolgt und die Erwartungen an die Qualität der Revisionsdienstleistungen nicht erfüllt werden (Botschaft zur Revisionspflicht und –aufsicht, 2004, S. 3978-3979).

2.3.5.2 Erteilung von provisorischen Zulassungen

Zwischen der Inkraftsetzung der *RAB* am 1. September 2007 und dem 31. Dezember 2007 wurden von der *RAB* vorerst provisorische Zulassungen erteilt, die bis Ende 2009 in definitive Zulassungen umgewandelt werden (vgl. Schneider & Sanwald, 2007, S. 505). Die *RAB* (2007c) weist darauf hin, dass bis zum Zeitpunkt der Erteilung einer definitiven Zulassung keine Revisionsdienstleistungen erbracht werden dürfen, sollte bis Ablauf der First am 31. Dezember 2007 kein Gesuch um Zulassung eingereicht worden sein. Werden ohne entsprechende Zulassung Revisionsdienstleistungen erbracht, muss mit Gefängnis oder einer Buße von bis zu *CHF* 1.000.000 gerechnet werden (Art. 40 Abs. 1 *RAG*). Aus dem Tätigkeitsbericht der *RAB* (2008c, S. 11-14) geht hervor, dass bis zum Ablauf der Frist 9.587 Gesuche eingegangen sind und dass die neu eintreffenden Gesuche im ordentlichen Verfahren ab 1. Januar 2008 bevorzugt behandelt werden, damit solche Gesuchstellende nach Erteilung der Zulassung Revisionsdienstleistungen erbringen dürfen.

Aufgrund der hohen Anzahl der gestellten Gesuche wird die Umwandlung der provisorischen in definitive Zulassungen Zeit in Anspruch nehmen. Im Rahmen der Herausforderungen der *RAB* wird im Abschnitt 3.5.1 erneut auf diesen Aspekt eingegangen. In den folgenden zwei Abschnitten werden zwei weitere Tätigkeitsbereiche der *RAB* behandelt.

2.3.6 Inspektionen durch die Revisionsaufsichtsbehörde

In diesem Abschnitt werden die gesetzlichen Anforderungen an die Inspektionen von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen gezeigt, die von der *RAB* vorzunehmen sind. Zunächst werden in groben Zügen der risikoorientierte und der geschäftsrisikoorientierte Prüfungsansatz vorgestellt, um ein Verständnis für die Prüfungsmethodik zu gewinnen. Die Erklärungen dieser Prüfungsansätze erfolgt aus der Sicht der Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen für ihre Mandanten erbringen.

2.3.6.1 Risikoorientierter Prüfungsansatz

Ruhnke (2002, S. 437-443) erklärt, dass eine risikoorientierte Prüfung, die die Grundlage einer traditionellen Wirtschaftsprüfung bildet, auf das Auswahlkriterium des Prüfungsrisikos gerichtet ist. Das Prüfungsrisiko ist definiert als die Wahrscheinlichkeit, dass der Prüfer ein uneingeschränktes Testat erteilt, obwohl die Jahresrechnung wesentliche Falschaussagen enthält und setzt sich wie folgt zusammen:

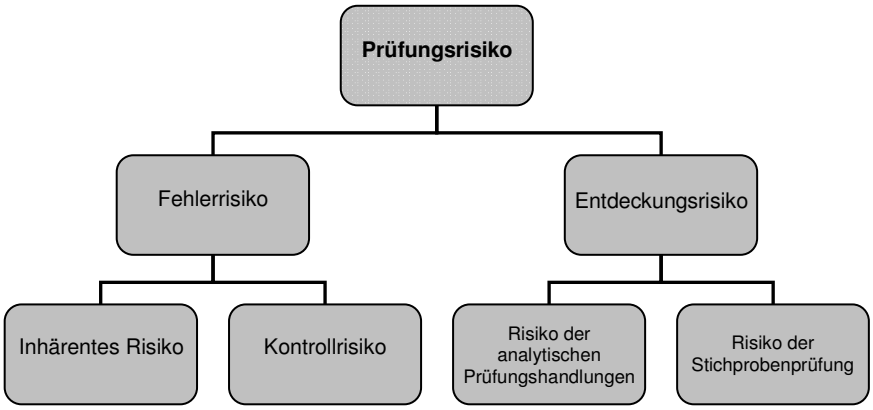

Abbildung 4: Komponenten des Prüfungsrisikos
Quelle: Eigene Darstellung in Anlehnung an A. Müßig (Vorlesung Wirtschaftsprüfung, Universität St. Gallen, 10. Oktober 2007)

Wie Abbildung 4 entnommen werden kann, setzt sich das Prüfungsrisiko aus dem Fehlerrisiko und dem Entdeckungsrisiko zusammen. Das Fehlerrisiko gliedert sich in das inhärente Risiko und das Kontrollrisiko. Das inhärente Risiko ist durch die Wahrscheinlichkeit vom Vorhandensein von wesentlichen Falschaussagen in der Jahresrechnung eines zu prüfenden Unternehmens gegeben – unter der Annahme, dass das Unternehmen kein *IKS* implementiert hat. Das Kontrollrisiko stellt hingegen jenes Risiko dar, dass Geschäftsvorfälle trotz der Existenz eines *IKS* falsch abgebildet werden. Das Entdeckungsrisiko besteht zum einen aus dem Risiko der analytischen Prüfungshandlungen, das jenem Risiko entspricht, dass wesentliche Falschaussagen durch analytische Prüfungshandlungen des Revisionsunternehmens nicht aufgedeckt werden. Zum anderen beinhaltet es das Risiko der Stichprobenprüfungen, das durch die Wahrscheinlichkeit des Übersehens einer wesentlichen Falschaussage im Rahmen der Stichprobenprüfungen gegeben ist. Ruhnke (2002, S. 437-443) erklärt, dass das Revisionsunternehmen das Entdeckungsrisiko im Vergleich zum Fehlerrisiko durch die Prüfungshandlungen direkt beeinflussen kann und dass sich das Prüfungsrisiko als Produkt aus dem inhärenten Risiko, dem Kontrollrisiko und dem Entdeckungsrisiko ergibt.

Ruhnke (2002, S. 437-443) führt weiter aus, dass eine effiziente Prüfungsdurchführung erzielt wird, wenn der Prüfungsinput bis zum Erreichen der geforderten Prüfungssicherheit möglichst gering ist. Das Revisionsunternehmen führt zumeist am Beginn der Prüfung eine

Risikoanalyse durch, um das inhärente Risiko zu bestimmen. Danach werden Systemprüfungen und analytische Prüfungen durchgeführt. Lediglich der verbleibende Teil der vorgegebenen Prüfungssicherheit sei durch Einzelfallprüfungen abzusichern, wobei in wesentlichen Prüffeldern stets aussagebezogene Prüfungshandlungen (analytische Prüfungen und Einzelfallprüfungen) durchzuführen sind. Die Effizienz eines solchen Vorgehens liegt v.a. darin begründet, jene Bereiche zu identifizieren, in denen das Revisionsunternehmen die höchsten Risiken erwartet sowie jene Prüfungshandlungen einzusetzen, mit welchen sich pro eingesetzter Prüfungszeit eine möglichst hohe Steigerung der Prüfungssicherheit bzw. Abnahme des Prüfungsrisikos ergibt.

Der prüfungsrisikoorientierte Ansatz ist in verschiedenen Ausprägungen anzutreffen (Ruhnke, 2002, S. 437-443), der die Zerlegung des Gesamtrisikos in Teilrisiken ermöglicht und das Verständnis des Revisionsunternehmens für die Beziehungen zwischen den einzelnen Risikokomponenten und dem sich daraus ergebenen Umfang der durchzuführenden Prüfungshandlungen fördert. Das Modell bewirkt folglich eine Komplexitätsreduktion. Diesen Vorteilen ist entgegenzuhalten, dass die einzelnen Risikokomponenten eine mangelnde Unabhängigkeit aufweisen, deren Einschätzung unter Verwendung subjektiver Wahrscheinlichkeiten erfolgt. Weiter weisen die Modelle eine unzureichende Realitätsnähe auf und geben keine Hinweise, welche Prüfungshandlungen zu welchem Zeitpunkt vorzunehmen sind.

2.3.6.2 Geschäftsrisikoorientierter Prüfungsansatz

Ruhnke (2002, S. 437-443) erklärt, dass sich die Wirtschaftsprüfungspraxis in den letzten Jahrzehnten rasant fortentwickelt hat, was zum einen die Prüfung des Jahresabschlusses und zum anderen das Dienstleistungsspektrum veränderte. Der Wandel im Bereich der Wirtschaftsprüfungspraxis wird v.a. von den großen Revisionsunternehmen getragen, die verstärkt einen geschäftsrisikoorientierten Prüfungsansatz bzw. einen *business risk audit (BRA)* fordern. Hinsichtlich der Ursprünge des *BRA* erklärt Knechel (2007, S. 384, 393-394), dass in den 80er Jahren die Zunahme der Konkurrenz sowie der enorme Kostendruck in der Wirtschaftsprüferbranche zur Standardisierung und Formalisierung des Prüfungsprozesses geführt haben. Gleichzeitig haben die gestiegenen Anforderungen der Mandanten und die zunehmende Bedeutung des Risikomanagements mehr Individualität und die Berücksichtigung des Risikomanagements im Prüfungsprozess verlangt. Diese Umstände haben den *BRA* entstehen lassen, der durch die damaligen *„Big3“* der Wirtschaftsprüferbranche (*Arthur Andersen, Ernst & Young, KPMG*) vorangetrieben wurde.

Beim *BRA* soll durch eine holistische Perspektive sowie durch den Top-Down-Ansatz vom Geschäftsrisiko eines Unternehmens auf das Prüfungsrisiko geschlossen werden (Knechel, 2007, S. 394).[26] Durch reichhaltigere Risikobeurteilungen wie die Analyse der Unternehmensstrategie und Prozessanalyse wird ein besseres Verständnis für das Geschäftsrisiko, folglich ein effizienteres Entgegenwirken einer Vielzahl von Unternehmenstransaktionen, ein Mehrnutzen für den Mandanten und das Angebot von weiteren Dienstleistungen wie Beratungsaufträgen ermöglicht (Knechel, 2007, S. 390, 394-395). Den Möglichkeiten stehen jedoch Grenzen gegenüber. Die Neuerungen durch den *BRA* führen zu Verständnisproblemen sowie zu Unsicherheiten im Prüfungsprozess, da der Zusammenhang zwischen dem Ge-

[26] Ruhnke (2002, S. 437-443) erklärt, dass das Geschäftsrisiko jene Gefahr sei, dass eine zu überprüfende Unternehmung ihre Ziele nicht erreicht, was interne und externe Ursachen haben kann. Demnach gibt es sowohl interne als auch externe Risiken.

schäfts- und Prüfungsrisiko oft nicht hergestellt werden kann. Es wird auch kritisiert, dass der *BRA* aufgrund des größeren Dienstleistungsspektrums eine Umsatzsteigerung für die Wirtschaftsprüferbranche bewirkt, die in Folge deren Unabhängigkeit gefährdet. Des Weiteren stößt der *BRA* durch die mangelnde Bereitschaft der Mandanten, Informationen außerhalb der Rechnungslegung für die reichhaltigeren Risikobeurteilungen preiszugeben, auf Blockaden und wegen den Forschungsdefiziten fällt es schwer das akademische Umfeld vom *BRA* zu überzeugen (Knechel, 2007, S. 396-399, 401).

Wurde in den risikoorientierten und geschäftsrisikoorientierten Prüfungsansatz aus der Perspektive eines Revisionsunternehmens eingeführt, soll im Folgenden erläutert werden, wie die durch die *RAB* durchzuführende Inspektionen von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen gesetzlich verankert sind bzw. welche Aufgaben mit diesen Prüfungen verbunden sind. In diesem Zusammenhang soll erstmals die *ASV-RAB* herangezogen werden, die seit dem 1. April 2008 in Kraft ist und u.a. das Verfahren zur Inspektion von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen durch die *RAB* regelt (Art. 1 Abs. 2 lit. b *ASV-RAB* i. V. m. Art. 32 *RAV*).

2.3.6.3 Rechtliche Bestimmungen zum Inspektionsprozess

Aus den Ausführungen von Koller und Sanwald (2006, S. 315) geht hervor, dass sich die Aufsicht über die Revisionsstellen durch die *RAB* auf jene der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen beschränkt. Im Art. 16 Abs. 1 Satz 1 *RAG* ist auch festgehalten, dass die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen mind. alle drei Jahre einer eingehenden Überprüfung durch die *RAB* unterworfen werden. Madörin (2008, S. 66) erklärt jedoch, dass eine starre Regelmäßigkeit zu vermeiden ist. Es soll der *RAB* offen stehen, häufiger Inspektionen vorzunehmen, was namentlich dann von Nöten ist, wenn ein Verdacht auf Verstöße gegen gesetzliche Pflichten vorliegt (vgl. Art. 16 Abs. 1 Satz 2 *RAG* i. V. m. Art. 10 Abs. 1 *ASV-RAB*).

Der Gegenstand der Überprüfung ist im Art. 8 *ASV-RAB* festgehalten, der die gesetzlichen Vorgaben des Art. 16 Abs. 2 *RAG* umfassend abdeckt (*RAB*, 2008a, S. 5). Zu überprüfen sind gem. Art 8 *ASV-RAB* insbesondere die Zulassungsunterlagen auf ihre Vollständigkeit und Richtigkeit, der jährliche Bericht an die *RAB* und die Einhaltung der Bestimmungen zur Unabhängigkeit, der anwendbaren Vorschriften und Standards zur internen Qualitätssicherung sowie zu den durchgeführten Revisionsdienstleistungen.[27] Ferner sind die Einhaltung und Umsetzung der Maßnahmen zur Beseitigung von der durch die *RAB* festgestellten Mängeln zu überprüfen. Hinsichtlich des Umfangs der Überprüfung kann festgehalten werden, dass die *RAB* keinen geschäftsrisikoorientierten, sondern grundsätzlich einen risikoorientierten Prüfungsansatz verfolgt (vgl. Art. 9 *ASV-RAB*), bei dem die anwendbaren Vorschriften und Standards bzgl. ihrer Risiken untersucht werden (*RAB*, 2008a, S. 5).

Der *RAB* stehen bei ihren Inspektionen umfangreiche Befugnisse zu. Die *RAB* (2008a, S. 5) erklärt, dass die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen, ihre Mitarbeitende und beigezogenen Personen für die Durchführung der Revisionsdienstleistungen sowie die geprüften Gesellschaften der *RAB* alle Auskünfte zu erteilen und Unterlagen herauszugeben

[27] Die *RAB* (2008a, S. 5) hält fest, dass unter den Vorschriften alle Arten staatlicher oder privater Regulierung (Berufsgrundsätze, Standesregeln oder Regulierungen der *SWX*) zu verstehen sind.

haben, die für die Erfüllung der Aufgaben der *RAB* benötigt werden (vgl. Art. 11 lit. b und c *ASV-RAB* i. V. m. Art. 13 Abs. 1 *RAG*). Wie in diesem Zusammenhang auch in Abschnitt 2.3.5.1 erwähnt wird, ist der *RAB* durch das staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen jederzeit Zutritt zu ihren Geschäftsräumen zu gewähren (vgl. Art. 11 lit. a *ASV-RAB* i. V. m. Art. 13 Abs. 2 *RAG*).

Die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen müssen bei den einzelnen Revisionsdienstleistungen eine Nachkontrolle der internen Qualitätssicherung (siehe Abschnitt 2.3.5.1) bzw. der Prüfergebnisse und Arbeitspapiere gewährleisten (*RAB*, 2008a, S. 5-6). Deren Dokumentation muss umfassend und detailliert erfolgen, damit sich die *RAB* ein gesamthaftes Bild von den durchgeführten Nachkontrollen machen kann (vgl. Art. 12 Abs. 1 *ASV-RAB*). Im Zuge der Überprüfung der Dokumentation zu den unternehmensinternen Nachkontrollen überprüft die *RAB* bspw. das Verfahren der Nachkontrollen, die Zusammensetzung und Qualifikation der Kontrollteams, die Kriterien für die Auswahl der kontrollierten Arbeitspapiere und die Anzahl der kontrollierten Arbeitspapiere pro Geschäftsjahr (vgl. Abs. 2). Was die Überprüfung der Qualität der erbrachten Revisionsdienstleistungen betrifft, kann festgehalten werden, dass die *RAB* insbesondere die Arbeitspapiere des staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmens kontrolliert (vgl. Art. 13 Abs. 1 *ASV-RAB*). Die Anzahl der zu überprüfenden Arbeitspapiere kann reduziert werden, falls die internen Nachkontrollen des staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmens gesetzeskonform erfolgt und diese von der *RAB* überprüfbar sind (Abs. 2). [28]

Die *RAB* (2008a, S. 6-7) erklärt, dass sie nach der Überprüfung einen provisorischen Überprüfungsbericht erstellt (vgl. Art. 15 *ASV-RAB*), welcher dem staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen zur Stellungnahme zugestellt wird (vgl. Art. 16 Abs. 1 *ASV-RAB*). Bei Vorliegen von Mängeln kann das staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen Maßnahmen zur Beseitigung dieser Defizite vorschlagen (vgl. Abs. 2) oder die *RAB* vereinbart mit dieser Unternehmung die entsprechenden Maßnahmen (vgl. Abs. 3). Sobald sich die *RAB* und das staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen auf Maßnahmen zur Behebung der Mängel einigen, wird dies u.a. im definitiven Überprüfungsbericht festgehalten (vgl. Art. 17 Abs. 1 *ASV-RAB*), der an das oberste Leitungs- oder Verwaltungsorgan des staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmens geht (vgl. Abs. 2). Bei Ausbleiben einer Einigung, groben Verstößen gegen das Gesetz, unkooperativem Verhalten des Revisionsunternehmens oder ungenügender Einhaltung und Umsetzung von vereinbarten Maßnahmen zur Beseitigung festgestellter Mängel wird von der *RAB* ein eingreifendes Verfahren eröffnet (Art. 18 Abs. 1 und 2 *ASV-RAB*). Im Rahmen eines solchen Verfahrens kann es zur Forderung der Wiederherstellung des ordnungsgemäßen Zustandes (vgl. Art. 16 Abs. 4 *RAG*), dem befristeten oder unbefristeten Entzug der Zulassung (vgl. Art. 17 *RAG*), der Anordnung von Maßnahmen gegenüber für das Revisionsunternehmen tätigen natürlichen Personen (vgl. Art. 18 *RAG*) oder der Verhängung von Bußen kommen (vgl. Art. 39 *RAG*). Um sicherzustellen, dass die vereinbarten Maßnahmen eingehalten oder umgesetzt werden, kann die *RAB* jederzeit Angaben vom obersten Leitungs- oder Verwaltungsorgan einfordern (vgl. Art. 19 Abs. 2 *ASV-RAB*) oder eine Nachprüfung durchführen (vgl. Art. 20 *ASV-RAB*).

[28] Gem. Art. 14 Abs. 1 und 2 *ASV-RAB* müssen die Arbeitspapiere umfassend und detailliert sein, damit sich die *RAB* ein Urteil zu den durchgeführten Prüfungen bilden kann (siehe auch Art. 730c *OR*). Ansonsten gelten jedoch die Dokumentationsvorschriften der anwendbaren Prüfungsstandards.

Wie bereits erwähnt wurde, werden lediglich die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen einer regelmäßigen Überprüfung durch die *RAB* unterzogen. Widmer und Wey (2004, S. 364-365) erläutern, dass es verständlich sei, dass die Revisionsaufsicht auf staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen ausgerichtet ist, damit die Sicherheit der Aktionäre und Kreditgeber sichergestellt wird, wobei nicht einleuchte, warum die anderen wirtschaftlich bedeutenden Revisionsunternehmen nicht berücksichtigt werden. Wey (2007, S. 500) erklärt in diesem Zusammenhang, dass die zugelassenen Revisoren und Revisionsexperten lediglich im Zeitpunkt der Registrierung anhand der Zulassungsbedingungen überprüft werden (vgl. Art. 3 Abs. 2 *RAG*). Folglich werden bei der eingeschränkten Revision und der ordentlichen Revision bei Nicht-Publikumsgesellschaften die Berufsverbände weiterhin gefordert sein. Rufer (2007, S. 925) weist jedoch darauf hin, dass sich sog. Einmannbetriebe bis zum 31. August 2010 einem System der regelmäßigen Beurteilung ihrer Revisionstätigkeit durch gleichrangige Berufsleute anschließen müssen (vgl. Art. 9 Abs. 2 *RAV* i. V. m. Art. 49 *RAV*). A. Müßig (Expertengespräch, 26. Februar 2008) spricht in diesem Zusammenhang von einem klassischen *peer review*, das jedoch wegen der überschaubaren Größe von Einmannbetrieben eine geringere Strenge erfahren dürfte als bspw. in Österreich, wo das *peer review* die gewählte Systemvariante der externen Qualitätssicherung ist. Im Rahmen der Herausforderungen der *RAB* wird der Aspekt der ausschließlichen Inspektionen von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen im Abschnitt 3.5.2 erneut aufgenommen.

Nachdem die Aufgaben der *RAB* im Zusammenhang ihrer zu besorgenden Inspektionen vorgestellt wurden, wird im Folgenden die Zusammenarbeit mit in- und ausländischen Behörden behandelt.

2.3.7 Zusammenarbeit mit in- und ausländischen Behörden

Im Rahmen der Zusammenarbeit mit in- und ausländischen Behörden wird zwischen jener mit spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden und ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden unterschieden. Die dabei anfallenden Aufgaben werden nachfolgend aufgegriffen. Es soll noch vorausgeschickt werden, dass dieser Aufgabenbereich im Gesetz durch den Begriff der Amts- und Rechtshilfe umschrieben wird.

2.3.7.1 Spezialgesetzliche Aufsichtsbehörden

Madörin (2008, S. 73-74) führt aus, dass sich die *RAB* und die spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden grundsätzlich alle Auskünfte erteilen und Unterlagen übermitteln müssen, die für die Durchsetzung der jeweiligen Gesetzgebung benötigt werden. Damit sollen Doppelspurigkeiten in der Aufsichtstätigkeit vermieden werden (vgl. Art. 22 Abs. 1 *RAG*). Falls erforderlich kann der Bundesrat einzelne Aspekte der Zusammenarbeit mit den spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden wie der *Eidgenössischen Bankenkommission (EBK)* im Bankensektor oder dem *Bundesamt für Privatversicherungen (BPV)* im Versicherungsbereich regeln. Koller und Sanwald (2006, S. 316) verweisen auch auf die Kontrollstelle für Geldwäschereibekämpfung (*Kst GwG*), die gemeinsam mit der *EBK* und dem *BPV* die zu schaffende *Eidgenössische Finanzmarktaufsichtsbehörde (FINMA)* bildet sowie auf die Bundesämter, die für die Zulassung von Revisionsstellen im Bereich der Sozialversicherungen Vorgaben erstellen.[29] Weiter informieren sich die *RAB* und die spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden gegenseitig über hängige Verfahren und Entscheide, die für die jeweilige

[29] Blocher (2005, S. 972) rät nicht zur Integration der *RAB* in die *FINMA*, da diese sonst zu viel Macht akkumuliert.

Aufsichtstätigkeit von Bedeutung sein könnten (Art. 22 Abs. 2 *RAG*). Rufer (2007, S. 923) erläutert weiter, dass gemeinsame Inspektionen durch die *RAB* und die spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden vorgesehen sind (vgl. Art. 32 Abs. 3 *RAV*). Bereits vor Jahren hat die *EBK* eine Gruppe von Wirtschaftsprüfern gebildet, die mittels Qualitätskontrollen bankengesetzliche Revisionsstellen überwachen. Die *RAB* und die *EBK* sind deshalb bestrebt, in einem *Memorandum of Understanding (MoU)* die notwendige Zusammenarbeit zu regeln.

Was die Beurteilung der Voraussetzungen für spezialgesetzliche Zulassungen betrifft, wird ein sog. Modulverfahren angewendet (Rufer, 2007, S. 923). Die spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden beurteilen dabei lediglich die spezialgesetzlichen Zulassungen, indem sie sich auf die Zulassung der *RAB* abstützen (vgl. Art. 21 Abs. 1 Satz 1 *RAV*). Ohne eine solche Zulassung können keine spezialgesetzlichen Zulassungen erteilt werden, die zukünftig auch im öffentlichen Register der *RAB* aufgeführt werden (wahrscheinlich nach Inkrafttreten des Finanzmarktaufsichtsgesetzes). Wird die Zulassung durch die *RAB* entzogen, entziehen die spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden ihre Zulassungen ebenfalls (Art. 21 Abs. 1 Satz 2 *RAV*).

Madörin (2008, S. 74-75) weist darauf hin, dass auch die *RAB* und die *SWX* ihre Aufsichtstätigkeiten koordinieren, um Doppelspurigkeiten zu vermeiden und sich gegenseitig über hängige Verfahren und Entscheide zu informieren, die für ihre jeweilige Aufsichtstätigkeit von Bedeutung sind (vgl. Art. 23 Abs. 1 und 2 *RAG*). Weiter ergreift die *SWX* Sanktionen, sollte die *RAB* ihre Sanktionen bei Verstößen gegen die Art. 7 und 8 *RAG* im Rahmen der besonderen Bestimmungen über die Zulassung von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen nicht durchsetzen können (vgl. Abs. 3). In diesem Zusammenhang sind v.a. die Revisionsunternehmen mit Sitz im Ausland zu erwähnen, die von der *RAB* nicht sanktioniert werden können, da das Schweizer Recht keine extraterritorialen Wirkungen entfalten kann. Deshalb stellt die *SWX* sicher, dass das *RAG* von ausländischen Emittenten beachtet wird und sanktioniert deren Revisoren bei Missachtung der Vorschriften des Schweizerischen Rechts.[30]

Ferner ist im *RAG* die Zusammenarbeit der *RAB* mit den Strafverfolgungsbehörden (Art. 24 *RAG*) und Zivilgerichten (Art. 25 *RAG*) geregelt, auf die in dieser Arbeit nicht näher eingegangen wird.

2.3.7.2 Ausländische Revisionsaufsichtsbehörden

Koller und Sanwald (2006, S. 317-318) führen aus, dass im Ausland bereits zahlreiche Revisionsaufsichtsbehörden bestehen bzw. in der Entstehung begriffen sind und aufgrund der Internationalität des Kapitalmarkts kommt der Zusammenarbeit mit den ausländischen Aufsichtsbehörden eine zentrale Bedeutung zu. Was diese Zusammenarbeit betrifft, kann die *RAB* zur Durchsetzung des *RAG* ausländische Revisionsaufsichtsbehörden um Auskünfte und Unterlagen ersuchen (vgl. Art. 26 Abs. 1 *RAG*). Im umgekehrten Fall darf die *RAB* ausländischen Aufsichtsbehörden nicht öffentlich zugängliche Auskünfte und Unterlagen übermitteln, wenn die Behörden diese Informationen lediglich zur direkten Beaufsichtigung von Personen und Unternehmen nutzen, diese an das Amts- oder Berufsgeheimnis gebunden sind und wenn die Informationen lediglich kraft einer Ermächtigung in einem Staatsvertrag

[30] Madörin (2008, S. 75) verweist diesbezüglich auch an Art. 8 Abs. 3bis *Börsengesetz* (*BEHG*).

oder mit Zustimmung der *RAB* von Behörden verwendet werden (vgl. Abs. 2). Diese Behörden müssen im öffentlichen Interesse stehende Aufsichtsaufgaben wahrnehmen und an das Berufs- oder Amtsgeheimnis gebunden sein. Die *RAB* verweigert jedoch die Zustimmung für die Weiterleitung von etwaigen Informationen, wenn diese u.a. an Strafbehörden weitergeleitet werden und die Rechtshilfe in Strafsachen ausgeschlossen wäre (vgl. Abs. 3). Es möchte noch darauf hingewiesen werden, dass der Bundesrat bzgl. Abs. 2 befugt ist, die Zusammenarbeit mit ausländischen Revisionsunternehmen in Staatsverträgen zu regeln (vgl. Abs. 4). Madörin (2008, S. 80) erklärt, dass in solchen Verträgen sinngemäß die Anerkennung ausländischer Behörden gem. Art. 8 Abs. 2 *RAG* erfolgt.

Geht der Art. 26 *RAG* generell auf die Zusammenarbeit der *RAB* mit ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden ein, regelt Art. 27 *RAG* die Vornahme von grenzüberschreitenden Prüfungshandlungen (Koller und Sanwald, 2006, S. 318). Um das *RAG* durchzusetzen, kann die *RAB* ausländische Revisionsaufsichtsbehörden um die Ausführung von Inspektionen im Ausland ersuchen. Liegt eine Ermächtigung in einem Staatsvertrag oder eine Zustimmung einer ausländischen Revisionsaufsichtsbehörde vor, kann die *RAB* selbst Inspektionen im Ausland vornehmen (vgl. Abs. 1). Umgekehrt können auch ausländische Revisionsaufsichtsbehörden die *RAB* ersuchen, Prüfungshandlungen im Inland vorzunehmen, sofern der ersuchende Staat Gegenrecht hält (vgl. Abs. 2).[31] Weiter steht es ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden kraft einer Ermächtigung in einem Staatsvertrag oder einer Zustimmung der *RAB* zu, Prüfungshandlungen in der Schweiz auszuüben, sofern der ersuchende Staat Gegenrecht hält (vgl. Abs. 3). Bei diesen Prüfungshandlungen kann jedoch die *RAB* ausländische Revisionsaufsichtsbehörden in der Schweiz begleiten. Dies kann von dem betroffenen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen verlangt werden (vgl. Abs. 4). Im Zusammenhang mit den grenzüberschreitenden Prüfungshandlungen soll noch erklärt werden, dass der Bundesrat hinsichtlich der Abs. 2 und 3 befugt ist, die Zusammenarbeit mit ausländischen Aufsichtsbehörden in Staatsverträgen zu regeln (vgl. Abs. 5).

Mit der Amts- und Rechtshilfe soll folglich sichergestellt werden, dass die Prüfungshandlungen der *RAB* durch die Zusammenarbeit mit spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden und mit ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden effizient abgewickelt werden bzw. dass keine Doppelspurigkeiten entstehen. Madörin (2008, S. 79) führt aus, dass ein funktionierendes Amts- und Rechtshilfesystem auch die internationale Zusammenarbeit fördert und der Verhinderung von Normkonflikten zwischen den beteiligten Rechtsordnungen dient. Eine gute Zusammenarbeit mit ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden setzt jedoch die Anerkennung der *RAB* durch diese Behörden bzw. deren gegenseitige Anerkennung voraus. Im Rahmen der Herausforderungen der *RAB* wird im Abschnitt 3.5.3 auf die Anerkennung der *RAB* durch ausländische Aufsichtsbehörden eingegangen.

[31] Es wird auf das sog. materielle Gegenrecht abgestellt, das nicht zwingend durch Staatsverträge, sondern durch tieferrangiges Recht oder die Rechtsprechung gewährleistet ist (Madörin, 2008, S. 82).

2.4 Folgerungen aus dem allgemeinen konzeptionellen Teil

Um den allgemeinen konzeptionellen Teil abzurunden, werden die zentralen Erkenntnisse kurz zusammengefasst.

Im ersten Kapitel wurde theoretisch in die Wirtschaftsprüferbranche eingeführt. Es wurde gezeigt, dass die Relevanz der verlässlichen und glaubwürdigen Wirtschaftsprüfung von Bilanzskandalen und der sog. *Principal-Agency-Theory* abgeleitet werden kann. Danach wurde ausgeführt, dass die Verlässlichkeit und Glaubwürdigkeit einer Revision vom Ausmaß des Erreichens eines vertrauenswürdigen Urteils über die Vermögens-, Finanz- und Ertragslage abhängt, welches die Urteilsfähigkeit, Urteilsfreiheit bzw. Unabhängigkeit und sachgerechte Urteilsbildung eines Wirtschaftsprüfers voraussetzt. Der Bilanzskandal von *Enron* mit der Involvierung von *Arthur Andersen* hat jedoch signalisiert, dass diese Anforderungen an einen Wirtschaftsprüfer unter Umständen nicht ausreichen, weshalb zusätzliche Kontrollmechanismen wie die externe Qualitätssicherung greifen müssen. International wird zwischen zwei Systemvarianten unterschieden, namentlich dem *peer review* und *monitoring*, um die Qualität von Revisionsdienstleistungen zu sichern und zu verbessern. Letztere hat sich aufgrund der unabhängigen Prüfungsinstanz und höheren Objektivität durchgesetzt.

Im zweiten Kapitel wurde der Hintergrund der *RAB* bzw. des *RAG* behandelt. Dabei wurde gezeigt, dass Bilanzskandale in den *USA* die Implementierung des *SOA* auslösten, um u.a. das Vertrauen der Investoren in die Kapitalmärkte wiederherzustellen. Der *SOA* schafft den *PCAOB*, der als unabhängige Prüfungsinstanz das *peer review* ersetzt und starke extraterritoriale Wirkungen hat. Es wurde dargelegt, dass die Schweiz vor dem Hintergrund dieser Ereignisse zwei Gesetzesvorlagen, die funktional miteinander verbunden sind, vorstellte, um eine qualitativ gute Revision zu gewährleisten und das Vertrauen in die Revisionsstelle zu festigen. Durch die Neuregelung der Revisionsstelle und Abschlussprüfung mit einer rechtsformübergreifenden Revision soll v.a. dem *expectation gap* entgegengewirkt, eine präzisere Rechnungslegung und *KMU*-freundliche Lösungen gewährleistet werden. Die am 1. Januar 2008 in Kraft gesetzten aktienrechtlichen Bestimmungen des *OR* sind jene zu den zwei Formen der Revision samt ihren Opting-Möglichkeiten, zur Überprüfung des *IKS* und zu den Anforderungen an die Unabhängigkeit der Wirtschaftsprüfer.

Die zweite Gesetzesvorlage, namentlich die Neuregelung über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisoren bzw. das seit dem 1. September 2007 in Kraft seiende *RAG,* war Gegenstand des dritten Kapitels, um das Wesen der *RAB* näher zu bringen. Die *RAB* soll v.a. die vom *SOA* ausgelöste Druckwelle abfangen, indem sie die ordnungsgemäße Erfüllung und die Qualität von Revisionsdienstleistungen gewährleistet. Es wurde erläutert, dass die *RAB* eine öffentlich-rechtliche Behörde ist, deren Organe und dessen Personal privatrechtlich angestellt sind. Ihre zentralen Aufgaben sind die Registrierung von natürlichen und juristischen Personen über ihr Zulassungssystem und die risikoorientierte Inspektionen von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen. Dabei unterliegen die Revisoren und Revisionsexperten keinen Überprüfungen, weshalb die Berufsverbände weiterhin gefordert sind. Der dritte Aufgabenbereich stellt die Zusammenarbeit mit spezialgesetzlichen Aufsichtsbehörden sowie ausländischen Revisionsaufsichtsbehörden dar.

Im besonderen praktischen Teil wird untersucht, inwiefern die Aufgabengebiete und weitere ausgewählte Aspekte Herausforderungen für die *RAB* darstellen.

3. Besonderer praktischer Teil

3.1 Ziele des praktischen Teils

Nachdem im allgemeinen konzeptionellen Teil v.a. der Hintergrund und das Wesen der *RAB* erläutert wurden, soll im Rahmen des besonderen praktischen Teils ein vertiefter Einblick in die Praxis der *RAB* gewährt werden. Es wird untersucht, welche Herausforderungen die *RAB* gegenwärtig und zukünftig zu bewältigen hat. In den Folgerungen aus dem besonderen praktischen Teil wird zu den Herausforderungen kritisch Stellung genommen.

3.2 Untersuchungszielgruppe

Die Untersuchungszielgruppe ist die *RAB*. Sie bot sich als Zielgruppe der Untersuchung an, um einen bestmöglichen Einblick in die Praxis bzw. Herausforderungen dieser Behörde zu gewähren.

3.3 Datenerhebungsmethodik

Obwohl sich die *RAB* am Beginn der operationellen Phase befindet und ihre Mitarbeitende aufgrund des neuen und bisher in der Schweiz nicht bekannten Tätigkeitsgebiet stark beschäftigt sind, konnte ein Mitarbeitender dieser Behörde für ein persönliches Interview gewonnen werden (siehe Gesprächsverzeichnis im Anhang). Damit sich diese Person auf das Interview vorbereiten konnte, wurde ihr vorab der Interviewleitfaden zugestellt, der sich in allgemeine Fragen zur *RAB* und in jene zu ihren Herausforderungen gliedert (siehe Anhang). Der Interviewleitfaden beinhaltet keine geschlossenen sondern offene Fragen, was einen flexiblen Gesprächsverlauf und die Vertiefung einzelner Aspekte ermöglichte. Auf Wunsch der interviewten Person möchte an dieser Stelle darauf hingewiesen werden, dass die *RAB* keine Verantwortung für das durchgeführte Interview übernehmen kann. Die Äußerungen des befragten Mitarbeitenden sind für die *RAB* nicht bindend und es gehen in jedem Fall sowohl das *RAG* als auch die *RAV* vor.

3.4 Untersuchungsgrenzen

Zwar wurde lediglich ein Mitarbeitender der *RAB* befragt, wobei die aus dem Interview gewonnenen Erkenntnisse vor dem Hintergrund der schlanken Organisation der *RAB* und ihrer geringen Anzahl an Mitarbeitenden als repräsentativ angesehen werden können (vgl. Abschnitt 2.3.3 und 2.3.4). Was jedoch die Frage nach der Entwicklung der Revisionshonorare der bei der *RAB* registrierten Personen betrifft, wären weitere Meinungen von Nöten, um Repräsentativität gewährleisten zu können. Weiter sollte beachtet werden, dass die *RAB* eine öffentlich-rechtliche Behörde ist, die im öffentlichen Interesse stehende Tätigkeiten ausführt und dessen Mitarbeitende dem Amtsgeheimnis unterliegen (vgl. Abschnitt 2.3.1 und 2.3.4). Deshalb haben die Mitarbeitenden bei Publikationen, Vorträgen, Diskussionen oder Befragungen auf die Qualität und Quantität der kommunizierenden Inhalte zu achten, damit die *RAB* in der Öffentlichkeit als unabhängige externe Qualitätskontrolle der Wirtschaftsprüferbranche repräsentiert wird und das Vertrauen der Öffentlichkeit in diese Behörde gewonnen wird. Im Rahmen der Untersuchung ist deshalb festzuhalten, dass mit den Herausforderungen zusammenhängende spezifische oder sensible Informationen nicht preisgegeben wurden und somit nicht in die Untersuchung einfließen konnten.

3.5 Untersuchungsergebnisse

In den folgenden drei Abschnitten werden zuerst die zentralen Herausforderungen der *RAB* behandelt. Anschließend wird untersucht, inwiefern weitere in dieser Arbeit aufgenommene Aspekte Herausforderungen für die *RAB* darstellen.

3.5.1 Umwandlung der provisorischen Zulassungen in definitive Verfügungen

Generell sind per 22. April 2008 6.032 natürliche Personen, 2.702 Revisionsunternehmen (Einmannbetriebe einbegriffen) sowie 37 staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen bei der *RAB* registriert (M. Widmer, Interview, 24. April 2008). Beim Zulassungsprozess konnte beobachtet werden, dass sich Revisionsunternehmen freiwillig dem Status eines staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmens unterwarfen. Dies kommt in Einzelfällen aus Marketingüberlegungen oder Imagegründen vor, wobei die höheren Kosten eines staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmens im Vergleich zu einem registrierten Revisionsunternehmen zu beachten sind, die bspw. durch die jährlich zu leistende Aufsichtsabgabe hervorgerufen werden.

Die Umwandlung dieser bis Ende Dezember 2007 ausgesprochenen provisorischen Zulassungen in definitive Verfügungen stellt momentan aufgrund der hohen Anzahl der Gesuche die wohl größte Herausforderung für die *RAB* dar. Probleme resultieren in diesem Zusammenhang v.a. in der Beurteilung der Fachpraxis, da es nicht immer klar ist, ob gewisse Ausbildungen und Berufserfahrungen der Gesuchsteller den Anforderungen des *RAG* genügen. Prinzipiell ist die Abteilung Zulassung und Support für Zulassungsfragen und damit zusammenhängende Tätigkeiten zuständig. In Einzelfällen wird jedoch der Rechtsdienst beigezogen, um die sorgfältige Abwicklung der Gesuche zu gewährleisten. Der Rechtsdienst wird z.B. bei Beschwerden von Gesuchstellern beigezogen, die aufgrund mangelnder fachlicher Qualifikation oder ungenügender Berufserfahrung einen negativen Bescheid von der *RAB* erhalten haben. Es wird folglich deutlich, dass die Umwandlung der provisorischen in definitive Zulassungen je nach Situation eine komplexe Aufgabenstellung darstellt, für welche auch Mitarbeitende des Rechtsdienstes beigezogen werden.

3.5.2 Inspektionen von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen

Die zweite zentrale Herausforderung der *RAB* stellt die Überprüfung von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen dar, da diese Überprüfungen eine bisher in der Schweiz nicht bekannte Tätigkeit darstellen und voraussichtlich viele weitere Fragen nach optimalen Lösungen im Inspektionsprozess aufdecken werden (M. Widmer, Interview, 24. April 2008).

Bei den Inspektionen stellt sich allgemein die Frage, weshalb die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen regelmäßig oder ad hoc bei bestimmten Vorkommnissen berücksichtigt werden und die Revisionsexperten und Revisoren lediglich bei der Zulassung anhand der Zulassungsbedingungen kontrolliert werden (siehe Abschnitt 2.3.6.3). Wie kann dies durch die *RAB* legitimiert werden? Zum einen kann darauf hingewiesen werden, dass die ausschließliche Überprüfung von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen im Gesetz verankert ist. Zum anderen ist anzunehmen, dass der Grund im zu großen Aufwand liegt, sollten alle registrierten Personen einer regelmäßigen Überprüfung durch die *RAB* unterworfen werden, was auch zur Erweiterung des Personalbestands der *RAB* führen würde. Der Fokus der Inspektionen soll deshalb auf große Revisionsunternehmen gelegt werden, die

Publikumsgesellschaften überprüfen und eine breite Öffentlichkeit betreffen. Somit kann auch der Schutz der Anleger gewahrt werden.

Zwar verfügen die Revisionsexperten und Revisoren über zeitlich unbeschränkte Zulassungen, wobei sich diese auch an die von den Berufsverbänden wie bspw. der Treuhand-Kammer erlassenen Prüfungsstandards und an gesetzliche Bestimmungen wie z.B. die Unabhängigkeitsvorschriften der ordentlichen und eingeschränkten Revision halten müssen. Weiter kann erwähnt werden, dass sich Revisionsunternehmen mit nur einer Person, die Revisionsdienstleistungen erbringt, bis zum 31. August 2010 einem Qualitätssicherungssystem unterziehen müssen.[32]

Ferner stellt sich bei den Inspektionen von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen die Frage, welche Vorgehensweise verfolgt und wie verhindert wird, dass es zu keiner „Revision der Revision“ kommt. Wie kann diese Behörde gewährleisten, dass sie sich bzgl. des Inspektionsprozesses von den zu überprüfenden staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen abgrenzt, die wiederum Publikumsgesellschaften im Zuge einer ordentlichen Revision revidieren? Wurde der Inspektionsprozess in Abschnitt 2.3.6.3 v.a. anhand der *ASV-RAB* erläutert, kann aus praktischer Sicht der *RAB* in diesem Zusammenhang erklärt werden, dass vorab eine sorgfältige Planung dieses Prozesses vorgenommen wird und dass zuerst ein *firm review* erfolgt.[33] In einem standardisierten Vorgehen, das bei allen zu überprüfenden Unternehmungen angewandt wird, werden v.a. die internen Prozesse einer Unternehmung wie das System der internen Qualitätskontrolle überprüft. Die Inspektion der internen Qualitätskontrolle erfolgt unternehmens- und mandatsbezogen, d.h, dass die Ausgestaltung der internen Qualitätskontrolle auch in Verbindung der revidierten Publikumsgesellschaften kontrolliert wird.[34] Generell hängt nämlich die Ausgestaltung der internen Qualitätskontrolle eines Unternehmens von der Wahl der Mandanten sowie von den jeweiligen Rechnungslegungsstandards ab. In einem weiteren Schritt wird ein *file review* vorgenommen, in dem die Papiere bzw. die Aufzeichnungen zu den Revisionsdienstleistungen der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen überprüft werden. Das *file review* zeichnet sich durch ein risikoorientiertes Vorgehen aus, bei dem Prüfgebiete mit besonderem Prüfrisiko ausgewählt werden.[35]

3.5.3 Anerkennung durch ausländische Revisionsaufsichtsbehörden

Die dritte zentrale Herausforderung bildet die Anerkennung der *RAB* durch ausländische Revisionsaufsichtsbehörden wie der *US*-Amerikanische *PCAOB* (M. Widmer, Interview, 24. April 2008). Grundsätzlich kann festgestellt werden, dass Revisionsaufsichtsbehörden bei Verhandlungen um die gegenseitige Anerkennung kooperativ sind, um ein internationales Netzwerk von Aufsichtsbehörden aufzubauen und in bestimmten Fällen eine gemeinsame effiziente Prüfung von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen zu gewährleisten. Die

[32] An dieser Stelle soll nochmals an Art. 9 Abs. 2 *RAV* i. V. m. Art. 49 *RAV* verwiesen werden.

[33] In einem Interview erläutert F. Schneider, dass vor der eigentlichen Planung einer spezifischen Inspektion die Auswahl der zu überprüfenden Revisionsunternehmen erfolgt (Speck, 2008, S. 59). So werden bspw. staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen mit auffällig hohen Wachstumszahlen, mit stark abweichenden Revisionshonoraren oder mit abwandernden Revisionsmandanten zur Prüfung herangezogen.

[34] Hinsichtlich der mandatsbezogenen Überprüfung wird auf sog. *high risk audit areas* abgestellt, die je nach Publikumsgesellschaft variieren. Bei manchen spielen bspw. immaterielle Anlagen, bei anderen Forschungs- und Entwicklungskosten eine große Rolle (Speck, 2008, S. 59).

[35] Siehe bzgl. des *file review* und *firm review* auch Art. 8 *ASV-RAB* (Abschnitt 2.3.6.3).

RAB sieht jedoch aus Effizienzüberlegungen von Mehrfachaufsichten ab, da in anderen Ländern die Rechtsordnung unterschiedlich ist und andere Sprachen gesprochen werden.

Die Frage, die sich in Anerkennungsverfahren jedoch oft stellt, ist jene, ob es möglich ist sich auf gemeinsame Prüfungsstandards festzulegen. In den einzelnen Ländern gibt es zum Teil differierende Prüfungsstandards, da unterschiedliche Mentalitäten bzw. Rechtsauffassungen gegeben sind. Vor wenigen Monaten verschickte der *PCAOB* an sämtliche Revisionsaufsichtsbehörden ein sog. *policy statement*, das am 5. Dezember 2007 publiziert wurde und öffentlich zugänglich ist. In diesem wird dargelegt, wie sich der *PCAOB* die Zusammenarbeit mit anderen Aufsichtsbehörden vorstellt und welche Voraussetzungen für die Anerkennung von anderen Behörden erfüllt werden müssen. Die Revisionsaufsichtsbehörden haben dazu bereits Stellung genommen und die *RAB* ging bei ihrer Stellungnahme v.a. auf jene Aspekte ein, die für die Schweizer Gesetzgebung problematisch sind, wie bspw. die Akteneinsichtsbefugnisse des *PCAOB* bei Schweizerischen Revisionsunternehmen. Bei solchen Angelegenheiten sind der *PCAOB* und die *RAB* bemüht, gemeinsame Lösungen zu finden – sei dies in Form eines Staatsvertrags, eines gemeinsamen Abkommens oder in Form eines *Memorandum of Understanding (MoU)*.

Zum heutigen Zeitpunkt kann noch nicht vorhergesagt werden, wie lange der Prozess der gegenseitigen Anerkennung der *RAB* und des *PCAOB* dauern wird. Die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen wünschen zwar, lediglich von einer Aufsichtsbehörde überprüft zu werden, wobei beachtet werden muss, dass die *RAB* im Vergleich zum *PCAOB* eine kleine Aufsichtsbehörde ist und noch nicht über jahrelange Erfahrungen im Bereich des *monitoring* verfügt. Deshalb dürfen zunächst die Erwartungen an die *RAB* sowie an die Anerkennung dieser Behörde durch ausländische Revisionsaufsichtsbehörden nicht zu hoch ausfallen.

3.5.4 Gewinnung von erfahrenem, aber auch integrem, unabhängigem Personal

Allgemein kann darauf hingewiesen werden, dass es für eine öffentlich-rechtliche Behörde unüblich ist, dass ihr Personal privat-rechtlich angestellt ist (M. Widmer, Interview, 24. April 2008). Bei der *RAB* sind nämlich die Mitarbeitenden privat-rechtlich angestellt und die Behörde weist 13,5 Vollzeitstellen aus. Hinzu kommen weitere Mitarbeitende, die im Bereich der Aufsicht in Form eines Auftragsverhältnisses mitwirken und je nach Bedarf in die Arbeiten der *RAB* involviert werden. Es kann folglich von einem Personalbestand von 15 bis 20 Mitarbeitenden ausgegangen werden, die in einem der drei Bereiche Zulassung und Support, Aufsicht und Rechtsdienst beschäftigt sind.

Im Zusammenhang mit dem Personal stellen sich die Fragen, ob genügend Angebot für die zu besetzenden Stellen der *RAB* besteht, mit welchen Instrumenten potentielle Mitarbeitende umworben und welche Anforderungen an diese gestellt werden. Dabei kann auf das neue, bisher in der Schweiz nicht bekannte und zugleich spannende Tätigkeitsgebiet der *RAB* verwiesen werden, das potentielle Mitarbeitende anzieht. Aufgrund der schlanken Organisation dieser Behörde ist es gar nicht möglich, viele Arbeitsstellen zu vergeben. Die *RAB* erhält Spontanbewerbungen oder Empfehlungen für potentielle Mitarbeitende, wobei die Personal-Gewinnung auch durch Stellenausschreibungen erfolgt. Hinsichtlich der Anforderungen wird bei der Personal-Auswahl v.a. auf die Fachkompetenz und die Erfahrungen im Bereich der Wirtschaftsprüfung oder des Finanzmarktrechts abgestellt, wobei auch von Bedeutung ist, ob

der Bewerbende zum Team der Aufsicht oder des Rechtsdienstes passt. Im Zusammenhang mit der Frage nach der Gewährleistung der geforderten Unabhängigkeit der potentiellen Mitarbeitenden fällt auf, dass dieser Punkt bei der Personal-Gewinnung vorerst keine oder eine untergeordnete Rolle spielt. Die Unabhängigkeit ist jedoch von Gesetzeswegen vorgeschrieben und die Mitarbeitenden der *RAB* müssen sich nach erfolgter Aufnahme ins Dienstverhältnis an das Amtsgeheimnis sowie den vom Verwaltungsrat aufgestellten (und öffentlich zugänglichen) Verhaltenskodex halten.

Aufgrund der vorangehenden Ausführungen stellt folglich die Personal-Gewinnung keine Herausforderung im Sinne eines zu bewältigenden Problems dar.

3.5.5 Schließung des expectation gap und Kostenanstieg der Revisionsbranche

Im Rahmen des besonderen praktischen Teils soll ferner untersucht werden, ob die Schließung des *expectation gap* ein Ziel bzw. eine für die *RAB* zu bewältigende Hürde darstellt. Weiter wird der Frage nachgegangen, inwiefern die Kosten der Revisionsbranche durch die höheren Anforderungen an die Wirtschaftsprüfung ansteigen und ob diesbezüglich der *RAB* ein ernstzunehmender Mehraufwand hinsichtlich der Legitimation der Kostenentwicklung in der Öffentlichkeit oder einer nachträglichen Abänderung von gesetzlichen Bestimmungen entsteht.

Einerseits wissen jene Personen, die in der Wirtschaftsprüferbranche beruflich tätig sind, mit dieser zusammenarbeiten oder sich in Form der Lehre mit dieser auseinander setzen, was die Revisionsstellen leisten und was nicht Gegenstand ihrer Tätigkeiten ist (M. Widmer, Interview, 24. April 2008). Andererseits wird es stets „Laien“ geben, für die ein uneingeschränktes Prüfungsurteil eine intakte Unternehmung impliziert, die noch über Jahre hinweg fortbestehen wird. Sie nehmen auch fälschlicherweise an, dass die Überprüfung der Revisionsstellen die Geschäftstätigkeiten des Verwaltungsrates berücksichtigt. Weiter wird oft übersehen, dass die Revision lediglich eine Bestandsaufnahme zu einem bestimmten Stichtag ist, an dem die Bücher kontrolliert werden und dass folglich keine Revisionen parallel zu den Geschäftstätigkeiten einer zu überprüfenden Unternehmung erfolgen. Zwar werden im *OR* die Prüfaufgaben sowie die Anforderungen an die Revisionsstellen genauer geregelt, wobei es schwierig erscheint, alle Personen damit zu erreichen. Den *expectation gap* hat es schon immer gegeben, der auch fortbestehen wird. Vor dem Hintergrund dieser Einschätzungen erachtet die *RAB* die Schließung des *expectation gap* nicht als ein zentrales Aufgabengebiet bzw. eine Herausforderung, die es gegenwärtig oder zukünftig zu bewältigen gibt.

Ebenfalls wird bei der Frage nach einem möglichen Anstieg der Revisionskosten kein Mehraufwand bzw. keine Herausforderung für die *RAB* gesehen, da diesbezüglich nie ein solch hoher Aufwand für deren Legitimation wie in den *USA* erfolgen muss. Die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen werden aufgrund der neuen gesetzlichen Anforderungen des *OR* und des *RAG* und der jährlichen Aufsichtsabgabe einen Anstieg der Revisionskosten erfahren und diese wohl in ihren Revisionshonoraren an ihre Mandanten weitergeben. Insgesamt ist jedoch nicht mit einer Erhöhung der Revisionskosten zu rechnen, da bspw. die Möglichkeit eines *opting-out* besteht und bei der eingeschränkten Revision lediglich eine Negativbeurteilung erfolgt, die im Vergleich zur ordentlich Revision mit einem geringeren Aufwand verbunden ist.

3.6 Folgerungen aus dem besonderen praktischen Teil

Am Ende des besonderen praktischen Teils soll zu den gewonnenen Erkenntnissen kritisch Stellung genommen werden. Zunächst kann darauf hingewiesen werden, dass die *RAB* gegenwärtig und zukünftig drei zentrale Herausforderungen zu bewältigen hat, namentlich die Umwandlung der provisorischen Zulassungen in definitive Verfügungen, die Inspektion von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen sowie die Anerkennung der *RAB* durch ausländische Aufsichtsbehörden bzw. deren gegenseitige Anerkennung. Es wurde weiter gezeigt, dass in der Gewinnung des geeigneten Personals, der Schließung des *expectation gap* und im Kostenanstieg der Revisionsbranche keine Herausforderungen gesehen werden.

Aufgrund der hohen Anzahl der erteilten provisorischen Zulassungen ist die Umwandlung dieser Zulassungen in definitive Verfügungen und die damit zusammenhängende Beurteilung der Fachpraxis der Gesuchsteller momentan die wohl größte Herausforderung. Darin sind nicht nur Mitarbeitende der Abteilung Zulassung und Support involviert, sondern in bestimmten Fällen auch jene des Rechtsdienstes. Es ist jedoch anzumerken, dass die Umwandlung in definitive Verfügungen ein zeitlich begrenztes Problem darstellt, da dieser Akt bis Ende 2009 vollzogen wird. Das bedeutet, dass dieser Aufgabenbereich in etwa zwei Jahren wegfällt, der womöglich in wenigen Monaten aufgrund der gesammelten Erfahrungen effizienter abgewickelt werden kann.

Die Inspektionen von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen stellen insofern eine Herausforderung dar, da die *RAB* noch über wenige Erfahrungen auf diesem Gebiet verfügt. Weiter ist sie eine schlanke Behörde, die bei ihren Inspektionen auf einen kleinen Personalbestand zurückgreift, wobei je nach Bedarf Drittpersonen beigezogen werden. Diese schlanke Organisation und der überschaubare Personalbestand werden jedoch nicht ausreichen, sollte die Öffentlichkeit oder die Wirtschaftsprüferbranche die Inspektion von weiteren bei der *RAB* registrierten Personen fordern, um die Qualität der Revisionsdienstleistungen sicherzustellen. Es könnte bspw. verlangt werden, dass auch Revisionsexperten, die wirtschaftlich bedeutende Unternehmen überprüfen, einer regelmäßigen Überprüfung unterzogen werden. Sollte die Öffentlichkeit und die Branche bzgl. der Ausdehnung der Inspektionen einen großen Druck auf den Gesetzgeber und die *RAB* ausüben, wären diese gefordert, die Inspektionen und die Organisation der *RAB* zu überdenken. Die zukünftige Entwicklung bleibt jedoch abzuwarten. In den *USA*, in denen der *PCAOB* bereits einige Jahre über die Wirtschaftsprüferbranche wacht, hat sich bis dato an der ausschließlichen Inspektion von großen Revisionsunternehmen, die Publikumsgesellschaften überprüfen, nichts geändert (vgl. Abschnitt 2.2.1).

Die Anerkennung der *RAB* durch ausländische Aufsichtsbehörden ist von entscheidender Bedeutung, da somit Doppelspurigkeiten in den Aufsichtstätigkeiten vermieden werden können und da bspw. der *PCAOB* weit reichende Kompetenzen wie Akteneinsichtsbefugnisse bei ausländischen Revisionsunternehmen hat. Folglich sollte die gegenseitige Anerkennung von Aufsichtsbehörden zukünftig gewährleistet werden, damit die größtmögliche Effizienz beim *monitoring* erzielt wird und das jeweilige nationale Recht nicht verletzt wird.

Im Zusammenhang mit der Gewinnung des für die *RAB* geeigneten Personals ist auffallend, dass genügend Arbeitsangebot vorhanden ist bzw. dass potentielle Mitarbeitende mit der *RAB* in Kontakt treten. Es ist jedoch anzumerken, dass die *RAB* ein bisher in der Schweiz

nicht bekanntes und zugleich spannendes Arbeitsgebiet aufweist und dass sie wegen ihrer schlanken Organisation nicht viele Personen beschäftigen kann. Folglich gehört die Personal-Gewinnung nicht zu den Herausforderungen der *RAB*. Sie könnte jedoch eine solche darstellen, sollte bspw. die Öffentlichkeit oder die Wirtschaftsprüferbranche die Inspektion von weiteren bei der *RAB* registrierten natürlichen und juristischen Personen fordern, wie oben angesprochen wurde. Falls dann zu wenig Arbeitsangebot besteht, stellt sich die Frage, welche Personen umworben und ausgewählt werden und wie im Falle von ehemaligen Mitarbeitenden von Revisionsunternehmen deren Unabhängigkeit gewährleistet wird. Diesbezüglich stellt sich die Frage, ob – in Anlehnung an Art. 11 Abs. 1 lit. b und c *RAG* – jene Mitarbeitende, die von einem staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen zur *RAB* wechseln, während zwei Jahren keine für dieses Unternehmen erforderlichen Inspektionen durchführen dürfen. Im Verhaltenskodex der *RAB* (2007b, S. 4) ist zumindest im umgekehrten Fall festgehalten, dass jene für die *RAB* tätigen Personen, die in ein Revisionsunternehmen übertreten, während einem Jahr nach Aufnahme der neuen Tätigkeiten nicht an Verfahren der *RAB* gegen das Revisionsunternehmen beteiligt sein dürfen.

Sowohl bei der Personal-Gewinnung als auch dem vermeintlichen Anstieg der Revisionshonorare der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen aufgrund ihrer zu leistenden Gebühren und Abgaben ist die zukünftige Entwicklung abzuwarten, ob der *RAB* diesbezügliche Herausforderungen entstehen. Neben den wohl ansteigenden Revisionshonoraren von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen sind weiter die eventuell zunehmenden Kosten der Wirtschaftsprüferbranche heranzuziehen, die ihre Ursachen v.a. in den höheren Anforderungen an die Überprüfung des *IKS* und an die Unabhängigkeit eines Wirtschaftsprüfers haben. Dieser Entwicklung sind jedoch die verbreitete eingeschränkte Revision mit ihrer Negativbeurteilung sowie die Opting-Möglichkeiten entgegenzuhalten, die dem Kostenanstieg entgegenwirken können (vgl. Abschnitte 2.2.2.1.3 – 2.2.2.1.6).

Auf der einen Seite gehört die Schließung des *expectation gap* nicht zu den erklärten Zielen bzw. den zu bewältigenden Hürden der *RAB*, da es als schwierig oder unmöglich erachtet wird, die breite Öffentlichkeit mit dem *RAG* sowie den neuen aktienrechtlichen Bestimmungen des *OR* zu erreichen. Auf der anderen Seite besteht jedoch die Gefahr, dass sich der *expectation gap* aufgrund der gestiegenen Anforderungen an die Wirtschaftsprüferbranche weiter vergrößert (Bächinger, 2007, S. 22). Wenn jedoch die *RAB* in der Öffentlichkeit auf Chancen und Gefahren des neuen Revisionsrechts hinweist, könnte die Erwartungshaltung der Öffentlichkeit verringert und somit ein wertvoller Beitrag zur Verringerung des *expectation gap* gestiftet werden.

Es kann schließlich festgehalten werden, dass die *RAB* gegenwärtig und zukünftig Herausforderungen zu bewältigen hat, wobei abzuwarten ist, wie sich diese zukünftig verändern werden bzw. welche Herausforderungen hinzukommen.

4. Schlussfolgerungen

In der Einleitung wurde anhand des Tätigkeitsberichts der *RAB* ihre Anlaufphase aufgenommen, um einen Einstieg in das Themengebiet zu ermöglichen. Neben der Anlaufphase gibt dieser Tätigkeitsbericht bspw. Aufschluss über die Organisation, die Aufgabengebiete sowie die Finanzzahlen (ungeprüft) und gewährt somit Einsicht in die Tätigkeiten der Anlaufphase sowie der operationellen Phase. Neben dem Tätigkeitsbericht der *RAB* sind jedoch weitere Beiträge wie wissenschaftliche Zeitschriftenartikel und elektronische Quellen auffindbar, da Bilanzskandale bzw. der Erlass des *SOA* und die daraus resultierende Überarbeitung des geltenden Schweizer Revisionsrechts sowie die Implementierung der *RAB* auf breites öffentliches Interesse gestoßen sind. Obwohl die *RAB* erst seit dem 1. September 2007 in Kraft ist, waren der Hintergrund, das Wesen und die Herausforderungen Gegenstand von zahlreichen Publikationen. Es fällt jedoch auf, dass die Publikationen oft die zentralen Aufgabengebiete der *RAB* im Sinne von zu bewältigenden Hürden behandeln und nur selten zusätzliche Herausforderungen in Frage stellen und diesbezügliche Forschungen nahe legen oder empfehlen. Dieses Forschungsdefizit kann womöglich in der Aktualität der *RAB* und des neuen Revisionsrechts ausgemacht werden. Weiter fällt auf, dass sich die Beiträge großteils auf die Bestimmungen des *RAG* abstützen, anstatt zusätzlich die *RAV* und die *ASV-RAB* heranzuziehen. Es war ein Anliegen des Autors, zusätzliche Herausforderungen der *RAB* zu hinterfragen und sich dabei auf das *RAG* und ihre Verordnungen abzustützen.

Die Arbeit schließt mit Empfehlungen für die Schweizer Gesetzgebung und Praxis sowie für die Forschung. Die Empfehlungen berücksichtigen auch die neuen aktienrechtlichen Bestimmungen des *OR*, da jene des *RAG* nicht isoliert davon betrachtet werden können. Es möchte vorausgeschickt werden, dass einige Aspekte bereits in der Arbeit aufgegriffen wurden, die in diesem Teil als Handlungsempfehlungen zusammengetragen werden.

4.1 Empfehlungen für die Schweizer Gesetzgebung und Praxis

Es wurde gezeigt, dass die sog. „Laienrevision“ fortbestehen wird, da Kleinstgesellschaften, die Gebrauch vom *opting-out* machen, ihre Jahresrechnungen von einem nicht zugelassenen Revisor durchsehen lassen könnten (*opting-down*). Folglich wird unter Umständen die Revision nicht von fachlich hinreichend qualifizierten Personen vorgenommen und die Erwartungen der Öffentlichkeit an die Qualität der Revisionsdienstleistungen können nicht erfüllt werden, was nicht mit dem Ziel der *RAB* bzw. des *RAG* vereinbar ist. Dieses liegt darin begründet, die ordnungsgemäße Erfüllung und die Qualität von Revisionsdienstleistungen sicherzustellen. Zwar berücksichtigt die *RAB* bei ihren Inspektionen lediglich die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen, die Publikumsgesellschaften überprüfen, wobei die Öffentlichkeit aufgrund der „Laienrevision“ die Meinung vertreten könnte, dass die Qualität der Revisionsdienstleistungen in der Wirtschaftsprüferbranche gesamthaft nicht ausreichend gewährleistet ist.

In diesem Zusammenhang könnte der Schweizer Gesetzgeber strengere Voraussetzungen für die Wahl eines *opting-out* festlegen, da ohnehin erwartet wird, dass ein überwiegender Großteil der zur eingeschränkten Revision verpflichteten Unternehmen ein *opting-out* in Anspruch nehmen kann. Eine andere Möglichkeit besteht darin, neben der Inspektion von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen durch die *RAB* jene von weiteren Personen gesetzlich zu verankern. Es könnte bspw. vorgesehen sein, dass auch Revisionsexperten, die wirtschaftlich bedeutende Unternehmen überprüfen, einer regelmäßigen Überprüfung unter-

zogen werden. Dadurch werden zusätzliche Personen und deren Revisionsdienstleistungen dem *monitoring* unterstellt und die Erwartungen der Öffentlichkeit an die Qualität der Revisionsdienstleistungen könnten gesamthaft stärker erfüllt werden.

Weiter wurde ausgeführt, dass der eventuelle Kostenanstieg der Wirtschaftsprüferbranche seine Ursachen in den höheren Anforderungen an die Überprüfung des *IKS* und an die Unabhängigkeit eines Wirtschaftsprüfers hat. In diesem Zusammenhang wäre es empfehlenswert, wenn der Schweizer Gesetzgeber Bestimmungen für die Ausgestaltung des *IKS* und dessen Überprüfung erlässt, damit diesbezügliche Unklarheiten beseitigt werden und die damit zusammenhängenden Kosten nicht zu hoch ausfallen. Ferner könnten Kosten eingespart werden, indem die Implementierung des *IKS* und dessen Überprüfung auf Publikumsgesellschaften begrenzt werden. Was die höheren Anforderungen an die Unabhängigkeit der Wirtschaftsprüfer betrifft, sollte v.a. beachtet werden, dass der Schweizer Gesetzgeber im internationalen Vergleich keine höheren Maßstäbe setzt und dass die internationalen Standards übernommen werden. Der Kreis der betroffenen Personen, über den sich die Unabhängigkeitsvorschriften erstrecken, geht bspw. weit über den internationalen Standard hinaus.

In diesen höheren Anforderungen an die Wirtschaftsprüfer lauert die Gefahr, dass der *expectation gap* vergrößert wird. Die *RAB* könnte diesem Umstand entgegenwirken, indem sie öffentlich auf Chancen und Gefahren des neuen Revisionsrechts hinweist.

4.2 Empfehlungen für die Forschung

Wie oben bereits erläutert wurde, geht das bisherige Defizit an Publikationen von wissenschaftlichen Forschungsergebnissen wohl mit der Aktualität der *RAB* und der Neureglung des Revisionsrechts einher, wobei der Verfasser dieser Arbeit empfiehlt, zukünftig nicht lediglich die zentralen Herausforderungen der *RAB* zu durchleuchten, sondern bspw. zu untersuchen, inwiefern die *RAB* durch gezielte Öffentlichkeitsarbeit einen Beitrag zur Schließung des *expectation gap* stiftet. Weiter wird von Interesse sein, in welchem Ausmaß sich die Revisionshonorare von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen sowie die Revisionskosten der Wirtschaftsprüferbranche aufgrund der gestiegenen Anforderungen an die Revision entwickeln werden und ob Kosten wegen der eingeschränkten Revision und des *opting-out* eingespart werden. Schließlich erachtet es der Autor von zentraler Bedeutung, dass sich die forschenden Personen bei ihren Arbeiten neben dem *Revisionsaufsichtsgesetz* auch auf die *Revisionsaufsichtsverordnung* sowie auf die *Verordnung der RAB über die Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen* abstützen, da diese Verordnungen wertvolle Zuatzbestimmungen enthalten.

Literaturverzeichnis

Bather, A. & Burnaby, P. (2006). The Public Company Accounting Oversight Board: National and international implications. *Managerial Auditing Journal*, *21*, 657-669.

Behr, G. (2005). Revisionsaufsicht. In Waldburger, R. (Hrsg.), *Festschrift für Peter Nobel zum 60. Geburtstag* (S. 3-16). Bern: Stämpfli.

Behr, G. (2006). Grundzüge des neuen Revisionsrechts. Überblick und internationaler Kontext. *Der Schweizer Treuhänder, 5*, 306-309.

Bertschinger, P. & Schaad, M. (2002). Der amerikanische Sarbanes-Oxley Act of 2002. Mögliche Auswirkungen auf die amerikanische und internationale Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance. *Der Schweizer Treuhänder*, *10*, 883-888.

Blocher, C. (2005). Das Schweizer Wirtschaftsrecht im Umbruch. Neue Massstäbe für die Wirtschaft und die Wirtschaftsprüfer. *Der Schweizer Treuhänder*, *12*, 969-972.

Böckli, P. (2007). *Schriften zum Aktienrecht: Bd 24. Revisionsstelle und Abschlussprüfung nach neuem Recht.* Zürich: Schulthess.

Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung von Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004, BBl 2004 VI, S. 3969 ff.

Camponovo, R. A. (2005). Gesetzesentwurf zum neuen Revisionsrecht. *Der Schweizer Treuhänder*, *4*, 221-230.

Colman, R. (2005). Learning from SOX. *CMA Management, 79*(4), 24-29.

Fluri, E. (2006). Die Rolle des Wirtschaftsprüfers. Komplexität der Tätigkeit und des Umfeldes. *Der Schweizer Treuhänder, 11,* 822-827.

Foster, B. P., Ornstein, W. & Shastri, T. (2007). Audit costs, material weaknesses under SOX Section 404. *Managerial Auditing Journal*, *22*(7), 661-673.

Hilb, M. (2007). *Integriertes Personalmanagement. Ziele – Strategien – Instrumente.* Köln: Luchterhand.

Hofstetter, W. & Jeger, M. (2006). Die ordentliche Revision und das IKS. Prüfung des IKS jetzt gesetzlich verankert. *Der Schweizer Treuhänder, 5*, 355-359.

Knechel, W. R. (2007). The business risk audit: Origins, Obstacles and Opportunities. *Accounting, Organizations & Society*, *32*(4/5), 383-408.

Knecht, J. (2008). Branche im neuen Umfeld – Aus Sicht eines KMU. Eine Marktbereinigung bringt neben Risiken auch Entwicklungschancen. *Der Schweizer Treuhänder, 1-2,* 12-14.

Koller, H. & Sanwald, R. (2006). Aufgaben und Organisation der Staatlichen Revisionsaufsicht. Überblick über das Revisionsaufsichtsgesetz. *Der Schweizer Treuhänder*, *5*, 314-320.

Lenz, H. (2002). Sarbanes-Oxley Act of 2002 – Abschied von der Selbstregulierung der Wirtschaftsprüfer in den USA. *Der Betriebs-Berater, 57*, 2270-2275.

Madörin, B. (Hrsg.). (2008). *Revision und Revisionsaufsicht unter Einschluss der Änderungen der AG und GmbH*. Bern: Stämpfli Verlag.

Müller-Stewens, G. & Lechner, C. (2005). *Strategisches Management – Wie strategische Initiativen zum Wandel führen* (3. Aufl.). Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.

Peemöller, V. H. & Hofmann, S. (2005). *Bilanzskandale – Delikte und Gegenmaßnahmen*. Berlin: Erich Schmidt Verlag.

Rufer, T. (2007). Das Revisionsaufsichtsgesetz ist in Kraft. *Der Schweizer Treuhänder*, *12*, 922-925.

Ruhnke, K. (2002). Geschäftsrisikoorientierte Abschlussprüfung – Revolution im Prüfungswesen oder Weiterentwicklung des risikoorientierten Prüfungsansatzes? *Der Betrieb, 9,* 437-443.

Ruud, F. & Hess, N. (2007). Internationale Entwicklungen in der Wirtschaftsprüfung. Konsequenzen für die Schweiz. *Zeitschrift für Internationale Rechnungslegung*, *4*, 259-267.

Ruud, F. & Sommer, K. (2006). Enterprise Risk Management. Das COSO-ERM-Framework. *Der Schweizer Treuhänder*, *4*, 259-267.

Schmidt, S. (2000). *Externe Qualitätskontrollen zur Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung*. Düsseldorf: IDW-Verlag GmbH.

Schneider, F. & Sanwald, R. (2007). Das neue Revisionsrecht auf der Zielgeraden. Aufgaben und Ziele der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde. *Der Schweizer Treuhänder*, *8*, 502-505.

Speck, K. (2007, 24. Oktober). Kontrolle für Kontrolleure. *Handelszeitung*, S. 65.

Speck, K. (2008, 20. Februar). „Kontrollieren Prüfgebiete mit Risiko“. *Handelszeitung*, S. 59.

Stebler, W. & Abresch, M. (2004). Audit Committee, Abschlussprüfer und Interne Revision. Zusammenarbeit und Kommunikation. *Der Schweizer Treuhänder, 5*, 389-396.

Stefani, U. & Gabor, G. (2004). Externe Qualitätskontrolle in der Wirtschaftsprüfung – Ergebnisse einer Umfrage im schweizerischen Berufsstand. *Der Schweizer Treuhänder*, *5*, 407-413.

Stenz, T. (2006). Der neue und differenzierte Prüfungsauftrag. Eingeschränkte und ordentliche Revision: zwei verschiedene Paar Stiefel. *Der Schweizer Treuhänder, 5,* 346-350.

Wey, H. (2006). Verstärkte Anforderungen an die Unabhängigkeit. Was kommt auf die Branche zu – wo ist Handlungsbedarf? *Der Schweizer Treuhänder, 5*, 334-338.

Wey, H. (2007). Aufsicht und Zulassung stärken die Wirtschaftsprüfung. *Der Schweizer Treuhänder*, *8*, 500.

Widmer, D. & Wey, H. (2004). Neuregelung der Revision – Erwartungen und Chancen. Änderung Obligationenrecht und Revisionsaufsichtsgesetz. *Der Schweizer Treuhänder*, *5*, 361-364.

Wiesen, J. (2003). Congress Enacts Sarbanes-Oxley Act of 2002: A Two-Ton Gorilla Awakes and Speaks. *The Journal of Accounting, Auditing & Finance*, *22*(3), 429-448.

Internet-Quellenverzeichnis

Bächinger, R. (2007). Die Revisionsaufsicht und ihre Folgen. In PricewaterhouseCoopers AG (Hrsg.), *Aktuelles aus Rechnungslegung und Revision* (S. 19-23). Gefunden am 13. Feb. 2008 unter http://www.pwc.ch/user_content/editor/files/publ_ass/pwc_disclose_0706_d.pdf#pwc06

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde. (2007a). *Rundschreiben 1/2007 über die Angaben im Gesuch um Zulassung und die einzureichenden Unterlagen (RS 1/07).* Gefunden am 13. Feb. 2008 unter http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/bausteine.net/file/showfile.aspx?downdaid=7315&sp=D&domid=1063&fd=2

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde. (2007b). *Verhaltenskodex.* Gefunden am 13. Feb. 2008 unter http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/bausteine.net/file/showfile.aspx?downdaid=7321&sp=D&domid=1063&fd=2

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde. (2007c). *Frist für provisorische Anmeldung läuft Ende Jahr ab. Anzahl der eingereichten Gesuche um provisorische Zulassung liegt bisher unter den Erwartungen.* Gefunden am 13. Feb. 2008 unter http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/bausteine.net/file/showfile.aspx?downdaid=7384&sp=D&domid=1063&fd=2

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde. (2008a). *Erläuternder Bericht zur Aufsichtsverordnung RAB und zum Rundschreiben 1/08 über die Anerkennung von Prüfungsstandards.* Gefunden am 13. Feb. 2008 unter http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/bausteine.net/file/showfile.aspx?downdaid=7388&sp=D&domid=1063&fd=2

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde. (2008b). *Organisation.* Gefunden am 13. Feb. 2008 unter http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/docs/content_blau_right.asp?id=30639&domid=1063&sp=D&addlastid=&m1=30479&m2=30515&m3=30639

Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde. (2008c). *Tätigkeitsbericht 2006-2007.* Gefunden am 5. Mai 2008 unter http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/bausteine.net/file/showfile.aspx?downdaid=7422&sp=D&domid=1063&fd=2

Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement. (2006a). *Verwaltungsrat der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde gewählt. Bundesrat setzt Teile des Revisionsaufsichtsgesetzes auf den 1. November 2006 in Kraft.* Gefunden am 13. Feb. 2008 unter http://www.ejpd.admin.ch/ejpd/de/home/dokumentation/mi/2006/2006-10-182.html

Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement. (2006b). *Wahl des Direktors der Revisionsaufsichtsbehörde bestätigt*. Gefunden am 13. Feb. 2008 unter http://www.ejpd.admin.ch/ejpd/de/home/dokumentation/mi/2006/2006-12-083.html

Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement. (2007). *Revisionsaufsichtsbehörde nimmt ihre Tätigkeit auf. Bundesrat setzt Gesetz und Verordnung auf den 1. September 2007 in Kraft.* Gefunden am 13. Feb. 2008 unter http://www.ejpd.admin.ch/ejpd/de/home/dokumentation/mi/2007/2007-08-22.html

Ernst, S. (2007, 29. August). Kontrolleure neu unter Kontrolle. *HandelszeitungOnline & The Wall Street Journal*. Gefunden am 13. Feb. 2008 unter http://www.handelszeitung.ch/artikel/Unternehmen-Revisionsaufsicht-Kontrolleure-neu-unter-Kontrolle__97260.html

Ernst & Young AG. (2007). *A Survey into Fraud Risk Mitigation in 13 European Countries.* Gefunden am 13. Feb. 2008 unter http://www.eycom.ch/publications/items/2007_fids/ey_2007_FIDS_europe_survey.pdf

Rettenmund, M. (2007, 17. Oktober). Wirtschaftsprüfer auf dem Prüfstand. *Bieler Tagblatt*. Gefunden am 13. Feb. 2008 unter http://www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch/bausteine.net/file/showfile.aspx?downdaid=7381&sp=D&domid=1063&fd=2

Speck, K. (2007, 23. Oktober). PricewaterhouseCoopers Schweiz: „Im Moment keine Absicht für eine Fusion." *HandelszeitungOnline & The Wall Street Journal*. Gefunden am 13. Feb. 2008 unter http://www.handelszeitung.ch/artikel/Unternehmen-PricewaterhouseCoopers-Schweiz-_Im-Moment-keine-Absicht-fuer-eine-Fusion__197043.html

Treuhand-Kammer. (2004). *Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht und Zulassung und Beaufsichtigung der Revisoren.* Gefunden am 13. Feb. 2008 unter http://www.treuhand-kammer.ch/download.cfm?ID_n=100&unter=100&haupt= 63&language=1

Von Bhicknapahari, S. (2004). *Ist das RAG KMU-Verträglich?* Gefunden am 13. Feb. 2008 unter http://www.gebuev.ch/de/publikationen/rag_kmu_vertraeglichkeit.pdf

Gesprächsverzeichnis

Expertengespräche mit

- Herrn Prof. Dr. oec. Peter Leibfried am 25. Februar 2008
  Geschäftsführender Direktor des Instituts für Accounting, Controlling und Auditing
  Lehrstuhl für Auditing und Accounting
  Geschäftsführer der Akademie für Internationale Rechnungslegung Prof. Dr. Leibfried GmbH
  Vorstandsmitglied der F.A.S. Financial and Accounting Services AG
  Forschungsschwerpunkte: neues Revisionsaufsichtsgesetz, neue Anforderungen für die Interne Kontrollen an die Unternehmen, Bewertung von Finanzinstrumenten, Entlohnung von Managern

- Frau Dr. rer. pol. Anke Müßig am 26. Februar 2008
  Nachwuchsdozentin für Auditing und Risk Management
  Lehraufträge an weiteren Universitäten und Fachhochschulen (u.a. an der Universität Innsbruck)
  Forschungsschwerpunkte: Prüfungsmethodologien/Prüfungsprozesse, Einbettung des Auditing in die Corporate Governance, Risikokommunikation im Jahresabschluss von Unternehmen und dessen Überprüfung

Interview mit

- Herrn MLaw Manus Widmer am 24. April 2008
  Juristischer Mitarbeiter der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (*RAB*) im Bereich Recht und Internationales
  Arbeitsgebiete: Erarbeitung von Rechtsgrundlagen der *RAB*, Betreuung von verwaltungsrechtlichen und strafrechtlichen Sanktionsverfahren sowie von allfälligen Beschwerden gegen Entscheide der *RAB*, nationale und internationale Amts- und Rechtshilfe, Beantwortung aller juristischen Fragen im Zusammenhang mit der Zulassung und Beaufsichtigung von Revisoren, Revisionsexperten und staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen

Anhang

Interviewleitfaden für die Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde
Gesprächspartner: Herr Manus Widmer
Datum: 24. April 2008

Gliederung des Interviews:
1. Allgemeine Fragen zur Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde (*RAB*)
2. Fragen zu den Herausforderungen der *RAB*

1. Allgemeine Fragen zur *RAB*:
a) Welche strategischen Ziele verfolgt die *RAB*?
b) Welche Werte werden in der *RAB* gelebt?
c) Wer sind die Anspruchsgruppen der *RAB*?
d) Wie viele Mitarbeitende sind privat-rechtlich angestellt?
e) Welche Aufgabengebiete werden von welchen Mitarbeitenden wahrgenommen?
f) Wie viele natürliche und juristische Personen wurden bisher registriert?

2. Fragen zu den Herausforderungen der *RAB*:
a) Welches sind momentan die größten Herausforderungen für die *RAB*?
b) Welchen Beitrag leisten die neuen Bestimmungen des Obligationenrechts, das Revisionsaufsichtsgesetz sowie die *RAB* für die Schließung des *expectation gap*?
c) Wie erfolgt die Gewinnung von kompetenten und erfahrenen, aber auch integren, unabhängigen Mitarbeitenden bei der *RAB*?
d) Warum wird von einer regelmäßigen Überprüfung der registrierten Revisionsexperten und Revisoren abgesehen?
e) Welche Vorgehensweise bzw. welcher Prüfungsansatz wird bei der Inspektion eines staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmens angestrebt?
f) Welche Kriterien werden bei der Inspektion des internen Qualitätssicherungssystems eines staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmens angewendet?
g) Welche Erfahrungen wurden bisher hinsichtlich der Anerkennung der *RAB* durch ausländische Revisionsaufsichtsbehörden gemacht?
h) Wie schätzen Sie die Entwicklung der Höhe der Revisionshonorare der bei der *RAB* registrierten Personen aufgrund der gestiegenen Anforderungen an ihre Revisionsdienstleistungen ein?
i) Wo sehen Sie zukünftige Herausforderungen für die *RAB*?