

Ausgewählte Aspekte der Haftung der Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision

Referat von **Nils Grehn und Simon Iten**
17.Mai 2022



Referenten



Nils B. Grehn

MLaw, Rechtsanwalt

Director, Deputy General Counsel PwC



Simon Iten

MLaw

Associate, Office of the General Counsel PwC

Inhalt

1. Einleitung
2. Die Haftung der Revisionsstelle nach CH Recht
3. Prävention in speziellen Situationen
4. Analyse Fallbeispiel
5. Fragen

1

EINLEITUNG

Einleitung

- *Eingeschränkte Revision*

-> **Eingeschränkte Haftung?**

- *Relevanz von Haftungsfällen in der Praxis*

-> **Publizität?**

-> **Revisionsaufsicht?**

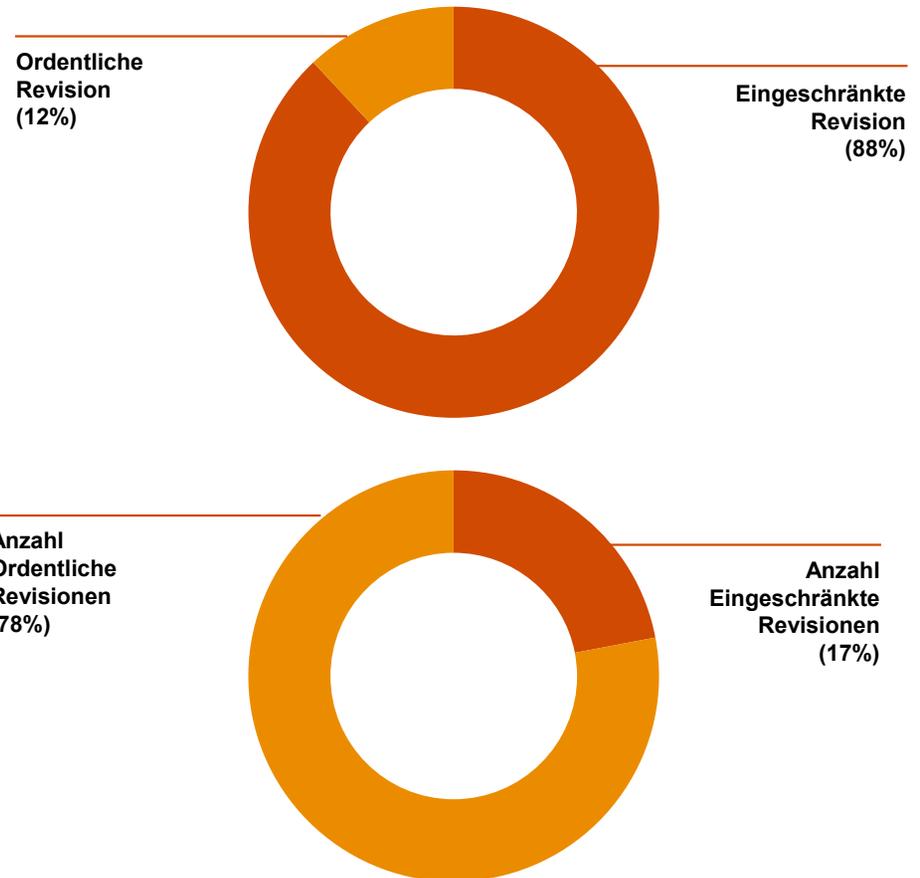
-> **Versicherung?**

Relevanz der Eingeschränkten Revision in der Praxis*

«88% der Revisionsmandate sind Eingeschränkte Revisionen»

Anteile der Revisionsmandate bei staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen

(*Erhebung der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde RAB; in: RAB Geschäftsbericht 2017)



Grundzüge der Eingeschränkten Revision



2

HAFTUNG DER
REVISIONSSTELLE
NACH CH RECHT

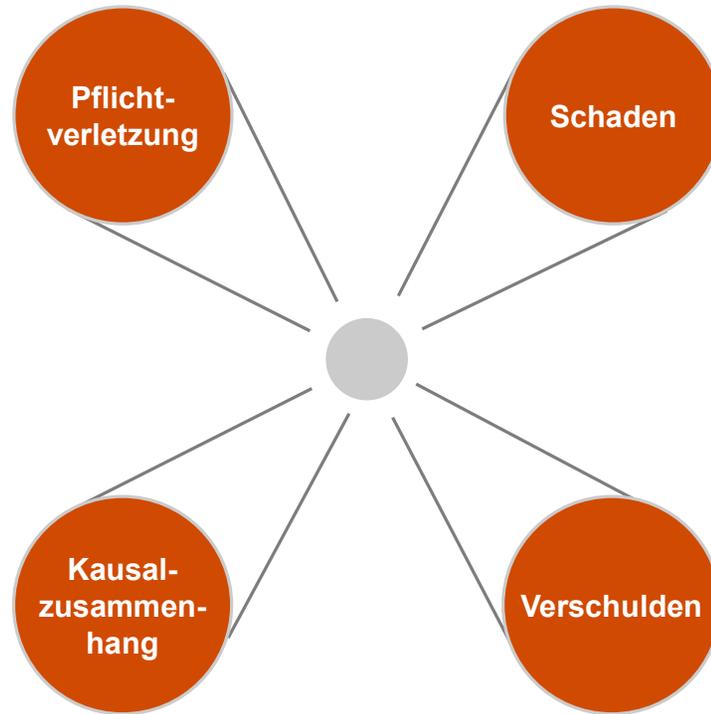
Rechtliche Einordnung (1)

Unterschiede der Revisionsarten

Eingeschränkte Revision	Ordentliche Revision
Tiefe Prüfsicherheit	Hohe Prüfsicherheit
Weniger Prüfaufgaben	Mehr Prüfaufgaben
Weniger detaillierte Vorschriften	Detaillierte Vorschriften
Geringerer Aufwand	Grösserer Aufwand
Grosse Anzahl Abschlussprüfungen	Kleine Anzahl Abschlussprüfungen
Grösserer Expectation Gap	Kleinerer Expectation Gap
Mehr Schadenfälle	Weniger Schadenfälle
Erklärungsaufwand für die Erfüllung der Pflichten hoch	Pflichten sind detaillierter geregelt
Haftungsnorm: Art. 755	

Rechtliche Einordnung (2)

Allgemeine Haftungsgrundsätze



Rechtliche Einordnung (3)

Rechtsgrundlagen

- Rechtsgrundlage: Art. 755 OR (Aktiengesellschaft)

IV. Revisions-
haftung

Art. 755

¹ Alle mit der Prüfung der Jahres- und Konzernrechnung, der Gründung, der Kapitalerhöhung oder Kapitalherabsetzung befassten Personen sind sowohl der Gesellschaft als auch den einzelnen Aktionären und Gesellschaftsgläubigern für den Schaden verantwortlich, den sie durch absichtliche oder fahrlässige Verletzung ihrer Pflichten verursachen.

- Geltung auch bei anderen Gesellschaftsformen durch ausdrückliche Verweise, z.B.
 - GmbH, Genossenschaft
 - Stiftung, Verein (Gerichtspraxis)
 - Personalvorsorgeeinrichtung, Banken, SICAV
- **Keine Haftungsbeschränkung** für Revisionsstelle in laufender Aktienrechtsrevision (voraussichtliches Inkrafttreten 1. Januar 2023)

Rechtliche Einordnung (4)

Geltungsumfang der Revisionshaftung

- Gewählte und im Handelsregister eingetragene Revisionsstelle (formelles Revisionsorgan)
- Materieller Revisor (faktische Ausübung der Revision)
- Haftung der Revisionsstelle als juristische Person (nicht die Organe und Mitarbeiter)
- Persönliche Verantwortlichkeit im Straf- und Aufsichtsrecht (vgl. z.B. BGE 127 IV 110)
- Für Prüfungshandlungen, nicht für Spezialaufträge. **ABER**: Wissen aus Zusatzaufträgen werden der RS angerechnet

Rechtliche Einordnung (5)

Beginn und Ende der Organstellung

- Ab Eintritt, Einmischung oder Kundgabe
- Beendigung mit Demission bzw. Abberufung
- Ausnahmsweise Pflichten nach Demission bzw. Abberufung
- Gegenüber gutgläubigen Dritten solange die Löschung des HR-Eintrages unterbleibt (BGE 111 II 480 ff.)

3

PRÄVENTION IN
SPEZIFISCHEN
FÄLLEN

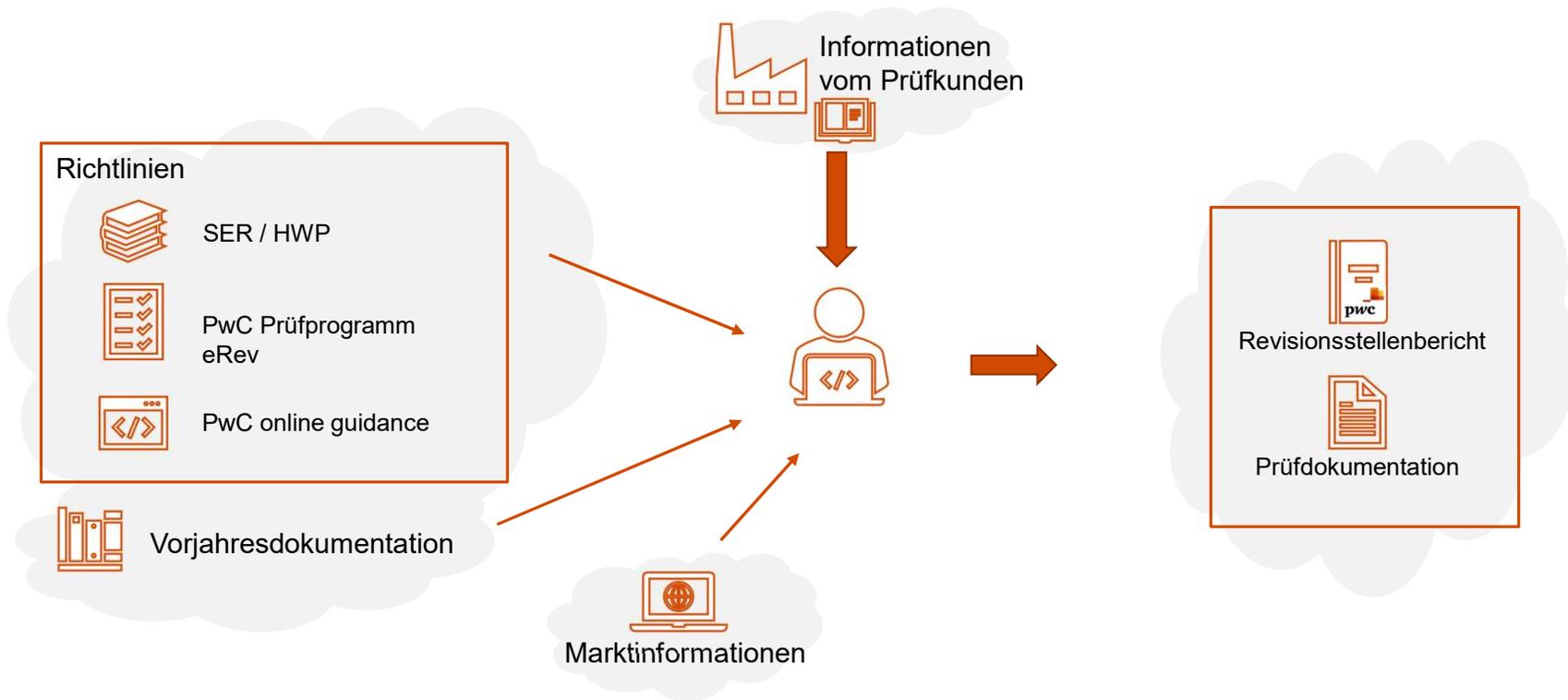
Prävention in spezifischen Fällen

Vermeidung einer **Pflichtverletzung**

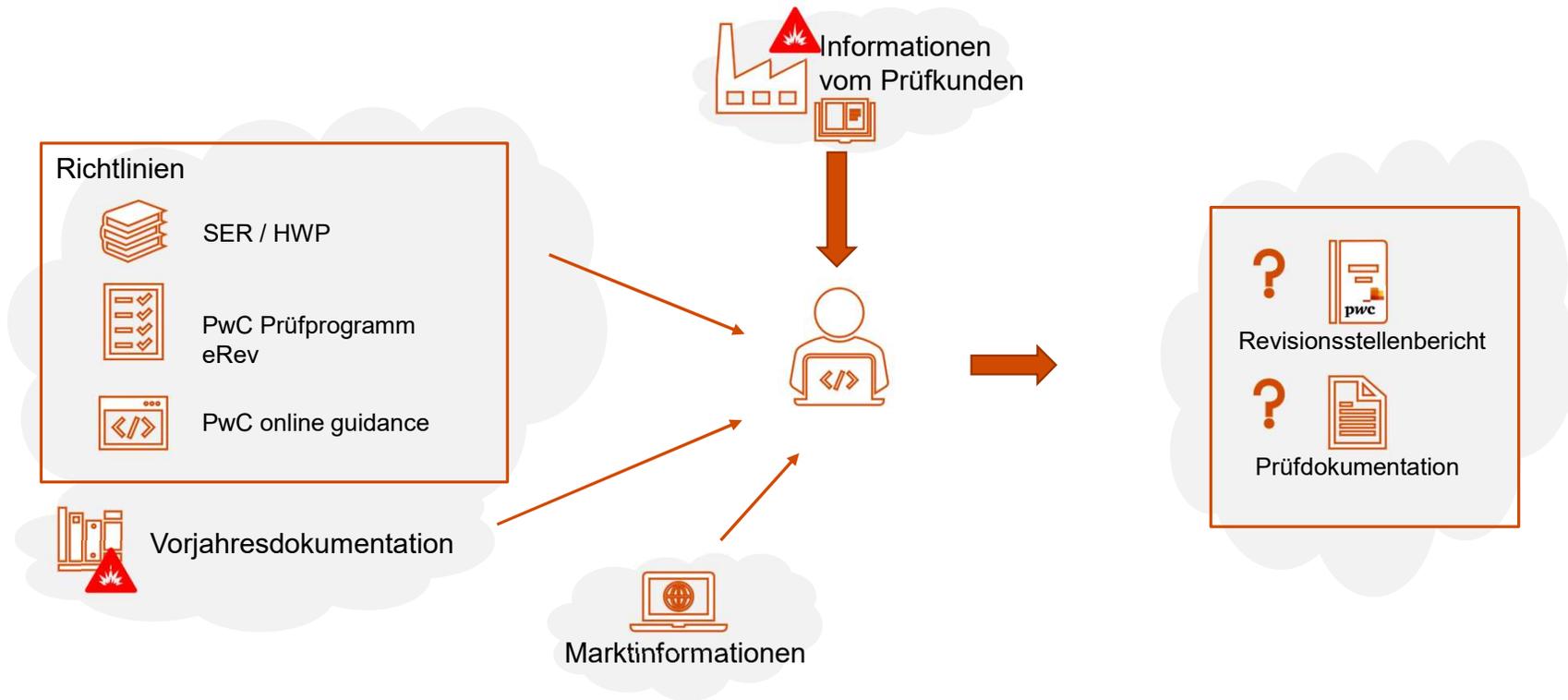
- **Aus Obligationenrecht (u.a. Art. 729a OR): «Befragungen, Analytische Prüfungshandlungen, Angemessene Detailprüfungen»**
- **Aus Standesregeln (Standard zur Eingeschränkten Revision, SER; IFRS, Swiss GAP FER etc.)**

Vorsorge zur Beweisbarkeit der Pflichteinhaltung

Prävention in speziellen Situationen



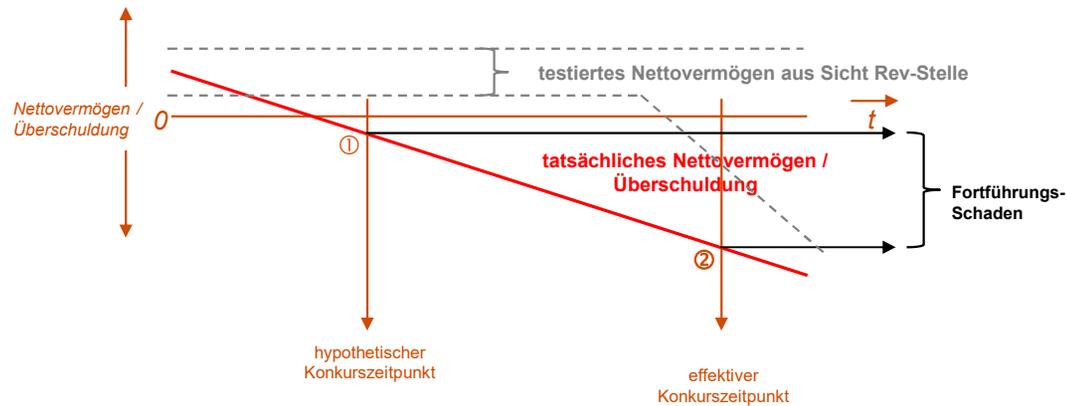
Prävention in speziellen Situationen



Prävention in speziellen Situationen

⚠ Situation 1: Kapitalverlust oder Überschuldung

- Festlegung der Stichtage
 - **hypothetischer Konkurszeitpunkt:** Es können auch mehrere / alternative Stichtage sein
 - **effektiver Konkurszeitpunkt:** Konkureröffnung



Prävention in speziellen Situationen

Situation 1: Kapitalverlust oder Überschuldung

- Vermögenssituation ① hypothetischen und ② effektiven Konkurszeitpunkt

	Stichtag: ①				Stichtag: ②	
	FFW	FFW adj.	LW		FFW	LW
Umlaufvermögen	100	100	40	Umlaufvermögen	60	10
Anlagevermögen	200	160 ^{A)}	100	Anlagevermögen	180	30
	300	260	140		240	40
kfr Fremdkapital	100	100	140	kfr Fremdkapital	140	180
lfr Fremdkapital	180	180	180	lfr Fremdkapital	180	180
EK	20	-20	-180 ^{B)}	EK	-80	-320 ^{C)}
	300	260	140		240	40

Fortführungsschaden: Differenz aus **B)** -180 und **C)** -320 = -140, der Schaden beträgt **140**

FFW: Fortführungswerte
LW: Liquidationswerte

A) Der Kläger führt eine Falschbewertung ins Feld (z.B. eine Überbewertung eines Patentes) und folgert daraus, dass – bei korrekter Bewertung – die Gesellschaft bereits zum Stichtag ① (zu Fortführungswerten) überschuldet war. → **Bei einer eingeschränkten Revision werden in der Regel ungenügende «angemessene Detailprüfungen»** (vgl. SER 2015 6.1.3 / 6.2.3 i.V.m. Anhang D «Weiter gehende Prüfungshandlungen») **daraus abgeleitet.**

Prävention in speziellen Situationen

🚩 Situation 1: Kapitalverlust oder Überschuldung

- Vermögenssituation ① hypothetischen und ② effektiven Konkurszeitpunkt

	FFW
Umlaufvermögen	100
Anlagevermögen	200
	300
<hr/>	
kfr Fremdkapital	100
lfr Fremdkapital	180
EK	20
	300

SER 2015: S. 61

Weitergehende Prüfungshandlungen

(Vor allem, wenn aufgrund der durchgeführten empfohlenen Prüfungshandlungen wesentliche Fehlaussagen angenommen werden müssen oder ein erhöhtes inhärentes Risiko für eine Fehlaussage in einer Position der Jahresrechnung besteht)

Fortführungsschaden: Differenz aus B) -180 und C) -320 = -140, der Schaden beträgt 140

FFW: Fortführungswerte
LW: Liquidationswerte

A) Der Kläger führt eine Falschbewertung ins Feld (z.B. eine Überbewertung eines Patentes) und folgert daraus, dass – bei korrekter Bewertung – die Gesellschaft bereits zum Stichtag ① (zu Fortführungswerten) überschuldet war. → **Bei einer eingeschränkten Revision werden in der Regel ungenügende «angemessene Detailprüfungen» (vgl. SER 2015 6.1.3 / 6.2.3 i.V.m. Anhang D «Weiter gehende Prüfungshandlungen») daraus abgeleitet.**

Prävention in speziellen Situationen

Situation 2: Anzeichen von Unregelmässigkeiten in der Buchführung (Fraud)

SER 2015: S. 10/11

-Keine Prüfung zur Aufdeckung von deliktischen Handlungen und keine Prüfungen zur Aufdeckung von weiteren Gesetzesverstössen (mit Ausnahme der Bestimmungen zur Rechnungslegung und zur Gewinnverwendung) durchgeführt.

Der Abschlussprüfer ist damit nicht verpflichtet, Abklärungen vorzunehmen, ob im geprüften Unternehmen konkrete Risikofaktoren bezüglich Fehlaussagen in der Jahresrechnung aufgrund von deliktischen Handlungen vorliegen.

Auch verlangt die eingeschränkte Revision nicht, dass der Abschlussprüfer Abklärungen vornimmt, ob und inwieweit das Rechnungswesensystem sowie das IKS geeignet und wirksam sind, um das Risiko einer fehlerhaften Buchführung und Jahresrechnung effektiv zu verringern.

vgl. auch in diesem Zusammenhang: «beschränkte Hinweispflicht» HWP 2014, eRev, S. 60

Prävention in speziellen Situationen

Situation 2: Anzeichen von Unregelmässigkeiten in der Buchführung (Fraud)

- Erhält der Prüfer – aufgrund seiner Tätigkeit oder von dritter Instanz – Anzeichen von Unregelmässigkeiten, ist es **angebracht die Prüftiefe zu erweitern**, bzw. die «angemessenen Detailprüfungen» dieser Situation anzupassen.

Böckli, Peter: Schweizer Aktienrecht, 2009, 4. Auflage, S. 2163

anwendbaren Rechenwerk – hier unter dem Rechnungslegungsrecht des Obligationenrechts und nicht *Swiss GAAP FER* – eigenständig nachvollziehen¹⁰⁰¹. Daher kann sich der eingeschränkt prüfende Revisor **gegebenenfalls dazu veranlasst sehen**, *Drittbestätigungen* bei Schuldnern und bei Kreditoren oder sogar ausnahmsweise über einen Rechtsfall beim Firmenanwalt einzuholen. Innerhalb des Bereichs der gesetzlich geforderten Detailprüfungen ist, wie schon erwähnt, grundsätzlich das Handwerkszeug des «*full audit*» anzuwenden¹⁰⁰².

Die gesetzliche Beschränkung auf «*angemessene Detailprüfungen*» verlangt von der Revisionsstelle, dass sie unter den denkbaren detaillierten Nachforschungen eine **mutige Auswahl** trifft. Sie tut das unter dem Gesichtspunkt der **erkennbaren Risiken des betreffenden Unternehmens einerseits und des Ergebnisses der Befragungen und Analysen, aber auch der bereits angestellten Abklärungen andererseits**¹⁰⁰³.

4

FALLBEISPIEL

Fallbeispiel

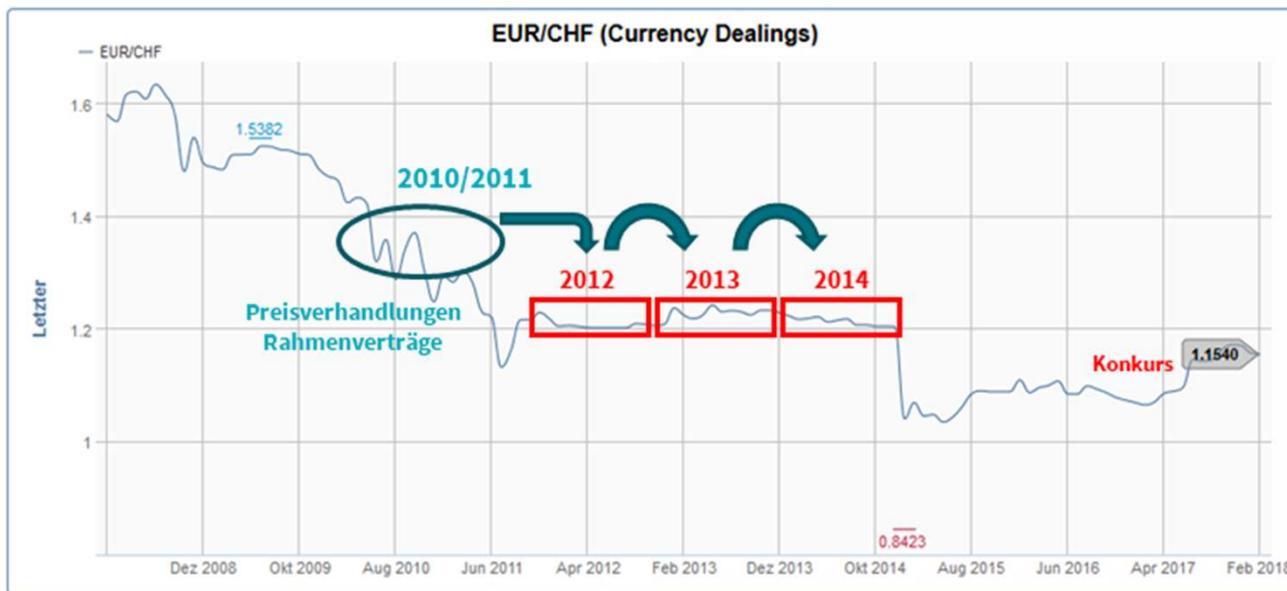
L. AG in Liquidation – Ausgangslage

- L. AG war eine exportorientierte Schweizer Industrieunternehmung. Mit Entscheid des Richters wurde über die Gesellschaft, mit Wirkung per Ende 2016, der Konkurs eröffnet.
- Die Revisionsstelle («RSt») der L. AG führte jeweils eingeschränkte Revisionen durch und sah sich mit Verantwortlichkeitsansprüchen seitens des Konkursamts (bzw. allenfalls der Gläubiger) konfrontiert. Das Konkursamt hatte einen Experten beigezogen, welcher prüfte, ob solche Ansprüche bestehen.
- Prüfung, ob eine Pflichtverletzung und einen Schaden vorliegt und Einschätzung des Kausalzusammenhangs, um für die weiteren Entwicklungen in diesem Fall gerüstet zu sein.

Fallbeispiel

L. AG in Liquidation – Analyse

- Die RSt hatte das Mandat schon 15 Jahre
- Im Jahr 2014 wurde ein Nettoertrag von MCHF 34.8 (2013: MCHF 34.9, 2012: MCHF 39.4) erwirtschaftet.



Quelle FX-Chart: www.yourmoney.ch (Daten: SIX Financial Information AG)

Fallbeispiel

L. AG in Liquidation – Analyse

- 2012: Gewinn MCHF 1.2 (ohne Bildung stiller Reserven: MCHF 2.8)
2013: Verlust MCHF -1.5 (ohne Auflösung stiller Reserven: MCHF -2.4)
2014: Verlust MCHF -0.6 (ohne Auflösung stille Reserven: MCHF -1.8)
- 2013: Eigenkapital MCHF 5.4
2014: Eigenkapital MCHF 2.6
- Unklare Situation bezüglich stiller Reserven: Es gab nebst Zwangsreserven und nachgeführten stillen Reserven angeblich auch nicht dokumentierte stille Reserven.

Fallbeispiel

L. AG in Liquidation – Analyse

- Die RSt stellte sich auf die Fortführungsprämisse und gab Standard-Testate ab.
- Die RSt wies trotzdem – jeweils schriftlich und zu Händen des VRs – in aller Deutlichkeit auf die angespannte Situation sowie auf die möglichen Entwicklungen hin.
- Die Banken wurden mit einem detaillierten Monatsreporting bedient.
- Eine das Berichtsjahr **2014** betreffende Pflichtverletzung der RSt war aus den vorliegenden Dokumenten nicht eindeutig erkennbar

Fallbeispiel

L. AG in Liquidation – Fazit

- Die Unternehmensleitung setzte im 2015 aktiv Massnahmen zur besseren Ausrichtung der Unternehmung ein, so konnte man auch mit der Übernahme einer Unternehmung der gleichen Branche den Nettoertrag im 2015 auf MCHF 40.9 steigern.
- Aus dem betrieblichen Teil resultierte sogar ein Gewinn (MCHF 0.3), der Gesamtverlust betrug MCHF -0.3 (keine signifikante Auflösung von stillen Reserven; aufgrund der Umstrukturierungen erhöhte sich der Bestand an stillen Reserven per 31.12.2015 auf MCHF 4.2).
- Zusammenfassend sendete die Jahresrechnung **2015** keine akuten Warnsignale, die ein sofortiges Handeln der RSt begründet hätte. Der Konkurs wurde Ende **2016** eröffnet.
- Der L. AG ist im Herbst 2016 wohl unabwendbar die Liquidität ausgegangen.
- Eine klar erkennbare oder grobe Pflichtverletzung der RSt. lag aufgrund der Prüfung der Akten nicht vor.

Merkmale

- Eingeschränkte Revision ≠ eingeschränkte Haftung
- Tiefes Honorar ≠ kleinere Prüfungstiefe
- Beachtung der Standards und Dokumentierung als Haftungsprävention
- Bei Mandatsbeendigung zeitnahe Löschung im Handelsregister sicherstellen

Besten Dank für Ihre Aufmerksamkeit

Nils B. Grehn
Mlaw, Rechtsanwalt
+41 58 792 16 84
nils.grehn@pwc.ch

Simon Iten
MLaw
+41 58 792 17 32
simon.iten@pwc.ch