

Regulierungskostenanalyse des Rechnungslegungs- und Revisions(aufsichts)rechts

Schlussbericht

**Zürcher Hochschule für Angewandte Wissenschaften
School of Management and Law
Institut für Verwaltungs-Management IVM**

Prof. Dr. Andreas Bergmann, Leiter Public Sector
Sandro Fuchs, MSc, Projektleiter
Andreas Baur, dipl. Wirtschaftsprüfer
Dr. Iris Rauskala
Sandra Fuhrmann, BSc

August 2013

Inhaltsverzeichnis

0.	Management Summary	3
1.	Ausgangslage	5
2.	Projektziele.....	5
3.	Analyserahmen.....	6
4.	Methodisches Vorgehen	7
5.	Berichtsstruktur.....	8
TEIL A REGULIERUNGSKOSTENANALYSE		
I.	Regulierungskosten pro Segment und Handlungspflicht.....	11
a.	Einzelunternehmen (Segment 1).....	11
b.	GmbHs/AGs und Opting-Out	11
c.	GmbHs/AGs und eingeschränkte Revision (Segment 3)	13
d.	Mittelgrosse GmbHs/AGs und ordentliche Revision (Segment 4).....	14
e.	Grosse GmbHs/AGs und ordentliche Revision und Konzern (Segment 5 und 6).....	15
f.	Börsenkotierte Aktiengesellschaften (Segment 7)	17
g.	Revisor/In und Revisionsexperte/In (Segment 8)	19
h.	Revisionsunternehmen (Segment 9)	19
i.	staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen (Segment 10)	21
TEIL B IDENTIFIKATION VERBESSERUNGSPOTENTIALE		
II.	Diskussion Verbesserungsvorschläge nach Segment	24
a.	Eingetragene Einzelunternehmen	24
b.	GmbHs / AGs mit Opting-Out.....	25
c.	GmbHs / AGs mit eingeschränkter Revision.....	27
d.	GmbHs / AGs mit ordentlicher Revision – Einzelabschluss (Segmente 4 bis 6)	30
e.	Börsenkotierte Aktiengesellschaften – Einzelabschluss	33
f.	GmbHs / AGs mit ordentlicher Revision / börsenkotierte Aktiengesellschaften – Konzernabschluss	35
g.	Zulassung Revisor/In und Revisionsexperte/In (natürliche Personen) sowie Revisionsunternehmen (juristische Personen)	37
h.	Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen	38
6.	Fazit	42
7.	Literaturverzeichnis.....	45
	Anhang	46

0. Management Summary

Das Institut für Verwaltungs-Management der ZHAW (Auftragnehmer) wurde vom Bundesamt für Justiz (Auftraggeber) beauftragt, eine Regulierungskostenanalyse des Rechnungslegungs- und Revisions(aufsichts)rechts (vgl. Teil A) durchzuführen sowie entsprechende Vereinfachungspotentiale zu identifizieren (vgl. Teil B). Als Referenz und Ausgangspunkt dieser Studie gilt das Jahr 2012 mit dem in diesem Jahr anwendbaren Rechnungslegungs- und Revisions(aufsichts)recht. Weitere branchenspezifische Rechtserlasse und Regulatoren (z.B. im Falle von Banken, Versicherungen, Verkehrsunternehmen) wurden nicht berücksichtigt. Das Vorgehen lehnt sich an den „Regulierungs-Checkup“ des Staatssekretariats für Wirtschaft an, wobei keine erwähnenswerten Abweichungen stattgefunden haben. Die Kostenanalyse beschränkt sich auf eingetragene Einzelunternehmen ab einem Jahresumsatz von CHF 100'000, Aktiengesellschaften (AG) und Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH). Ein besonderer Fokus wurde auf die Segmente der KMUs gelegt.

Es gilt zu berücksichtigen, dass weitere Rechtsbereiche (z.B. Steuer- oder Sozialversicherungsrecht) unmittelbar an das Rechnungslegungsrecht anknüpfen und auf bestehende Informationen aufbauen können, ohne die Erhebung und Beschaffung der Informationen selber verlangen zu müssen. Diesem Umstand ist sowohl in Bezug auf die Kostenschätzung als auch auf die Verbesserungsvorschläge Rechnung zu tragen.

Rechnungslegungsrecht

Die jährlichen Bruttokosten des Rechnungslegungsrechts belaufen sich schätzungsweise auf CHF 11.7 Mrd. Rund 90 Prozent der Bruttokosten wurden als Sowieso-Kosten taxiert, sodass die Nettokosten (= Regulierungskosten) bei rund 1.13 Mrd. CHF liegen dürften. Der hohe Sowieso-Kosten-Anteil zeigt, dass die Rechnungslegung keine regulatorische „Erfindung“ darstellt sondern eine betriebswirtschaftliche Notwendigkeit ist. In Bezug auf die KMUs wurde eine durchschnittliche Nettobelastung von rund CHF 2'000 errechnet, was insgesamt als tief zu werten ist. Die Analyse bestätigt, dass das Schweizer Rechnungslegungsrecht eine verhältnismässig kleine Anzahl an gesetzlichen Normierungen aufweist und auf die Bedürfnisse der KMUs ausgerichtet ist. In Bezug auf die KMUs ergeben sich deshalb keine Verbesserungsvorschläge, auch vor dem Hintergrund, dass diese mit dem neuen Rechnungslegungsrecht noch weiter entlastet werden. Bei den grösseren Unternehmen könnte eine Neuregelung der Konsolidierungspflicht zu Vereinfachungen führen.

Revisionsrecht

Die Bruttokosten der Revision wurden auf rund CHF 803 Mio. geschätzt, wobei ein massgeblicher Teil auf die externen Revisionshonorare entfällt (CHF 727 Mio.). Rund ein Viertel der Kosten wurde als Sowieso-Anteil taxiert, da die Revision unbestrittenermassen der Qualitätssicherung im Rechnungswesen dient. Die Nettokosten (= Regulierungskosten) fallen mit rund CHF 608 Mio. entsprechend tiefer aus. Aufgrund der vergleichsweise hohen Schwellenwerte für die ordentliche Revision unterliegt die Mehrheit der revisionspflichtigen KMUs der eingeschränkten Revision. Die daraus entstehenden Kosten sind wesentlich tiefer als bei der ordentlichen Revision, werden aber je nach Unternehmen trotzdem als massgeblich eingeschätzt. Insgesamt sind die Revisionskosten aus Sicht der Verantwortung der Mitglieder der Unternehmensleitung, des Anspruchsgruppenschutzes sowie dem allgemeinen gesellschaftlichen Nutzen vertretbar. Eine weitere Erhöhung der der Schwellen-

werte sowohl für das Opting-Out und die ordentliche Revision als Massnahme zur Kostenreduktion erscheint vor diesem Hintergrund nicht sinnvoll.

Revisionsaufsichtsrecht

Die Regulierungskosten aus dem Revisionsaufsichtsrecht können gesamthaft als angemessen bezeichnet werden. Diese wurden auf rund CHF 5.9 Mio. geschätzt, wobei ein massgeblicher Teil auf die jährlichen Aufsichts- und Inspektionsgebühren (CHF 3.979 Mio.) der grössten Prüfungsgesellschaften entfällt. Die Revisionsaufsicht ist bei den in die Untersuchung einbezogenen Revisionsunternehmen unbestritten und wird als Folge der inhärenten Unabhängigkeitsthematik anerkannt, ebenso wie die Tatsache, dass die Aufsicht mit Kosten verbunden ist.

1. Ausgangslage

Mit Vertrag vom 12.03.2013 wurde das Institut für Verwaltungs-Management der ZHAW (Auftragnehmer) vom Bundesamt für Justiz (Auftraggeber) beauftragt eine **Regulierungskostenanalyse des Rechnungslegungs- und Revisions(aufsichts)rechts** durchzuführen. Dieses Projekt ist Teil einer gesamtschweizerischen Studie mit dem Ziel, die Kosten der Regulierungen in 15 für Unternehmen relevanten Rechtsbereichen zu messen, sowie entsprechende Kostenreduktionspotentiale zu identifizieren. Der Bereich Rechnungslegungs- und Revisions(aufsichts)recht ist einer davon.

2. Projektziele

Das Institut für Verwaltungs-Management soll im Auftrag des Bundesamtes für Justiz eine Regulierungskostenabschätzung im Bereich des „Rechnungslegungs- und Revisionsrechts“ durchführen. Dabei stehen gemäss Vertrag und Pflichtenheft insbesondere zwei zentrale Ziele im Fokus:

- Die auf Regulierungen basierenden Kosten für Unternehmen sollen mit der vom SECO erarbeiteten Methodik „Regulierungs-Checkup“ geschätzt werden (vgl. Teil A).
- Es sollen konkrete, realistische Vereinfachungsvorschläge entwickelt werden, die Kosteneinsparungen für Unternehmen mit sich bringen, wobei die Umsetzung dieser Vereinfachungsvorschläge nicht Teil dieses Projektes ist (vgl. Teil B).

Die detaillierten Zielsetzungen für die Bereiche Rechnungslegung, Revisionsrecht und Revisionsaufsicht finden sich in der Informationsnotiz des Bundesamtes für Justiz vom 1. September 2012.

Zudem wurden weitere bereichsspezifische Zusatzfragen definiert, welche in einem **separaten Dokument** zur nachfolgenden Regulierungskostenanalyse beantwortet wurden:

- Versursacht die Tatsache, dass zahlreiche kleinere und mittlere Unternehmen auf die eingeschränkte Revision der Jahresrechnung verzichten (Art. 727a OR), Mehraufwände u.a. bei der Prüfung der finanziellen Zuverlässigkeit und Bonität der Kunden, Kreditnehmer und Lieferanten? Wenn ja: Welche Arten von Mehraufwänden liegen vor und wie hoch sind die entsprechenden Kosten?
- Ist ein Zusammenhang zwischen fehlender Revisionsstelle und der Anzahl der Konkurse/Nachlassstundungen/finanziellen Schwierigkeiten u.a. der Kunden, Kreditnehmer und Lieferanten erkennbar? Wie äussert sich dieser? Wie hoch sind allfällig damit verbundene Kosten?
- Ist ein Zusammenhang zwischen fehlender Revisionsstelle und der Qualität der Dokumente der Rechnungslegung erkennbar? Wie äussert sich dieser? Wie hoch sind allfällig damit verbundene Kosten?

3. Analyserahmen

Die Kostenanalyse beschränkt sich auf eingetragene Einzelunternehmen ab einem Jahresumsatz von CHF 100'000, Aktiengesellschaften (AG) und Gesellschaften mit beschränkter Haftung (GmbH). Ein Fokus wird insbesondere auf die Segmente der KMUs, namentlich die Einzelunternehmen, GmbHs / AGs mit Opting-Out sowie eingeschränkt revidierte GmbHs / AGs gelegt. Als Referenz und Ausgangspunkt dieser Studie gilt das Jahr 2012 mit dem in diesem Jahr anwendbaren Rechnungslegungs- und Revisions(aufsichts)recht. Der Fokus liegt auf den jährlichen Regulierungskosten der im Jahr 2012 anwendbaren Handlungspflichten. Die mit diesen Handlungspflichten verbundenen Initialkosten beziehen sich auf den Zeitraum vor 2012 und werden so weit wie möglich ausgewiesen. In Bezug auf die ordentliche Revision gelten die neuen, per 1.1.2012 in Kraft getretenen Schwellenwerte von 20 Millionen Bilanzsumme, 40 Millionen Umsatzerlös und 250 Vollzeitstellen. Die Fallzahlen für die eingeschränkte und ordentliche Revision wurden auf dieser Basis erhoben. Das neue Rechnungslegungsrecht, welches per 1.1.2013 in Kraft ist, wird so weit wie möglich berücksichtigt. Weitere branchenspezifische Rechtserlasse und Regulatoren (z.B. im Falle von Banken, Versicherungen, Verkehrsunternehmen) wurden nicht berücksichtigt.

Verschiedene Rechtsbereiche knüpfen unmittelbar an das Rechnungslegungsrecht an und können auf die bestehenden Informationen der Rechnungslegung aufbauen, ohne die Erhebung und Beschaffung der Informationen selber verlangen zu müssen. Dies trifft u.a. für die Bereiche Steuern, Sozialversicherungen, Subventionen, Sorgfalts-, Informations-, Aufsichts-, und Leitungspflichten der Verwaltungs- und Leitungsorgane der Unternehmen zu. Insbesondere folgenden zwei Punkten gilt es in Bezug auf die Kostenschätzung als auch auf die Verbesserungsvorschläge Rechnung zu tragen:

- Der Anteil anderer Rechtsgebiete, insbesondere des Steuerrechts (Massgeblichkeitsprinzip, Art. 58 Abs. 1 Bst. a DBG), an den Gesamtkosten des Rechnungslegungsrechts ist zu berücksichtigen ansonsten sich ein falsches Bild der Regulierungskosten ergibt.
- Die Informationsbedürfnisse anderer Anspruchsgruppen (bzw. Rechtsbereiche) sind im Rahmen der Identifikation von Kostenreduktionspotentialen zu berücksichtigen ansonsten es sich um eine Verlagerung aber keine Reduktion der gesamten Regulierungskosten handelt.

4. Methodisches Vorgehen

Das Vorgehen lehnt sich methodisch stark an den „Regulierungs-Checkup“ des Staatssekretariats für Wirtschaft an, wobei keine erwähnenswerten Abweichungen stattgefunden haben. Die Resultate basieren auf Schätzungen und sind somit nicht repräsentativ. Die wichtigsten Meilensteine werden folgend kurz kommentiert. Detailliertere Informationen finden sich im Handbuch zur „Schätzung der Kosten von Regulierungen sowie zur Identifizierung von Potentialen für die Vereinfachung und Kostenreduktion“ des SECO (Regulierungs-Checkup, 2011).

- Bestimmung Handlungspflichten
Die Handlungspflichten wurden auf Basis des unter Ziff. 3 definierten Analyserahmens identifiziert. Eine Übersicht der wichtigsten belastenden Handlungspflichten wird im Anhang offengelegt (vgl. Anhang III bis V).
- Aufteilung in Unternehmensklassen (Segmentierung)
Die Segmentierung erfolgte in Bezug auf die einzelnen Normadressaten (Rechtsformen) sowie zusätzliche andere Variablen wie Unternehmensgrösse und – Strukturen, um die Kostenverläufe der unterschiedlichen Unternehmenstypen differenziert zu erfassen. Insgesamt wurden 10 Segmente gebildet. Eine noch feinere Segmentierung, z.B. nach Branchen, hätte zwar die Genauigkeit der Resultate im Einzelfall erhöht, aber insgesamt kaum andere Erkenntnisse geliefert. Eine Übersicht der Segmente wird im Anhang offengelegt (vgl. Anhang VI).
- Fallzahlen
Die Fallzahlen für die Segmente 1 und 2 sowie 7 bis 10 basieren auf externen Statistiken. Je nachdem wurde auf Zahlen des Eidg. Handelsregisteramts, der Revisionsaufsichtsbehörde, SIX Swiss Exchange oder Creditreform abgestützt. Für die Segmente 3 bis 6 existieren keine nationalen Statistiken, sodass die Fallzahlen geschätzt werden mussten. Quellenverweise und Angaben zu den Schätzmethode werden im Teil A offengelegt.
- Kostenschätzung
Die Kosten der einzelnen Handlungspflichten und Segmente wurden im Rahmen eines Expertenworks (Teilnehmerliste vgl. Anhang I) für vier Kostenkategorien (Personal-, Investitions-, Finanzielle-, und sonstige Sachkosten) erhoben. In Bezug auf die Personal-, Investitions- und sonstigen Sachkosten wurde zusätzlich der Sowieso-Kosten-Anteil¹ geschätzt. Bei den Personalkosten wurde pro Handlungspflicht der erforderliche Zeitaufwand geschätzt und anschliessend mit dem vorgegebenen Stundensatz von CHF 56.02 multipliziert. Die externen Unternehmenskosten (z.B. Sachkosten in Form von Revisionshonoraren) basieren auf tendenziell höheren, marktüblichen Stundensätzen, wodurch eine gewisse Ungleichgewichtung entsteht.

In einem zweiten Schritt wurden im Rahmen des Expertenworkshops mögliche Vereinfachungsvorschläge diskutiert.

¹ Als Sowieso-Kosten gelten Ausgaben, welche die Unternehmen auch ohne staatliche Vorschriften tätigen würden (Regulierungs-Checkup, 2011).

- Unternehmensinterviews
Zur Validierung der Kostenschätzung und Diskussion möglicher Vereinfachungsvorschläge wurden insgesamt 20 Validierungsinterviews durchgeführt (Teilnehmerliste vgl. Anhang II). Dabei wurden unterschiedliche Segmente, Kantone und Branchen berücksichtigt.
- Kostenrechnung
Die Regulierungskosten wurden, nach folgender Methodik, pro Handlungspflicht und Segment errechnet und anschliessend auf den jeweiligen Gesetzesbereich aufaddiert.

Personalkosten	Zeitaufwand in Stunden pro Unternehmung x Tarifkosten pro Stunde (CHF 56.02) x Fallzahl
+ Investitionskosten	(Investitionskosten pro Betrieb und Jahr + eigener Personaleinsatz) x Fallzahl
+ Sonstige Sachkosten	Sonstige Sachkosten pro Betrieb und Jahr x Fallzahl
+ Finanzielle Kosten	Gebühren und sonstige Abgaben pro Betrieb und Jahr x Fallzahl
= Bruttokosten	
./. Sowieso-Kosten	Summe der Sowieso-Anteile der Personal-, Investitions- und sonstigen Sachkosten
= Regulierungskosten	

5. Berichtsstruktur

Die Berichtsstruktur orientiert sich an den Projektzielsetzungen (vgl. Ziff. 2):

- Teil A stellt die anfallenden Regulierungskosten des Rechnungslegungs- und Revisions(aufsichts)rechts pro Segment und Handlungspflicht unkommentiert dar.
- Teil B fokussiert sich auf die kommentierte, qualitative Bewertung der Kostenschätzung und die Diskussion möglicher Vereinfachungsvorschläge für die definierten Segmente und insbesondere für die KMUs (Segmente 1 bis 3).

TEIL A: REGULIERUNGSKOSTENANALYSE RECHNUNGSLEGUNGS- UND REVISIONS(AUFSICHTS)RECHT

Folgend werden die jährlichen Regulierungskosten pro Segment und Pflichtbereich zusammenfassend dargestellt. Eine detaillierte, segmentale Auflistung der Kosten für die einzelnen Handlungspflichten inklusive allfälligen Initialkosten werden nachfolgend unter den Ziff. a-i aufgeführt.

Jährliche Regulierungskosten nach Segment

Nr.	Segmentbezeichnung	N	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
1	Eingetragene Einzelunternehmen	156'644 ²	CHF 1.3 Mrd.	CHF 1.2 Mrd.	CHF 84 Mio.
2	GmbHs / AGs und Opting-Out	213'426 ³	CHF 4.2 Mrd.	CHF 3.5 Mrd.	CHF 697 Mio.
3	GmbHs / AGs und eingeschränkte Revision	118'309 ⁴	CHF 5.5 Mrd.	CHF 4.9 Mrd.	CHF 640 Mio.
4	Mittelgrosse GmbHs / AGs und ordentliche Revision	6'092 ⁵	CHF 975 Mio.	CHF 827 Mio.	CHF 148 Mio.
5 / 6	Grosse GmbHs / AGs (Konzerne) und ordentliche Revision	1'302 ⁶	CHF 324 Mio.	CHF 251 Mio.	CHF 73 Mio.
7	börsenkotierte Gesellschaften	227 ⁷	CHF 74 Mio.	CHF 56 Mio.	CHF 18 Mio.
8	Revisionsexpertinnen (natürliche Personen)	8'008 ⁸	ereignisbezogen		
9	Revisionsunternehmen (juristische Personen)	3'614 ⁸	CHF 1.7 Mio.	CHF 0.5 Mio.	CHF 1.2 Mio.
10	Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen	21 ⁸	CHF 4.7 Mio.	CHF 0 Mio.	CHF 4.7 Mio.
Total			CHF 12.4 Mrd.	CHF 10.7 Mrd.	CHF 1.66 Mrd.

² Quelle: EHRA, Statistiken: Eingetragene Gesellschaften nach Rechtsform, Stand per 01.01.2013 gem. SHAB-Datum.

³ Quelle: Auskunft von Creditreform am 04.07.2013. Auswertung aus deren Register.

⁴ Schätzung: Residualwert aus den 2012 beim Eidg. HR eingetragenen AGs und GmbHs (339'327) abzüglich AGs und GmbHs mit Opting Out (213'426, vgl. Fussnote 3), mit ordentlicher Revision (6'092 + 1'302, vgl. Fussnoten 5 und 6) sowie börsenkotierten Gesellschaften (227, vgl. Fussnote 7).

⁵ Schätzung auf Basis der Betriebszählung 2008 des Bundesamtes für Statistik (99.74% aller Unternehmen waren KMUs), der 2012 im Eidg. HR eingetragenen Anzahl AGs und GmbHs (339'327) sowie Müller, 2009 (1.81% der untersuchten KMUs revidierten ordentlich): $339'327 * 0.9974 * 0.018 = 6'092$. Unternehmen, welche sich freiwillig ordentlich revidieren lassen (Opting-Up) wurden nicht berücksichtigt.

⁶ Schätzung auf Basis der Anzahl MwSt-pflichtiger Unternehmensgruppen im Jahr 2011 (1'347, da Konzernbesteuerung freiwillig aufgerundet auf 1'450), abzüglich börsenkotierte Gesellschaften (198): $1'400 - 198 = 1'302$.

⁷ Quelle: Marktdaten SIX Swiss Exchange (<http://www.six-swiss-exchange.com>) per 11.06.2013 sowie telefonische Auskunft des Equity Teams der SIX am 11.06.2013: Kotierte Schweizer Unternehmen per 11.06.2013 (237) abzüglich Banken (39) = Börsenkotierte Gesellschaften per 11.06.2013 (198). Seit 31.12.2012 gabe es keine Neuzugänge (IPO) und keine für diese Studie relevanten Dekotierungen (lediglich Bank Sarasin und Xstrata (Nicht-CH). Zuzüglich 27 kotierte Unternehmen an der BX wobei Banken, öffentliche Bergbahnen, Versicherungen nicht berücksichtigt wurden. Nicht als kotiert gelten ferner die Unternehmen, die ausserbörslich gehandelt werden (z.B. im Rahmen von OTC-X).

⁸ Quelle: Tätigkeitsbericht RAB 2012: Die Anzahl jur. Personen berechnet sich aus den darin separat aufgeführten Einzel- und Revisionsunternehmen ($848 + 2'766 = 3'614$).

Jährliche Regulierungskosten nach Gesetzesbereich

Titel und Beschreibung	Rechtsgrundlage	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
<u>Rechnungslegungsrecht</u> Die Gesamtkosten ergeben sich aus den folgenden Handlungspflichten: - Erstellung Erfolgsrechnung - Erstellung Jahresbericht - Erstellung Bilanz - Erstellung Anhang - Risikobeurteilung - Andere	Art. 662 ff. & 957 OR	CHF 11.57 Mrd.	CHF 10.53 Mrd.	CHF 1.04 Mrd.
<u>Revisionsrecht</u> Die Gesamtkosten ergeben sich aus den folgenden Handlungspflichten: - eingeschränkte Revision - ordentliche Revision - IKS	Art. 727 ff. OR	CHF 815 Mio.	CHF 198 Mio.	CHF 617 Mio.
<u>Revisionsaufsichtsrecht</u> Die Gesamtkosten ergeben sich aus den folgenden Handlungspflichten: - Aufsicht der Revision - Zulassung als Revisionsunternehmen	Art. 4 ff., 16, 21 RAG	CHF 6.4 Mio.	CHF 0.6 Mio.	CHF 5.8 Mio.
Total		CHF 12.4 Mrd.	CHF 10.7 Mrd.	CHF 1.66 Mrd.

I. Regulierungskosten pro Segment und Handlungspflicht

a. Einzelunternehmen (Segment 1)

Eine detaillierte Kostenberechnung findet sich im Anhang VII.

Handlungspflicht	Gesetzesgrundlage / Erklärung	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Vereinfachte Einnahmen- und Ausgabenrechnung	Art. 957 OR Informationspflicht	CHF 1.2 Mrd.	CHF 1.15 Mrd.	CHF 51 Mio.
Aufbewahrungspflicht	Art. 957 OR Nachweispflicht	CHF 78 Mio.	CHF 45.5 Mio.	CHF 32.5 Mio.
Total jährliche Regulierungskosten Segment 1 (N=156'644)		CHF 1.3 Mrd.	CHF 1.2 Mrd.	CHF 83.5 Mio.

b. GmbHs/AGs und Opting-Out (Segment 2)

Eine detaillierte Kostenberechnung findet sich im Anhang VIII.

Handlungspflicht	Gesetzesgrundlage / Erklärung	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Erstellung Jahresbericht	Art. 662, 663d OR Informationspflicht	CHF 31 Mio.	CHF 0	CHF 31 Mio.
Erstellung Bilanz	Art. 662 OR Informationspflicht	CHF 2 Mrd.	CHF 1.7 Mrd.	CHF 287 Mio. ¹
Erstellung Erfolgsrechnung	Art. 662 OR Informationspflicht	CHF 2 Mrd.	CHF 1.7 Mrd.	CHF 287 Mio. ¹
Erstellung Anhang (exkl. Risikobeurteilung)	Art. 662, 663b OR Informationspflicht	CHF 37 Mio.	CHF 0	CHF 37 Mio. ²
Durchführung Risikobeurteilung	Art. 663b OR Informationspflicht	CHF 101 Mio.	CHF 45 Mio.	CHF 56 Mio.
Total jährliche Regulierungskosten Segment 2 (N=213'426)		CHF 4.2 Mrd.	CHF 3.5 Mrd.	CHF 697 Mio.

Handlungspflicht	Gesetzesgrundlage / Erklärung	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Initialaufwand Opting-Out	Art. 727a OR Registrierungspflicht	CHF 197 Mio.	CHF 0	CHF 197 Mio.
Total einmalige Regulierungskosten Segment 2 (N=213'426)		CHF 197 Mio.	CHF 0	CHF 197 Mio. ³

- 1 Die Kosten für die Erstellung der Bilanz und Erfolgsrechnung wurden kombiniert geschätzt und den beiden Handlungspflichten paritätisch zugewiesen. Dabei wurden nebst der reinen Abschlusserstellung auch die Kosten der unterjährigen Buchführung, Ablage und Aufbewahrung (z.B. Erfassung, Ablage und Aufbewahrung des laufenden Geschäftsverkehrs, Debitoren- und Kreditorenbewirtschaftung) als notwendige Grundlage für die jährliche Abschlusserstellung mitberücksichtigt.
- 2 Diese Kosten beinhalten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anhangserstellung und Aufbereitung der dazu notwendigen Informationen (z.B. Garantieverpflichtungen, Leasingverbindlichkeiten, Brandversicherungswerte, Verbindlichkeiten gegenüber Vorsorgeeinrichtungen).
- 3 Dies sind Initialkosten (= einmalige, nicht wiederkehrende Kosten zur Erfüllung der gesetzlichen Handlungspflicht) und betreffen den Zeitraum von 2008 bis 2012 (das neue Revisionsrecht mit der Möglichkeit des Opting-Outs trat per 1.1.2008 in Kraft). Diesen Kosten gegenüber stehen die jährlichen Einsparungen, insbesondere bei kleineren AGs, aus der wegfallenden gesetzlichen Revision. Eine Änderung der bestehenden Regulierungspraxis tangiert diese Kosten nicht. Hingegen sind Unternehmen, die ihre Tätigkeit 2012 und später aufnehmen mit solchen Initialkosten konfrontiert.

c. GmbHs/AGs und eingeschränkte Revision (Segment 3)

Eine detaillierte Kostenberechnung findet sich im Anhang IX.

Handlungspflicht	Gesetzesgrundlage / Erklärung	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Erstellung Jahresbericht	Art. 662, 663d OR Informationspflicht	CHF 20 Mio.	CHF 0	CHF 20 Mio.
Erstellung Bilanz	Art. 662 OR Informationspflicht	CHF 2.5 Mrd.	CHF 2.42 Mrd.	CHF 78 Mio. ¹
Erstellung Erfolgsrechnung	Art. 662 OR Informationspflicht	CHF 2.5 Mrd.	CHF 2.42 Mrd.	CHF 78 Mio. ¹
Erstellung Anhang (exkl. Risikobeurteilung)	Art. 662, 663b OR Informationspflicht	CHF 24.5 Mio.	CHF 0	CHF 24.5 Mio. ²
Durchführung Risikobeurteilung	Art. 663b OR Informationspflicht	CHF 55.5 Mio.	CHF 22 Mio.	CHF 33.5 Mio.
Eingeschränkte Revision	Art. 729a OR Bereitstellungspflicht Zahlungspflicht	CHF 530.5 Mio. ³	CHF 124.5 Mio.	CHF 406 Mio.
Total jährliche Regulierungskosten Segment 3 (N=118'309)		CHF 5.5 Mrd.	CHF 4.9 Mrd.	CHF 640 Mio.

- ¹ Die Kosten für die Erstellung der Bilanz und Erfolgsrechnung wurden kombiniert geschätzt und den beiden Handlungspflichten paritätisch zugewiesen. Dabei wurden nebst der reinen Abschlusserstellung auch die Kosten der unterjährigen Buchführung, Ablage und Aufbewahrung (z.B. Erfassung, Ablage und Aufbewahrung des laufenden Geschäftsverkehrs, Debitoren- und Kreditorenbewirtschaftung) als notwendige Grundlage für die jährliche Abschlusserstellung mitberücksichtigt.
- ² Diese Kosten beinhalten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anhangserstellung und Aufbereitung der dazu notwendigen Informationen (z.B. Garantieverpflichtungen, Leasingverbindlichkeiten, Brandversicherungswerte, Verbindlichkeiten gegenüber Vorsorgeeinrichtungen).
- ³ Davon wurden CHF 489 Mio. als externe Revisionshonorare geschätzt. Wyss/Schüle (2010: 633) beziffern das Marktvolumen der eingeschränkten Revision der Mitgliedfirmen der Treuhänderkammer auf CHF 313 Mio., allerdings auf Basis der alten Schwellenwerte für die ordentliche Revision. Es darf angenommen werden, dass das Marktvolumen in diesem Segment parallel mit der Erhöhung der Schwellenwerte per 1.1.2012 steigen dürfte, weil zusätzliche, grössere Unternehmen mit komplexeren Strukturen der eingeschränkten Revision unterstehen werden. Dafür wird das Volumen im Segment mit ordentlicher Revision abnehmen und insgesamt sinken, da eingeschränkte Revision kostengünstiger ausfallen. In Anbetracht dessen scheint diese Schätzung plausibel.

d. Mittelgrosse GmbHs/AGs und ordentliche Revision (Segment 4)

Eine detaillierte Kostenberechnung findet sich im Anhang X.

Handlungspflicht	Gesetzesgrundlage / Erklärung	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Erstellung Jahresbericht	Art. 662, 663d OR Informationspflicht	1.5 Mio.	CHF 0	CHF 1.5 Mio.
Erstellung Bilanz	Art. 662 OR Informationspflicht	CHF 388.5 Mio.	CHF 384 Mio.	CHF 4.5 Mio. ¹
Erstellung Erfolgsrechnung	Art. 662 OR Informationspflicht	CHF 388.5 Mio.	CHF 384 Mio.	CHF 4.5 Mio. ¹
Erstellung Anhang (exkl. Risiko- beurteilung)	Art. 662, 663b OR Informationspflicht	CHF 2 Mio.	CHF 0	CHF 2 Mio. ²
Durchführung Risikobeurteilung	Art. 663b OR Informationspflicht	CHF 6.5 Mio.	CHF 2 Mio.	CHF 4.5 Mio.
Nachweis Existenz IKS (Folgeaufwand)	Art. 728a OR Nachweispflicht	CHF 8 Mio.	CHF 2 Mio.	CHF 6 Mio.
Ordentliche Revision	Art. 728a OR Bereitstellungspflicht Zahlungspflicht	CHF 180 Mio. ³	CHF 55.5	CHF 124.5 Mio.
Total jährliche Regulierungskosten Segment 4 (N=6'092)		CHF 975 Mio.	CHF 827.5	CHF 147.5 Mio.

Handlungspflicht	Gesetzesgrundlage / Erklärung	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Initialaufwand Aufbau IKS	Art. 728a OR Nachweispflicht	CHF 145 Mio.	CHF 34 Mio.	CHF 111 Mio.
Total <u>einmalige</u> Regulierungskosten Segment 4 (N=6'092)		CHF 145 Mio.	CHF 34 Mio.	CHF 111 Mio. ⁴

¹ Die Kosten für die Erstellung der Bilanz und Erfolgsrechnung wurden kombiniert geschätzt und den beiden Handlungspflichten paritätisch zugewiesen. Dabei wurden nebst der reinen Abschlusserstellung auch die Kosten der unterjährigen Buchführung, Ablage und Aufbewahrung (z.B. Erfassung, Ablage und Aufbewahrung des laufenden Geschäftsverkehrs, Debitoren- und Kreditorenbewirtschaftung) als notwendige Grundlage für die jährliche Abschlusserstellung mitberücksichtigt.

² Diese Kosten beinhalten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anhangserstellung und Aufbereitung der dazu notwendigen Informationen (z.B. Garantieverpflichtungen, Leasingverbindlichkeiten, Brandversicherungswerte, Verbindlichkeiten gegenüber Vorsorgeeinrichtungen).

³ Davon wurden CHF 157.5 Mio. als externe Revisionshonorare geschätzt. Die durchschnittliche Honorarsumme für die eingeschränkte Revision einer mittelgrossen, nicht börsenkotier-

ten Unternehmung beträgt somit rund CHF 26'000, was im Vergleich zu anderen Studien (Wyss/Schüle, 2010) als plausibel erscheint.

4

Dies sind Initialkosten (= einmalige, nicht wiederkehrende Kosten zur Erfüllung der gesetzlichen Handlungspflicht) und betrifft den Zeitraum vor 2012. Der grösste Anteil der Kosten entfällt auf das Jahr 2008 und der damit verbundenen gesetzlichen Verankerung des IKS. Eine Änderung der bestehenden Regulierungspraxis tangiert diese Kosten nicht. Hingegen sind Unternehmen, die ihre Tätigkeit 2012 und später aufnehmen mit solchen Initialkosten konfrontiert.

e. Grosse GmbHs / AGs und ordentliche Revision und Konzern (Segment 5 / 6)

Eine detaillierte Kostenberechnung findet sich im Anhang XI.

Handlungspflicht	Gesetzesgrundlage / Erklärung	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Erstellung Jahresbericht	Art. 662, 663d OR Informationspflicht	CHF 0.5 Mio.	CHF 0	CHF 0.5 Mio.
Erstellung Bilanz	Art. 662 OR Informationspflicht	CHF 121.5 Mio.	CHF 120 Mio.	CHF 1.5 Mio. ¹
Erstellung Erfolgsrechnung	Art. 662 OR Informationspflicht	CHF 121.5 Mio.	CHF 120 Mio.	CHF 1.5 Mio. ¹
Erstellung Anhang (exkl. Risiko-beurteilung)	Art. 662, 663b OR Informationspflicht	CHF 0.5 Mio.	CHF 0	CHF 0.5 Mio. ²
Durchführung Risikobeurteilung	Art. 663b OR Informationspflicht	CHF 1 Mio.	CHF 0.5 Mio.	CHF 0.5 Mio.
Nachweis Existenz IKS (Folgeaufwand)	Art. 728a OR Informationspflicht	CHF 2.5 Mio.	CHF 0	CHF 2.5 Mio.
Ordentliche Revision	Art. 728a OR Bereitstellungspflicht Zahlungspflicht	CHF 52.5 Mio. ³	CHF 9.5 Mio.	CHF 43 Mio.
Erstellung Konzernrechnung	Art. 663e,f OR Informationspflicht	CHF 3 Mio.	CHF 1 Mio.	CHF 2 Mio. ⁴
Revision Konzernrechnung	Art. 727, 728a OR Bereitstellungspflicht Zahlungspflicht	CHF 21.5 Mio. ⁵	CHF 0	CHF 21.5 Mio.
Total jährliche Regulierungskosten Segmente 5/6 (N=1'302)		CHF 323.5 Mio.	CHF 250.5 Mio.	CHF 73 Mio.

Handlungspflicht	Gesetzesgrundlage / Erklärung	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Initialaufwand Aufbau IKS	Art. 728a OR Nachweispflicht	CHF 71.5 Mio.	CHF 25 Mio.	CHF 46.5 Mio.
Total einmalige Regulierungskosten Segmente 5/6 (N=1'302)		CHF 71.5 Mio.	CHF 25 Mio.	CHF 46.5 Mio. ⁶

- 1 Die Kosten für die Erstellung der Bilanz und Erfolgsrechnung wurden kombiniert geschätzt und den beiden Handlungspflichten paritätisch zugewiesen. Dabei wurden nebst der reinen Abschlusserstellung auch die Kosten der unterjährigen Buchführung, Ablage und Aufbewahrung (z.B. Erfassung, Ablage und Aufbewahrung des laufenden Geschäftsverkehrs, Debitoren- und Kreditorenbewirtschaftung) als notwendige Grundlage für die jährliche Abschlusserstellung mitberücksichtigt.
- 2 Diese Kosten beinhalten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anhangserstellung und Aufbereitung der dazu notwendigen Informationen (z.B. Garantieverpflichtungen, Leasingverbindlichkeiten, Brandversicherungswerte, Verbindlichkeiten gegenüber Vorsorgeeinrichtungen).
- 3 Dies stellen die Kosten für die Vorbereitung und Durchführung der ordentlichen Revision inklusive den externen Prüfungshonoraren dar. Davon wurden CHF 46.5 Mio. als externe Revisionshonorare geschätzt. Die durchschnittliche Honorarsumme für die ordentliche Revision einer grossen, nicht börsenkotierten Unternehmung beträgt somit rund CHF 36'000, was im Vergleich zu anderen Studien (Wyss/Schüle, 2010) als plausibel erscheint.
- 4 Dies stellen die Kosten für die Erstellung der Konzernrechnung nach den Grundsätzen des Obligationenrechts (Buchwertkonsolidierung) sowie für die Aufbereitung der dafür notwendigen Informationen dar.
- 5 Dies stellen die externen Kosten für die Revision der Konzernrechnung dar. Die durchschnittliche Honorarsumme für die Revision einer Konzernrechnung einer grossen, nicht börsenkotierten Unternehmung beträgt somit rund CHF 16'500.
- 6 Dies sind Initialkosten (= einmalige, nicht wiederkehrende Kosten zur Erfüllung der gesetzlichen Handlungspflicht) und betreffen den Zeitraum vor 2012. Ein grosser Anteil der Kosten entfällt auf das Jahr 2008 und der damit verbundenen gesetzlichen Verankerung des IKS. Eine Änderung der bestehenden Regulierungspraxis tangiert diese Kosten nicht. Hingegen sind Unternehmen, die ihre Tätigkeit 2012 und später aufnehmen mit solchen Initialkosten konfrontiert.

f. börsennotierte Gesellschaften (Segment 7)

Eine detaillierte Kostenberechnung findet sich im Anhang XII.

Handlungspflicht	Gesetzesgrundlage / Erklärung	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Erstellung Jahresbericht	Art. 662, 663d OR Informationspflicht	TCHF 55	TCHF 55	CHF 0
Erstellung Bilanz	Art. 662 OR Informationspflicht	CHF 23.5 Mio.	CHF 23.5 Mio.	CHF 0 ¹
Erstellung Erfolgsrechnung	Art. 662 OR Informationspflicht	CHF 23.5 Mio.	CHF 23.5 Mio.	CHF 0 ¹
Zusätzliche Angaben zu den Vergütungen	Art. 663b Informationspflicht	CHF 2.5 Mio.	CHF 1.8 Mio.	TCHF 700
Zusätzliche Angaben zu den bedeutenden Aktionären	Art. 663c Informationspflicht	TCHF 100	CHF 0	TCHF 100
Erstellung Anhang (exkl. Risikobeurteilung)	Art. 662, 663b OR Informationspflicht	TCHF 300	TCHF 260	TCHF 40 ²
Durchführung Risikobeurteilung	Art. 663b OR Informationspflicht	CHF 2.5 Mio.	CHF 0.5 Mio.	CHF 2 Mio.
Nachweis Existenz IKS (Folgeaufwand)	Art. 728a OR Informationspflicht	CHF 1.5 Mio.	CHF 1 Mio.	CHF 0.5 Mio.
Ordentliche Revision	Art. 728a OR Bereitstellungspflicht Zahlungspflicht	CHF 14 Mio. ³	CHF 5 Mio.	CHF 9 Mio.
Erstellung Konzernrechnung	Art. 663e OR Informationspflicht	CHF 1.5 Mio.	CHF 0.5 Mio.	CHF 1 Mio. ⁴
Revision Konzernrechnung	Art. 727, 728a OR Bereitstellungspflicht Zahlungspflicht	CHF 4.5 Mio. ⁵	CHF 0	CHF 4.5 Mio.
Total jährliche Regulierungskosten Segmente 7 (N=227)		CHF 74 Mio.	CHF 56 Mio.	CHF 18 Mio.

Handlungspflicht	Gesetzesgrundlage / Erklärung	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Initialaufwand Aufbau IKS	Art. 728a OR Nachweispflicht	CHF 14.5 Mio.	CHF 7 Mio.	CHF 7.5 Mio.
Total einmalige Regulierungskosten Segmente 7 (N=227)		CHF 14.5 Mio.	CHF 7 Mio.	CHF 7.5 Mio.⁶

¹ Die Kosten für die Erstellung der Bilanz und Erfolgsrechnung wurden kombiniert geschätzt und den beiden Handlungspflichten paritätisch zugewiesen. Dabei wurden nebst der reinen Abschlusserstellung auch die Kosten der unterjährigen Buchführung, Ablage und Aufbewahrung (z.B. Erfassung, Ablage und Aufbewahrung des laufenden Geschäftsverkehrs, Debitoren- und Kreditorenkonten, etc.) geschätzt.

ren- und Kreditorenbewirtschaftung) als notwendige Grundlage für die jährliche Abschlusserstellung mitberücksichtigt.

- 2 Diese Kosten beinhalten Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anhangserstellung und Aufbereitung der dazu notwendigen Informationen (z.B. Garantieverpflichtungen, Leasingverbindlichkeiten, Brandversicherungswerte, Verbindlichkeiten gegenüber Vorsorgeeinrichtungen). Die zusätzlichen Anhangsangaben für börsenkotierte Unternehmen wurden als separate Handlungspflichten aufgeführt und geschätzt.
- 3 Davon wurden CHF 10 Mio. als externe Revisionshonorare geschätzt. Die durchschnittliche Honorarsumme für die ordentliche Revision eines börsenkotierten Unternehmens beträgt somit rund CHF 44'000.
- 4 Dies stellen die Kosten für die Erstellung der Konzernrechnung nach den Grundsätzen des Obligationenrechts (Buchwertkonsolidierung) sowie für die Aufbereitung der dafür notwendigen Informationen dar.
- 5 Dies stellen die externen Kosten für die Revision der Konzernrechnung dar. Die durchschnittliche Honorarsumme für die Revision einer Konzernrechnung einer börsenkotierten Gesellschaft beträgt somit rund CHF 21'000.
- 6 Dies sind Initialkosten (= einmalige, nicht wiederkehrende Kosten zur Erfüllung der gesetzlichen Handlungspflicht) und betreffen den Zeitraum vor 2012. Ein grosser Anteil der Kosten entfällt auf das Jahr 2008 und der damit verbundenen gesetzlichen Verankerung des IKS. Eine Änderung der bestehenden Regulierungspraxis tangiert diese Kosten nicht. Hingegen sind Unternehmen, die ihre Tätigkeit 2012 und später aufnehmen mit solchen Initialkosten konfrontiert.

g. Revisor/In und Revisionsexperte/In (Segment 8)

Eine detaillierte Kostenberechnung findet sich im Anhang XIII.

Handlungspflicht	Gesetzesgrundlage / Erklärung	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Zulassung als Revisor/In und Revisionsexperte/In	Art. 4/5 RAG Nachweispflicht Zahlungspflicht	CHF 7.5 Mio.	CHF 0 Mio.	CHF 7.5 Mio. ¹
Zulassung der MA bei staatlich beaufsichtigten RU	Art. 7 RAG Art. 9 RAG Nachweispflicht	CHF 0.9 Mio.	CHF 0	CHF 0.9 Mio. ²
Total <u>einmalige</u> Regulierungskosten Segment 8 (N=8'008)		CHF 8.4 Mio.	CHF 0 Mio.	CHF 8.4 Mio. ³

- ¹ Diese Kosten fallen auf Ebene der natürlichen Personen an und beinhalten Suchkosten (z.B. Wirtschaftsprüferdiplome) und Zulassungsgebühren. Die Zulassungsgebühren machen dabei CHF 6.406 Mio. aus (8'008 x CHF 800). Die Zulassungsgebühren des Jahres 2012 für Revisionsexperten/innen, Revisionsunternehmen und staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen beziffern sich auf CHF 1.136 Mio. wobei TCHF 615 Auflösungen von im Vorjahr abgegrenzten Zulassungsgebühren sind.
- ² Dies stellen Kosten zur zentralen Koordination für die Zulassung und nachfolgenden Mutationen der Mitarbeitenden bei staatlich beaufsichtigten Prüfungsgesellschaften dar. Diese übernehmen durch ihre zentralen Koordinationsstellen einen Teil der individuellen Zulassungskosten, insbesondere die Nachweiskosten. Theoretisch wäre es denkbar, dass die Revisionsexperten/innen und Revisoren/innen dieser Handlungspflicht individuell nachkommen, da keine direkte Verpflichtung des Revisionsunternehmens besteht. Es ist aber unwahrscheinlich, dass ein Revisionsunternehmen auf jegliche Koordination und Überwachung der Compliance verzichtet.
- ³ Dies sind Initialkosten (= einmalige, nicht wiederkehrende Kosten zur Erfüllung der gesetzlichen Handlungspflicht) und betreffen den Zeitraum vor 2012. Ein grosser Anteil der Kosten entfällt auf die Jahre 2007 und 2008 im Zusammenhang mit der Gründung der Revisionsaufsichtsbehörde. Eine Änderung der bestehenden Regulierungspraxis tangiert diese Kosten nicht. Hingegen sind Unternehmen, die ihre Tätigkeit 2012 und später aufnehmen mit solchen Initialkosten (bzw. Zulassungskosten) konfrontiert.

h. Revisionsunternehmen (Segment 9)

Eine detaillierte Kostenberechnung findet sich im Anhang XIV.

Handlungspflicht	Gesetzesgrundlage / Erklärung	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Zulassung als Revisionsunternehmen	Art. 6 RAG / Art. 38 RAV Nachweispflicht Zahlungspflicht	CHF 8.8 Mio.	CHF 2.7 Mio.	CHF 6.1 Mio.
Total Regulierungskosten <u>pro 5 Jahre</u> Segment 9 (N=3'614)		CHF 8.8 Mio.	CHF 2.7 Mio.	CHF 6.1 Mio. ¹
Total <u>jährliche</u> Regulierungskosten (N=3'614)		CHF 1.7 Mio.	CHF 0.5 Mio.	CHF 1.2 Mio. ²

¹ Die Zulassung der Revisionsunternehmen muss alle 5 Jahre erneuert werden. Die Zulassungsgebühren machen dabei CHF 4.149 Mio. aus (2'766 x CHF 1'500) Von Einzelunternehmen, in denen nur der Inhaber Revisionsdienstleistungen erbringt, wird nur die einmalige Registrierungsgebühr als natürliche Person erhoben (N = 848).

² Davon entfallen rund CHF 830 Mio. auf die jährlichen Zulassungsgebühren. Die gesamten Zulassungsgebühren des Jahres 2012 für Revisionsexperten/innen, Revisionsunternehmen und staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen beziffern sich auf CHF 1.136 Mio. wobei TCHF 615 Auflösungen von im Vorjahr abgegrenzten Zulassungsgebühren sind.

i. staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen (Segment 10)

Eine detaillierte Kostenberechnung findet sich im Anhang XV.

Handlungspflicht	Gesetzesgrundlage / Erklärung	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Jährliche Aufsichtsgebühren	Art. 21 RAG Zahlungspflicht	CHF 2.748 Mio.	CHF 0	CHF 2.748 Mio.
Jährliche Inspektionsgebühren	Art. 16 RAG Zahlungspflicht	CHF 1.231 Mio.	CHF 0	CHF 1.231 Mio.
Jährliche Berichterstattung (11/21)	Art. 30 RAV Meldepflicht	TCHF 142	CHF 0	TCHF 142 ¹
Überprüfung staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen (10/21)	Art. 16 RAG Nachweispflicht	TCHF 405	CHF 0	TCHF 405 ²
Aufrechterhaltung QS	Art. 9 RAV Nachweispflicht	TCHF 75	CHF 0	TCHF 75
Total jährliche Regulierungskosten Segment 10 (N=21)		CHF 4.7 Mio.	CHF 0	CHF 4.7 Mio. ³

Handlungspflicht	Gesetzesgrundlage / Erklärung	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Zulassung als staatlich beaufsichtigtes RU (prov. Zulassung)	Art. 7 RAG/ Art. 38 RAV Nachweispflicht Zahlungspflicht	TCHF 108	CHF 0	TCHF 108
Aufbau eines internen Q-Systems 5/21	Art. 9 RAV Nachweispflicht	TCHF 44	CHF 0	TCHF 44 ⁴
Aufbau eines internen Q-Systems 16/21	Art. 9 RAV Nachweispflicht	CHF 2.8 Mio.	CHF 1.4 Mio.	CHF 1.4 Mio. ⁵
Total einmalige Regulierungskosten Segment 10 (N=21)		CHF 2.9 Mio.	CHF 1.4 Mio.	CHF 1.5 Mio. ⁶

¹ Die kleineren staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen müssen der Aufsichtsbehörde jährlich über die Einhaltung der aufsichtsrechtlichen Bestimmungen berichterstellen.

² Die drei grössten staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen wurden bisher jährlich überprüft. Die restlichen Prüfungsgesellschaften werden gemäss Gesetz mindestens jedes dritte Jahr überprüft. Die jährliche Berichterstattung entfällt im Falle einer Überprüfung.

³ exkl. Anteil Zulassungsgebühren. Die Zulassungsgebühren des Jahres 2012 für Revisionsexperten/innen, Revisionsunternehmen und staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen

beziern sich auf CHF 1.136 Mio. wobei TCHF 615 Auflösungen von im Vorjahr abgegrenzten Zulassungsgebühren sind.

- 4 Die grösseren staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen verfügen aufgrund internationaler Entwicklungen (ICQC1) und aus Gründen der „Brand Protection“ bereits über entsprechende QS-Systeme. Die Initialkosten zum Aufbau eines QS-Systems werden im Rahmen der Selbstregulierung als Sowieso-Kosten anerkannt. Die hier aufgeführten (marginalen) Kosten übersteigen diejenigen der Selbstregulierung und können insbesondere auf den erhöhten Dokumentationsaufwand zurückgeführt werden, um die Überprüfbarkeit des QS durch die RAB sicherzustellen.
- 5 Dies stellen die Initialkosten für den Aufbau eines von den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen verlangten internen Qualitätssicherungssystems dar. Es ist anzunehmen, dass kleinere staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen über weniger ausgereifte und dokumentierte Qualitätssicherungssysteme aufweisen, weshalb der Initialaufwand im Vergleich zu den grösseren staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen höher ausfällt. Rund 50 Prozent dieser Kosten wird im Rahmen der Selbstregulierung als Sowieso-Kosten anerkannt. Die verbleibenden Kosten übersteigen aus Sicht der befragten Experten die Kosten der Selbstregulierung und wurden entsprechend als Regulierungskosten taxiert.
- 6 Die unter Ziff. 4 bis 5 aufgeführten Kosten gelten als Initialkosten (= einmalige, nicht wiederkehrende Kosten zur Erfüllung der gesetzlichen Handlungspflicht(en)) und betreffen den Zeitraum vor 2012. Ein grosser Anteil der Kosten entfällt auf die Jahre 2007 und 2008 im Zusammenhang mit der Gründung der Revisionsaufsichtsbehörde. Eine Änderung der bestehenden Regulierungspraxis tangiert diese Kosten nicht. Hingegen sind Unternehmen, die ihre Tätigkeit 2012 und später aufnehmen mit solchen Initialkosten (bzw. Zulassungskosten) konfrontiert.

Bemerkung der Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) zu Ziff. 4 und 5:

In Bezug auf die von staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen verlangten internen Qualitätssicherungssysteme legt die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) Wert auf die Feststellung, dass weder der Gesetzgeber noch sie selbst im Vergleich zur nationalen und internationalen Selbstregulierung erhöhte Anforderungen an den Aufbau oder die Aufrechterhaltung von internen Qualitätssicherungssystemen stellt. Wenn die befragten Unternehmen nach Inkraftsetzung des neuen Rechts einen erhöhten Aufwand für die Qualitätssicherung ausmachen, lässt dies den Schluss zu, dass die Vorgaben der Selbstregulierung vor der Inkraftsetzung des neuen Rechts nicht umfassend umgesetzt wurden. Aus Sicht der RAB liegen daher weitestgehend Sowieso- und keine Regulierungskosten vor.

TEIL B: KOMMENTIERTE, QUALITATIVE KOSTENSCHÄTZUNG UND DISKUSSION MÖGLICHER VEREINFACHUNGS- VORSCHLÄGE

Nachfolgend wird die quantitative Analyse (vgl. Teil A) um eine kommentierte, qualitative Bewertung der Kostenfolgen und Sowieso-Anteile für die einzelnen Segmente und Handlungspflichten ergänzt. Der Zweck besteht darin, die Kostenfolgen der einzelnen Handlungspflichten übersichtlich darzustellen um Anhaltspunkte zu erlangen, wo Kostenreduktionspotentiale bestehen. Die Ergebnisse und Schlussfolgerungen basieren auf dem Expertenworkshop vom 14.05.2013 (Teilnehmerliste vgl. Anhang I) und den insgesamt 20 Validierungsinterviews (Teilnehmerliste vgl. Anhang II).

Auf Basis der qualitativen Einschätzung werden mögliche Vereinfachungsvorschläge für die definierten Segmente, insbesondere aber für die Segmente der KMUs, namentlich die Einzelunternehmen, GmbHs / AGs mit Opting-Out sowie eingeschränkt revidierte GmbHs / AGs diskutiert. Die qualitative Bewertung der Kosten und Sowieso-Anteile erfolgt auf subjektiver Basis mithilfe einer 3 -er Skala mit den Ausprägungen «Hoch», «Mittel» und «Tief». Die Bewertung erfolgt immer in Bezug auf das jeweilige Segment und in Relation zu dessen Handlungspflichten. Damit wird den segmentalen Unterschieden Rechnung getragen und die Resultate werden vergleichbarer.

Als Referenz und Ausgangspunkt gilt wie unter Teil A das Jahr 2012 mit dem in diesem Jahr anwendbaren Rechnungslegungs- und Revisions(aufsichts)recht. In Bezug auf die ordentliche Revision gelten die neuen, per 1.1.2012 in Kraft getretenen Schwellenwerte von 20 Millionen Bilanzsumme, 40 Millionen Umsatzerlös und 250 Vollzeitstellen. Das neue Rechnungslegungsrecht, welches ab 1.1.2013 in Kraft getreten ist, wird so weit wie möglich berücksichtigt.

II. Diskussion Verbesserungsvorschläge nach Segment

a. Eingetragene Einzelunternehmen

Qualitative Bewertung der Kostenschätzung

Jährliche Kosten

Handlungspflicht	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Vereinfachte Einnahmen- und Ausgabenrechnung	Mittel	Hoch	Tief
Aufbewahrungspflicht	Tief	Hoch	Tief

Kommentar zur Kostenschätzung

Das Segment Einzelunternehmen weist in Bezug auf das Rechnungslegungsrecht tiefe jährliche Regulierungskosten auf. Einerseits, weil es nur wenige (zwei) belastende Handlungspflichten gibt und andererseits, weil die Erfüllung dieser Handlungspflichten einen hohen Sowieso-Kosten-Anteil aufweist. Die Erstellung einer vereinfachten Einnahmen- und Ausgabenrechnung führt zwar zu gewissen Bruttokosten, insbesondere in Form von Personalaufwendungen, jedoch wird dies nicht als zusätzlicher administrativer Aufwand taxiert. Einerseits benötigt eine solide Unternehmensführung entsprechend aufbereitete Informationen aus dem Rechnungswesen. Eine reine Einnahmen- und Ausgabenrechnung, wie sie vom OR (Art. 957 altOR) vorgegeben wird, stellt die absolute Minimalausprägung eines ordnungsgemäss geführten Rechnungswesens dar. Andererseits gehen die Anforderungen von Seiten der Steuerbehörden zwecks Gewinnbesteuerung (Art. 58 Abs. 2 DBG) oder MWST-Abrechnungen teilweise über die minimalen Vorgaben des OR hinaus.

Die Pflicht zur Aufbewahrung der Geschäftsbücher und Buchungsbelege macht auch aus unternehmerischer, straf- und haftungsrechtlicher Perspektive Sinn (z.B. Debitoren- und Mahnwesen, Produkthaftung, Straf- und Scheidungsverfahren), weshalb die ohnehin schon geringen Bruttokosten ebenfalls zu einem grossen Teil Sowieso-Kosten darstellen und die Nettokosten noch tiefer ausfallen.

Diskussion Vereinfachungsvorschläge

Aufgrund der tiefen Nettokosten und der ohnehin geringen Regelungsdichte ergeben sich in diesem Segment keine Verbesserungspotentiale.

Auch mit dem neuen Rechnungslegungsrecht fallen keine wesentlichen Änderungen an. Einzelunternehmen mit Vorjahresumsatzerlösen von weniger als TCHF 500 unterstehen der eingeschränkten Buchführungspflicht und somit einer vereinfachten Einnahmen- und Ausgabenrechnung. Der Grenzwert muss auf Grund des beschränkten Nutzens der Einnahmen- und Ausgabenrechnung auch für betriebliche Zwecke bereits als hoch beurteilt werden.

b. GmbHs / AGs mit Opting-Out

Qualitative Bewertung der Kostenschätzung

Jährliche Kosten

Handlungspflicht	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Buchführung / Jahresrechnung	Hoch	Hoch	Mittel
Risikobeurteilung ¹	Mittel	Mittel	Tief
Erstellung Anhang	Tief	Tief	Tief
Jahresbericht ¹	Tief	Tief	Tief

¹ Handlungspflichten fallen unter neuem RL-Recht weg

Initialkosten

Handlungspflicht	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Opting-Out	Tief	Tief	Tief

Kommentar zur Kostenschätzung

Das Segment «GmbHs/AGs und Opting-Out» weist insgesamt tiefe Regulierungskosten (inkl. Folge- und Initialkosten) auf. Erwartungsgemäss führt die Buchführungspflicht zu hohen Bruttokosten, allerdings mit einem hohen Sowieso-Kosten-Anteil und entsprechend moderaten Nettokosten. Obwohl anzunehmen ist, dass ein Teil der Mikrounternehmen auf einzelne Buchführungsvorschriften (z.B. zeitliche oder sachliche Abgrenzungen) verzichten würde, ist eine solide wirtschaftliche Unternehmensführung ohne systematisch und strukturiert aufbereitete Informationen aus dem Rechnungswesen auf Dauer nur schwer möglich. Dies erklärt den hohen Sowieso-Kosten-Anteil.

Mit dem Opting-Out sind tiefe Initialkosten verbunden, welche zu einem Teil auf Gebühren (Eintragung im Handelsregister⁹, Betreuungsauszug, notarielle Beglaubigungen im Rahmen von Statutenänderungen) und zum anderen Teil auf Personal- und Beratungsaufwendungen, auch im Zusammenhang mit teilweisen Statutenänderungen, anfallen. Auch Muller (2009) kommt in seiner Studie zum Schluss, dass die Kosten für das Opting-Out bei einem durchschnittlichen Wert von CHF 1700 gering ausfallen. Vergleicht man diese Kosten zudem mit den jährlichen Ersparnissen von rund CHF 2000 bis CHF 3000 bei einer eingeschränkten Revision, auch bereits bei kleinen AGs, scheint der Einmalaufwand gering.

Mit den restlichen drei Handlungspflichten, namentlich der Risikobeurteilung, der Erstellung der Anhangsangaben sowie des Jahresberichts sind geringe Kosten verbunden. Die Durchführung der Risikobeurteilung wurde anfänglich zwar kritisiert, hat sich in der Praxis aber als administrativ wenig aufwendig erwiesen. Vergangene Studien stützen diese Resultate (Wyss/Schüle, 2010; Muller, 2009). Neu sind Angaben über die Risikobeurteilung Bestandteil des Lageberichts und somit für die

⁹ Die Gebühren zur Eintragung des Opting-Outs im Handelsregister variieren je nach Kanton zwischen CHF 200 und CHF 320, vgl. beispielsweise Opting-Out Gebühren der Kantone ZH, TG, AG, ZG, BS, SZ, SO.

Segmente Opting-Out und eingeschränkte Revision nicht mehr vorgesehen. Auch der Jahresbericht entfällt zukünftig für diese beiden Segmente. Damit waren aber selbst bisher nur tiefe Aufwendungen verbunden. Weiterhin zu erstellen bleibt der Anhang. Dies wird von Mikrounternehmen teilweise kritisch betrachtet, insbesondere weil der Anhang aus ihrer Sicht wenig Nutzen stiftet, was sich entsprechend im tiefen Sowieso-Kosten-Anteil ausdrückt.

Diskussion Vereinfachungsvorschläge

In Anbetracht der mittleren Regulierungskosten und der zukünftigen Erleichterungen ergeben sich in diesem Segment keine Verbesserungspotentiale. Zukünftig beschränken sich die Handlungspflichten in diesem Segment auf die Buchführung und Erstellung der Jahresrechnung (inkl. Anhang) sowie allfällige Einmalkosten bei der Registrierung zum Opting-Out.

Der Einmalaufwand im Falle eines Opting-Outs ist gering, insbesondere auch im Vergleich zu den jährlichen Einsparungen aus der wegfallenden Revision. Diese wurden im Jahr 2010 auf rund CHF 500 Mio. geschätzt (Strasser, 2011).

Die Buchführung und Erstellung der Jahresrechnung nach Vorgaben des Obligationenrechts wird zu hohen Teilen als Sowieso-Kosten taxiert. Obwohl gewisse Unternehmen auf einzelne Elemente der Buchführung, wie die zeitliche oder sachliche Abgrenzung, verzichten würden, widerspiegelt der hohe Sowieso-Kosten-Anteil die Notwendigkeit und Wichtigkeit der Informationen aus dem finanziellen Rechnungswesen. Ein Verzicht auf Abgrenzungen führt zudem auch aus betrieblicher Sicht zu verzerrten oder sogar fehlerhaften Informationen, weshalb auch die Abgrenzungen weitgehend Sowieso-Kosten darstellen. Zudem besteht für Unternehmen mit Nettoerlösen von weniger als TCHF 100 weiterhin die Möglichkeit, auf die zeitliche und sachliche Abgrenzung zu verzichten. Aus diesen Gesichtspunkten vertreten die befragten Unternehmen und Experten die Meinung, dass in Bezug auf die Buchführung keine Überregulierung stattfindet und sich deshalb keine Verbesserungspotentiale ergeben.

Die Erstellung der Anhangsangaben wird von Unternehmensseite teilweise kritisiert und deren Verzicht gefordert. Insbesondere die Aufbereitung der geforderten Angaben wird als zusätzlicher administrativer Aufwand, ohne direkten (internen) Gegennutzen, empfunden. Die Sowieso-Kosten wurden entsprechend tief bewertet. Die reine Abschaffung der Anhangspflicht ist jedoch kein eigentlicher Verbesserungsvorschlag, weil damit auch der Nutzen der Regulierung wegfallen würde. Primär besteht dieser im Gläubiger- und Mitarbeiterschutz durch erläuternde und ergänzende Angaben der Jahresrechnung. Die Praxis zeigt, dass die Erfüllung der Anhangspflicht – trotz tiefem Sowieso-Kosten-Anteil – geringe Kosten verursacht und deshalb keine Verbesserungspotentiale ergibt.

c. GmbHs / AGs mit eingeschränkter Revision

Qualitative Bewertung der Kostenschätzung

Jährliche Kosten

Handlungspflicht	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Revision	Mittel	Tief	Mittel
Buchführung / Jahresrechnung	Hoch	Hoch	Tief
<i>Risikobeurteilung</i> ¹	Mittel	Mittel	Tief
Erstellung Anhang	Tief	Tief	Tief
<i>Jahresbericht</i> ¹	Tief	Tief	Tief

¹ Handlungspflichten fallen unter neuem RL-Recht weg

Kommentar zur Kostenschätzung

Das Segment «GmbHs/AGs und eingeschränkte Revision» weist – abgesehen von den Revisionshonoraren – geringe Regulierungskosten auf. Je nach Unternehmensgrösse und -Komplexität führt die Revision zu Kosten von rund CHF 3300 bis 8600 CHF. Wyss/Schüle (2010: 631) beziffern das durchschnittliche Honorar einer eingeschränkten Revision auf rund 4'900 CHF. Es darf angenommen werden, dass die durchschnittliche Honorarinvestition parallel mit der Erhöhung der Schwellenwerte per 1.1.2012 steigen dürfte, weil zusätzliche, grössere Unternehmen mit komplexeren Strukturen der eingeschränkten Revision unterstehen werden. Die gesamte regulatorische Belastung als Folge der Revision wird hingegen abnehmen, da eine grosse Anzahl von Unternehmen zugunsten der eingeschränkten Revision auf die teurere, ordentliche Revision verzichten kann.

Der tiefe Sowieso-Kosten Anteil bei den Revisionshonoraren kann auf folgende Punkte zurückgeführt werden:

- GmbHs unterstanden nach altem Revisionsrecht keiner gesetzlichen Revision. Daraus kann gefolgert werden, dass insbesondere GmbHs, welche in der Vergangenheit auf eine freiwillige Revision verzichtet haben, die neue Revisionspflicht als zusätzliche Belastung empfinden.
- Das Opting-Out liegt bei Mikrounternehmen – insbesondere im Fall von Neugründungen – im Trend. Nach aktuellen Schätzungen sparen bereits mehr als 50 Prozent¹⁰ sämtlicher GmbHs und AGs die Revisionsstelle ein. Es ist davon auszugehen, dass ein Teil der vielen Kleinunternehmen (10-49 VZÄ)¹¹ im Segment der eingeschränkten Revision, den Schwellenwert für das Opting-Out (≤ 10 VZÄ im Jahresdurchschnitt) nur knapp übertreffen und aufgrund ihrer

¹⁰ Dies ist eine Schätzung auf Basis der Zahlen des Handelsregistersamts zu den eingetragenen Rechtsformen per 1.1.2013, der eidgenössischen Betriebszählung 2008/2010 sowie Zahlen zum Opting-Out per 31.12.2012 von Creditreform.

¹¹ Nach aktuellen Schätzungen haben Kleinunternehmen (10-49 VZÄ) mit 85 Prozent die überwiegende Mehrheit am Segment der eingeschränkten Revision. Diese Schätzung basiert auf Zahlen des Handelsregistersamts zu den eingetragenen Rechtsformen per 1.1.2013 sowie der eidgenössischen Betriebszählung 2008/2010.

- überschaubaren Grösse, der lokalen Verankerung oder langjährigen Beziehungen zu ihren Anspruchsgruppen ebenso auf eine gesetzliche Revision verzichten würden.¹²
- Das Testat der eingeschränkten Revision (Negativbestätigung) ist für den Kunden zumeist schwer verständlich oder nichtssagend, insbesondere im Vergleich zum bisherigen Full Audit.

Trotzdem identifizierten die Experten und befragten Unternehmen einen kleinen Anteil der Revisionskosten als Sowieso-Kosten, da die Revision unbestrittermassen der Qualitätssicherung im Rechnungswesen dient. Obwohl die Verantwortung für das Rechnungswesen bei der Unternehmensleitung liegt, unterstützt die Revision diese bei der Wahrnehmung ihrer Verantwortung. Alternativen, beispielsweise eine noch engmaschigere Kontrolle durch die Unternehmensleitung selbst, wären wahrscheinlich kostenintensiver.

Die Buchführung und Erstellung der Jahresrechnung wird zu hohen Teilen als Sowieso-Kosten taxiert, dementsprechend gering fallen die Nettokosten aus. Analog zu den vorhergehenden Segmenten sind die Unternehmen und ihre Anspruchsgruppen, insbesondere mit zunehmender Grösse und Komplexität, auf eine strukturierte und systematische finanzielle Berichterstattung angewiesen. Deshalb ist der Sowieso-Kosten-Anteil etwas höher als beim Segment «GmbHs/AGs und Opting-Out». Die anfallenden Nettokosten sind insbesondere auf Beratungsleistungen zurückzuführen, sei es in Bezug auf die Abschlusserstellung oder einfach um sich auf dem Laufenden zu halten, und somit eher eine indirekte Regulierungsfolge.

Mit den restlichen drei Handlungspflichten, namentlich der Risikobeurteilung sowie der Erstellung des Anhangs sowie des Jahresberichts sind analog zum Segment «GmbHs/AGs und Opting-Out» tiefe Kosten verbunden. Der Jahresbericht und die Risikobeurteilung fallen mit dem neuen Rechnungslegungsrecht zukünftig weg (vgl. Ziff. 2.2 für weitere Ausführungen).

Diskussion Vereinfachungsvorschläge

In Anbetracht der mittleren Revisionskosten stellt sich die Frage nach diesbezüglichen Verbesserungspotentialen, namentlich einer weiteren Erhöhung der Schwellenwerte¹³. Die Kosten zur Erfüllung der drei restlichen Handlungspflichten sind – analog zum Segment «GmbHs/AGs und Opting-Out» – gering, wobei zwei davon sowieso wegfallen (vgl. Ziff. 2.2 für weitere Ausführungen).

Die Revisionskosten sind vorwiegend auf die Revisionshonorare zurückzuführen. Insbesondere kleinere Unternehmen gewichten den Aufwand für eine Revision höher als deren interner Nutzen, was sich im tiefen Sowieso-Kosten-Anteil ausdrückt. Der hohe und weiterhin steigende Anteil an Opting-Outs ist ebenso ein Indikator, dass aus Kostenüberlegungen auf eine Revision verzichtet würde. Auch wenn aus Sicht der Unternehmen das interne Kosten/Nutzen Verhältnis nicht immer gegeben scheint, gilt abzuwägen, ob das Verhältnis von Aufwand für das Unternehmen und Nutzen für die Gesellschaft angemessen ist. Dabei ist zu beachten, dass die Revision die Unternehmensleitung bei

¹² Eine generelle Diskussion zum Thema Revision und KMUs und insbesondere zum Zusammenhang von fehlender Revisionsstelle und der Anzahl Konkurse war Fokus einer Zusatzstudie im Rahmen der Regulierungsfolgeabschätzung des Rechnungslegungs- und Revisionsaufsichtsrechts (vgl. Zusatzstudie vom 30.08.2013).

¹³ Die Schwellenwerte wurden per 1.12.2012 deutlich auf CHF 20 Mio. Bilanzsumme, CHF 40 Mio. Jahresumsatz und 250 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt erhöht. Die alten Schwellenwerte lagen bei CHF 10 Mio. Bilanzsumme, CHF 20 Mio. Jahresumsatz und 50 Vollzeitmitarbeitenden im Jahresdurchschnitt.

der Wahrnehmung ihrer Verantwortung für das Rechnungswesen unterstützt und Alternativen, namentlich eine noch engmaschigere Kontrolle durch Unternehmensleitung selbst, wahrscheinlich kostenintensiver wären. Dieser Effekt verstärkt sich mit zunehmender Grösse des Unternehmens und der dafür nötigen delegativen Führung durch die Unternehmensleitung. Der gesellschaftliche Nutzen besteht primär im Schutz der Anspruchsgruppen wie Mitarbeiter, Kapitalgeber oder Lieferanten. Mit einer Erhöhung des Schwellenwerts, welcher auch unter dem neuen Rechnungslegungsrecht gilt (≤ 10 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt), würden zwar mehr Unternehmen die Möglichkeit erhalten auf die gesetzliche Revision zu verzichten. Unter der Annahme, dass die Unternehmen ein Opting-Out vornehmen, würden die Regulierungskosten entsprechend sinken. Allerdings verzichten bereits heute mehr als 50 Prozent sämtlicher GmbHs und AGs auf die Revision. Mit einer weiteren Erhöhung der Schwellenwerte könnte sich das Opting-Out zur Grundform der schweizerischen Revision entwickeln. Die damit verbundenen gesamtwirtschaftlichen und gesellschaftlichen Auswirkungen sind aber nur schwer abzuschätzen und nicht Teil dieser Studie. Ebenso fehlt es an wissenschaftlichen Beiträgen zu diesem Thema. Fakt wäre, dass eine grosse Mehrheit von Unternehmen, auch solche mit einer beträchtlichen Führungsspanne der Unternehmensleitung, keiner externen Überprüfung ihrer Jahresrechnung unterstehen würde. Dies zu Lasten eines gewissen Masses an externer Glaubwürdigkeit und interner Sicherheit bezüglich Qualität der Buchführung und Rechnungslegung. Eine Erhöhung des Schwellenwerts würde diese Problematik zweifellos verschärfen. Auf Basis dieser Güterabwägung, dem bereits heute hohen Anteil an Opting-Outs und der ansonsten tiefen Regulierungskosten erscheint eine Erhöhung des Schwellenwerts nicht vordergründig.

Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, dass die eingeschränkte Revision gemäss den Internationalen Revisionsstandard nur als „Review“ und nicht als eigentliche Prüfung der Jahresrechnung gilt (ISA 2400). Es wäre zu untersuchen, in wie weit in anderen Ländern für ein bestimmtes Segment ebenfalls nur eine „Review“ und keine eigentliche Prüfung der Jahresrechnung erforderlich ist. Jedenfalls stellt eine Review in der Systematik der internationalen Standards bereits eine deutliche Erleichterung dar.

d. GmbHs / AGs mit ordentlicher Revision – Einzelabschluss (Segmente 4 bis 6)**Qualitative Bewertung der Kostenschätzung**Jährliche Kosten

Handlungspflicht	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Revision	Hoch	Tief	Hoch
Buchführung / Jahresrechnung	Hoch	Hoch	Tief
Nachweis Existenz IKS (Folgekosten)	Tief	Tief	Tief
Risikobeurteilung	Tief	Mittel	Tief
Erstellung Anhang	Tief	Tief	Tief
Jahresbericht	Tief	Tief	Tief

Initialkosten

Handlungspflicht	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Nachweis Existenz IKS	Hoch	Mittel	Hoch

Kommentar zur Kostenschätzung

In Bezug auf den Einzelabschluss weisen die ordentlich revidierten Unternehmen – abgesehen von den Revisionshonoraren und den Implementierungskosten zum Aufbau des IKS – tiefe Regulierungskosten auf.

Die Revisionshonorare sind ein massgeblicher Kostenfaktor mit einem niedrigen Sowieso-Kosten Anteil. Die Revisionshonorare divergieren stark nach Unternehmensgrösse und -Komplexität. Der Mittelwert dürfte sich in der Grössenordnung zwischen CHF 25'000 und CHF 35'000 bewegen.¹⁴

Die Sowieso-Kosten sind im Falle der ordentlichen Revision zwar leicht höher als bei der eingeschränkten Revision, aber noch immer eher tief. Es ist vorstellbar, dass gewisse Unternehmen unter bestimmten Bedingungen (Hauptaktionäre sind in die operative Führung des Unternehmens eingebunden) auf eine ordentliche Revision verzichten würden. Für andere Unternehmen mit Aktienstreubesitz oder hohem Fremdfinanzierungsbedarf macht ein Verzicht auf die ordentliche Revision aus Governance- und Finanzierungsaspekten wenig Sinn. In diesem Fall müssten der Verwaltungsrat und die Geschäftsleitung die Verantwortung vollumfänglich selbst wahrnehmen und entsprechende Prüfungshandlungen persönlich vornehmen. Ob daraus tiefere Kosten resultieren würden, muss ernsthaft in Frage gestellt werden. Ferner ist ein Teil der Revisionskosten auf die Überprüfung des Internen Kontrollsystems (IKS) zurückzuführen und deshalb letztlich dieser Regulierung anzulasten.

Mit dem Aufbau des IKS sind relativ zu den anderen Handlungspflichten hohe Initialkosten verbunden, auch durch die Inanspruchnahme von entsprechenden Beratungsleistungen. Für Unternehmen,

¹⁴ Wyss/Schüle beziffern das durchschnittliche Honorar einer ordentlichen Revision auf rund CHF 32'500.

welche noch über keine entsprechenden Kontroll- oder Qualitätssicherungssysteme verfügen, kann die Implementierung des IKS eine wesentliche Belastung darstellen. Insgesamt werden die Kosten im Zusammenhang mit der IKS-Einführung aber als erträglich beurteilt. Zu diesem Schluss kommt auch Muller (2009: 24) in seiner Studie zum neuen Revisionsrecht. Es ist anzunehmen, dass Unternehmen ab einer gewissen Grösse und aus Sicht der Corporate-Governance über entsprechende Kontrollaktivitäten (z.B. Vieraugenprinzip) verfügen. In diesem Sinne handelt es sich eher um eine Standardisierung und Dokumentation der bisherigen Kontrollen (und Prozesse), als um einen kompletten Neuaufbau. Trotz anfänglicher kritischer Betrachtung von Unternehmensseite, wird das IKS – in materieller Hinsicht – als wichtiges Instrument der Corporate Governance verstanden. Jedoch wird die Erfüllung der formalen Prüfungsanforderungen, insbesondere der damit verbundene Dokumentationsaufwand, als zusätzliche administrative Belastung empfunden, was sich im eher niedrigen Sowieso-Kosten-Anteil ausdrückt.

Die sich aus dem IKS ergebenden Folgekosten werden sowohl von Unternehmensseite als auch von den Experten als gering eingestuft. Allerdings ist die regelmässige Überprüfung Teil der als hoch eingestuft Revisionskosten. Auch in diesem Fall wird der Sowieso-Kosten-Anteil tief geschätzt, weil es sich vielfach um die Aktualisierung der bestehenden Dokumentationen handelt, um den formalen Prüfungsanforderungen zu genügen.

Die Buchführung und Erstellung der Jahresrechnung wird zu hohen Teilen als Sowieso-Kosten taxiert, dementsprechend gering fallen die Nettokosten aus. Es darf angenommen werden, dass mit zunehmender Grösse und Komplexität sowieso ein zusätzlicher Abschluss nach einem anerkannten Standard erstellt wird, um den Transparenz- und Informationsbedürfnissen der Anspruchsgruppen zu genügen. Eine Studie der Universität Zürich zum Thema Swiss GAAP FER bestätigt dies (Meyer et al. o.J. 17ff.).

Mit den restlichen drei Handlungspflichten, namentlich der Risikobeurteilung sowie der Erstellung des Anhangs sowie des Jahresberichts sind tiefe Nettokosten verbunden. Insbesondere die Risikobeurteilung wurde anfänglich kritisiert, hat sich in der Praxis als administrativ wenig aufwendig ergeben. Vergangene Studien stützen diese Resultate (Wyss/Schüle, 2010; Muller, 2009).

Diskussion Vereinfachungsvorschläge

In Anbetracht der massgeblichen Revisionskosten und den Kosten für die IKS-Einführung, werden folgend mögliche Verbesserungsvorschläge für diese zwei Handlungspflichten diskutiert. Die Kosten zur Erfüllung der restlichen Handlungspflichten namentlich der Risikobeurteilung sowie der Erstellung des Anhangs sowie des Jahresberichts sind unwesentlich und ergeben keinen Anlass für Verbesserungen.

Die Revisionskosten sind vorwiegend auf die Revisionshonorare, die allerdings auch die Überprüfung des IKS enthalten, zurückzuführen. Der eher tiefe Sowieso-Kosten-Anteil zeigt, dass auch grössere Unternehmen unter Umständen auf eine ordentliche Revision verzichten würden. Die Einsparung wäre allerdings nicht nachhaltig, da der Verwaltungsrat und die Geschäftsleitung geeignete zusätzliche Massnahmen ergreifen müssten, um ihre gesetzliche Verantwortung wahrzunehmen. Das würde kaum in tieferen Kosten resultieren. Ausserdem sieht das Schweizer Revisionsrecht mit CHF 20 Mio. Bilanzsumme, CHF 40 Mio. Umsatz und 250 Vollzeitstellen bereits heute hohe

Schwellenwerte vor, insbesondere im Vergleich zur EU.¹⁵ Durch die Erhöhung der schweizerischen Grenzwerte unterstehen in der Schweiz nur noch rund 2 bis 2.5 Prozent¹⁶ sämtlicher GmbHs / AGs einer ordentlichen Revision. Im Gegensatz zu den unmittelbaren Kosten des zu prüfenden Unternehmens stehen das schutzwürdige Interesse der Anspruchsgruppen sowie der unternehmensinterne und volkswirtschaftliche Nutzen der ordentlichen Revision. Auf Basis dieser Güterabwägung, der bereits heute vergleichsweise hohen Schwellenwerte, der mangelnden Nachhaltigkeit der Einsparung und der ansonsten tiefen Regulierungskosten wäre eine weitere Erhöhung der Grenzwerte zur Senkung der Revisionskosten nicht zielführend.

In Bezug auf das IKS wurde von Unternehmensseite anfänglich kritisiert, dass sie nicht über ausreichende Informationen zur inhaltlichen Ausgestaltung sowie den formalen Prüfungsanforderungen verfügen (Muller, 2009: 9). Mittlerweile scheinen die Unternehmen, in Koordination mit ihren Revisionsstellen, die wesentlichen Anforderungen geklärt und das IKS auf dieser Basis aufgebaut und dokumentiert zu haben. Eine nähere Konkretisierung der inhaltlichen Ausgestaltung des IKS, beispielsweise in Form eines IKS-Leitfadens, wäre in Anbetracht des weitgehend fortgeschrittenen Aufbaus sowieso verspätet. Zudem könnte eine vordergründige Vereinfachung im heutigen Zeitpunkt zu weiteren Anpassungskosten führen, was nicht zielführend ist.

Teilweise kritisieren die Unternehmen das gesetzlich verankerte formale – aber nicht materielle – Prüfungserfordernis des IKS. Obwohl einige Revisionsgesellschaften aufgrund eines speziellen Auftrags des geprüften Unternehmens weitergehende, zum Teil auch inhaltliche Prüfungshandlungen zum IKS vornehmen, wird die Wirksamkeit des IKS generell nicht geprüft. Dies wird von Seiten der Unternehmen (und teilweise auch von Experten) kritisch betrachtet, weil ein IKS aus ihrer Sicht nur dann einen Nutzen stiftet, wenn auch dessen Wirksamkeit geprüft wird. Allerdings wären mit einer entsprechenden Gesetzesanpassung erhöhte Umstellungs- und Prüfungskosten auf ein System mit ungewissem Nutzen verbunden und deshalb im Rahmen dieser Studie kein adäquater Verbesserungsvorschlag. Der Schweizer Gesetzgeber ist hier bewusst weniger weit gegangen, als in anderen Ländern, namentlich den USA.

¹⁵ Das EU-Recht sieht für den vergleichbaren Bereich die Schwellenwerte EUR 4.4 Mio. Bilanzsumme, EUR 8.8 Mio. Jahresumsatz und 50 beschäftigte Personen vor (Zihler, 2011: 674).

¹⁶ Schätzung auf Basis der Betriebszählung 2008 des Bundesamtes für Statistik (99.74% aller Unternehmen waren KMUs), der 2012 im Eidg. HR eingetragenen Anzahl AGs und GmbHs (339'327) sowie Muller (2009).

e. Börsenkotierte Aktiengesellschaften – Einzelabschluss

Qualitative Bewertung der Kostenschätzung

Jährliche Kosten

Handlungspflicht	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Revision	Hoch	Mittel	Mittel
Nachweis Existenz IKS (Folgekosten)	Mittel	Tief	Tief
Zusätzliche Angaben zu den Vergütungen	Tief	Tief	Tief
Buchführung / Jahres- rechnung	Hoch	Hoch	Tief
Risikobeurteilung	Tief	Mittel	Tief
Erstellung Anhang	Tief	Hoch	Tief
Jahresbericht	Tief	Hoch	Tief
Zusätzliche Angaben zu den Aktionären	Tief	Tief	Tief

Initialkosten

Handlungspflicht	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Nachweis Existenz IKS	Hoch	Mittel	Mittel

Kommentar zur Kostenschätzung

In Bezug auf den Einzelabschluss weisen börsenkotierte Unternehmen – abgesehen von den Revisionshonoraren und den Implementierungskosten zum Aufbau des IKS – geringe Regulierungskosten auf.

Die Revisionshonorare sind ein mittlerer Kostenfaktor. Die durchschnittlichen Revisionshonorare werden auf rund CHF 40'000 geschätzt, wobei dies eher eine tiefe Schätzung ist. Allerdings ist der Sowieso-Kosten-Anteil im Vergleich zu anderen Segmenten höher. Die Anspruchsgruppen, insbesondere auch die Kapitalmärkte/Aktionäre, verlangen eine Revision der Jahresrechnung, um die beträchtliche Informationsasymmetrie wenigstens ein Stück weit zu reduzieren.

Der Aufbau eines IKS verursacht zwar gewisse Kosten, allerdings ist davon auszugehen, dass viele börsenkotierte Gesellschaften, aufgrund der unbestrittenen Anforderungen an die Corporate Governance, bereits über ausgebaute Kontroll- oder Qualitätssicherungssysteme verfügen. In diesem Sinne handelt es sich eher um eine Standardisierung und Dokumentation der bisherigen Kontrollen (und Prozesse), als um einen kompletten Neuaufbau des IKS.

Die Buchführung und Erstellung der Jahresrechnung wird zu hohen Teilen als Sowieso-Kosten taxiert, dementsprechend gering fallen die Nettokosten aus. Für den Einbezug in die Konzernrechnung erstellen börsenkotierte Unternehmen eine Jahresrechnung nach einem anerkannten Standard

und gehen somit über die gesetzlichen Mindestanforderungen hinaus. Der handelsrechtliche Abschluss bleibt jedoch für die in der Schweiz anknüpfenden Rechtsbereiche (u.a. Steuern, Sorgfalts-, Informations-, Aufsichts-, und Leitungspflichten der Verwaltungs- und Leitungsorgane) relevant und wird auch von der GV genehmigt.

Das OR fordert zusätzliche Angaben zu den Vergütungen sowie den bedeutenden Aktionären. Insbesondere die Angaben zu den Vergütungen des Verwaltungsrates und Geschäftsleitung können, je nach Entschädigungsweise, gewisse Kosten auslösen. Die damit verbundenen Sowieso-Kosten sind eher gering. Es ist anzunehmen, dass aufgrund der stetig erhöhten Transparenzansprüche zwar gewisse Angaben zu den Vergütungen gemacht würden, jedoch nicht so detailliert wie vom OR gefordert.

Mit den restlichen drei Handlungspflichten, namentlich der Risikobeurteilung sowie der Erstellung des Anhangs sowie des Jahresberichts sind tiefe Nettokosten verbunden.

Diskussion Vereinfachungsvorschlägen

Die Revision verursacht zwar gewisse Kosten, allerdings können börsenkotierte Gesellschaften aufgrund ihrer Publikumswirksamkeit, Grösse und Komplexität nicht auf eine Revision ihrer Jahresrechnung verzichten. Im Gegensatz zu den unmittelbaren Kosten des zu prüfenden Unternehmens stehen das schutzwürdige Interesse der Anspruchsgruppen sowie der unternehmensinterne und volkswirtschaftliche Nutzen der ordentlichen Revision. Eine Änderung der bestehenden Praxis wäre nicht zielführend.

Die Diskussion unter Ziff. 2.4 zum Thema IKS trifft auch für börsenkotierte Gesellschaften zu.

Die zusätzlichen Angaben zu den Vergütungen sowie den bedeutenden Aktionären stellen aus Sicht der Unternehmen einen administrativen Mehraufwand ohne direkten Gegennutzen dar. Allerdings zeigen jüngste Diskussionen und Abstimmungsergebnisse (Abzockerinitiative) sowie kommende Vorlagen (1:12 Initiative) die wachsende gesellschaftliche Aufmerksamkeit in Bezug auf die Entschädigung von Leitungsorganen. Zieht man diese Entwicklungen sowie das allgemein zunehmende Bedürfnis nach transparenter Berichterstattung in Betracht, ist von diesen Angabepflichten nicht abzu-
sehen.

f. GmbHs / AGs mit ordentlicher Revision / börsenkotierte Aktiengesellschaften – Konzernabschluss

Qualitative Bewertung der Kostenschätzung

Jährliche Kosten

Handlungspflicht	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Revision Konzernrechnung	Mittel	Tief <i>Mittel</i> ¹	Mittel
Erstellung Konzern- rechnung nach gesetz- lichem Minimum	Mittel	Mittel	Tief

¹ börsenkotierte Aktiengesellschaften

Kommentar zur Kostenschätzung

Die Revision der Konzernrechnung verursacht mittlere Kosten, insbesondere auch wegen des niedrigen Sowieso-Kosten-Anteils. Das durchschnittliche Revisionshonorar zur Prüfung einer nach den Minimalanforderungen des Aktienrechts erstellten Konzernrechnung bei nicht kotierten Gesellschaften wurde auf rund CHF 16'300 geschätzt.

Der Aufwand zur Erstellung der Konzernrechnung ist leicht tiefer und mit einem mittleren Sowieso-Kosten-Anteil verbunden. Die Unternehmen begründen die tiefen Sowieso-Kosten in Bezug auf die Erstellung und Revision der Konzernrechnung primär damit, dass die nach OR zulässige Buchwertkonsolidierung nur beschränkte Informationen für die Unternehmenssteuerung liefert. Aus ihrer Optik bringt die reine Addition der (steuerlich massgeblichen) handelsrechtlichen Einzelabschlüsse keinen besonderen Mehrwert. Insbesondere deshalb, weil die Bewertung von Vermögen nicht auf betriebswirtschaftlichen sondern primär steuerlichen Überlegungen basiert, obwohl der Konzernabschluss nicht für die steuerliche Beurteilung massgebend ist.

Die durchschnittlichen Honorarinvestitionen für die Revision der nach handelsrechtlichen Minimalanforderungen erstellten Konzernrechnung bei einer börsenkotierten Gesellschaft wurde auf rund CHF 20'000 geschätzt. Der Sowieso-Anteil ist höher, weil kotierte Gesellschaften aufgrund ihrer Grösse, Komplexität und Aussenwirkung kaum auf eine Revision verzichten könnten. Auf Verlangen der Börse erstellen börsenkotierte Gesellschaften eine Konzernrechnung nach einem anerkannten Standard und gehen somit über die gesetzlichen Mindestanforderungen hinaus.

Diskussion Vereinfachungsvorschläge

Das neue Rechnungslegungsrecht erlaubt weiterhin die Möglichkeit einer Buchwertkonsolidierung (Art. 963b Abs. 3 OR), obwohl der bundesrätliche Entwurf vorsah, die gesetzliche Konzernrechnung anhand eines anerkannten Standards zu erstellen (Zihler, 2012: 810). Die erneute Möglichkeit zur Buchwertkonsolidierung wird von den befragten Experten, aber auch von den betroffenen Unternehmen selbst kritisch gesehen. Auch in der Fachliteratur finden sich kritische Kommentare (vgl. Behr, 2012: 802; Zihler, 2012: 810; Eberle, 2012: 897ff.).

Weil die Buchwertkonsolidierung Kosten verursacht, aber einen relativ geringen Nutzen erbringt, wäre zu prüfen, diese Pflicht abzuschaffen. Denkbar wäre auch eine Erhöhung der Konsolidierungsschwellenwerte i.V.m. der ausschliesslichen Pflicht zur Konsolidierung nach einem anerkannten Standard zur Rechnungslegung, da eine solche Konsolidierung im Vergleich zur Buchwertkonsolidierung einen höheren Nutzen verspricht. Grössere Unternehmen und insbesondere börsenkotierte Gesellschaften (auf Verlangen der Börse) erstellen sowieso bereits eine Konzernrechnung nach anerkanntem Standard. Zwar sind die Kosten zur Erstellung einer Konzernrechnung nach anerkanntem Standard im Vergleich zur Buchwertkonsolidierung höher. Damit verbunden wäre aber auch einer Erhöhung des internen und externen Nutzens, weil die tatsächliche wirtschaftliche Situation des Konzerns wiedergegeben wird. Zudem würde eine Revision einer transparenten, nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen erstellten Konzernrechnung mehr Sinn ergeben als unter der Buchwertkonsolidierung.

g. Zulassung Revisoren/innen und Revisionsexperten/innen (natürliche Personen) und Revisionsunternehmen (juristische Personen)

Qualitative Bewertung der Kostenschätzung

Initialkosten

Handlungspflicht	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Zulassung Revisor/In, Revisionsexperte/In	Tief	Tief	Tief
Zulassung der MA bei staatlich beaufsichtigten RU	Tief	Tief	Tief
Zulassung Revisionsunternehmen	Tief	Tief	Tief

Kommentar zur Kostenschätzung

Die Zulassung als Revisor/In und Revisionsexperte/in sowie als Revisionsunternehmen verursacht zwar Kosten, diese sind aber im Gesamtzusammenhang vertretbar und primär auf die zu entrichtenden Gebühren zurückzuführen. Die mit der Zulassung verbundenen internen Kosten sind gering. Die einmaligen Registrierungskosten für natürliche Personen belaufen sich pro Person auf CHF 800. Revisionsunternehmen müssen ihre Zulassung alle 5 Jahre erneuern, wobei eine Gebühr von CHF 1'500 anfällt. Für Einzelunternehmen, in denen nur die Inhaberin oder der Inhaber Revisionsdienstleistungen erbringt, fällt nur die einmalige Zulassungsgebühr als natürliche Person (CHF 800.00) an.

Die Zulassung und Registrierung der Revisionsunternehmen und deren Mitarbeitenden verursacht zwar Kosten (für die ursprüngliche Registrierung und die nachfolgenden Mutationen), diese sind aber im Gesamtzusammenhang unbedeutend.

Insgesamt belaufen sich die jährlichen Zulassungskosten für natürliche Personen, Revisionsunternehmen und staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen auf TCHF 1'136 (davon sind TCHF 615 Auflösungen von im Vorjahr abgegrenzten Zulassungsgebühren).

Diskussion Vereinfachungsvorschläge

Die mit der Zulassung von Revisor/innen und Revisionsexperten/innen sowie Revisionsunternehmen verbundenen Kosten sind primär auf die Zulassungsgebühren der RAB zurückzuführen. Der administrative Aufwand zum Erhalt der Zulassung ist gering. Deshalb fallen in diesem Segment keine Verbesserungsvorschläge an.

h. Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen

Qualitative Bewertung der Kostenschätzung

Jährliche Kosten

Handlungspflicht	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Gebühren RAB	Hoch	Tief	Hoch
Überprüfung durch RAB	Hoch	Tief	Hoch
Zulassung RU	Tief	Tief	Tief
Zulassung MA	Tief	Tief	Tief
Aufrechterhaltung Q-System	Tief	Tief	Tief
Jährliche Berichterstattung	Tief	Tief	Tief

Initialkosten

Handlungspflicht	Bruttokosten	Sowieso-Kosten	Nettokosten = Regulierungskosten
Aufbau Q-System (16/21)	Hoch	Mittel	Mittel
Aufbau Q-System (5/21)	Mittel	Tief	Tief
Zulassung als staatlich beaufsichtigtes RU	Tief	Tief	Tief

Kommentar zur Kostenschätzung

Die Regulierungskosten des Segments „staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen“ können gesamthaft als angemessen bezeichnet werden.

Für die Finanzierung der Revisionsaufsichtsbehörde werden folgende Gebühren in Rechnung gestellt, wobei die Aufsichtsabgaben und Inspektionsgebühren nur von den 21 staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen erhoben werden. Zulassungsgebühren werden von natürlichen Personen, Revisionsunternehmen und staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen vereinnahmt.

Aufsichtsabgaben 2012 TCHF 2'748

Inspektionsgebühren 2012 TCHF 1'231

Auf das einzelne Revisionsunternehmen bezogen handelt es sich um massgebende Beträge, die weder juristisch noch ökonomisch auf die Honorare der geprüften börsenkotierten Unternehmen überwältigt werden können. Betraglich vernachlässigbar sind für die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen hingegen die Zulassungsgebühren (vgl. Ziff. 2.7).

Als massgebend sind die internen Kosten der Überprüfung der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen durch die Revisionsaufsichtsbehörde zu bezeichnen. Diese eingehenden Überprüfun-

gen finden gemäss Gesetz mindestens alle drei Jahre statt, bei den drei grossen Revisionsunternehmen erfolgte sie bisher jährlich. Die Stundenschätzungen der befragten Revisionsunternehmen bewegen sich zwischen 1'000 und 2'000 Stunden je Überprüfung. Die Wertung „hoch“ bei den Kosten ist insbesondere auch gerechtfertigt, wenn die erhöhten Dokumentationsaufwendungen für die Revisionsakten aller Publikumsgesellschaften berücksichtigt werden, die zumindest zum Teil ebenfalls auf die Überprüfung zurückzuführen sind.¹⁷

Zu den Kostenfolgen der jährlichen Berichterstattung kann keine verlässliche Aussage gemacht werden, da diese nur in Jahren ohne eingehende Überprüfung anfällt. Die in die Untersuchung einbezogenen Prüfungsgesellschaften wurden bisher jährlich oder alle 2 Jahre überprüft. Die befragten fünf bedeutendsten Revisionsunternehmen prüfen gemäss Tätigkeitsbericht 2012 der Revisionsaufsichtsbehörde 456 der insgesamt rund 490 Publikumsgesellschaften. Die Kosten für die jährliche Berichterstattung der nicht jährlich von der Revisionsaufsichtsbehörde überprüften restlichen 16 staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen müssen als Opportunitätskosten für die Tätigkeiten in einem regulierten Marktsegment betrachtet werden.

Die Initialkosten für den Aufbau des gemäss Art. 9 RAV von den staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen verlangten internen Qualitätssicherungssysteme fallen deshalb tief aus, weil die grossen Revisionsunternehmen bereits vor Inkrafttreten der regulatorischen Vorschriften aufgrund von Firmen-internen Vorgaben („Brand Protection“) bzw. den Regelungen des internationalen Berufsverbandes (insbesondere des vom International Auditing and Assurance Standards Board herausgegebenen International Standard on Quality Control 1 - ISQC1) entsprechende Qualitätssicherungssysteme implementiert hatten. Die mit der Einführung der gesetzlichen Revisionsaufsicht verbundenen Zusatzanforderungen führten bei diesen Unternehmen entsprechend nicht zu wesentlichen Mehrkosten, gehen jedoch über die bisherigen Kosten der Selbstregulierung hinaus.

¹⁷ Die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde legt Wert auf die Feststellung, dass weder der Gesetzgeber noch sie selbst im Vergleich zur nationalen und internationalen Selbstregulierung erhöhte Dokumentationsanforderungen stellt. Wenn die befragten Unternehmen nach Inkraftsetzung des neuen Rechts einen erhöhten Dokumentationsaufwand ausmachen, lässt dies den Schluss zu, dass die Vorgaben der Selbstregulierung vor der Inkraftsetzung des neuen Rechts nicht umfassend umgesetzt wurden. Aus Sicht der RAB liegen daher weitestgehend Sowieso- und keine Regulierungskosten vor.

Bedeutender sind die Kostenfolgen für kleinere staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen, die vor Inkrafttreten des Revisionsaufsichtsgesetzes noch nicht mit solchen Anforderungen konfrontiert waren – bei diesen Unternehmen trifft bei den Nettokosten eher die Wertung „mittel“ zu. Ein Teil dieser Kosten wird im Rahmen der Selbstregulierung als Sowieso-Kosten anerkannt. Ein Teil der verbleibenden Kosten übersteigen jedoch die Kosten der Selbstregulierung und wurden entsprechend als Regulierungskosten taxiert – diese sind jedoch als gerechtfertigter Preis für die Tätigkeit in einem regulierten Segment zu werten.¹⁸

Diskussion Vereinfachungsvorschläge

Die Revisionsaufsicht ist bei den in die Untersuchung einbezogenen Revisionsunternehmen unbestritten. Sie wird als Folge der inhärenten Unabhängigkeitsthematik anerkannt, ebenso wie die Tatsache, dass die Aufsicht mit Kosten verbunden ist.

Zwischen den Berufsverbänden und der Revisionsaufsichtsbehörde finden in regelmässigen Intervallen Gespräche statt, bei denen aktuelle Fragen und hängige Probleme besprochen werden. Es kann davon ausgegangen werden, dass auch die folgenden Bereiche mit Verbesserungspotenzial bei diesen Kontakten thematisiert werden bzw. worden sind.

- **Effizienz der Überprüfungen durch die Revisionsaufsichtsbehörde**
Nach Ablauf der Anlaufzeit darf mit zunehmender Praxis erwartet werden, dass die eingehenden Überprüfungen auf beiden Seiten (Revisionsaufsicht und Revisionsunternehmen) effizienter durchgeführt und Synergien realisiert werden können und sich die Kosten der Regulierung für die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen vermindern bzw. zumindest nicht weiter ansteigen. Auch die vom Bundesrat vorgeschlagene Zusammenführung aller Aufsichtsfunktionen über die Revisionsunternehmen bei der RAB kann – neben andern positiven Effekten – einen Beitrag zur erwarteten Effizienzsteigerung leisten.
- **Koordination der Überprüfungen**
Belastend und entsprechend kostentreibend ist für die der Revisionsaufsicht unterstellten Revisionsunternehmen vor allem die Kumulation der Überprüfungen (neben der RAB auch die amerikanische Aufsichtsbehörde „PCAOB“ sowie firmeninterne Quality Reviews). Eine möglichst gute Koordination und Abstimmung wäre hilfreich und würde – ohne Qualitätseinbussen – zu einer Kostenminderung führen. Dieses Anliegen ist auf der operativen Ebene in der Zusammenarbeit mit den verschiedenen Überprüfungsorganen anzugehen. Der grösste positive Effekt könnte erzielt werden, wenn die US amerikanische Revisionsaufsichtsbehörde (PCAOB) möglichst weitgehend auf die Arbeit der schweizerischen Aufsichtsbehörde abstellen und ihre eigene Überprüfungstätigkeit entsprechend reduzieren würde. Das würde allerdings eine Änderung der amerikanischen Regulierung und nicht der schweizerischen, die Gegenstand dieser Untersuchung ist, bedingen.

¹⁸ Die Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde legt Wert auf die Feststellung, dass weder der Gesetzgeber noch sie selbst im Vergleich zur nationalen und internationalen Selbstregulierung erhöhte Anforderungen an den Aufbau oder die Aufrechterhaltung von internen Qualitätssicherungssystemen stellt. Wenn die befragten Unternehmen nach Inkraftsetzung des neuen Rechts einen erhöhten Aufwand für die Qualitätssicherung ausmachen, lässt dies den Schluss zu, dass die Vorgaben der Selbstregulierung vor der Inkraftsetzung des neuen Rechts nicht umfassend umgesetzt wurden. Aus Sicht der RAB liegen daher weitestgehend Sowieso- und keine Regulierungskosten vor.

- Belastung der Aufsichtsabgaben und -gebühren

Die Tatsache, dass die mit der Aufsicht verbundene Abgaben und Gebühren den beaufsichtigten Revisionsunternehmen belastet werden und diese Kosten von diesen nicht direkt auf die eigentlichen Kostenträger, die börsenkotierten Unternehmen, überwältzt werden können, führt in der Konsequenz dazu, dass mit einer grossen Wahrscheinlichkeit auch nicht börsenkotierte Revisionskunden (und damit auch KMU's) einen Teil dieser Kosten tragen. In andern Ländern werden die auf die Prüfung von Publikumsgesellschaften entfallenden Kosten der Revisionsaufsicht direkt und damit verursachergerecht jenen Publikumsgesellschaften belastet. Es wäre zu prüfen, ob dieser Ansatz auch in der Schweiz durch entsprechende Erhöhung der Kotierungsgebühren zur Anwendung gelangen könnte.

6. Fazit

Insgesamt belaufen sich die jährlichen Regulierungskosten des Rechnungslegungs- und Revisions(aufsichts)rechts auf schätzungsweise CHF 12.4 Mrd. brutto. Ein hoher Teil davon wurde als Sowieso-Kosten taxiert, sodass sich wesentlich tiefere Nettokosten (= Regulierungskosten) von rund CHF 1.66 Mrd. ergeben.

Rechnungslegungsrecht

Der grösste Kostenanteil entfällt auf das Rechnungslegungsrecht. Die Bruttokosten liegen bei ungefähr CHF 11.7 Mrd. Allerdings wurden rund 90% der Bruttokosten als Sowieso-Kosten taxiert, sodass die Nettokosten bei rund 1.13 Mrd. CHF liegen dürften. Dies bestätigt, dass die Rechnungsführung keine regulatorische „Erfindung“ darstellt, sondern eine betriebswirtschaftliche Notwendigkeit ist. Der grösste Teil der Kosten entfallen auf die Segmente der KMUs, allerdings machen diese mit fast 98 Prozent der analysierten Unternehmen aus (N = 488'379). Pro KMU ergibt sich ungefähr eine durchschnittliche Nettobelastung von rund CHF 2'000, was insgesamt als tief zu werten ist. Die Analyse bestätigt, dass das Rechnungslegungsrecht eine verhältnismässig kleine Anzahl an gesetzlichen Normierungen aufweist und insbesondere auf die Bedürfnisse der KMUs ausgerichtet ist (vgl. dazu auch Behr, 2013; Schneider/Goldmann, 2013). Zukünftig werden die Segmente der KMUs noch weiter entlastet, weil die Risikobeurteilung und der Jahresbericht wegfallen werden. Aufgrund der weitgehend tiefen Nettokosten, der geringen Regelungsdichte und den zukünftigen administrativen Entlastungen für die KMUs, ergeben sich in Bezug auf das Rechnungslegungsrecht keine Verbesserungspotentiale. Bei den grösseren Unternehmen könnte eine Neuregelung der Konsolidierungspflicht zu Vereinfachungen führen.

Revisionsrecht

Die Bruttokosten der Revision wurden auf rund CHF 803 Mio. geschätzt, wobei ein massgeblicher Teil davon auf die externen Revisionshonorare entfällt (CHF 727 Mio.). Rund ein Viertel der Kosten wurde als Sowieso-Anteil identifiziert, da die Revision unbestrittenermassen der Qualitätssicherung im Rechnungswesen dient. Die Nettokosten fallen mit rund CHF 608 Mio. entsprechend tiefer aus. Allerdings ist der hohe und weiterhin steigende Anteil an Opting-Outs ein Indikator, dass viele KMUs aus Kostenüberlegungen auf eine Revision verzichten. Die Revision befindet sich in einem Spannungsfeld zwischen den anfallenden Kosten für das zu prüfende Unternehmen sowie den daraus entstehenden individuellen und gesellschaftlichen Nutzen. Die aktuellen, im Vergleich zum Ausland hohen Schwellenwerte zur ordentlichen Revision, tragen diesem Umstand Rechnung, weil sie sich an der wirtschaftlichen Bedeutung des Unternehmens orientieren. Die Mehrheit der revisionspflichtigen KMUs unterliegt demnach der eingeschränkten Revision. Die entstehenden Kosten aus der eingeschränkten Revision sind wesentlich tiefer als bei der ordentlichen Revision, werden aber je nach Unternehmen trotzdem als massgeblich eingeschätzt. Die Kosten sind aber aus Sicht des Anspruchsgruppenschutzes sowie dem allgemeinen gesellschaftlichen Nutzen vertretbar. Zumindest bei mittelgrossen und grossen Unternehmen müssten der Verwaltungsrat und die Geschäftsleitung bei einem Verzicht auf die Revision erhebliche eigene Kontrollmassnahmen ergreifen, um ihrer Verantwortung gerecht zu werden. Eine Anpassung der Schwellenwerte sowohl für das Opting-Out aber auch der ordentlichen Revision erscheint auf Basis dieser Güterabwägung nicht sinnvoll.

Revisionsaufsichtsrecht

Die Regulierungskosten aus dem Revisionsaufsichtsrecht können gesamthaft als angemessen bezeichnet werden. Diese wurden auf rund CHF 5.9 Mio. geschätzt, wobei ein massgeblicher Teil auf die jährlichen Aufsichts- und Inspektionsgebühren (CHF 3.979 Mio.) entfällt. Die Revisionsaufsicht ist bei den in die Untersuchung einbezogenen Revisionsunternehmen unbestritten. Sie wird als Folge der inhärenten Unabhängigkeitsthematik anerkannt, ebenso wie die Tatsache, dass die Aufsicht mit Kosten verbunden ist. Die Kosten für die Zulassung von natürlichen Personen (Revisionsexperte / Revisionsexpertin) und Revisionsunternehmen sind vertretbar und primär auf die Zulassungsgebühren zurückzuführen. Die Gebühren und internen Kosten zur Zulassung, Überprüfung und Erfüllung der Qualitätserfordernisse der staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen sind für die einzelnen Unternehmen massgeblich aber als Folge der Regulierung grundsätzlich anerkannt. Auf regulatorischer Ebene wäre zu prüfen, ob die Aufsichtsabgaben und -gebühren nicht direkt den geprüften Publikumsgesellschaften belastet werden sollten. Andere Empfehlungen betreffen die operative Umsetzung der gesetzlichen Regelungen. Schliesslich ist festzustellen, dass erhebliche Kosten für schweizerische staatliche beaufsichtigte Revisionsunternehmen durch den amerikanischen Regulator entstehen, da die amerikanische Aufsicht unter bestimmten Umständen direkt durchgreift. Eine Anerkennung der schweizerischen Aufsicht durch den amerikanischen Regulator würde hier eine bedeutende Einsparung bringen, liegt aber nicht in der Kompetenz des schweizerischen Gesetzgebers.

7. Résumé

Le droit comptable sert à l'évaluation de la performance de l'entreprise, à la gestion des ressources ainsi qu'à la réduction d'asymétries d'information. Les exigences du droit de la révision visent à protéger les investisseurs, les personnes ayant des participations minoritaires, les créanciers ainsi que les intérêts publics. La procédure d'agrément de l'Autorité fédérale de surveillance en matière de révision vise à garantir que la révision ne soit effectuée uniquement par les professionnels de la révision.

L'étude de la „Zürcher Hochschule für Angewandte Wissenschaften, Institut für Public Management“, détermine les coûts de la réglementation du droit comptable et du droit (de la surveillance) de la révision et identifie les possibilités de simplification.

L'analyse est limitée aux entreprises individuelles inscrites au registre du commerce à partir d'un chiffre d'affaires annuel de CHF 100'000, aux sociétés anonymes et aux sociétés à responsabilité limitée.

Les coûts du droit comptable s'élèvent à environ CHF 11.7 Mrd. par an. Le fait que 90% de ces coûts sont des frais inhérents à l'activité normale, montre que la présentation des comp-tes n'est pas une invention réglementaire mais une nécessité économique. La charge moyenne nette pour une PME est d'environ CHF 2000. L'analyse confirme que le droit comptable contient relativement peu de règles légales et qu'il est adapté aux besoins des PME. Etant donné qu'à l'avenir l'établissement d'une évaluation des risques et d'un rapport annuel ne sera plus exigé, les PME seront déchargées davantage. Vu que les coûts nets pour les PME sont considérés comme étant assez bas, il n'existe plus de potentiel d'amélioration dans ce domaine. Pour ce qui concerne les entreprises plus grandes, une nouvelle réglementation de l'obligation de consolidation pourrait conduire à des simplifications.

Les coûts bruts de la révision s'élèvent à environ 803 millions de CHF, dont 727 millions de CHF pour les mandats de révision externes. Un quart des coûts totaux sont des frais inhérents à l'activité normale, ce qui montre que la révision sert à l'assurance qualité dans la comptabilité. Vu que le nombre des PME qui renoncent à la révision restreinte est encore en croissance, on peut supposer que beaucoup de PME procèdent à l'Opting-out pour des raisons de coût. Comparés aux coûts de la révision ordinaire, les coûts de la révision restreinte sont relativement bas mais beaucoup d'entreprises les estiment quand même comme étant déterminantes. Comparé à l'étranger, les valeurs seuil pour la révision ordinaire sont déjà relativement hautes. L'étude arrive donc à la conclusion que du point de vue de la protection des parties prenantes et de l'utilité publique générale, les coûts sont défendables et une adaptation des valeurs seuil n'est pas opportune.

Les coûts de la réglementation du droit de la surveillance de la révision sont estimés à 5.9 millions de CHF et l'étude les considère comme étant raisonnables. Le montant de 3.979 millions de CHF est utilisé pour les émoluments de surveillance et d'inspection annuels. En règle générale, la surveillance de la révision est approuvée par les entreprises concernées, de même que le fait que la surveillance implique des coûts financiers. Les coûts pour l'agrément de personnes physiques, d'entreprises de révision ainsi que les émoluments et coûts internes pour l'agrément, la vérification et le respect des conditions de qualité sont généralement reconnus. Cependant, il faudrait examiner si les taxes et émoluments de surveillance ne pourraient pas être directement imputés aux entreprises ouvertes au public concernées.

8. Literaturverzeichnis

Behr, G. (2012). Die Schweiz steht mit der neuen Rechnungslegung gut da. In: Der Schweizer Treuhänder, 2012, 11, S. 796-805.

Bundesamt für Justiz (Hrsg.) (2011). Pflichtenheft zum Projekt „Schätzung der Kosten von Regulierungen und Identifizierung von Potenziale für die Vereinfachung und Kostenreduktion. Bereich „Rechnungslegungs- und Revisionsrecht“.

Eberle, R. (2012). Buchwertkonsolidierung – Auslaufmodell oder Normalfall? In: Der Schweizer Treuhänder, 2012, 11, S. 896-899.

Eidgenössisches Justiz- und Polizeidepartement EJPD (Hrsg.) (2012). Informationsnotiz. Analyse der Kosten des Rechnungslegungs- und Revisions(aufsichts)rechts. Version vom 1. September 2012.

Meyer, C. (2012). Betriebswirtschaftliches Rechnungswesen. 3. Auflage. Zürich: Schulthess.

Meyer, C., Bischoff, O., Dünhaupt, L., Weiss, S. (o.J.). Rechnungslegung kleiner und mittelgrosser Unternehmen in der Schweiz. Zürich: Universität Zürich.

Muller, P. (2009). Umfrage bei den Unternehmen zum neuen Revisionsrecht. Bern: KMU-Forum.

Schneider, L., Goldmann, D. (2012). Steuerliche Massgeblichkeit des revidierten Rechnungslegungsrechts. In: Der Schweizer Treuhänder, 2012, 11, S. 909-914.

Staatssekretariat für Wirtschaft SECO (Hrsg.) (2011). Regulierungs-Checkup. Handbuch zur Schätzung der Kosten von Regulierungen sowie zur Identifizierung von Potenzialen für die Vereinfachung und Kostenreduktion.

Strasser, B. (2011). Schweizer KMU: Trends bei der Revision. In: Treuhänd Suisse, 2011, 6, S. 21.

Wyss, O., Schüle, K. (2010). Moderate Entwicklung der Revisionshonorare in der Schweiz. In: Der Schweizer Treuhänder, 2010, 10, S. 630-634.

Zihler, F. (2012). Überblick über das neue Rechnungslegungsrecht. In: Der Schweizer Treuhänder, 2012, 11, S. 806-813.

Anhang

I Teilnehmerliste Expertenworkshop 14.05.2013

Name	Funktion / Firma	Kanton	MA VZ	Gruppe	Segmente
Allmendinger, Bruno	Ehemaliger CFO, Sulzer AG	ZH	N/A	U	6, 7
Dubach, Hans-Jörg	Partner, Gfeller & Partner	BE	10 - 50	M	3, 4, 5, 8, 9
Grieder, René	Controlling, Zehnder Group	AG	> 250	U	5, 6, 7
Jeger, Matthias	PWC	BS	< 250	M	5, 6, 7, 8, 9, 10
Kleeb, Steffen	CFO, Cell Group	BS	50 – 250	U	3, 4, 5, 6
Micucci, Toni	Inhaber Micucci Treuhand	ZH	< 10	M	1, 2, 3, 8
Ponta, Stefano	CFO, Camille Bloch	BE	50 – 250	U	4, 5, 6
Schneider, Frank	Revisionsaufsichtsbehörde	BE		S	8, 9, 10
Stenz, Thomas	Vorstand Treuhandkammer / Ernst & Young	ZH	< 250	M	5, 6, 7, 8, 9, 10
Weber, Hansruedi	Controlling, Metall Zug	ZG	< 250	U	5, 6, 7
Wallart, Nicolas	SECO			S	Beobachter

M = Multiplikatoren; U = Vertreter Unternehmen; S = Behördenvertreter

II Teilnehmerliste Validierungsinterviews (1/2)

Name	Funktion / Firma	Kanton	MA VZ	Gruppe	Segmente
Andres, Stefan	Verantwortlicher Audit Bern, KPMG	BE	> 250	M	3, 4, 5
Bombin, Ivan	CFO, Swissterminal AG	BL	66	U	5
Egger, Daniel	Treuhänder, KMU-Forum	GE	< 10	S / M	3, 4, 5, 8, 9
Furrer, Manfred	Deloitte AG		> 250	M	10
Furrer, Urs	Treuhand-Kammer	ZH	N/A	M	8, 9, 10
Hallauer, Philipp	KPMG AG	ZH	> 250	M	10
Hammel, Philipp	Partner, Tretor AG	BS	10 - 50	M	3, 4
Hollenstein, Martin	Geschäftsleiter, T.O. Advisco Treuhand	BS	5.5	M	1, 2, 3, 4, 8, 9
Lanfranchi, Orlando	KPMG AG	ZH	> 250	M	10
Lanz, Monika	CFO, Schneeberger Gruppe	BE	700	U	6
Lenz, Judith	CFO, HakaGerodur AG	SG	240	U	5, 6
Nay, Martin	Verantwortlicher Wirtschaftsprüfung, BDO AG	ZH	805	M	3, 4, 10

M = Multiplikatoren; U = Vertreter Unternehmen; S = Behördenvertreter

II Teilnehmerliste Validierungsinterviews (2/2)

Name	Funktion / Firma	Kanton	MA VZ	Gruppe	Segmente
Rechsteiner, Philipp	Deloitte AG		> 250	M	10
Schäfli, Raphael	Leiter Administration & Finanzen, Schäfli & Dietrich AG	TG	18	U	2, 3
Schmitt, Alain	Leitung Buchhaltung, Ultra-Brag AG	BS	140	U	5
Seiler, Patrick	Partner, Copartner Wirtschaftsprü- fung	BS	12	M	4, 5
Stillhard, Rene	Stillhard Treuhand AG	TG	3	M	1, 2, 3, 4
Suter, Daniel	Partner PWC, Experte FER	BS	>250	M	7
Wolfisberg, Andreas	CFO, Komax Group, Dierikon	LU	184	U	7

M = Multiplikatoren; U = Vertreter Unternehmen; S = Behördenvertreter

III Handlungspflichten zum Rechnungslegungsrecht (1/2)

Gesetzliche Grundlage	Handlungspflicht	Erklärung	Segment	Kostenarten	Entscheid
Art. 662, 663d OR	Erstellung Jahresbericht	Informationspflicht	2 bis 7	Personalkosten	Berücksichtigung
Art. 662 OR	Erstellung Bilanz	Informationspflicht	2 bis 7	Personalkosten, Informationsbeschaffungskosten	Berücksichtigung
	Erstellung Erfolgsrechnung	Informationspflicht	2 bis 7	Personalkosten, Informationsbeschaffungskosten	Berücksichtigung
Art. 662, 663b OR	Erstellung Anhang <ul style="list-style-type: none"> • exkl. Risikobeurteilung • exkl. zusätzliche Anhangsangaben gemäss Art. 663b^{bis 3)} bei börsenkotierten Gesellschaften 	Informationspflicht	2 bis 7	Personalkosten, Informationsbeschaffungskosten	Berücksichtigung
Art. 663b ¹⁾	Durchführung einer Risikobeurteilung	Informationspflicht	2 bis 7	Personalkosten, Investitionskosten, Dokumentationskosten	Berücksichtigung
Art. 663b ^{bis 3)}	Zusätzliche Angaben zu den Vergütungen	Informationspflicht	7	Personalkosten, Informationsbeschaffungskosten	Berücksichtigung
Art. 663c OR	Zusätzliche Angaben zu den Bedeutenden Aktionären	Informationspflicht	7	Personalkosten, Informationsbeschaffungskosten	Berücksichtigung
Art. 663e OR	Erstellung einer Konzernrechnung gemäss gesetzlichem Minimum	Informationspflicht	6 bis 7 (falls Konzern)	Investitionskosten, Personalkosten	Berücksichtigung

III Handlungspflichten zum Rechnungslegungsrecht (2/2)

	Zusatzfragen zur Handlungspflicht Konzernrechnung: (1) Wird freiwillig eine Konzernrechnung nach internationalem Standard erstellt? Wenn ja, welche zusätzliche Kosten entstehen dadurch? (2) Erstellen die Segmente 2 bis 4 (falls Konzerne) ebenfalls eine Konzernrechnung, obwohl Sie gesetzlich nicht dazu verpflichtet sind? (<i>Falls ja, Indiz für Sowieso-Kosten</i>)				
Art. 957 OR	Vereinfachte Einnahmen- und Ausgabenrechnung	Informationspflicht	1	Personalkosten, Informationsbeschaffungskosten	Berücksichtigung
Art. 957 OR	Aufbewahrungspflicht	Nachweispflicht	1	Investitionskosten, Personalkosten	Berücksichtigung

IV Handlungspflichten zum Revisionsrecht (1/2)

Gesetzliche Grundlage	Handlungspflicht	Erklärung	Segment	Kostenarten	Entscheid
Art. 728a OR	Ordentliche Revision (inkl. IKS)	Bereitstellungspflicht Zahlungspflicht	4 bis 7	Bereitstellungskosten, Begleitungskosten, Finanzielle Kosten	Berücksichtigung
	Zusatzfrage zur Handlungspflicht der ordentlichen Revision: (1) Für GmbHs: Wie hoch schätzen Sie die Kostensteigerung durch eine ordentliche Revisionsdurchführung im Vergleich zum alten Revisionsrecht (keine zwingende Revision erforderlich)?				
Art. 729a OR	Eingeschränkte Revision	Bereitstellungspflicht Zahlungspflicht	3	Bereitstellungskosten, Begleitungskosten, Finanzielle Kosten	Berücksichtigung
	Zusatzfrage zur Handlungspflicht der eingeschränkten Revision: (1) Für GmbHs: Wie hoch schätzen Sie die Kostensteigerung durch eine eingeschränkte Revisionsdurchführung im Vergleich zum alten Revisionsrecht (keine zwingende Revision erforderlich)?				

IV Handlungspflichten zum Revisionsrecht (2/2)

Art. 727a OR	Verzicht auf die eingeschränkte Revision, Eintrag im HR (Opting-Out)	Zahlungspflicht	2	Finanzielle Kosten	Berücksichtigung
	Zusatzfragen zur Handlungspflicht des Opting-Out: (1) Wie hoch schätzen Sie die Kosteneinsparungen im Falle eines Opting-Outs im Vergleich zur eingeschränkten Revision? (2) Für GmbHs: Wie hoch schätzen Sie die Kostensteigerung durch das Opting-Out im Vergleich zum alten Revisionsrecht (keine zwingende Revision erforderlich)?				
Art. 728a OR	Nachweis Existenz IKS (Initialaufwand)	Nachweispflicht	4 bis 7	Personalkosten, Dokumentationskosten	Berücksichtigung
	Nachweis Existenz IKS (Folgekosten zur Aufrechterhaltung)	Nachweispflicht	4 bis 7	Personalkosten, Dokumentationskosten	Berücksichtigung
	Zusatzfragen zur Handlungspflicht Nachweis Existenz IKS: (1) Für die Normadressaten: Hat die gesetzliche Pflicht zur Einführung eines IKS einen wirtschaftlichen Nutzen (z.B. Effizienzsteigerungen) mit sich gebracht?				
	Prüfungskosten Nachweis Existenz IKS (erhöhte Revisionshonorare)	Zahlungspflicht	4 bis 7	Finanzielle Kosten	Berücksichtigung
	Zusatzfragen zur Handlungspflicht Existenzbestätigung des IKS aus Sicht der Revision (Segmente 8 und 9): (1) Wie hoch schätzen Sie die Kosten für die Existenzbestätigung des IKS (Personalkosten, Ausbildungskosten)? (2) Sind die Kosten für die Existenzbestätigung des IKS vollständig überwälzbar?				
Art. 727, 728a OR	Kosten Prüfung Konzernrechnung	Bereitstellungspflicht	5 bis 7	Personalkosten	Berücksichtigung

V Handlungspflichten zum Revisionsaufsichtsrecht (1/2)

Gesetzliche Grundlage	Handlungspflicht	Erklärung	Segment	Kostenarten	Entscheid
Art. 4/5 RAG	Zulassung als Revisionsexperte/In oder Revisor	Nachweispflicht Zahlungspflicht	8	Nachweiskosten Finanzielle Kosten	Berücksichtigung
Art. 6 RAG	Zulassung als Revisionsunternehmen	Nachweispflicht Zahlungspflicht	9, 10	Nachweiskosten Finanzielle Kosten	Berücksichtigung
Art. 7 RAG	Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen	Nachweispflicht Zahlungspflicht	10	Nachweiskosten Finanzielle Kosten	Berücksichtigung
	Zulassung der Mitarbeiter bei staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen	Nachweispflicht Zahlungspflicht	10	Nachweiskosten Finanzielle Kosten Schulungskosten	Berücksichtigung

Für die Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen fallen weitere, folgend aufgeführte Zulassungskosten an:

Gesetzliche Grundlage	Handlungspflicht	Erklärung	Segment	Kostenarten	Entscheid
Art. 9 RAV	Aufbau eines Internen Qualitätssicherungssystems (Initialaufwand)	Nachweispflicht Dokumentationspflicht	10	Personalkosten Dokumentationskosten Investitionskosten	Berücksichtigung
	Aufrechterhaltung eines Internen – Qualitätssicherungssystems (Folgeaufwand)	Nachweispflicht Dokumentationspflicht	10	Personalkosten Dokumentationskosten Investitionskosten	Berücksichtigung
Art. 11 RAV	Prämien zur Versicherung der Haftungsrisiken	Zahlungspflicht	10	Finanzielle Kosten	Berücksichtigung
Art. 28 RAV	<i>Einhaltung der Prüfungsstandards</i>	<i>Einhaltungspflicht</i>	10	<i>Sowieso-Kosten</i>	<i>keine Berücksichtigung</i>
Art. 30 RAV	Jährliche Berichterstattung	Informationspflicht	10	Personalkosten	Berücksichtigung

V Handlungspflichten zum Revisionsaufsichtsrecht (2/2)

Gesetzliche Grundlage	Handlungspflicht	Erklärung	Segment	Kostenarten	Entscheid
Art. 16 RAG	Überprüfung staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen	Bereitstellungspflicht Zahlungspflicht	10	Bereitstellungskosten Begleitungskosten Finanzielle Kosten	Berücksichtigung
Zusatzfrage zur Überprüfung staatlich beaufsichtigter Revisionsunternehmen: (1) Wie beurteilen Sie die Effizienz und Effektivität der Überprüfung?					
Art. 21 RAG	Jährliche Aufsichtsabgabe	Zahlungspflicht	10	Finanzielle Kosten	Berücksichtigung

VI Segmentierung

Nr.	Segmentbezeichnung
1	Eingetragene Einzelunternehmen ab einem Umsatz von TCHF 100'000
2	GmbHs/AGs und Opting-Out (KMUs)
3	GmbHs/AGs und eingeschränkte Revision (KMUs)
4	Mittelgrosse GmbHs/AGs und ordentliche Revision
5 / 6	Grössere GmbHs/AGs (Konzern) und ordentliche Revision
7	börsenkotierte Gesellschaften
8	Revisionsunternehmen (natürliche Personen)
9	Revisionsunternehmen (juristische Personen)
10	Staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen*