

Die Verantwortlichkeit von VR und GL im Lichte des neuen Revisionsrechts – insbesondere mit Bezug auf IKS und Risikobeurteilung

Dr. iur. Martin Moser, Rechtsanwalt, LL.M.
Bratschi Emch Rechtsanwälte
Lehrbeauftragter an der Universität Luzern
martin.moser@bep.ch

5. ZHW-Symposium
„Risikomanagement als Führungsaufgabe“
Winterthur, 30. August 2007

Übersicht

- 1. Neuordnung der Revision – VR und GL in der Pflicht**
- 2. Verantwortlichkeit von VR und GL – Grundlagen**
- 3. Haftung von VR und GL – Auswirkungen des neuen Rechts**
- 4. Strategien zur Beschränkung des Haftungsrisikos**

1. Neuordnung der Revision – VR und GL in der Pflicht (1/6)

- Neue und komplexe Regelung
 - Rechtsformneutrale Revision
 - Ordentliche und eingeschränkte Revision; keine Revisionspflicht für Kleinstunternehmen unter bestimmten Voraussetzungen
 - Staatliche Zulassung bzw. Aufsicht für Revisoren (beaufsichtigte Revisionsunternehmen, Revisionsexperten, Revisoren)
- Zunahme der Regelungsdichte

1. Neuordnung der Revision – VR und GL in der Pflicht (2/6)

- System von Revisionsarten mit Optionen
 - Ordentliche Revision als Pflicht in bestimmten Fällen; eingeschränkte Revision als „Normalfall“; Optionen für Unternehmen (Opting-up; Opting-down; Opting-out)
 - Beurteilung von Pflichten und Optionen hinsichtlich Revision als Aufgabe des VR
 - Mögliche Kriterien für Entscheid über Art der Revision:
 - Druck von Seiten des Marktes (Banken, Versicherungen?)
 - Begehren von externen VR
 - Instrument der finanziellen Führung / interne Kontrolle
 - Kosten (insbesondere Verhältnis Kosten / Nutzen der eingeschränkten Revision)

1. Neuordnung der Revision – VR und GL in der Pflicht (3/6)

- Kommunikation mit der Revisionsstelle als (stetige) Aufgabe von VR und GL
- Anspruchsvoller Dialog mit der Revisionsstelle
 - Inhalt der Kommunikation
 - Organisation
 - Aufgabenteilung zwischen VR und GL
 - Audit Committee auf Stufe VR; auch bei KMU?
 - Anforderungen an VR
- Differenzierte Berichterstattung durch die Revisionsstelle

1. Neuordnung der Revision – VR und GL in der Pflicht (4/6)

- Internes Kontrollsystem (IKS)
 - Neue IKS-Bestimmungen:
 - Prüfungsgegenstand bei der ordentlichen Revision (Prüfung der „Existenz“; Art. 728 a Abs. 1 Ziff. 3 OR)
 - Berücksichtigung des IKS bei Durchführung und Festlegung des Umfangs der Prüfung (Art. 728a Abs. 2 OR)
 - Umfassender Bericht der Revisionsstelle an VR (Art. 728b Art. 1 OR); Zusammenfassender Bericht an GV (Art. 728b Abs. 2 OR); Information der GV über Verstösse gegen das Gesetz oder die Statuten, wenn diese wesentlich sind oder wenn VR auf Grund der Meldung der Revisionsstelle keine Massnahmen ergreift (Art. 728c Abs. 2 OR)
 - „Internes Kontrollsystem“: Finanzkontrolle gemäss geltendem Recht (Kontrolle von Buchführung und Rechnungslegung; nicht: Gesamt-IKS im Sinne der Good Practice of Internal Control)

1. Neuordnung der Revision – VR und GL in der Pflicht (5/6)

- Internes Kontrollsystem (IKS) (Forts.)
 - Genügen bei KMU bestehende Kontrollmechanismen?
 - Bisherige Anforderungen abgeleitet aus Art. 662a und 716 OR
 - Prüfungstiefe und –breite dürfte aufgrund der neuen Bestimmungen zunehmen
 - Anforderungen an Dokumentation steigen
 - Abstimmung mit der Revisionsstelle empfiehlt sich
 - IKS-Prüfattest kann nur erteilt werden, wenn Finanzkontrolle nicht nur (formell) existiert, sondern auch gelebt wird
 - Prüfung (Standard der Treuhand-Kammer)
 - Aktuell: Handlungsbedarf für VR im Hinblick auf rechtzeitige Implementation eines „ordnungsgemässen“ IKS

1. Neuordnung der Revision – VR und GL in der Pflicht (6/6)

- Risikobeurteilung
 - Art. 663b Ziff. 12 OR : VR macht im Anhang zur Jahresrechnung „Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung“
 - Anforderungen?
 - Dokumentation / institutionalisiertes Risikomanagement
 - Abstimmung mit Revisionsstelle
 - Aktuell: Handlungsbedarf für VR

2. Verantwortlichkeit von VR und GL – Grundlagen (1/3)

- Unveränderte Regelung der Haftung
- Organhaftung nach Art. 754 OR (aktienrechtliche Verantwortlichkeit) – weitere Normen (insbesondere strafrechtlicher Natur)
- Passivlegitimation (haftbare Personen)
 - Formelle Organe
 - Faktische Organe
- Aktivlegitimation
 - Gesellschaftsschaden: Gesellschaft; Aktionär; im Konkurs aus Gläubiger
 - Aktionärs- bzw. Gläubigerschaden: Aktionäre bzw. Gläubiger

2. Verantwortlichkeit von VR und GL – Grundlagen (2/3)

- Haftungsvoraussetzungen
 - Schaden
 - Rechtswidrigkeit / Pflichtverletzung
 - Adäquater Kausalzusammenhang
 - Verschulden
- Pflichtverletzung im Besonderen
 - Verletzung aktienrechtlicher Pflichten
 - Art. 725 OR („Konkursverschleppung“)
 - Art. 717 OR (Sorgfaltspflichtverletzung; Verletzung der Treupflicht)
 - Art. 716a OR (unübertragbare Aufgaben des VR)
 - Verletzung anderer gesetzlicher Pflichten
 - Business Judgement Rule: Sorgfalt heisst sorgfältiges Vorgehen in der Entscheidungsfindung, nicht Einstehen für das „richtige“ Ergebnis

2. Verantwortlichkeit von VR und GL – Grundlagen (3/3)

- **Bezugspunkte zur Haftung der Revisionsstelle**
 - Haftung der Revisionsstelle nach grundsätzlich gleichen Voraussetzungen wie bei Organhaftung
 - Solidarische Haftung von VR/GL und Revisionsstelle (differenzierte Solidarität)
 - Besondere „Berührungspunkte“:
 - Prüfung durch Revisionsstelle als „Unterstützung“ für VR und GL
 - Berichterstattung der Revisionsstelle (insbesondere nach neuem Recht)
 - Anzeigepflicht bei offensichtlicher Überschuldung
 - Begrenzung der Haftung der Revisionsstelle?

3. Haftung von VR und GL – Auswirkungen des neuen Rechts (1/5)

- Wesentliche Elemente in der Beurteilung
 - Pflichten von VR und GL
 - Prüfungshandlungen der Revisionsstelle
 - Berichterstattung / Anzeigepflichten der Revisionsstelle
- Beurteilung und Folgerungen
 - Beurteilung: Sinkt oder steigt das Haftungsrisiko?
 - Folgerungen: Wie kann das Haftungsrisiko beschränkt werden?
- Generelle Einschätzung: Haftungsrisiko erhöht sich, weil zusätzliche, teil (noch) unbestimmte, Pflichten für VR statuiert werden
 - Auseinandersetzung mit neuer komplexer Regelung
 - Intensivere, anspruchsvolle Kommunikation mit Revisionsstelle
 - Bestimmungen zu IKS und Risikobeurteilung bergen besondere Risiken

3. Haftung von VR und GL – Auswirkungen des neuen Rechts (2/5)

- Auswirkungen der IKS-Bestimmungen
 - Wirkt sich nur bei ordentlicher Revision aus
 - Finanzkontrolle als undelegierbare und unentziehbare Aufgabe des VR (schon im bisherigen Recht)
 - Haftungsrisiko erhöht sich? – Möglich, weil:
 - Revisionsstelle zeigt im Prüfbericht an die GV wesentliche Organisationsfehler an – grundsätzlich auch ausserhalb der Finanzkontrolle
 - VR korrigiert von der Revisionsstelle angezeigte Organisationsfehler nicht befriedigend (Sicht der Revisionsstelle massgebend)
 - Auflistung von organisatorischen Mängeln bzw. der „Unsorgfalt“ des VR durch Revisionsstelle kann Beweisführung für Kläger erleichtern

3. Haftung von VR und GL – Auswirkungen des neuen Rechts (3/5)

- Auswirkungen der IKS-Bestimmungen (Forts.)
 - Haftungsrisiko sinkt? Möglich, weil:
 - VR und GL gezwungen sind, das Unternehmen bzw. die Unternehmensführung besser – „sorgfältiger“ – zu organisieren
 - Wahrscheinlichkeit für rechtzeitiges Erkennen von Organisationsfehlern steigt aufgrund der Prüfungshandlungen der Revisionsstelle – (rechtzeitige) Korrekturen werden ermöglicht

3. Haftung von VR und GL – Auswirkungen des neuen Rechts (4/5)

- Auswirkungen der Bestimmungen zur Risikobeurteilung
 - Wirkt sich bei allen buchführungspflichtigen Gesellschaften aus
 - Verantwortung des VR (schon im bisherigen Recht?) – Aufgaben der GL
 - Es sind Angaben zur Beurteilung der wesentlichen Unternehmensrisiken zu machen – Konkret?
 - Grenzen der Offenlegung bei Geschäftsgeheimnissen (abstrakte Formulierungen; Ausschöpfen des Ermessensspielraums in der Offenlegung)
 - Keine Haftung des VR für Fehleinschätzung von Unternehmensrisiken (jedenfalls bei so genannten reinen Vermögensschäden; bei strafrechtlich relevanter Organisationshaftung kann „falsche“ Risikobeurteilung sanktioniert werden)

3. Haftung von VR und GL – Auswirkungen des neuen Rechts (5/5)

- Auswirkungen der Bestimmungen zur Risikobeurteilung (Forts.)
 - Haftungsrisiko erhöht sich? – Möglich, weil:
 - Unternehmensrisiken genannt werden, ohne mit diesen angemessen umzugehen
 - Zu wenige / zu viele Angaben gemacht werden – Differenzierung notwendig:
 - Publikumsgesellschaften: Tendenziell umfassend Angaben machen
 - Familiengesellschaften: Tendenziell zurückhaltend Angaben machen
 - ➔ Offenlegungen im Anhang können Beweisführung – insbesondere in den Fällen einer strafrechtlich sanktionierten Organisationshaftung – gegen das Unternehmen erleichtern
 - Haftungsrisiko sinkt? Möglich, weil:
 - VR und GL gezwungen sind, eine adäquate Risikobeurteilung vorzunehmen; können rechtzeitig (adäquat) auf Unternehmensrisiken reagieren
 - Revisionsstelle ein „Feedback“ zum Risk Management gibt (und so rechtzeitige Korrekturen ermöglicht (werden)?

4. Strategien zur Beschränkung einer Haftung (1/3)

- Generell (unvollständige Auswahl von Grundsätzen)
 - (Formelle) Regeln des Gesellschaftsrechts – einschliesslich der Rechnungslegung – einhalten
 - Nicht delegierbare Aufgaben ausüben
 - Zweckmässige, angemessene Organisation sicherstellen
 - Angemessene Dokumentation erstellen und aktuell halten (zunehmende Bedeutung einer gut dokumentierten – angemessenen – Organisation)

4. Strategien zur Beschränkung einer Haftung (2/3)

- Im Zusammenhang mit IKS-Bestimmungen
 - Einschränkung des Prüfungsauftrags der Revisionsstelle auf Finanzkontrolle?
 - Vereinbarung mit Revisionsstelle über Anzeige unwesentlicher Organisationsfehler?
 - Vereinbarung mit Revisionsstelle, wie bei Uneinigkeit über Wesentlichkeit eines Mangels vorzugehen ist?
 - Auf gemeldete Mängel angemessen und rechtzeitig reagieren

4. Strategien zur Beschränkung einer Haftung (3/3)

- Im Zusammenhang mit Risikobeurteilung
 - Nur Unternehmensrisiken offen legen, welche das Unternehmen „beherrscht“
 - Besonderes Augenmerk auf strafrechtlich relevante Risikobereiche legen
 - Auf gemeldete Schwachstellen angemessen und rechtzeitig reagieren

Herzlichen Dank für die Aufmerksamkeit!