

VERANTWORTUNG DES ABSCHLUSSPRÜFERS BEI GESETZESVERSTÖSSEN

Gesetzliche und berufsständische Regelungen – Meldepflichten – Revisionsgeheimnis

Zunehmend wird die Erwartung geäussert, der Abschlussprüfer solle umfassend über Gesetzesverstösse orientieren, nicht nur im Rahmen der Meldepflichten gegenüber Verwaltungsrat und Generalversammlung, sondern auch darüber hinaus. Wie ist hier die Rechtslage im Hinblick auf das Revisionsgeheimnis?

1. AUSGANGSLAGE

Die Abschlussprüfung ist die betriebswirtschaftliche Prüfung par excellence und das Ankerprodukt des Berufsstands. Ziel der Abschlussprüfung ist es eine Aussage darüber zu treffen, ob der geprüfte Abschluss den anwendbaren Rechnungslegungsbestimmungen entspricht und die wirtschaftliche Lage des Unternehmens zutreffend reflektiert.

Aufgrund seiner intimen Kenntnis des Unternehmens erhält der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Revisionsarbeiten ggf. Kenntnis von Situationen, die als Gesetzesverstösse oder sog. «Non-Compliance» mit anderen Bestimmungen qualifizieren können. Ob jedoch ein Sachverhalt tatsächlich einen Verstoß gegen Gesetze und andere Rechtsvorschriften darstellt, ist in den meisten Fällen letztlich Gegenstand rechtlicher Würdigungen, die normalerweise ausserhalb der beruflichen Kompetenz des Abschlussprüfers liegen. Gleichwohl können Erfahrung sowie die Mandats- und Branchenkenntnis den Abschlussprüfer befähigen, Situationen zu erkennen, die er als mögliche Gesetzesverstösse qualifiziert. Es gibt jedoch viele, hauptsächlich auf die betrieblichen Aspekte eines Unternehmens bezogene Gesetze und Rechtsnormen, die i. d. R. keine Auswirkungen auf den Abschluss haben und insofern nicht in der unmittelbaren Risikobeurteilung des Abschlussprüfers Eingang finden. Das gilt zum Beispiel für Hygienevorschriften in einem Restaurant oder Vorschriften zum Fahrzeugunterhalt in einem Transportbetrieb. Die Abschlussprüfung stellt keine generelle Gesetzmässigkeitsprüfung dar.



THORSTEN KLEIBOLD,
DR. OEC. HSG, WP/STB (D),
MITGLIED DER
GESCHÄFTSLEITUNG,
EXPERTSUISSE

Der Abschlussprüfer hat keinen Auftrag, generell Non-Compliance aufzudecken. Sollten aber Gesetzesverstösse vermutet oder gar festgestellt werden, stellt sich die Frage, wie mit diesen im Rahmen der Abschlussprüfung nach Schweizer Recht umzugehen ist und welche Melde- und Berichtspflichten den Abschlussprüfer treffen.

2. AUSKUNFTSPFLICHTEN INNERHALB DER GOVERNANCE-STRUKTUR DER GEPRÜFTEN UNTERNEHMUNG

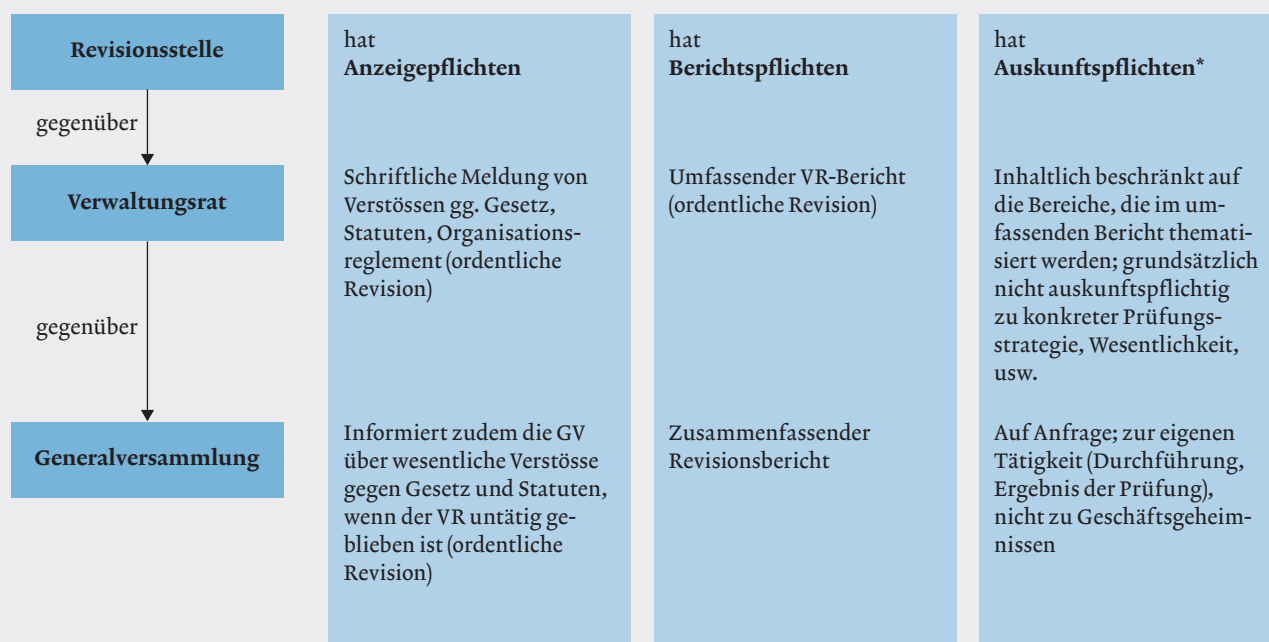
Stellt die Revisionsstelle bei der ordentlichen Revision Verstösse gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement fest, so meldet sie dies schriftlich dem Verwaltungsrat. Sofern die festgestellten Verstösse wesentlich sind oder für den Fall, dass der Verwaltungsrat auf Grund der schriftlichen Meldung der Revisionsstelle keine angemessenen Massnahmen ergreift, informiert der Abschlussprüfer zudem die Generalversammlung (Art. 728c OR).

Im Gegensatz zur ordentlichen Revision besteht bei der eingeschränkten Revision keine gesetzliche Anzeigepflicht der Revisionsstelle bei Verstösse gegen das Gesetz, die Statuten oder das Organisationsreglement (vgl. Art. 728c mit Art. 729c OR). Insoweit ergibt sich mangels eines gesetzlichen Prüfungsauftrags im Hinblick auf sonstige Gesetzesverstösse auch keine entsprechende Berichterstattungspflicht. Gleichwohl hat sich im Berufsstand die Auffassung durchgesetzt, dass die gesetzlich geforderte «Stellungnahme zum Ergebnis der Prüfung» gemäss Art. 729b Abs. 1 Ziff. 2 OR dahingehend interpretiert werden sollte, dass auch bei der eingeschränkten Revision eine beschränkte Hinweispflicht besteht^[1]. Die Revisionsstelle weist nur auf diejenigen Gesetzesverstösse hin, die einen direkten Bezug zur Jahresrechnung aufweisen, und dies auch nur dann, wenn diese Verstösse aufgrund der durchgeführten Prüfungshandlungen (z. B. aus der Befragung) festgestellt wurden.

Hinweise auf Gesetzesverstösse im Zusammenhang mit der Untätigkeit des Verwaltungsrats bei Vorliegen eines hälftigen Kapitalverlusts (Art. 725 Abs. 1 OR) oder einer Über-

Abbildung 1: **BERICHTSPFLICHTEN DES ABSCHLUSSPRÜFERS GEGENÜBER DEN UNTERNEHMENSORGANEN**

Innerhalb der Governance-Strukturen des Unternehmens



*Einzelner Verwaltungsrat oder einzelner Aktionär hat nur Auskunftsrecht im jeweiligen Gesamtgremium.

schuldung (Art. 725 Abs. 2 OR) sind hingegen in jedem Fall im Revisionsbericht anzubringen, d. h. sowohl bei ordentlicher als auch bei eingeschränkter Revision. Bleibt der Verwaltungsrat untätig, beachtet die Revisionsstelle zusätzlich bei Vorliegen eines hälftigen Kapitalverlusts die ersatzweise Einberufungspflicht der Generalversammlung sowie bei Vorliegen einer offensichtlichen Überschuldung die subsidiäre Anzeigepflicht gegenüber dem Gericht.

Im Hinblick auf die Berichterstattung an den Verwaltungsrat (umfassender Bericht im Rahmen der ordentlichen Revision) und die Generalversammlung (zusammenfassender

der Revisionsbericht) stellt sich die Frage, ob und inwieweit die Revisionsstelle verpflichtet ist, weitergehende mündliche Ausführungen und Erläuterungen gegenüber Verwaltungsrat oder Generalversammlung zu machen.

Die Auskunftspflicht der Revisionsstelle gegenüber der Generalversammlung erstreckt sich ausschliesslich auf die eigene Tätigkeit, d. h. auf die Durchführung und das Ergebnis der Prüfung [2]. Das Auskunftsrecht der Aktionäre wiederum erstreckt sich niemals auf Geschäftsgeheimnisse.

Gegenüber dem Verwaltungsrat als Organ [3] ist die Revisionsstelle zur uneingeschränkten Auskunftserteilung ver-

ANZEIGE

Viele Mandanten, eine Treuhand-Software: mit Comatic behalten Sie den Überblick.

inkl. Zeiterfassung

041 922 24 80 info@comatic.ch comatic.ch

Comatic

Abbildung 2: **BERICHTSPFLICHTEN DES ABSCHLUSSPRÜFERS GEGENÜBER EXTERNEN PARTEIEN**

Ausserhalb der Governance-Strukturen des Unternehmens

Revisionsstelle	hat Anzeigepflichten	hat Berichtspflichten	hat Auskunftspflichten*
gegenüber ↓ Zivilgericht	Subsidiäre Anzeige der Überschuldung	–	ZPO 163/166: Kein Verweigerungsrecht vor Gericht; es sei denn Geheimhaltungsinteresse überwiegt das Interesse an der Wahrheitsfindung
Strafverfolgungsbehörden	Verschwiegenheitspflicht schliesst Anzeige möglicher Delikte aus	–	Grundsätzlich kein Zeugnisverweigerungsrecht
Aufsichtsbehörden	→ Segment Finanzmarkt: Ggü. FINMA Meldung von für die Aufsicht relevanten Vorkommnissen → FinfraG: Meldung bei Verstössen an Eidg. Finanzdepartement → GwG: Meldung an MROS	Revisionsbericht an Stiftungsaufsicht; Berichterstattung gegenüber FINMA («verlängerter Arm»)	Gegenüber FINMA; gegenüber RAB «in eigener Sache» (d.h. im Zusammenhang mit der eigenen Zulassung)

pflichtet. Ihm gegenüber darf sie sich weder auf Geschäftsgeheimnisse berufen noch aus anderen Gründen die Auskunft verweigern. Inhaltlich ist die Auskunftspflicht jedoch beschränkt auf die Bereiche, die im umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat thematisiert werden.

3. AUSKUNFTSPFLICHTEN ÜBER DIE UNTERNEHMENSRENDE HINWEG

Die Auskunftspflicht gebietet der Revisionsstelle an der Generalversammlung – auf Anfrage von Anteilseignern und immer unter Wahrung des Geschäftsgeheimnisses – Auskunft zu erteilen. Ausserhalb der Generalversammlung jedoch verbietet die Schweigepflicht, gegenüber einzelnen Aktionären, Gläubigern oder anderen Dritten Auskunft zu erteilen oder andere Angaben zu machen.

Das Revisionsgeheimnis erstreckt sich insbesondere auch auf das Verhältnis des Abschlussprüfers zur Revisionsaufsicht. So unterliegt der Abschlussprüfer keiner Meldepflicht gegenüber der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) bei festgestellten oder vermuteten Verstössen gegen Gesetz, Statuten und Organisationsreglement bei von ihm geprüften Unternehmen.

Eine Meldepflicht für die Revisionsstelle an die RAB gibt es nur für Unterlagen, die die Aufsicht für ihre eigentliche Aufgabenerfüllung benötigt. Entsprechend sind nur Vorkommnisse zu melden, die für die Aufsicht über das Revisionsunternehmen relevant sind. Die diesbezügliche Gesetzesnorm im Revisionsaufsichtsrecht (Art. 15a RAG) statuiert (lediglich) eine Meldepflicht (in eigener Sache), nicht hinge-

gen ein Melderecht (in fremden Angelegenheiten). Die fehlende Anzeigepflicht und Meldebefugnis erklärt sich damit, dass die RAB die Qualität der Arbeit des Revisionsunternehmens und nicht die gesetzeskonforme Tätigkeit der geprüften Unternehmen überwacht [4].

Im Bereich der Aufsicht über den Finanzmarkt hingegen ist die Prüfgesellschaft in gewissen Fällen zur Anzeige an die FINMA verpflichtet. Ebenfalls ergeben sich Meldepflichten gegenüber dem Eidg. Finanzdepartement bei Verstössen gegen die Bestimmungen des Finanzmarktinfrastukturgesetzes zum Handel mit Derivaten [5]. Darüber hinaus besteht im Rahmen der Prüfung der Einhaltung der Sorgfaltspflichten bei Händlern eine subsidiäre Anzeigepflicht gegenüber der Meldestelle für Geldwäscherei (MROS) [6].

Gegenüber den Zivilgerichten ergeben sich grundsätzlich keine Hinweis- und Meldepflichten mit Ausnahme der erwähnten subsidiären Anzeigepflicht im Fall der Überschuldung eines Revisionskunden.

Das Revisions- bzw. Berufsgeheimnis des Abschlussprüfers ist jedoch nicht im gleichen Masse umfassend wie etwa das Berufsgeheimnis von Geistlichen oder Mediziner [7]. Zwar unterliegen Wirtschaftsprüfer dem strafbewehrten Berufsgeheimnis nach Art. 321 Strafbuch (StGB), können sich jedoch im Zivilprozess nicht darauf berufen. Hier gilt für Revisoren eine Einschränkung des Zeugnisverweigerungsrechts gemäss Art. 163 Abs. 1 lit. b Zivilprozessordnung (ZPO). Ähnliches gilt für das Verhältnis zu Strafverfolgungsbehörden. In jedem Fall aber verbietet die Verschwiegenheitspflicht die Anzeige möglicher Delikte an die Strafverfolgungsbehörden.

4. ZUSAMMENFASSUNG UND FAZIT

Der Abschlussprüfer hat den Auftrag, die Jahres- und ggf. Konzernrechnung auf Gesetzeskonformität und Übereinstimmung mit den Rechnungslegungsbestimmungen zu prüfen. Über Feststellungen ist gegenüber der Generalversammlung und dem Verwaltungsrat zu berichten. Bei festgestellten Gesetzesverstößen besteht zudem bei ordentlicher Revision eine Meldepflicht gegenüber dem Verwaltungsrat und – in beschränktem Rahmen – auch gegenüber der Generalversammlung. Eine Verpflichtung zur Meldung spezifischer Gesetzesverstöße über die Unternehmensgrenze hinweg an zuständige Aufsichtsbehörden besteht in eingeschränktem Umfang im Finanzmarktumfeld. Eine weitergehende und generelle Möglichkeit zur Meldung von Gesetzesverstößen an die Strafverfolgungsbehörden besteht nicht. Auch eine Meldung an die RAB ist ausgeschlossen.

Die Gesetzeslage bringt zum Ausdruck, dass der Abschlussprüfer letztlich von der Gesellschaft mandatiert und den anderen Gesellschaftsorganen gegenüber mitteilungs-pflichtig wird. Unter dem Blickwinkel, dass die Revision z. T. auch öffentlichen Interessen dient, wird gelegentlich die Auffassung vertreten, dem Abschlussprüfer seien de lege ferenda weitergehende Meldepflichten über die Unternehmensgrenzen hinweg aufzuerlegen [8].

5. AUSBLICK

International wird der Wirtschaftsprüfer verstärkt als «Rechtspfleger» im öffentlichen Interesse verstanden. So fordern jüngere Anpassungen in den International Standards on Auditing (ISA 250) sowie im International Code of Ethics for Professional Accountants, dass festgestellte oder vermutete Gesetzesverstöße mit dem obersten Leitungsorgan zu thematisieren sind und von diesem eine zeitnahe Rückmeldung einzufordern ist. Bei Ausbleiben einer plausiblen Rückmeldung oder bei Untätigbleiben soll sodann Meldung an eine geeignete öffentliche Stelle (Strafverfolgungsbehörden, Aufsichtsbehörden) gemacht werden, sofern die lokale Gesetzgebung dies zulässt [9]. Ähnliches forderte etwa die OECD von der Schweiz im Rahmen des Länderexamens im Herbst 2017 betreffend die OECD-Konvention zur Bekämpfung der Bestechung ausländischer Amtsträger im internationalen Geschäftsverkehr. Nach dem geltenden Recht steht diesem Ansinnen aber das Revisionsgeheimnis entgegen, welches in unserem Berufsstand zu Recht einen hohen Stellenwert einnimmt. ■

Fussnoten: 1) Vgl. HWP ER, S. 218 f. 2) Von sich aus, also nicht auf Anfrage von Aktionären, äussert sich die Revisionsstelle an der Generalversammlung nur in Ausnahmefällen, bspw. bei wesentlichen Ereignissen nach dem Abschlussstichtag oder wenn Änderungen der Jahresrechnung oder des Antrags über die Verwendung des Bilanzgewinns durch die Generalversammlung eine Stellungnahme erfordern. 3) Gegenüber einzelnen Mitgliedern des Verwaltungsrats besteht hingegen keine Auskunftspflicht; das einzelne Mitglied, das Sonderauskünfte von der Revisionsstelle will, muss somit verlangen, dass die Revisionsstelle an der Verwaltungsratssitzung teilnimmt, damit ihr die Fragen in Anwesenheit der übrigen Mitglieder gestellt werden können. 4) Vgl. SPR Schneider, § 9 N 48. 5) So ergibt sich nach Art. 114 Abs. 7 Finanzmarktinfraktstrukturverordnung (FinfraV) eine Pflicht zur schriftlichen Meldung an das Eid, Fi-

nanzdepartement (EFD) bei Verstößen, falls das Unternehmen die festgestellten Verstöße nicht innerhalb der gesetzten Frist behoben hat, oder wenn sich diese wiederholen. In jedem Fall ist vorgängig das oberste Leitungs- oder Verwaltungsorgan zu informieren. 6) Die Einhaltung der Sorgfalts- und Meldepflichten der Händler nach Art. 15 Geldwäschereigesetz (GwG) unterliegt einer Prüfungspflicht durch eine zugelassene Prüfungsgesellschaft (beauftragte Revisionsstelle). Kommt diese zum Schluss oder hat sie begründeten Verdacht, dass die Händler eine Transaktion hätten an die MROS melden müssen, dies aber unterlassen haben, ist sie dazu verpflichtet, der MROS unverzüglich Meldung zu erstatten. 7) Aber auch Mediziner kennen Grenzen ihrer Schweigepflicht, bspw. bei Beobachtungen zu übertragbaren Krankheiten, die dem Kantonsamtsarzt oder dem Bundesamt für Gesundheit zu melden sind. 8) So jüngst im Vor-

entwurf eines Solidarbürgschaftsgesetzes. Danach soll die Revisionsstelle – sollte sie im Rahmen der eingeschränkten oder ordentlichen Revision der Jahres- oder Konzernrechnung eine Verletzung der Verwendungsbeschränkungen für solidarverbürgte COVID-19-Überbrückungskredite feststellen – zunächst dem Verwaltungsrat eine angemessene Frist zur Herstellung des ordnungsgemässen Zustandes setzen und – sollte der Verwaltungsrat innerhalb dieser Frist untätig bleiben – die zuständige Bürgschaftsorganisation informieren. 9) Diese Regelungen in den internationalen Standards sind in den heutigen Verlautbarungen von Expertsuisse (Schweizer Prüfungsstandards und Richtlinien zur Unabhängigkeit) nicht reflektiert. Aufgrund der Schweizer Rechtslage bestehen wie aufgezeigt auch Limitationen in der Übernahme dieser internationalen Standards.

ANZEIGE

Albin Kistler



EIGENE METHODEN

Selbständig Fakten erheben, statt
Marktkonsens übernehmen.

Wir halten Wort.