



Die Revisorengilden unter dem neuen Revisionsrecht

Die neuen Revisionsregelungen im Obligationenrecht treten voraussichtlich nächstes Jahr in Kraft. Wenn Revisoren ihre Dienstleistungen weiterhin anbieten wollen, müssen sie die neuen Bestimmungen erfüllen, die Gesuchsfrist für die Revisionszulassung einhalten und allenfalls neue Geschäftsmodelle umsetzen.

1 Das neue Revisionsrecht

Unter dem Titel der GmbH-Revision vom 16. Dezember 2005 wurde nebst partiellen Änderungen im Gesellschaftsrecht das Revisionsrecht einer Totalrevision unterzogen. Das neue Revisionsrecht wird voraussichtlich Anfang des nächsten Jahres Geltung erlangen¹. Vorgängig wird auch das Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 16. Dezember 2005 (RAG) in Kraft treten²; dieses regelt die Beaufsichtigung von Revisionsdienstleistungserbringern sowie die Anforderungen an die fachliche Ausbildung und Fachpraxis für die Zulassung als Revisorin oder Revisor. Insgesamt werden über 300 000 schweizerische Unternehmen und deren Revisoren von den gesetzlichen Änderungen direkt oder indirekt betroffen sein.³

Weiterhin bleibt das neue Revisionsrecht unter dem Titel der Aktiengesellschaft in den Artikeln 727 ff. OR geregelt. Seine Anwendbarkeit wird aber ausgeweitet und findet kraft Verweisen insbesondere Anwendung in den Bestimmun-

gen zur GmbH⁴ und zur Genossenschaft⁵. Auch haben die Stiftungen das neue Revisionsrecht zu beachten, sofern sie von der Revisionspflicht nicht ausdrücklich entbunden sind.⁶ Schliesslich sind auch Vereine, die gewisse Schwellenwerte überschreiten, von den Änderungen des Revisionsrechts betroffen; so muss ein Verein seine Buchführung ordentlich revidieren lassen, wenn zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten werden: Bilanzsumme von zehn Millionen Franken, Umsatzerlös von zwanzig Millionen Franken, fünfzig Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.⁷

Das revidierte Recht unterscheidet zwischen zwei Revisionsarten. Die *ordentliche Revision* wird von *Revisionsexperten* durchgeführt und ist bei wirtschaftlich bedeutenden Gesellschaften anzuwenden, so bei Publikumsgesellschaften und weiteren Gesellschaften, die bezüglich Umsatz, Bilanzsumme und Mitarbeiterzahl einen Schwellenwert überschreiten. Dieser entspricht den soeben erwähnten Regelungen des ZGB betreffend die Vereine, wird also erreicht, wenn zwei Grössen in zwei aufeinanderfolgen-

den Geschäftsjahren überschritten werden: Bilanzsumme von zehn Millionen Franken, Umsatzerlös von zwanzig Millionen Franken; fünfzig Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt.⁸ Gesellschaften unter dem Schwellenwert können jedoch statutarisch oder mittels Gesellschafter- bzw. Genossenschaftsbeschluss festlegen, dass eine ordentliche Revision vorgenommen wird (Opting up).⁹ Bei der ordentlichen Revision gelten zudem besondere Anforderungen an die umfassende Prüfungspflicht der Buchführung sowie an die Unabhängigkeit und Qualifikation der Revisoren.¹⁰

Eine *eingeschränkte Revision* erfolgt durch einen *Revisor* und ist dann vorzunehmen, wenn die genannten Schwellenwerte für die ordentliche Revision nicht erreicht werden. Ferner hält das neue Recht fest, dass auf eine eingeschränkte Revision mit Zustimmung aller Gesellschafter bzw. Genossenschaftsmitglieder verzichtet werden kann, sofern die Gesellschaft im Jahresdurchschnitt nicht mehr als zehn Vollzeitstellen hat (Opting Out).¹¹ Die eingeschränkte Revision ist im Gegensatz zur ordentlichen Revision somit für kleinere Unter-

nehmen gedacht und in ihrem Umfang begrenzt. Die Prüfung erschöpft sich im Wesentlichen in einer Plausibilitätskontrolle bzw. in einer Art «Review» der Jahresrechnung. Auch könnten die Unabhängigkeitsanforderungen an die Revisionsstelle weniger streng ausfallen als bei der ordentlichen Revision.¹²

2 Befähigungsanforderungen an Revisoren

2.1 Bisheriges Recht

Nach bisherigem Recht wird zwischen *befähigten* und *besonders befähigten* Revisoren unterschieden.¹³ Besondere fachliche Voraussetzungen müssen die Revisoren ab einer bestimmten Art und Grösse des zu revidierenden Unternehmens aufweisen. Auch im Rahmen gewisser gesellschaftsrechtlicher Vorgänge muss ein besonders befähigter Revisor zugezogen werden, so bei der Prüfung der Kapitalerhöhung und der Kapitalherabsetzung.¹⁴ Als besonders befähigter Revisor gilt, wer diplomierter Wirtschaftsprüfer ist oder einen anderen bestimmten Fähigkeitsausweis erworben hat und eine praktische Erfahrung von bestimmter Minimaldauer aufweist.¹⁵

Als befähigter Revisor gilt demgegenüber, wer über die erforderlichen Kenntnisse verfügt, um die von ihm zu prüfende Gesellschaft zu revidieren. Bei der Eruiierung der notwendigen Befähigung wird darum nicht nur auf die Erfahrung, Ausbildung und charakterlichen Eigenschaften des Revisors, sondern auch auf die Art und Grösse der zu prüfenden Gesellschaft abgestellt. Der Gesetzestext lässt bei der Frage der erforderlichen Kenntnisse offen, welche Art der fachlichen Ausbildung für die Erbringung von Revisionsdienstleistungen erforderlich ist. Eine solche Einzelfallbestimmung an die erforderlichen Kenntnisse ist sachgerecht und notwendig, denn befähigte Revisoren prüfen Gesellschaften bis zu einer bestimmten Grösse in allen Geschäftszweigen.¹⁶ Mit dieser Einzelfallbestimmung fehlen aber gesetzlich verankerte Grundanforderungen an die Zulassung, die ein allgemein gültiger fachlicher Minimalstandard für alle Revisorinnen und Revisoren garantiert.

2.2 Künftiges Recht

Die Befähigung und die Zulassung *aller* Revisoren müssen im neuen Recht durch Ausbildung und Fachpraxis erlangt werden.¹⁷

a. Ausbildung

Als Revisionsexperte wird zugelassen, wer von seiner Ausbildung her gewisse Anforderungen an die Fachpraxis erfüllt. Die fachlichen Anforderungen erfüllen dabei grundsätzlich nur eid-

genössisch diplomierte Wirtschaftsprüfer, Treuhand- und Steuerexperten, Experten in Rechnungslegung und Controlling, Hochschulabsolventen mit besonderer Fachrichtung sowie Personen, die eine vergleichbare ausländische Ausbildung ausweisen.¹⁸ Der Bundesrat kann darüber hinaus Personen mit anderen, gleichwertigen Ausbildungsgängen zulassen.¹⁹ Bis anhin ist diesbezüglich aber noch keine konkretisierende bundesrätliche Verordnung erlassen worden.

Im revidierten Revisionsrecht wird – im Gegensatz zum bisherigen Recht – auf eine offene Formulierung bezüglich fachlicher Ausbildung des Revisors verzichtet. Es wird vielmehr ein allgemein gültiger fachlicher Qualifikationsstandard für alle Revisoren vorgeschrieben. Dazu legt das RAG die fachlichen Ausbildungsanforderungen fest, die für alle zulassungswilligen Revisionsexperten und Revisoren²⁰ gleichermaßen gelten, also unabhängig davon ob prüfende Personen ordentliche oder eingeschränkte Revisionen durchführen²¹, und unabhängig von der Rechtsform und Grösse des revisionspflichtigen Unternehmens sowie von dessen Beanspruchung des Kapitalmarkts.²² Somit verfügt jeder Revisor zukünftig über eine der gesetzlich festgeschriebenen Ausbildungen, ob er nun Leistungen an einen weltweit agierenden Grosskonzern oder lediglich an eine kleine Familienaktiengesellschaft erbringt.

b. Fachpraxis

Während die Ausbildungsanforderungen in den neuen Regelungen undifferenziert für alle Revisionsdienstleistungserbringer gelten, ist bei der Erfordernis der Minimaldauer an die Fachpraxis eine Unterscheidung festgelegt. Revisionsexperten, die eingeschränkte oder ordentliche Revisionsdienstleistungen vornehmen, bedürfen je nach Ausbildung entweder keiner darauf folgenden fachlichen Praxis (eidgenössisch diplomierte Wirtschaftsprüfer²³), einer fünfjährigen Praxis (eidgenössisch diplomierte Treuhandexperten, Experten in Rechnungslegung und Controlling) oder sogar einer zwölfjährigen Praxis (Universitäts- oder Hochschulabsolventen, Träger von Fachausweisen im Finanz- und Rechnungswesen).²⁴ Für die Zulassung als Revisor allein für die eingeschränkte Revision ist hingegen – ausgenommen bei eidgenössischen Wirtschaftsprüfern – generell eine mindestens einjährige Fachpraxis Voraussetzung.²⁵

Die Fachpraxis hat dabei vorwiegend auf den Gebieten des Rechnungswesens und der Rechnungsrevision zu erfolgen, davon mindestens zwei Drittel unter Beaufsichtigung eines Revisionsexperten. Fachpraxis im Ausland wird grundsätzlich ebenfalls angerechnet.²⁶ Zudem kann der Bundesrat die Dauer der notwen-

gen Fachpraxis für andere, gleichwertige Ausbildungen festlegen.²⁷

Für die Zulassung eines Revisionsunternehmens als Revisor oder Revisionsexperte stellt das RAG insbesondere folgende Voraussetzungen: Die Mehrheit der Mitglieder der Leitung und der Geschäftsführung muss über die entsprechende Zulassung verfügen, und mindestens ein Fünftel der Personen, die an der Erbringung von Revisionsdienstleistungen beteiligt sind, müssen ebenfalls die entsprechende Zulassung haben. Ferner muss sichergestellt sein, dass alle Personen, die Revisionsdienstleistungen leiten, die Zulassung als Revisor bzw. Revisionsexperte besitzen.²⁸

3 Handlungsbedarf für Revisoren

3.1 Beachtung der Übergangsbestimmungen

Gemäss dem neuen Revisionsgesetz gelten dessen Bestimmungen «(...) vom ersten Geschäftsjahr an, das mit dem Inkrafttreten dieses Gesetzes oder danach beginnt.»²⁹ Wird ein Unternehmen also nach dem vorgesehenen Inkrafttreten am 1. Januar 2008 gegründet, so muss es von Anbeginn das neue Revisionsrecht beachten; die Übergangsbestimmungen des neuen Revisionsgesetzes kommen dann nicht zur Anwendung.³⁰ Demgemäss sind im Rahmen von Neugründungen beim Handelsregisteramt die Revisionsstelle und ein allfälliger Verzicht auf die Durchführung von eingeschränkten Revisionen anzumelden.

Wann aber müssen bestehende Unternehmen und bereits tätige Revisoren die neuen Revisionsvorschriften berücksichtigen?

Revisionspflichtige Unternehmen, welche vor Inkrafttreten der neuen Revisionsvorschriften gegründet worden sind, haben das neue Revisionsrecht ab Beginn des neuen Geschäftsjahrs im Jahre 2008 anzuwenden. Für die grosse Zahl der Unternehmen, bei denen das Geschäftsjahr mit dem Kalenderjahr zusammenfällt, gilt das neue Revisionsrecht ab 1. Januar 2008. Auch die Anforderungen an die Befähigung und Zulassung der Revisoren und Revisionsunternehmen haben ab dem Zeitpunkt Geltung, an dem das zu prüfende Unternehmen sein Geschäftsjahr beginnt,³¹ somit zumeist ab dem 1. Januar 2008.

3.2 Gesuch um Zulassung bei der Aufsichtsbehörde

Mit dem neuen Recht werden die Revisoren und Revisionsexperten einer staatlichen Aufsichtsbehörde unterstellt³², welche auf ein (elektronisches) Gesuch hin über ihre Zulassung entscheidet. Die Namen der Revisoren, Revisionsexperten und Revisionsunternehmen

werden mit ihrer Zulassung in einem öffentlichen Register auf dem Internet publiziert.³³ Die vorgesehene Website zur Eintragung enthält noch keine Hinweise auf die Anmelde-modalitäten, ist aber schon aufgeschaltet.³⁴ Bereits tätige Revisoren können ab Inkrafttreten während einer viermonatigen Frist, also voraussichtlich vom 1. Januar 2008 bis zum 30. April 2008 ein Zulassungsgesuch stellen.³⁵ Es ist damit zu rechnen, dass aufgrund der vielen zulassungswilligen Revisoren Entscheide der Aufsichtsbehörde eine gewisse Zeit in Anspruch nehmen werden. Wird im genannten Zeitraum ein Zulassungsgesuch gestellt, ist jedoch gewährleistet, dass bis zu einer Zulassungsbestätigung weiterhin Revisionsdienstleistungen (nach neuem Recht) erbracht werden können. Verpasst ein Revisor die Gesuchsfrist, dann kann er seine Dienstleistungen nach dem 30. April 2008 nicht mehr erbringen und muss den positiven Zulassungsentscheid durch die Aufsichtsbehörde abwarten.

3.3 Erfülle ich die Zulassungsanforderungen gemäss RAG?

Das RAG legt unmissverständlich fest, welche Ausbildung und Fachpraxis erforderlich sind, um als Revisor bzw. Revisionsexperte zugelassen zu werden.³⁶ Somit sollte jeder Revisor abschätzen können, ob er die Zulassungsanforderung als Revisionsexperte oder Revisor erfüllt. Dazu müssen die vier wesentlichen Punkte für eine Zulassung zwischen dem bestehenden und dem künftigen Recht verglichen werden.

a. Ausbildung

Das gegenwärtig geltende Recht für die Zulassung als befähigter Revisor schreibt keine bestimmte Ausbildung vor. Zur Eruiierung der Befähigung wird die Ausbildung vielmehr zusammen mit der fachlichen Erfahrung und den charakterlichen Eigenschaften des Gesuchstellers geprüft sowie ins Verhältnis zur Art und Grösse der zu prüfenden Gesellschaft gestellt. Da nach neuem Recht die für eine Zulassung notwendigen Ausbildungsabschlüsse konkret genannt sind, müssen befähigte Revisoren ohne entsprechende Ausbildungen nicht zugelassen werden.

b. Dauer der Fachpraxis

Gegenüber den bisherigen zeitlichen Anforderungen an die fachliche Praxis ergeben sich grundsätzlich keine Änderungen. Je nach Ausbildung wird entweder keine, fünf Jahre oder zwölf Jahre Fachpraxis gefordert.³⁷

c. Bereiche der Fachpraxis

Die neuen Revisionsregelungen fordern eine Fachpraxis vorwiegend in den Gebieten des

Rechnungswesens und der Rechnungsrevision unter Beaufsichtigung eines Revisionsexperten. Gleiches gilt unter bisherigem Recht für die besonderen Revisoren, welche die spezifische Fachpraxis unter einem besonderen Revisor durchlaufen haben. Befähigte Revisoren müssen demgegenüber keine solche Fachpraxis aufweisen. Nach neuem Recht wird eine solche für alle Revisoren gefordert. Viele befähigte Revisoren können dieses Erfordernis jedoch nicht erfüllen, wenn sie bis anhin nicht unter besonderer Beaufsichtigung gestanden haben und/oder auch in anderen Bereichen tätig waren. Ihre Zulassung ist nicht gesichert, obwohl sie über eine langjährige Erfahrung verfügen.

d. Art der Revisionsdienstleistung

Nach noch geltendem Recht können befähigte Revisoren grössere Unternehmen prüfen als nach neuem Recht. Der Schwellenwert ist heute so festgelegt, dass zwei der nachstehenden Grössen in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten werden: Bilanzsumme von zwanzig Millionen Franken; Umsatzerlös von vierzig Millionen Franken; zweihundert Arbeitnehmer im Jahresdurchschnitt.³⁸ Nach neuem Recht sind die Kriterien tiefer angesetzt. Demnach müssen zwei der drei Grössen in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren erfüllt sein: Die Bilanzsumme darf nicht zehn Millionen Franken überschreiten haben, der Umsatzerlös nicht zwanzig Millionen Franken, und die Vollzeitstellen dürfen im Jahresdurchschnitt nicht höher als fünfzig sein.³⁹

Infolge der Senkung der Schwellenwerte Bilanzsumme, Umsatz und Arbeitnehmer sind etliche Revisionsstätigkeiten – welche unter geltendem Recht von befähigten Revisoren ausgeführt werden konnten – nach neuem Recht einzig den Revisionsexperten vorbehalten. Aufgrund der Vielzahl mittelgrosser Schweizer Unternehmen mit einem Umsatz zwischen zehn und zwanzig Millionen Franken, einem Umsatzerlös zwischen zwanzig und vierzig Millionen Franken oder zwischen fünfzig und zweihundert Mitarbeitern⁴⁰ würden viele befähigte Revisoren ihre Mandate verlieren.

3.4 Die zukünftige Stellung der Revisoren a. Ermessensspielraum der Aufsichtsbehörde bei der Zulassung

Betreffend Fachpraxis kann die Aufsichtsbehörde bei der Zulassungsbeurteilung ein gewisses Ermessen ausüben. In den Übergangsbestimmungen zum RAG wird erwähnt, dass die Aufsichtsbehörde in Härtefällen auch Fachpraxis anerkennen kann, die den gesetzlichen Anforderungen des RAG nicht genügt, sofern ein Nachweis erbracht werden kann, dass auf-

grund einer langjährigen praktischen Erfahrung die einwandfreie Erbringung von Revisionsdienstleistungen garantiert ist.⁴¹ Die Härtefälle könnten sehr restriktiv gehandhabt werden, so dass nur menschliche und nicht wirtschaftliche Kriterien zur Anwendung kommen könnten (z.B. der Fall, dass der ehemalige Ausbilder verstorben ist). Es bleibt zu hoffen, dass die Revisionsbehörde den unbestimmten Begriff zu Gunsten der kleinen Revisionsgesellschaften auslegen wird.

b. Eingeschränkte Revision

Befähigte Revisoren, welche die Anforderungen an die fachliche Ausbildung oder Praxis gemäss RAG nicht erfüllen und nicht als Härtefälle zugelassen werden, um eine eingeschränkte Revision vorzunehmen, können unter dem neuen Recht weiterhin Revisionsdienstleistungen erbringen, wenn sie in einem Revisionsunternehmen arbeiten, das die Anforderungen an das RAG erfüllt. Ebenso können befähigte Revisoren keine Unternehmen mehr prüfen, die nach noch bestehendem Recht unter dem Schwellenwert, aber über dem tieferen Schwellenwert für die ordentliche Revision liegen, ohne dass sie sich mit Revisionsexperten zu Revisionsunternehmen zusammenschliessen. Deshalb sollten bereits frühzeitig Korporationen oder Kooperationen mit Revisionsexperten gesucht werden. Die weite Definition des Revisionsunternehmens gemäss RAG⁴² erlaubt, sich auch in losen Verbindungen – so z. B. in Vereinen oder Kollektivgesellschaften – für die Erbringung von Revisionsdienstleistungen zusammenzuschliessen, ohne dass die Revisoren ihre eigene berufliche Unabhängigkeit weitgehend aufgeben müssten. Auch sind weitere RAG-konforme Allianzen mit Revisionsexperten denkbar, damit zugelassene Revisoren bei ordentlichen Revisionen mitwirken können. Im Falle eines Zusammenschlusses sind aber die gesetzlichen Anforderungen an das Revisionsunternehmen zu berücksichtigen;⁴³ insbesondere ist zu beachten, dass eine Mehrheit der Leitungsorgane die Zulassungsanforderungen als Revisionsexperte erfüllen.

Nach dem neuen Revisionsrecht können Unternehmen, welche unter die eingeschränkte Revisionspflicht fallen, auf eine Revision verzichten.⁴⁴ Unternehmen, welche von diesem Opting out Gebrauch machen, ist es freigestellt, sich trotzdem freiwillig einer revisionsähnlichen Prüfung zu unterziehen, ohne dass eine Revisionsstelle im Handelsregister eingetragen wäre. In einem solchen Fall muss die zu prüfende Person auch nicht zwingend die Zulassungsvoraussetzungen gemäss RAG erfüllen und kann dennoch die Aufgaben erfüllen, die ansonsten einem zugelassenen Revisor

vorbehalten sind. Es wird sich zeigen, ob mit Inkrafttreten des neuen Revisionsrechts solche Schattenrevisionen Schule machen werden. Es kann aber eine Chance für nicht zugelassene Revisoren darstellen, Dienstleistungen – welche den zugelassenen Revisoren vorbehalten sind – auch unter dem neuen Revisionsrecht zu bestimmten Konditionen zu erbringen.

c. Ordentliche Revision

Die ordentliche Revision kann weder beschränkt noch aufgehoben werden und bleibt grundsätzlich den privilegierten Revisionsexperten vorbehalten. Es ist zudem zu erwarten, dass viele Unternehmen, die einer eingeschränkten Revisionspflicht unterstehen, durch ein Opting up ordentliche Revisionen vornehmen werden. Dies kann verschiedene Gründe haben: Unternehmen, die aufgrund von Darlehensaufnahmen zu einer ordentlichen Revision gezwungen sind, da sie ansonsten keine Kreditgeber finden; misstrauische Gesellschafter, die aufgrund ihrer Beteiligung von Gesetzes wegen eine ordentliche Revision verlangen⁴⁵; oder Gesellschaften, die sich aus allgemeinen Reputationsgründen zu einer umfassenden Revision entschlossen. Wahrscheinlich werden zukünftig weit häufiger ordentliche Revisionen durchgeführt als ursprünglich angenommen.

4 Fazit

Wenn Revisoren, Revisionsexperten und Revisionsunternehmen ihre Dienstleistungen im nächsten Jahr weiterhin anbieten wollen, müssen sie die neuen Bestimmungen ab 1. Januar 2008 oder beim Geschäftsjahresbeginn der zu

prüfenden Gesellschaft anwenden. Zudem gilt es, das Zulassungsgesuch bis zum 30. April 2008 einzureichen. Aufgrund der hohen Anforderungen der neuen Regelungen an die Fachpraxis ist zu hoffen, dass die Aufsichtsbehörde keine allzu hohen Anforderungen an die Zulassung stellt und Härtefälle anerkennt. Die Sicherstellung verbesserter Qualitätsstandards durch das neue Gesetz sollte nicht dazu führen, dass befähigte Revisoren, die jahrelang und einwandfrei Unternehmen geprüft haben, ihre Arbeitstätigkeit nicht oder nicht in der gleichen Form weiterführen können. Den betroffenen Revisoren wird empfohlen, durch Dokumente – beispielsweise Referenzschreiben und Handelsregisterauszüge der revidierten Unternehmen – nachzuweisen, dass sie bis anhin einwandfreie Revisionsdienstleistungen erbracht haben. Eine weitere Möglichkeit besteht in der Schaffung von Kooperationen mit Revisionsexperten. Bestehen Unklarheiten über die konkreten Zulassungsanforderungen und die Umsetzung der neuen Regelungen, ist frühzeitig ein Spezialist der neuen Revisionsregelungen zu konsultieren. ■

¹ Unverbindliche Auskunft des Eidgenössischen Amtes für das Handelsregister vom 21. Februar 2007. Die Erwägungen dieses Artikels gehen von der Prämisse aus, dass das neue Recht per 1. Januar 2008 in Kraft tritt.

² Die organisatorischen Bestimmungen des RAG sind bereits in Kraft (Verordnung des Bundesrates sowie Medienmitteilung des EJPD vom 18. Oktober 2006). Die weiteren Bestimmungen des RAG werden vermutlich einige Monate vor Inkrafttreten des Revisionsrechts Geltung erlangen, damit die Revisionsaufsichtsbehörde ihre Arbeit rechtzeitig vor dem Inkrafttreten der Neuerungen im Obligationenrecht aufnehmen kann; vgl. aber Art. 43 Abs. 1 RAG betreffend Anwendbarkeit auf die zugelassenen Revisoren und Revisionsexperten.

³ Die Zahl wurde aufgrund der Handelsregister-Statistik 2006, publiziert im SHAB Nr. 12 vom 18. Januar 2007, approximativ errechnet.

⁴ RevArt. 818 Abs. 1 OR.

⁵ RevArt. 906 Abs. 1 OR.

⁶ RevArt. 83b Abs. 1 – 3 ZGB.

⁷ RevArt. 69b ZGB.

⁸ RevArt. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR.

⁹ RevArt. 727 Abs. 2 und 3 OR.

¹⁰ RevArt. 727b und Art. 728 ff. OR.

¹¹ Art. 727a Abs. 2–5 OR.

¹² RevArt. 727a und Art. 729 ff. OR.

¹³ Art. 727a und Art. 727b OR.

¹⁴ Art. 653f bzw. 732 Abs. 2 OR.

¹⁵ Art. 1 der Verordnung über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren vom 15. Juni 1992; SR 221.302; RevVO.

¹⁶ Art. 727b OR.

¹⁷ Art. 3 ff. RAG.

¹⁸ Art. 4 Abs. 2 und Art. 5 Abs. 1 lit. b RAG.

¹⁹ Art. 4 Abs. 2 RAG.

²⁰ Art. 4 und Art. 5 Abs. 1 lit. b RAG.

²¹ RevArt. 727b und 727c OR.

²² Art. 7 ff. RAG.

²³ Wobei im Rahmen der Ausbildung zum eidgenössisch diplomierten Wirtschaftsprüfer eine dreijährige Fachpraxis gefordert wird.

²⁴ Art. 4 Abs. 2 RAG.

²⁵ Art. 5 Abs. 1 lit. c RAG.

²⁶ Art. 4 Abs. 4 und Art. 5 Abs. 2 RAG.

²⁷ Art. 4 Abs. 3 RAG.

²⁸ Art. 2 lit. b i.V.m. Art. 6 RAG.

²⁹ Art. 7 ÜbBest. der Revision vom 16. Dezember 2005.

³⁰ Vgl. die revidierten Bestimmungen, erwähnt in den FN 8–10.

³¹ Art. 43 Abs. 1 ÜbBest RAG.

³² Art. 15 ff. RAG.

³³ Art. 15 Abs. 1 und 2 RAG.

³⁴ Vgl. www.revisionsaufsichtsbehoerde.ch; Stand: 26. Februar 2007.

³⁵ Art. 43 Abs. 3 ÜbBest RAG.

³⁶ Vgl. Ziffer 2.2, lit. b.

³⁷ Vgl. Art. 1 Abs. 1 RevVO und Art. 4 Abs. 2 RAG. Die Bezeichnungen betreffend die Abschlüsse und Diplome haben jedoch geändert.

³⁸ Art. 727b OR.

³⁹ RevArt. 69b ZGB und RevArt. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR.

⁴⁰ Vgl. Art. 727b Abs. 1 Ziff. 3 OR und RevArt. 727 Abs. 1 Ziff. 2 OR betreffend Senkung der Schwellenwerte für das Kriterium, wann ein besonders befähigter Revisor bzw. nach neuem Recht ein Revisionsexperte zwingend eingesetzt werden muss.

⁴¹ Art. 43 Abs. 6 RAG.

⁴² Art. 2 lit. b und Art. 6 RAG.

⁴³ Art. 6 RAG.

⁴⁴ RevArt. 727a Abs. 2 und 3 OR: Wenn sämtliche Gesellschafter ihre Zustimmung geben, auf die eingeschränkte Revision zu verzichten und wenn die Gesellschaft nicht mehr als zehn Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt hat.

⁴⁵ RevArt. 727 Abs. 2 und 3 OR.