

Die ordentliche und die eingeschränkte Revision - und andere Prüfungen durch den Revisor

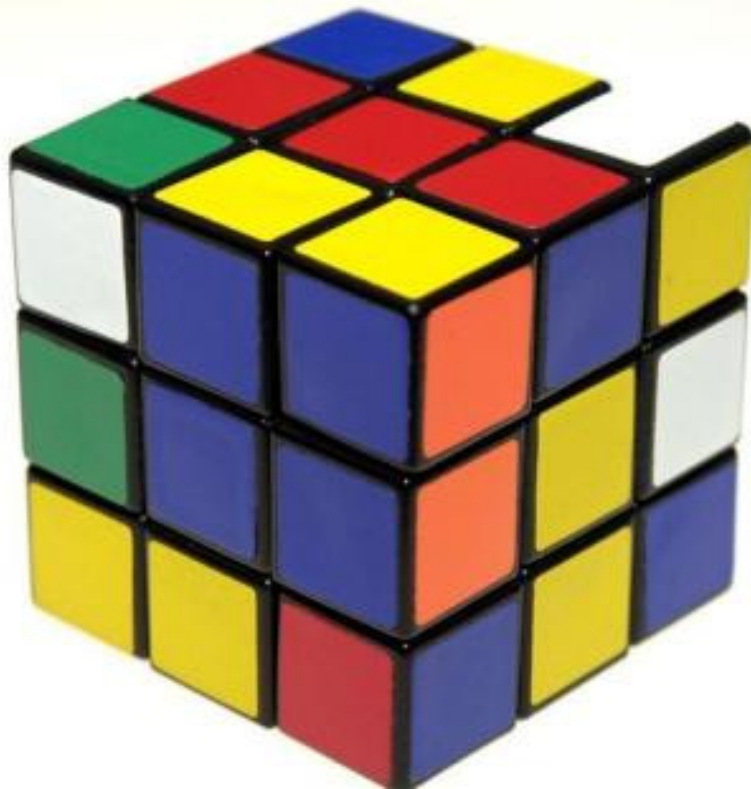
Martin Moser

Dr. iur., LL.M., Rechtsanwalt

Partner Bratschi Wiederkehr & Buob

Themenübersicht

- Übersicht über die Prüfungstätigkeiten
- Jährliche Abschlussprüfung – Revisionsarten
 - Ordentliche Revision
 - Eingeschränkte Revision
 - „Massgeschneiderte“ Revision (Opting down)
- Spezialprüfungen
 - Nach OR
 - Nach FusG
- Revisor - Revisionsstelle
 - Kategorien von Revisoren
 - Anforderungen und Unabhängigkeit
 - Begründung und Beendigung des Mandats
 - Haftung
- Verantwortlichkeit des Verwaltungsrats



Übersicht

Prüfungstätigkeiten

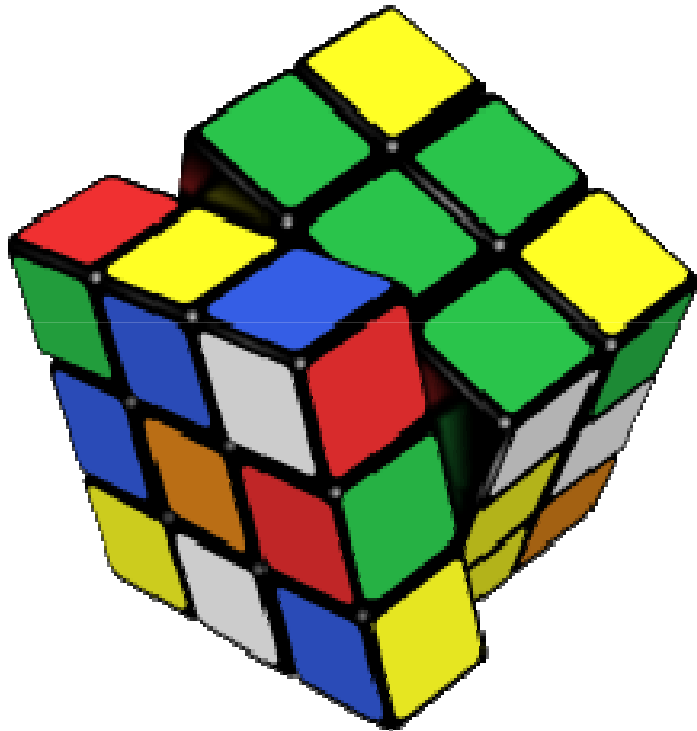
- Jährliche Abschlussprüfung – Revisionsarten
 - Ordentliche Revision
 - Eingeschränkte Revision
 - „Massgeschneiderte“ Revision (Opting down)
- Spezialprüfungen
 - Nach OR
 - Nach FusG

Fragestellungen:

- Wer kann bzw. muss welche Prüfung vornehmen?
- Nach welchen Regeln ist bei der Prüfung vorzugehen?
- Wie wird das Mandat des Revisors bzw. der Revisionsstelle begründet und beendet?
- Nach welchen Regeln haftet der Revisor bzw. die Revisionsstelle?

Revisionsarten

Jahresabschlüsse von	Revision (Grundsatz)
<ul style="list-style-type: none">■ Publikumsgesellschaften■ Konzernen■ Volkswirtschaftlich bedeutenden Unternehmen	Ordentliche Revision
übrigen Unternehmen	Eingeschränkte Revision
Kleinstunternehmen	Keine Revision, unter bestimmten Bedingungen – oder Opting down



Jährliche Abschlussprüfung - Revisionsarten

Revisionspflicht (jährliche Abschlussprüfung)

- **Grundsatz:** Zu eingeschränkter Revision verpflichtet, wenn Voraussetzungen für ordentliche Revision nicht gegeben sind
- Ordentliche Revision verlangt bei:
 - Publikumsgesellschaften:
 - a. Börsenkotiert
 - b. Anlehensobligationen ausstehend
 - c. Trägt 20 % der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft nach a. oder b. bei

Revisionspflicht (jährliche Abschlussprüfung)

- Ordentliche Revision verlangt bei (Forts.):
 - Volkswirtschaftlich bedeutenden Unternehmen; wenn 2 der 3 folgenden Kriterien in zwei aufeinander folgenden Geschäftsjahren überschritten:
 - a. Bilanzsumme von CHF 10 Mio.
 - b. Umsatz von CHF 20 Mio.
 - c. 50 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt
 - Gesellschaften, die zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet sind (OR 663e)

Revisionspflicht (jährliche Abschlussprüfung)

- Keine Revisionspflicht für Kleinunternehmen, wenn folgende Kriterien kumulativ erfüllt sind:
 - Zustimmung sämtlicher Aktionäre / Gesellschafter
 - Nicht mehr als 10 Vollzeitstellen im Jahresdurchschnitt
- Möglichkeit, eine „massgeschneiderte“ Revision vorzusehen – Opting down

Prüfungsumfang bei gesetzlichen Prüfungsarten

Ordentliche Revision	Eingeschränkte Revision
<ul style="list-style-type: none">■ Jahresrechnung / Konzernrechnung entspricht Gesetz, Statuten und Regelwerk■ Gewinnverwendung entspricht Gesetz und Statuten■ Existenz des internen Kontrollsystems feststellen■ Feststellung, ob eine Risikobeurteilung vorgenommen wurde <p>Verlangt:</p> <ul style="list-style-type: none">• Prüfungshandlungen zur Aufdeckung von deliktischen Handlungen und andere Gesetzesverstößen• Einholen von Drittbestätigungen• Beobachtung der Inventur	<ul style="list-style-type: none">■ Jahresrechnung / Konzernrechnung entspricht Gesetz, Statuten und Regelwerk■ Gewinnverwendung entspricht Gesetz und Statuten ■ Feststellung, ob eine Risikobeurteilung vorgenommen wurde

Prüfungsumfang bei gesetzlichen Prüfungsarten

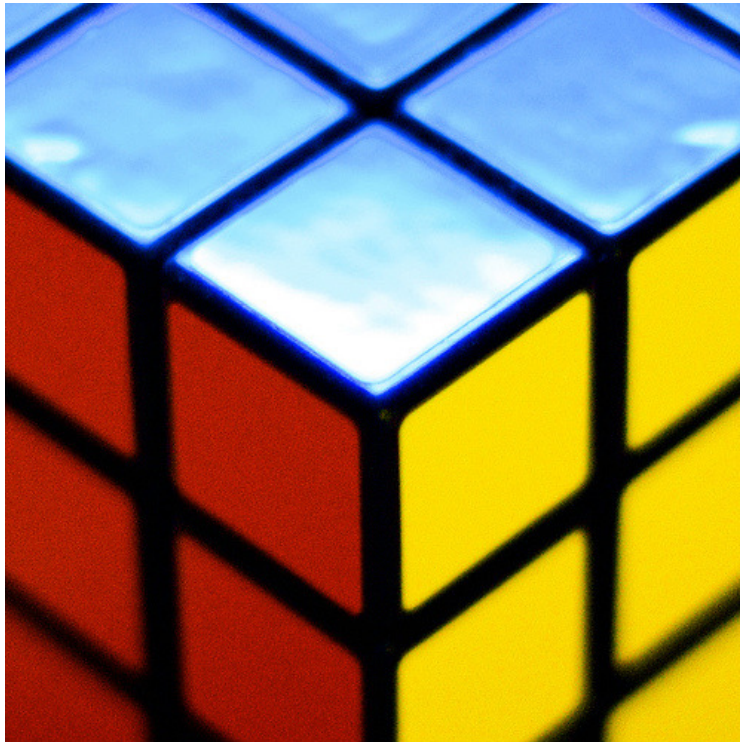
Ordentliche Revision	Eingeschränkte Revision
<ul style="list-style-type: none">■ (Kurz-)Bericht an die Generalversammlung (mit Abnahmeempfehlung)■ Auskunftspflicht an der Generalversammlung■ Umfassender Bericht an den Verwaltungsrat:<ul style="list-style-type: none">- Rechnungslegung- Ergebnis der Revision- Internes Kontrollsystem- Gesetzesverstösse	<ul style="list-style-type: none">■ (Kurz-)Bericht an die Generalversammlung (mit Hinweis auf eingeschränkte Prüfung; negative Bestätigung; ohne Abnahmeempfehlung)■ Auskunftspflicht an der Generalversammlung

„Massgeschneiderte“ Revision – Opting down

- Voraussetzungen für Opting out müssen erfüllt sein
 - ‚Aussergesetzlicher‘ Prüfungsvorgang
 - Revisor braucht nicht zugelassen zu sein
 - Prüfungsumfang durch Gesellschaft definiert
 - Revisor handelt nicht als Revisionsstelle (keine Revisionsstelle im HReg eingetragen)
 - Bericht ist kein Revisionsbericht im Sinne von Art. 731 OR
- Verwechslung mit Abschlussprüfung nach Gesetz muss vermieden werden

Differenzierte Revisionspflicht

- Ordentliche Revision:
 - bietet qualitativ hohen Stand
 - zeitlich und finanziell aufwändiger
- Eingeschränkte Revision:
 - entspricht in etwa heutiger KMU-Revision
- Fazit:
 - KMU werden von ständig sich verschärfenden internationalen Standards (noch) weitgehend verschont



Spezialprüfungen

Spezialprüfungen nach OR (bei der AG)

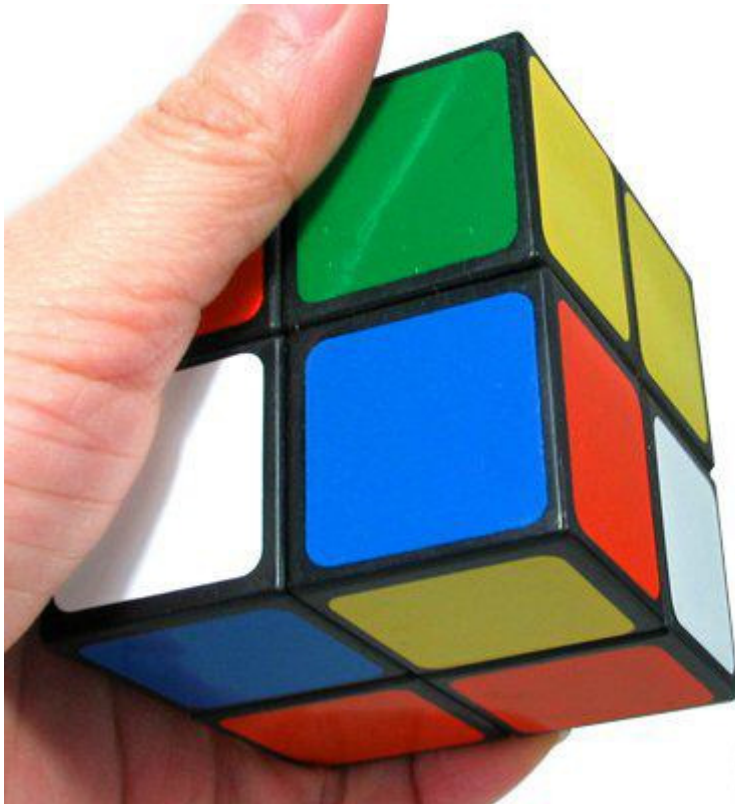
Prüfung	Vornahme durch
OR 635a: Gründungsbericht	Zugelassener Revisor
OR 652f: Kapitalerhöhungsbericht	Zugelassener Revisor
OR 653f: Ausgabe neuer Aktien bei bedingter Kapitalerhöhung	Zugelassener Revisionsexperte
OR 670: Aufwertung von Grundstücken und Beteiligungen	Zugelassener Revisor
OR 725: Zwischenbilanz bei Überschuldung	Zugelassener Revisor
OR 732: Kapitalherabsetzung	Zugelassener Revisionsexperte
OR 745: Vorzeitige Verteilung des Vermögens bei Liquidation	Zugelassener Revisionsexperte

Spezialprüfungen nach FusG

- Neu: Prüfung durch zugelassenen Revisionsexperten (wo bisher ‚besonders befähigter Revisor‘)
- Neu: Prüfung durch zugelassenen Revisor (wo bisher ‚Revisor‘)

Spezialprüfungen nach OR und FusG

- Prüfung folgt jeweils eigenen Regeln
- Kein „eingeschränktes Prüfverfahren“ für Spezialprüfungen bei KMU (keine Bedeutung eines Opting out oder Opting down)



Revisor - Revisionsstelle

Kategorien von Revisoren

- Staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen
 - Für ordentliche Revision bei Publikumsgesellschaften
- Zugelassener (registrierter) Revisionsexperte
 - Für ordentliche Revision bei volkswirtschaftlich bedeutenden und anderen Gesellschaften
- Zugelassener (registrierter) Revisor
 - Für eingeschränkte Revision
- (Nicht registrierter) Laienrevisor
 - Für freiwillige Revisionen

Revisionsexperte – Revisor

Voraussetzungen

- Unbescholtener Leumund
- Anforderungen an Ausbildung und Fachpraxis erfüllt
(für Revisor sind Anforderungen an Fachpraxis weniger streng)
- Revisionsunternehmen:
 - Mehrheit der Leitungspersonen muss über entsprechende Zulassung verfügen
 - Mind. 1/5 der an Revision beteiligten Personen muss über entsprechende Zulassung verfügen
 - Personen, welche Revisionen leiten, müssen über entsprechende Zulassung verfügen
 - Überwachung der Mandate genügend sichergestellt

Revisionsunternehmen – Sicherung der Qualität

- Art. 6 Abs. 1 lit. d RAG: Führungsstruktur gewährleistet genügende Überwachung der einzelnen Mandate:
 - verlangt wird ein internes Qualitätssicherungssystem (vgl. Art. 9 RAV; Rz. 12 lit. c Rundschreiben RAB 1/07) ausgestaltet nach anerkannten Standards (der TK bzw. der IAASB)
- Revisionsexperte:
 - PS 220 der TK oder Standards ISQC1 und ISA 220 der IAASB
 - bei Prüfungen von Rechnungen nach IFRS in jedem Fall Vorgaben der IAASB; wenn Prüfung von Rechnungen nach US-GAAP weitergehende Anforderungen
- Revisor:
 - Ausgestaltung grundsätzlich selber möglich
 - System ausgerichtet auf Grösse und Komplexität des Unternehmens bzw. der Mandate und Risiken
 - RAB empfiehlt Anlehnung an PS 220

Revisionsunternehmen - Unabhängigkeit

- „Die Revisionsstelle muss unabhängig sein und sich ihr Prüfungs-
urteil objektiv bilden. Die Unabhängigkeit darf weder tatsächlich
noch dem Anschein nach beeinträchtigt sein.“ (Art. 728 Abs. 1 OR)
- 7 konkrete Fälle der Unvereinbarkeit bei ordentlicher Revision –
Leitlinie bei eingeschränkter Revision (Art. 728 Abs. 2 OR)
 - Entscheidungsfunktion
 - Finanzielle Beteiligung
 - Enge Beziehung
 - Mitwirken bei Buchführung – „Selbstprüfungsverbot“
 - Wirtschaftliche Abhängigkeit
 - Nicht marktkonforme Bedingungen – Interesse an Prüfungsergebnis
 - Annahme von Geschenken bzw. besonderen Vorteilen
- Rotationspflicht bei ordentlicher Revision
- Zulässigkeit des „embedded audit“ bei eingeschränkter Revision
(Art. 729 Abs. 2 OR)

Revisionsunternehmen – Anzeigepflicht bei Überschuldung



- Geltendes Recht: Art. 725 Abs. 2 OR und Art. 729b Abs. 2 OR (Anzeigepflicht der Revisionsstelle bei offensichtlicher Überschuldung, wenn VR untätig)
- Neues Revisionsrecht:
 - Anzeigepflicht für Revisionsstelle bleibt unverändert (bei offensichtlicher Überschuldung, wenn VR untätig)
 - Anzeigepflicht bei ordentlicher **und** eingeschränkter Revision
- Problem des „eingeschränkten Informationsstandes“ der Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision
 - „Korrektur“ über sachgerechte Auslegung des Elements der „Offensichtlichkeit“?
- Anzeigepflicht nach Art. 725 Abs. 3 OR, wenn keine Revisionsstelle eingesetzt ist

Einsetzen einer Revisionsstelle

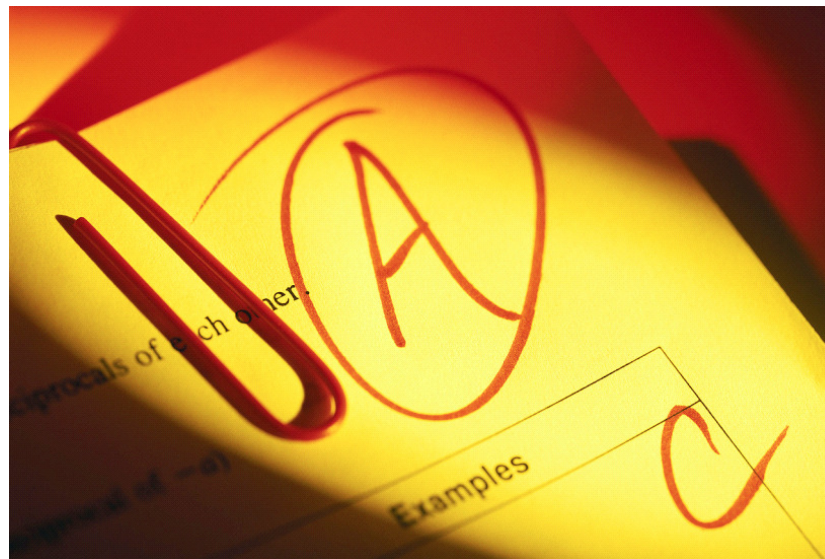
- Wahl durch Generalversammlung
(auf höchstens 3 Jahre; Wiederwahl möglich)
- Revisionsstelle ist im Handelsregister einzutragen
- Bei Opting-out und Opting-down: Keine Revisionsstelle im Handelsregister eingetragen
- Abberufung: Durch GV (und Richter) jederzeit mit sofortiger Wirkung möglich (keine ‚provisorische‘ Amtseinstellung durch VR möglich) –
- Rücktritt: Jederzeit während Mandatsdauer mit sofortiger Wirkung möglich
 - Ev. Schadenersatzpflicht bei Rücktritt zur Unzeit
 - Bei kurzfristigem Rücktritt ist regelmässig a.o. GV einzuberufen für Neuwahl

Einsetzen einer Revisionsstelle

- Problematik einer Tätigkeit des Revisors bei Opting-down:
 - Revisor (Revisionsstelle) als Organ?
 - Tätigkeit (ausschliesslich) gestützt auf Auftragsrecht?
 - Haftung nach Art. 755 OR?

Einsetzen des Revisors für Spezialprüfungen

- Grundsätzlich durch den VR
- Revisor für Spezialprüfungen braucht nicht mit Revisionsstelle identisch zu sein



Haftung der Revisionsstelle

- Haftung bleibt mit Neuordnung der Revision gleich geregelt
- Gefahr, dass Haftungsrisiko - vor allem bei der eingeschränkten Revision (expectation gap heikel) – steigt
- Auswirkungen der IKS-Prüfung auf Haftung:
 - Revisionsstelle hat neu wesentliche Mängel und Schwächen der internen Kontrolle zu entdecken und zu melden (soweit sie die Jahresrechnung beeinflussen oder beeinflussen könnten)
 - Risiko steigt, für übersehene wesentliche Mängel/Schwächen der Finanzkontrolle zu haften
 - Risikominderung durch Meldung, auch wenn Wesentlichkeit zweifelhaft ist

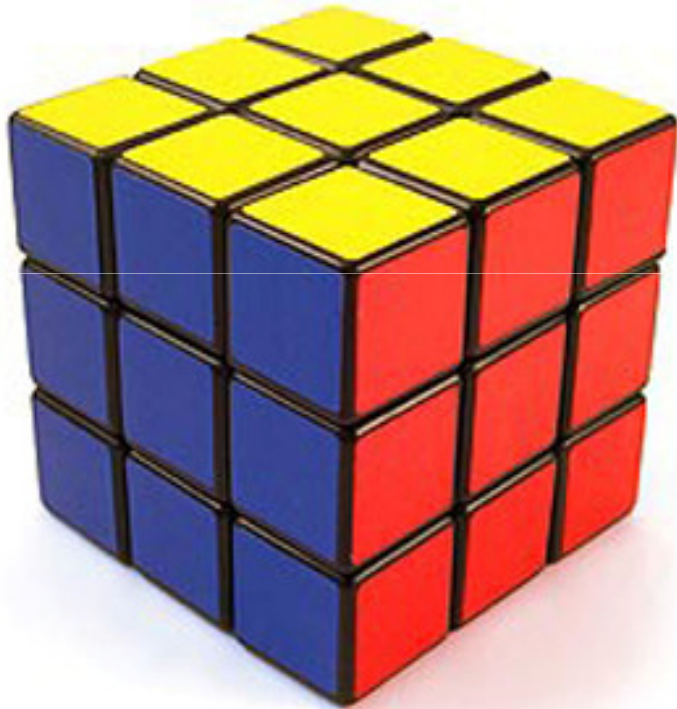
Haftung des Revisors bei Spezialprüfungen

Bei Spezialprüfungen nach OR und FusG:

- Art. 755 OR: Erfasst nicht nur Tätigkeit als gesetzlicher Abschlussprüfer
- Art. 108 FusG: Haftungsnorm für Prüfungen nach FusG

Bei ‚aussergesetzlichen‘ Prüfungen:

- Grundsätzlich nach Auftragsrecht



Verantwortlichkeit des Verwaltungsrates

Verantwortlichkeit des VR

- Aufgabe des VR: Beurteilung von Pflichten und Optionen hinsichtlich Revision
- 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

Grundlagen

- 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

Haftungsvoraussetzungen

- 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

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?

Auswirkungen des neuen Rechts

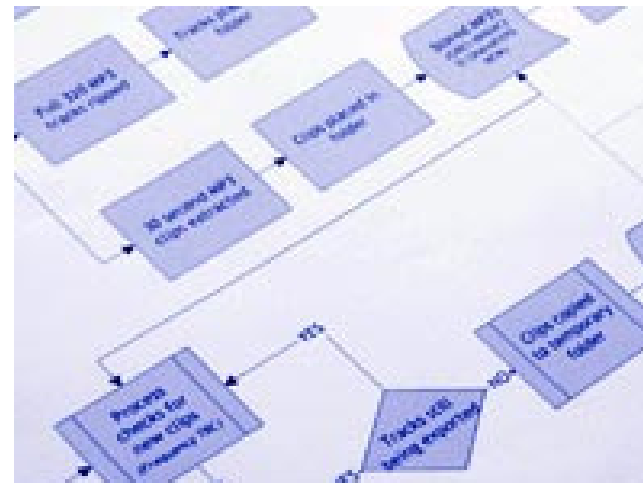
- Wesentliche Elemente in der Beurteilung
 - Pflichten von VR und GL
 - Prüfungshandlungen der Revisionsstelle
 - Berichterstattung / Anzeigepflichten der Revisionsstelle
- Beurteilung und Folgerungen
 - Beurteilung: Sinkt oder steigt das Haftungsrisiko?
 - Folgerungen: Wie kann das Haftungsrisiko beschränkt 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

Auswirkungen des neuen Rechts bei IKS-Prüfung

- 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

Auswirkungen des neuen Rechts bei IKS-Prüfung

- 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



Auswirkungen der Bestimmungen zur Risikobeurteilung

- Verantwortung des VR – Aufgaben der GL
- Es sind Angaben zur Beurteilung der wesentlichen Unternehmensrisiken zu machen – Konkret?
- Grenzen der Offenlegung bei Geschäftsgeheimnissen (abstrakte Formulierungen; Ausschöpfen des Ermessensspielsraums 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)

Auswirkungen der Bestimmungen zur Risikobeurteilung

- 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

Auswirkungen der Bestimmungen zur Risikobeurteilung (Forts.)



- 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)?)

Strategien zur Haftungsbeschränkung

- 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)

Strategien zur Haftungsbeschränkung

- 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

Strategien zur Haftungsbeschränkung

- 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



Besten Dank für die Aufmerksamkeit

Dr. Martin Moser, LL.M., Rechtsanwalt

Bratschi Wiederkehr & Buob

E martin.moser@bratschi-law.ch

T 058 258 16 00