

HIGHLIGHTS AUS DER WIEDERZULASSUNG – PUBLIZIERTE UND FAKTISCHE ANFORDERUNGEN

Verfasser: Rico A. Camponovo

Alle fünf Jahre muss die Zulassung der Revisionsfirma erneuert werden – Ausgewählte Erfahrungen aus der Wiederzulassungs-Praxis

Der Wiederzulassungsprozess verläuft meist aufwendig und formalistisch. Dabei werden Anforderungen gestellt, welche nicht publiziert sind. Geringe Mängel genügen für einen Verweis.

A Vorbemerkung

Natürliche Personen werden unbefristet, Revisionsunternehmen für die Dauer von fünf Jahren zugelassen (Art. 3 Abs. 2 RAG). Ende 2010 waren 3'495 Revisionsunternehmen zugelassen (Tätigkeitsbericht RAB 2010, S.8). Ende 2018 waren es 1000 weniger, d.h. noch 2'495 (TB S. 30); ein Rückgang um fast 30% in 8 Jahren. Der Rückgang basiert auf verschiedenen Faktoren. Gewiss ist die ursprünglich erwartete Attraktivität der Zulassung nicht eingetroffen, sie wird im Gegenteil als Last ohne sichtbaren Nutzen wahrgenommen. Ein „Markenzeichen“ ist die Zulassung nicht; ausserhalb der Branche ist die Zulassung zudem unbekannt.

B Revisionsqualität

EXPERTSuisse und RAB betonen, wie die Revisionsqualität seit 2008 erhöht worden sei. Unter den Revisoren ist die Meinung aber praktisch einhellig: die RAB wird als Kostentreiber und Belastung für die Revisionsqualität wahrgenommen. Die Eingeschränkte Revision wird dadurch jedes Jahr unattraktiver; die Zahlen an freiwilligen Revisionen sind im Würgegriff

der beiden Institutionen bedrohlich gesunken. Hauptproblem aber ist, dass die KMU Revisoren den Glauben an dieses neue Produkt verloren haben. Dabei wären sie die einzigen möglichen Promotoren der Eingeschränkten Revision. Ohne Lokomotive steht jeder Zug irgendwann still. Die zahlenmässige Entwicklung wird in einem separaten Newsletter dargestellt.

C Ende der Eingeschränkten Revision?

Nachdem auf der juristischen Ebene alle Versuche zur KMU-freundlichen Profilierung der Eingeschränkten Revision gescheitert sind und nachdem TREUHAND|SUISSE als letzter Verteidiger die Stellung geräumt hat, ist keine Wende in Sicht. Es darf befürchtet werden, dass die Eingeschränkte Revision abgeschafft, d.h. aus dem Gesetz gestrichen wird. Leider würden meine Kassandrarufer schon aus dem Jahr 2013 damit bestätigt.

Der Vorschriften-Palazzo der fachlich ungenügenden RAB ist gross. Das soll hier aber nicht weiter erörtert werden. Die nachfolgenden Beispiele zeigen aber die formalistische und wenig nützliche Belastung der Revisionsstellen auf.

D Nachschau Einleitung

Die RAB hat für 2019 und wohl auch 2020 die Nachschau zu einem Prüfungs-Schwerpunkt bei der Wiederzulassung erklärt (Newsletter RAB 2/2019). Die flächendeckende Vorschrift zur jährlichen Nachschau ist seit Herbst 2017 in Kraft. Bei der Wiederzulassung muss der letzte Nachschaubericht eingereicht werden.

Beispiel 1: Nachschau temporale Anwendung

Die Revisionsstelle R hat im Jahr 2017 QS 1 freiwillig eingeführt (R betreut total 5 Revisionsmandate). R hat die erste Nachschau für das Kalenderjahr 2018 (Revisionsberichte zu Jahresrechnungen 2017) im Jahr 2019 durchgeführt. R hat bei dieser ersten Nachschau selbstständig entdeckt, dass die Nachschau für 2017 vergessen wurde. Diese wurde sofort nachgeholt und der Behörde wurden beide Berichte eingereicht. Die RAB bestätigte, dass effektiv bereits das Kalenderjahr 2017 einer Nachschau im Jahr 2018 hätte unterzogen werden müssen. R wurde im 2019 ein Verweis unter Kosten von CHF 1'000 erteilt, mit der Drohung bei weiteren Verstössen einen Zulassungsentzug zu verfügen, weil die Nachschau für 2017 verspätet erfolgt sei.

Fazit

Wer QS 1 freiwillig eingeführt hat (auch vor der generellen Pflicht ab Herbst 2017), muss sofort, d.h. für dasselbe Jahr die erste Nachschau erstellen. Es empfiehlt sich daher vor der Wiederzulassung allfällig fehlende Nachschauberichte sofort nachzuholen. Allerdings nützt das offenbar nichts, um einem Verweis zu entgehen.

Kritik

Diese Sanktion ist überspitzt formalistisch. Der Nachschauprozess wurde bei R implementiert und funktioniert einwandfrei.

Beispiel 2: Nachschau rückwirkende Anwendung

Die Revisionsstelle R hat QS 1 ab 1.1.2018 eingeführt. R erstellte die erste Nachschau im August 2019 für das Jahr 2018.

Die RAB erteilt R einen Verweis. Die Pflicht zur jährlichen Nachschau existiert seit Herbst 2017. Die Einführung von QS 1 durch R am 1.1.2018 erfolgte daher verspätet. Die erste Nachschau hätte bereits im Jahr 2018 (für den Rest des Jahres 2017) gemacht werden sollen.

Fazit

Es empfiehlt sich vor der Wiederzulassung eine Nachschau für 2017 zu erstellen, sofern man das nicht gemacht hat.

Kritik

Diese Anforderung ist überspitzt formalistisch. Der Nachschauprozess wurde bei R implementiert und funktioniert ab 2018 einwandfrei. Nur weil die letzten 3 Monate von 2017 nicht in die Nachschau einbezogen wurde, rechtfertigt sich die Erteilung eines Verweises nicht. R hat aber auf den Rechtsweg verzichtet, weil der Verweis schon CHF 1'000 kostet und ein Rechtsverfahren unverhältnismässige weitere Kosten bedeuten würde.

Beispiel 3: Nachschau Firmenhierarchie

In der Revisionsstelle R wird die interne Nachschau durch den erfahrenen Revisionsexperten X durchgeführt. X ist Direktor der R, aber nicht Mitglied des Verwaltungsrats. Im Verwaltungsrat der R befindet sich Partner P, welcher auch Revisionsexperte ist. Die RAB behauptet, weil X dem Partner P formell unterstellt ist, dass X nicht über die notwendigen Befugnisse verfüge, um eine wirksame Nachschau sicherzustellen. Für die Nachschau eines Verwaltungsrates dürfe daher nur ein anderer Verwaltungsrat oder eine externe Person eingesetzt werden. Die RAB verzichtete auf eine Sanktion und verlangt die Einhaltung der Vorschrift für künftige Nachschauprozesse.

Fazit:

Der Nachschauer darf m.a.W. den Nachgeschauten in der Firmenhierarchie nicht untergeordnet sein. Die Anforderung ist neu und nicht publiziert (Newsletter RAB 2/2019), was wohl der Grund ist, dass keine Sanktion erfolgt. Beim Verhältnis Präsi-

dent des Verwaltungsrats zu Mitglied des Verwaltungsrats geht die RAB bisher von einer Gleichstellung aus.

Kritik

Diese neue Anforderung ist überspitzt formalistisch und fachfremd. Die RAB vermischt fachliche und hierarchische Fragen; sie scheint davon auszugehen, dass das grösste Fachwissen immer beim obersten Leitungsorgan angesiedelt sei. Dies trifft aber typischerweise nicht zu. Das höchste Fachwissen für firmentypischen Anforderungen befindet sich regelmässig nur auf den unteren Hierarchiestufen einer Firma. Das oberste Organ hat institutionell das höchste Fachwissen in Führungsfragen aufzuweisen.

Beispiel 4: Nachschau Revisionsgruppe

Die Revisionsstelle R ist Teil einer Holdingstruktur mit mehreren Tochtergesellschaften. Zwei der Tochtergesellschaften erbringen Revisionsdienstleistungen. Die Nachschau für alle Zulassungsträger wurde in einem Nachschaubericht dokumentiert. Die RAB verlangt, dass für jede Firma ein separater Nachschaubericht erstellt werde.

Fazit:

Wenn eine Gruppenstruktur vorliegt muss die Nachschau einzeln für jede Gesellschaft gemacht werden.

Kritik:

In einer Gruppe gewährleistet auch ein Nachschaubericht über alle Zulassungsträger die Qualität der Nachschau. Die Anforderung ist überspitzt formalistisch.

Beispiel 5: Nachschau ohne Mängel

Bei der korrekt durchgeführten Nachschau bei der Revisionsstelle R wurde kein Mangel festgestellt. Die RAB verlangt von R, dass künftig im Nachschaubericht ein Mangel aufzuführen sei, weil sonst der Verdacht bestehe, dass die Nachschau nicht sorgfältig durchgeführt worden sei.

Fazit:

Jede Nachschau hat mindestens einen Mangel anzuführen, ansonsten eine Mahnung der RAB erfolgt.

Kritik:

Es ist erstaunlich, dass die Behörde solche Kommentare regelmässig versendet. Die Behörde sorgt immerhin für branchenweites Schmunzeln bzw. Kopfschütteln.

Beispiel 6: Nachschau mit Mängeln führt zu Sanktion

Die Erfahrung zeigt, dass die RAB die Nachschauberichte als eigenes Überprüfungsinstrument verwendet. Nach der Wiederezulassung erhalten zahlreiche Firmen umgehend eine Mail-Nachricht, dass die gefundenen Mängel zu einem Sanktionsverfahren führen und das Dossier intern an die Abteilung Recht überwiesen worden sei. Kurz darauf startet der Sanktionsprozess.

Kritik:

Die Funktion des Nachschauberichtes als Qualitätssicherung wird damit gefährdet. Der Bericht soll primär Mängel aufdecken, damit diese korrigiert werden. Er wird nun aber von der Behörde flächendeckend als Grundlage für Sanktionen verwendet. Der Nachschauer wird damit zum (unfreiwilligen) Denunzianten. Mehrmals wurde daher die berechtigte Frage gestellt, ob die Aufdeckung von groben Mängeln tunlich sei. Es liegt an der Behörde die Nachschauer aus diesem Dilemma zu befreien.

Beispiel 7: Jede Nachschau ist zweiteilig

Die Nachschau muss jährlich die Funktionalität des QS überprüfen (firm review) und darüber berichten. Der zweite Teil ist die Nachschau über einzelne Mandate von Zulassungsträgern (file review). Wie-viele Mandate pro Zulassungsträger und der zeitliche Rhythmus für diese file review muss dem Handbuch entnommen werden. Diese Unterscheidung scheint noch nicht immer klar zu sein.

E Weiterbildungskontrolle Einleitung

Dokumentation bei Wiedenzulassung

Wenn sämtliche Zulassungsträger einer Firma eine Einzelmitgliedschaft bei EXPERTsuisse oder TREUHAND|SUISSE besitzen, muss bei der Wiedenzulassung kein Nachweis für die Weiterbildung eingereicht werden. Alle anderen Firmen müssen die Weiterbildungskontrolle (Gesamtübersicht z.B. als A4 Liste) für die letzten zwei abgeschlossenen Kalenderjahre einreichen.

Einhaltung Weiterbildungspflicht

Zweifellos haben die Kontrollen der RAB in den letzten 2 Jahren zur erhöhten Einhaltung (der Jahrzehnte alten Weiterbildungspflichten) geführt. Es ist ein offenes Geheimnis, dass diese Kontrolle in der Vergangenheit praktisch inexistent war; die Einhaltung v.a. der externen Weiterbildung war daher moderat. Vier externe Weiterbildungstage pro Jahr ist eine extensive Anforderung, aber eine Reduktion ist kaum zu erwarten.

Beispiel 1: Weiterbildungskontrolle - Übersichtliste

Die Revisionsstelle R hat die gemäss QS erforderliche interne Weiterbildungskontrolle direkt anhand der Weiterbildungsbelege jedes Zulassungsträgers gemacht. R reicht der Revisionsaufsichtsbehörde daher sämtliche Weiterbildungsbelege der Zulassungsträger ein. Die RAB anerkennt, dass die Weiterbildung zwar korrekt eingehalten wurde, verlangt aber zwingend auch die Erstellung der Übersichtliste. Die RAB behält sich die Prüfung der Einhaltung dieser Vorschrift vor, erteilt aber keine Sanktion.

Fazit:

Die Übersicht „Weiterbildungskontrolle“ ist in jedem Fall formal zu erstellen. Selbst wenn in kleinen Verhältnissen (1 bzw. wenige Zulassungsträger) diese Kontrollübersicht unnötig ist; sie muss erstellt werden. Sie muss „pro Jahr“ und „pro Mitarbeiter“ erstellt werden und muss die besuchten Kurse und den Erfüllungsgrad aufzeigen.

Kritik:

Die Anforderung ist überspitzt formalistisch.

Beispiel 2: Weiterbildungskontrolle Revisionstag

Jeder Zulassungsträger muss pro Jahr mindestens 1 Tag Weiterbildung im Bereich Revision nachweisen. Die Vorschrift existiert zwar schon länger, aber die erstmalige ausdrückliche Einforderung dieser Pflicht durch die RAB im Frühling 2019 hat dieser Bestimmung neue Aktualität verliehen. Fehlt dieser Tag, erlaubt die RAB i.d.R. die Einreichung eines Planes, welcher zeigt, dass im nächsten Jahr der Mangel doppelt kompensiert wird.

Dabei muss nachgewiesen werden, dass der entsprechende Tag sich ausdrücklich mit Fragen zur Revision befasst hat. Anderen Themen, auch Rechnungswesen oder Treuhand, zählen nicht dazu. Die RAB verlangt in Zweifelsfällen sogar die Unterlagen der Weiterbildungstagung ein.

Fazit:

Jeder Zulassungsträger muss sich einen Tag/Jahr in Revision weiterbilden. Diese Anforderung wird neu durchgesetzt. Tagungen mit nur einem Referat zum Thema Revision gelten maximal für die Referatsdauer als anrechenbar. Bei meinem Seminar „Aktuelle Rechtsfragen der KMU Revisionsstelle“ findet sich deshalb seit Jahren auf der Rückseite der Tagungsbestätigung eine Zusammenfassung der Themen.

Kritik:

Für Zulassungsträger sollte auch 1 Tag Weiterbildung im Bereich Rechnungslegung vorgeschrieben sein. Der Bereich ist ähnlich wichtig wie Revision.

Beispiel 3: Weiterbildungspflicht inaktiver Zulassungsträger

Die RAB verlangt, dass auch Zulassungsträger ohne aktive Revisionstätigkeit die Weiterbildung nachweisen. Sie kontrolliert dieses Erfordernis bei der Wiedenzulassung, indem sie überprüft wer in der Firma eine Zulassung hat. Wenn ein nicht mehr revidierender Zulassungsträger aber nicht bei einer Revisionsfirma angestellt ist, wird demnach eine Kontrolle dieser Anforderungen kaum möglich sein.

Der Zulassungsträger Z arbeitet bei der Firma R, welche Revision und Treuhand anbietet. Er macht seit Jahren keine Revisionen mehr und besucht keine Weiterbildungen. Im Frühling 2019 startet er wieder mit der Revisionstätigkeit. Bei der Wiederezulassung der R verlangt die Behörde, dass Z ab Frühling 2019 (pro rata für 2019) die Weiterbildung wieder aufnimmt.

Fazit:

An sich gilt die Weiterbildungspflicht solange man die Zulassung hat. Das Beispiel von Z zeigt allerdings, dass die Anforderungen doch nicht klar sind, denn sonst hätte Z wohl eine gewisse rückwirkende Dauer die fehlende Weiterbildung nachholen müssen.

F Quoren im Verwaltungsrat und Geschäftsführung

Beispiel 1 Gleiche Anforderungen für Verwaltungsrat und Geschäftsführung

Bei der Revisionsstelle R (Revisionsexpertin) sitzen im Verwaltungsrat 2 Personen. VR 1 ist Revisionsexperte, VR 2 zugelassener Revisor. In der Geschäftsführung sitzt nur VR 2. Der Zustand dauerte 5 Jahre, wurde bei der Wiederezulassung entdeckt und korrigiert. Dieselbe R führte freiwillig ab 2014 das QS für KMU ein. QS1 wurde im 2018 eingeführt. Die erste Nachschau wurde im 2019 für 2018 erstellt. Für die Jahre 2014 bis 2017 wurde keine Nachschau erstellt.

Die Revisionsaufsichtsbehörde beanstandet, dass keine Nachschau für die Jahre 2014 bis 2017 durchgeführt wurde. Für die fünfjährige Verletzung der Quoren und die vier fehlenden Nachschauberichte erteilt die Behörde der R einen Verweis unter Kosten von CHF 1'000, mit der Drohung bei weiteren Verstössen einen Zulassungsentzug zu verfügen.

Fazit:

Die Einhaltung der Quoren gilt für Verwaltungsrat und Geschäftsführung. Nachschauberichte müssen offenbar auch nach der alten KMU QS Anleitung erstellt werden.

Kritik:

Die Nachschaupflicht wurde für das kleine KMU QS erst 2017 eingeführt. Es ist unklar, weshalb die R dafür sanktioniert wurde.

Beispiel 2 Verwaltungsrat 1:2

Bei der Revisionsstelle R war der Verwaltungsrat korrekt mit einem Zulassungsträger und einer anderen Person besetzt. Im Jahr 2017 wurde irrtümlich ein weiterer Verwaltungsrat ohne Zulassung gewählt. Trotz externer Nachschau im 2018 wurde der Mangel nicht entdeckt. Bei der Wiederezulassung im 2019 wurde die RAB darauf aufmerksam, worauf eine Person wieder aus dem Verwaltungsrat austrat.

Für die zweijährige Verletzung der Quoren erteilt die Behörde der R einen Verweis unter Kosten von CHF 1'000, mit der Drohung bei weiteren Verstössen einen Zulassungsentzug zu verfügen.

Fazit:

Die Einhaltung der Quoren ist wichtig und wäre an sich einfach zu überprüfen.

Kritik:

Eine Nachschau sollte diese einfache Prüfung immer beinhalten.

Beispiel 3 Verwaltungsrat 1:1 - Zeichnungsrecht

Bei der Revisionsstelle R war der Verwaltungsrat korrekt mit einem Zulassungsträger und einer anderen Person besetzt. Im Handelsregister war für beide Personen kollektives Zeichnungsrecht eingetragen.

Die RAB erteilt der R einen Verweis, weil bei dieser Konstellation ein Einzelzeichnungsrecht im Handelsregister eingetragen sein müsse.

Fazit:

Bei der an sich erlaubten Konstellation von 1:1 im Verwaltungsrat muss mindestens der Zulassungsträger eine Einzelunterschrift haben.

Kritik:

Diese Anforderung ist überspitzt formalistisch. Der Eintrag des Zeichnungsrechtes im Handelsregister erfolgt zur Sicherheit für gutgläubige Dritte und hat keinen Einfluss auf die effektiven Zeichnungsrechte einer Gesellschaft. Eine Beschränkung der Zeichnungsrechte des Zulassungsträgers erfolgt dadurch jedenfalls nicht. Mit der Meinungsbildung im Verwaltungsrat hat der Eintrag im Handelsregister auch keinen Zusammenhang.

G Weitere Informationen

Online-Eintrag von Personen ohne Zulassung

Wenn im Verwaltungsrat oder in der Geschäftsführung einer zugelassenen Revisionsfirma eine Person ohne Zulassung Einsitz hat, muss diese Person im Online-Eintrag namentlich erfasst werden.

Rotation

Zwecks Übersicht zur Rotation erwartet die RAB eine Liste mit allen ordentlich revidierten Mandaten. Diese muss für jedes Mandat das Datum der Mandatsannahme, eine Übersicht über alle Revisionsjahre mit dem Namen des leitenden Revisoren, die Revisionsart (falls Jahre mit Eingeschränkter Revision dazwischen liegen) und dem Datum der nächsten Revision enthalten. Zudem muss die Anzahl der Mandate auf der Liste mit der Anzahl in den Online-Daten übereinstimmen.

20% Quorum nach Art. 6 Abs. 1 Bst. b RAG

Nach dieser Vorschrift müssen mindestens 20% der Personen, die an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen beteiligt sind, über die entsprechende Zulassung verfügen. Die RAB überprüft teilweise bei der Wiederezulassung die Einhaltung dieser Vorschrift.

Gemäss der bis heute aktuellen HP der RAB wird dabei unterschieden, ob es um die erstmalige Zulassung oder die Erneuerung der Zulassung geht: Bei der erstmaligen Zulassung berechnet die RAB das Quorum nach Köpfen. Bei der Erneuerung der Zulassung wird das Quorum nach abgerechneten Stunden berechnet.

Bei der Revisionsstelle R überprüfte die RAB entgegen der Information auf der HP das Quorum aufgrund des Registers nach Köpfen, obwohl es um die Erneuerung der Zulassung der R ging (1 von 7 Revisionsmitarbeitern mit Zulassung). Obwohl R das Quorum nach abgerechneten Stunden ohne weiteres eingehalten hatte (> 90%), verlangte die RAB mit Einschreiben, dass der gesetzmässige Zustand wiederhergestellt werde.

Fazit:

Es ist unklar, ob die Einhaltung der publizierten Anforderungen der RAB ausreichend ist. Der Fall ist pendent.

Meldepflichten von Strafverfahren

Gemäss der bis heute aktuellen HP der RAB (seit Jahren unverändert) sind sowohl erst- oder höherinstanzliche Urteile und Vergleiche in Strafverfahren meldepflichtig, auch wenn sie nicht rechtskräftig sind.

In der Praxis verlangt die RAB aber bereits die Meldung der Eröffnung von Strafverfahren.

Fazit:

Es ist unklar, ob die Einhaltung der publizierten Anforderungen der RAB ausreichend ist.

Schlussbemerkung

Diese Beispiele zeigen exemplarisch die überspitzten Anforderungen der RAB auf. Die Anforderungen sind formalistisch, fachlich kontraproduktiv und v.a. auch bezüglich Sanktionshöhen unangemessen. Verweise und Drohung stehen in keinem Verhältnis zur Verfehlung.

Das ist auch deshalb erstaunlich, weil das Bundesgericht v.a. seit 2016 die übertriebenen Sanktionen der RAB mehrmals deutlich zurückgewiesen hat. Die Behörde scheint davon unbeeindruckt. Einschlägig ist dabei die Reduktion eines 2jährigen Zulassungsentzuges auf einen Verweis. Dieser Revisoren war zu 5% am Prüfkunden beteiligt, nahm in dessen Verwaltungsrat Einsitz und unterhielt eine Enge Beziehung zum Prüfkunden (B-7872/2015 vom 21.4.2016).

Man vergleiche diese Fehler mit den Beispielen dieses Newsletters. Exemplarisch ebenso BGE 2C_602/2018 wo ebenfalls ein 2jähriger Entzug zu einem Verweis reduziert wurde, obwohl der Zulassungsträger sechs Jahresrechnungen einer Stiftung prüfte, in welcher sein Geschäftspartner Präsident des Stiftungsrates war (Enge Beziehung).

Die in diesem Newsletter beschriebenen Sanktionen stehen in keinem Verhältnis zu diesen beiden Entscheidungen des Bundesgerichts.

Wir werden diese Fälle im Seminar „Aktuelle Rechtsfragen der KMU Revisionsstelle“ 2020 besprechen, damit Sie die Erneuerung der Zulassung problemlos bewältigen werden.

NICHT VERGESSEN

Im 2020 werden solche und andere aktuelle Themen im Seminar „Aktuelle Rechtsfragen der KMU Revisionsstelle“ besprochen. Melden Sie sich an. Alle Informationen finden Sie auf der Homepage:

<https://www.camponovorevisionsrecht.ch/seminare/>

SEMINARE IM 2020

<https://www.camponovorevisionsrecht.ch/seminare/>

PS: Auf meiner Webseite finden Sie weitere Informationen und alle früheren Newsletter.