

Neue Haftungsrisiken für die Revisionsstelle aufgrund des neuen Revisionsrechts?

Hans-Ueli Vogt/M. Pascal Fischer

Inhalt

I.	Einleitung	112
II.	Hintergründe des neuen Revisionsrechts	113
III.	Überblick über das neue Revisionsrecht	115
IV.	Erhöhtes Haftungsrisiko wegen neuer Pflichten?	118
1.	Prüfung und Berichterstattung	118
a)	Prüfung und Berichterstattung bei der ordentlichen Revision	119
aa)	Prüfung und Berichterstattung bezüglich der Existenz eines internen Kontrollsystems	120
aaa)	Gegenstand der Prüfung und Berichterstattung	121
bbb)	Bedeutung für die Haftung	127
bb)	Prüfung und Berichterstattung bezüglich der Risikobeurteilung	128
aaa)	Gegenstand der Prüfung und Berichterstattung	129
bbb)	Bedeutung für die Haftung	132
b)	Prüfungsauftrag bei der eingeschränkten Revision	133
aa)	Gegenstand der Prüfung	133
bb)	Prüfungstiefe	134
cc)	Bedeutung für die Haftung	136
aaa)	Pflichtverletzung	136
bbb)	Verschulden	137
2.	Anzeigepflichten	137
a)	Anzeigepflichten bei der ordentlichen Revision	138
aa)	Inhalt	138
bb)	Bedeutung für die Haftung	139
b)	Anzeigepflicht bei der eingeschränkten Revision	140
aa)	Inhalt	140
bb)	Bedeutung für die Haftung	141
cc)	Anmerkung: Einberufung der Generalversammlung	142
V.	Fazit	142
	Literaturverzeichnis	143
	Materialienverzeichnis	145

I. Einleitung

In den letzten Jahren hat die Zahl der Fälle, in denen die Revisionsstelle für Schäden namentlich von Aktionären und Gläubigern belangt worden ist (ob mit oder ohne Erfolg), deutlich zugenommen.¹ Anfang 2005 sollen Schadenersatzbegehren von insgesamt rund 50 Milliarden US Dollar gegen die *Big Four* hängig gewesen sein.² Weitere Haftungsklagen könnten die Existenz der grossen Revisionsunternehmen und letztlich der Revisionsbranche gefährden, vor allem, wenn die Versicherungen angesichts der Haftungsrisiken nicht mehr bereit wären, Revisionsunternehmen zu versichern. Angesichts dieser Umstände werden die *Big Four* daher auch die „*Final Four*“ genannt.³

Der Gründe für die Zunahme von Schadenersatzbegehren gegenüber der Revisionsstelle sind viele: erweiterte oder neue Aufgaben, eine – allerdings schon seit langem – klägerfreundliche Rechtsprechung sowie das, was gemeinhin mit dem Schlagwort des Anspruchsdenkens bezeichnet wird.⁴ Daneben gibt es eine Reihe weiterer Umstände, die dafür sprechen, im Schadensfall nicht oder nicht nur die Unternehmensleitung, sondern (auch) die Revisionsstelle zu belangen: Einerseits ist letztere oftmals die einzige hinreichend solvente Partei und mitunter auch die einzige Partei, die genügend versichert ist.⁵ Andererseits scheint es eine natürliche Tendenz zu geben, die Kontrolleure in Anspruch zu nehmen, wenn die Kontrollierten versagt haben; eine Tendenz, die mit Bezug auf die Revisionsstelle durch die solidarische Haftung rechtlich untermauert wird.⁶

Angesichts der geschilderten Umstände und Entwicklungen ist von grossem Interesse, was die Revision des Revisionsrechts für die Haftungsrisiken der Re-

¹ Siehe nur etwa CAMPONOVO, Verantwortlichkeit, 71; sodann allgemein (und schon früher) FORSTMOSER, Rz 1.

² Angaben gemäss PETER ATHANAS in einem Vortrag zum Thema „Accounting firms – Wo stehen wir heute“, gehalten am 24. Februar 2005 im Rahmen der „Vortragsreihe am Mittag“ des Europa Instituts an der Universität Zürich und der Stiftung für juristische Weiterbildung Zürich.

³ Siehe etwa http://www.economist.com/business/displayStory.cfm?story_id=3984019 (zuletzt besucht am 14.12.2005).

⁴ Siehe dazu auch etwa BERTSCHINGER, Entwicklungen, 85; ZÜGER, 1258 m.w.H.

⁵ Siehe CAMPONOVO, Verantwortlichkeit, 71. Um die dadurch entstehenden Anreize, die Revisionsstelle zu belangen, nicht noch zu vergrössern, machen die Revisionsgesellschaften keine öffentlichen Angaben zu ihrem Versicherungsschutz (vgl. ZUBERBÜHLER, 811).

⁶ Siehe Art. 759 OR und zur solidarischen Haftung der Revisionsstelle im Besonderen etwa BÖCKLI, Neuerungen, 17 ff.; FORSTMOSER, Rz 71 ff.

visionsstelle bedeutet. Dieser Frage ist der vorliegende Beitrag gewidmet. Zunächst werden einige der Hintergründe des neuen Revisionsrechts dargestellt (II.), dann wird ein Überblick über das neue Recht geboten (III.). Im Hauptteil dieses Beitrages wird der Frage nachgegangen, ob und gegebenenfalls wie das neue Revisionsrecht das Haftungsrisiko der Revisionsstelle aufgrund neuer gesetzlicher Pflichten der Revisionsstelle verändert (IV.).⁷

II. Hintergründe des neuen Revisionsrechts

Die Neuordnung des Revisionsrechts ist vor einem dreifachen Hintergrund zu sehen: erstens vor dem Hintergrund eines schon *mehr als zehn Jahre währenden Projekts* der Neuordnung von Revision und Rechnungslegung. Die *Groupe de réflexion* zum Gesellschaftsrecht schlug bereits 1993 ein besonderes Rechnungslegungs- und Publizitätsgesetz sowie ein Zulassungssystem für besonders befähigte Revisoren vor.⁸ 1998 wurde dann ein Vorentwurf zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision vorgelegt.⁹ Nachdem dieser Entwurf in der Vernehmlassung viel Kritik erntete,¹⁰ geriet das Revisionsprojekt jedoch ins Stocken.¹¹

Zweitens ist die Neuordnung des Revisionsrechts im Kontext der *Krisen und Zusammenbrüche grosser Unternehmen* in den Jahren 2000-2003 diesseits und jenseits des Atlantiks zu sehen;¹² Krisen und Zusammenbrüche, bei denen in vielen Fällen die Revisionsunternehmen unter Beschuss gerieten und dann auch ins Recht gefasst wurden. Diese „Unternehmensskandale“ machten deutlich,

⁷ Dieser Beitrag befasst sich nicht mit der Änderung, welche der Vorentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts vom 2. Dezember 2005 vorschlägt: eine summenmäßige Begrenzung der Haftung der Revisionsstelle in Fällen leichten Verschuldens (Art. 759 Abs. 1^{bis} des Vorentwurfs; siehe hierzu Begleitbericht, 20 f.).

⁸ Siehe *Groupe de réflexion*, 11 f. und 81.

⁹ Siehe Vorentwürfe und Begleitbericht zu einem Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (RRG) und zu einer Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern (VZA) vom 29. Juni 1998.

¹⁰ Siehe die Zusammenstellung der Vernehmlassungen zum Bundesgesetz über die Rechnungslegung und Revision (RRG) und zur Verordnung über die Zulassung von Abschlussprüfern (VZA), 67 ff. (abrufbar unter <http://www.ofj.admin.ch/etc/medialib/data/wirtschaft/gesetzgebung/rechnungslegung.Par.0001.File.tmp/ve-ber.pdf>; zuletzt besucht am 14.12.2005).

¹¹ Siehe zum Gesagten BBl 2004, 3980 ff.; vgl. auch AMSTUTZ/VON BHICKNAPAHARI, 1; MADÖRIN, Rz 6 f.; RUUD/PFISTER/HESS, 261.

¹² Vgl. auch BBl 2004, 3977 ff.

dass die Revisionsstelle ihrer *gatekeeper*-Rolle nicht in allen Fällen gerecht wurde. Deshalb sah sich die Revisionsbranche zeitweise im Zentrum der durch die „Unternehmensskandale“ losgetretenen *Corporate-Governance*-Diskussion und damit auch im Auge des regulatorischen Sturms, den diese Skandale ausgelöst hatten. Auch der Schweizer Gesetzgeber ortete Handlungsbedarf bzw. eine Chance zu politischer Intervention ins Geschehen, und das in Bern ruhende Gesetzgebungsprojekt kam wieder in Bewegung.¹³

Drittens – und mit den eben angesprochenen „Unternehmensskandalen“ natürlich zusammenhängend – ist das neue Revisionsrecht vor dem Hintergrund des *Sarbanes-Oxley Act*¹⁴ zu sehen.¹⁵ Aufgrund des *Sarbanes-Oxley Act* unterstehen unter anderem Revisionsgesellschaften schweizerischer Unternehmen, die an einer US-amerikanischen Börse kotiert sind, der US-amerikanischen Revisionsaufsichtsbehörde, dem *PCAOB*^{16,17}. Um eine Akteneinsicht bei diesen Revisionsgesellschaften durch den *PCAOB* möglichst zu vermeiden, soll neu auch in der Schweiz eine Revisionsaufsicht bestehen;¹⁸ dies in der Aussicht, dass der *PCAOB* und andere ausländische Revisionsaufsichtsbehörden die Tätigkeit der Schweizer Aufsichtsbehörde als der ihren gleichwertig anerkennen.¹⁹ Es ist diese drohende Kollision mit dem US-amerikanischen Recht und Rechtsdurchsetzungsapparat, welche die Neuordnung des Revisionsrechts so plötzlich zu einem vorrangigen Traktandum der Gesetzgebung gemacht hat.²⁰

¹³ Vgl. zum Gesagten auch BBl 2004, 3977 ff.; sodann etwa BERTSCHINGER, Verantwortlichkeit, 569 ff.

¹⁴ *Sarbanes-Oxley Act of 2002*, H.R.3763, 107d Cong., 2nd Sess. (2002) (im Folgenden „SOA“). Der Gesetzestext ist unter anderem abrufbar unter <http://news.findlaw.com/hdocs/docs/gwbush/sarbanesoxley072302.pdf> (zuletzt besucht am 14.12.2005).

¹⁵ Vgl. BBl 2004, 3979 und 4004 ff.; BLOCHER, 970.

¹⁶ *Public Company Accounting Oversight Board*; siehe zu ihm www.pcaobus.org (zuletzt besucht am 14.12.2005).

¹⁷ Siehe *Section 106 SOA*; siehe dazu auch BBl 2004, 4005.

¹⁸ Siehe BBl 2004, 4004 f.; SANWALD/BEHR, 586; Bundesrat CHRISTOPH BLOCHER, AB 2005 S 621.

¹⁹ Siehe in diesem Zusammenhang die (inzwischen von der *SEC* genehmigten) *Final Rules Relating to the Oversight of Non-U.S. Public Accounting Firms*, *PCAOB Release Nr. 2004-005* vom 9. Juni 2004 (abrufbar unter http://www.pcaobus.org/Rules/Docket_013/2004-06-09_Release_2004-005.pdf; zuletzt besucht am 14.12.2005).

²⁰ Siehe auch Bundesrat CHRISTOPH BLOCHER, AB 2005 S 621; RUUD/PFISTER/HESS, 261; ZUBERBÜHLER, 806: „TGV-Tempo [bei der Ausarbeitung des Revisionsaufsichtsgesetzes] dank *lex americana*“.

III. Überblick über das neue Revisionsrecht

Das neue Revisionsrecht setzt sich formell einerseits aus revidierten Bestimmungen des *Obligationenrechts* über die Revision bei der Aktiengesellschaft, der GmbH und der Genossenschaft zusammen, andererseits aus einem *Revisionsaufsichtsgesetz*, welches „die Zulassung und die Beaufsichtigung von Personen, die Revisionsdienstleistungen erbringen“²¹, regelt.²² Mit dem Inkrafttreten der neuen Bestimmungen kann im Verlaufe des Jahres 2007 gerechnet werden. Bis zu diesem Zeitpunkt werden einerseits sämtliche mit der Vorlage zusammenhängenden Ausführungsbestimmungen überarbeitet, andererseits wird die künftige Revisionsaufsichtsbehörde aufgebaut.²³

Ein herausragendes Charakteristikum des neuen Revisionsrechts ist die *rechtsformneutrale, sachbezogene Regelung aller Aspekte der Revision*: Die bisherige, an der Rechtsform des Unternehmens orientierte Technik der gesetzlichen Regelung – insbesondere der Revisionspflicht – wird durch ein weitgehend rechtsformunabhängiges Konzept ersetzt, das stattdessen nach bestimmten sachbezogenen, vor allem wirtschaftlichen Gegebenheiten und Problemen differenziert.²⁴ Unterschieden werden im Revisionsrecht fortan nicht mehr die Gesellschaftsformen des Obligationenrechts, sondern die folgenden *Kategorien von Unternehmen*: Publikumsgesellschaften²⁵, (andere) wirtschaftlich bedeutende Unternehmen²⁶, kleinere und mittlere Unternehmen²⁷ sowie Kleinunternehmen²⁸. Die sachbezogenen, vor allem wirtschaftlichen Kriterien, an welche diese Kategorisierung anknüpft, sind die folgenden: die wirtschaftliche Bedeu-

²¹ Art. 1 Abs. 1 E RAG.

²² Siehe BBl 2004, 4117 ff. bzw. 4139 ff.

²³ Siehe http://www.ofj.admin.ch/bj/de/home/themen/wirtschaft/gesetzgebung/rechnungslegung_und.html. (zuletzt besucht am 14.12.2005).

²⁴ Dies im Einklang mit einer schon länger anhaltenden Tendenz in der gesellschaftsrechtlichen Gesetzgebung; siehe hierzu nur etwa VOGT, 141-144, sowie auch den Begleitbericht zum Vorentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts, 6 f.

²⁵ Siehe die Umschreibung in Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 E OR.

²⁶ Siehe die Umschreibung in Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 E OR. Zu den wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen gehören auch die konzernrechnungspflichtigen Gesellschaften (Art. 727 Abs. 1 Ziff. 3 E OR), falls sie denn nicht Publikumsgesellschaften sind.

²⁷ Das sind – negativ definiert – Unternehmen, die weder Publikumsgesellschaften oder (andere) wirtschaftlich bedeutende Unternehmen noch Kleinunternehmen sind (vgl. Art. 727a Abs. 1 E OR).

²⁸ Siehe die Umschreibung in Art. 727a Abs. 2 E OR.

tung des Unternehmens, die wirtschaftliche Belastung, welche die Revision für ein Unternehmen bedeutet, sowie die in einem Unternehmen von bestimmter Grösse typischerweise bestehenden Schutzbedürfnisse.²⁹ Geregelt werden die vier Kategorien von Unternehmen mit Bezug auf die folgenden *Punkte*: die Frage, ob eine Revisionspflicht besteht, die Voraussetzungen der Zulassung zur Revision, den Prüfungsauftrag, die Berichterstattung, die Anzeigepflichten, das Unabhängigkeitserfordernis, die Selbstorganisation (Dokumentation, Qualitätssicherung etc.) sowie die Frage einer staatlichen Aufsicht.

Auf der Grundlage des so ausgesteckten Rahmens ergibt sich das folgende *System des neuen Revisionsrechts*: Bei *Publikumsgesellschaften* dient die Revision in erster Linie dazu, die Investoren mit richtiger Information zu versorgen. Sie soll die Angaben über die finanziellen Verhältnisse der Gesellschaft verifizieren und damit den Anlegern bei ihrer Investitionsentscheidung behilflich sein.³⁰ Zusätzlich – wenn auch mit dem eben Gesagten zusammenhängend – steht die Revision auch im Dienste der Funktionsfähigkeit des Kapitalmarktes sowie der externen, „marktbasierten“ Kontrolle des Prinzipal-Agenten-Verhältnisses, welches zwischen der Unternehmensleitung und den Aktionären besteht.³¹ Für Publikumsgesellschaften stellt die Revision im Übrigen typischerweise keine übermässige wirtschaftliche Belastung dar. Aus diesen Gründen besteht bei Publikumsgesellschaften ein qualifiziertes öffentliches Interesse, das nicht nur für eine eingehende, qualitativ hochstehende Revision, sondern auch für eine staatliche Aufsicht über die Revisionsunternehmen spricht.³² Publikumsgesellschaften unterstellt das neue Revisionsrecht darum einer *ordentlichen Revision* durch ein *staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen*.³³

Bei den *anderen wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen* spielt ein kapitalmarktrechtlicher Investorenschutz keine Rolle, doch rechtfertigt die wirtschaftliche Bedeutung dieser Unternehmen einen Schutz beliebiger Gläubiger und der Investoren; sie sollen sich bei ihren Entscheidungen auf eingehend, auf qualitativ hohem Niveau geprüfte Unternehmensinformation verlassen können.³⁴ Ein qualifiziertes öffentliches Interesse an der Revision, welches eine staatliche

²⁹ Siehe BBl 2004, 3989 sowie sogleich im Text.

³⁰ BBl 2004, 3990.

³¹ Vgl. BBl 2004, 3989.

³² Vgl. BBl 2004, 3991.

³³ Siehe insbesondere Art. 727 Abs. 1 Ziff. 1 E OR sowie Art. 7 Abs. 1 E RAG.

³⁴ Vgl. BBl 2004, 3991.

Aufsicht über die Revisionsunternehmen rechtfertigen würde, besteht demgegenüber nicht. Auch bei den wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen, die keine Publikumsgesellschaften sind, stellt die Revision im Übrigen typischerweise keine übermässige wirtschaftliche Belastung dar. Wirtschaftlich bedeutende Unternehmen unterstehen darum ebenfalls der *ordentlichen Revision*, doch besteht in diesem Bereich keine staatliche Aufsicht.³⁵

Kleinere und mittlere Unternehmen sind nur von kleinerer oder mittlerer wirtschaftlicher Bedeutung, zumal sie den Kapitalmarkt nicht in Anspruch nehmen. Richtige Unternehmensinformation ist bei diesen Gesellschaften zwar ebenfalls wichtig: Einerseits kann sie je nach den Umständen dem Schutz von Personen mit Minderheitsbeteiligungen dienen, andererseits sind auch die Gläubiger auf richtige Unternehmensinformation angewiesen.³⁶ Im Gegensatz zu Publikumsgesellschaften und wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen ist bei kleineren und mittleren Unternehmen das öffentliche Interesse an einer Revisionsstelle indessen nicht entscheidend. Eine Revision dient hier in erster Linie den privaten Interessen der Beteiligten und dem Gläubigerschutz.³⁷ Die Schutzbedürfnisse sind daher, wie die bundesrätliche Botschaft zum neuen Revisionsrecht sich ausdrückt, „weniger absolut als bei grösseren Unternehmen“³⁸. Angesichts der bei kleineren und mittleren Unternehmen zudem stärker ins Gewicht fallenden Kosten der Revision hat man sich für die Erreichung der genannten Ziele der Revision mit einer weniger umfassenden, weniger Gewähr bietenden Revision als bei Publikumsgesellschaften und anderen wirtschaftlich bedeutenden Unternehmen zu begnügen. Das neue Revisionsrecht ordnet für diese Unternehmen darum lediglich eine *ingeschränkte Revision* an.³⁹

Bei *Kleinunternehmen* werden durch eine Revision einerseits die Gläubiger oder potenzielle künftige Aktionäre geschützt, doch können sich diese gerade in kleineren Verhältnissen auf andere, mitunter gar wirksamere Weise gegen die Risiken einer unrichtigen Jahresrechnung absichern.⁴⁰ Andererseits dient eine Revision dem Schutz der Aktionäre; dieser Schutzgedanke entfällt indes, wenn die Aktionäre auf eine Revision verzichten. Zu dem somit ohnehin nicht allzu

³⁵ Siehe insbesondere Art. 727 Abs. 1 Ziff. 2 und 3 E OR.

³⁶ Vgl. BBl 2004, 3989 und 3992.

³⁷ Siehe BBl 2004, 3992.

³⁸ BBl 2004, 3992.

³⁹ Siehe insbesondere Art. 727a Abs. 1 E OR.

⁴⁰ Siehe BBl 2004, 3992.

stark zu gewichtenden Schutzanliegen kommt bei Kleinunternehmen hinzu, dass die Kosten einer Revision mitunter eine beträchtliche Belastung darstellen. Kleinunternehmen können darum nach dem neuen Revisionsrecht mit der Zustimmung sämtlicher Aktionäre auf eine Revision *verzichten*.⁴¹

Ergänzt und flexibilisiert wird das System des neuen Revisionsrechts schliesslich durch zahlreiche *Wahlmöglichkeiten*.⁴²

IV. Erhöhtes Haftungsrisiko wegen neuer Pflichten?

Im Folgenden soll eine Einschätzung darüber abgegeben werden, ob mit der Neuordnung des Revisionsrechts neue Haftungsrisiken für die Revisionsstelle einhergehen. Neue Haftungsrisiken ergeben sich allenfalls aufgrund neuer oder veränderter Pflichten der Revisionsstelle. Im vorliegenden Beitrag wird diese Frage mit Bezug auf zwei Pflichtenkreise untersucht: den *Prüfungsauftrag* und die *Berichterstattungspflicht* auf der einen Seite (1.), die *Anzeigepflichten* auf der anderen Seite (2.). Ausgeklammert bleibt hier demgegenüber die Frage der haftungsrechtlichen Konsequenzen der neuen Vorschriften über die Unabhängigkeit der Revisionsstelle,⁴³ über die Dokumentation und Aufbewahrung,⁴⁴ über die Qualitätssicherung⁴⁵ sowie über die Zulassung und staatliche Aufsicht.⁴⁶ Nicht Gegenstand dieses Beitrages ist ferner die Frage, ob das neue Revisionsrecht allenfalls ein erhöhtes Haftungsrisiko für die Revisionsstelle bringt, weil der Rechtsschutz bzw. die Rechtsdurchsetzung verstärkt werden.⁴⁷

1. Prüfung und Berichterstattung

Nach geltendem Recht prüft die Revisionsstelle bei *allen* Aktiengesellschaften, ob die Buchführung und die Jahresrechnung samt Anhang sowie der Antrag über die Verwendung des Bilanzgewinns Gesetz und Statuten entsprechen.⁴⁸

⁴¹ Siehe Art. 727a Abs. 2 E OR.

⁴² Siehe ausführlich zu diesem Optionensystem BBl 2004, 4001 f.

⁴³ Siehe Art. 728 und Art. 729 E OR sowie Art. 11 E RAG.

⁴⁴ Siehe Art. 730c E OR.

⁴⁵ Siehe Art. 12 E RAG.

⁴⁶ Siehe mit Bezug auf Zulassung und staatliche Aufsicht Art. 3 und 16 f. E RAG.

⁴⁷ Siehe in diesem Zusammenhang insbesondere Art. 16 ff. E RAG.

⁴⁸ Siehe Art. 728 Abs. 1 OR.

Über das Ergebnis ihrer Prüfung erstattet die Revisionsstelle der Generalversammlung einen Bericht,⁴⁹ und bei Gesellschaften, die von besonders befähigten Revisoren zu prüfen sind,⁵⁰ verfasst die Revisionsstelle zu Händen des Verwaltungsrates einen Erläuterungsbericht.⁵¹ Im künftigen Recht wird demgegenüber nicht mehr von einem einheitlichen Prüfungsauftrag ausgegangen. Dessen Umschreibung hängt vielmehr davon ab, ob es sich bei dem zu prüfenden Unternehmen um eine Publikumsgesellschaft oder ein anderes wirtschaftlich bedeutendes Unternehmen (ordentliche Revision) oder aber um ein kleineres oder mittleres Unternehmen handelt (grundsätzlich eingeschränkte Revision). Auch die Berichterstattungspflicht ist entsprechend unterschiedlich ausgestaltet.

a) *Prüfung und Berichterstattung bei der ordentlichen Revision*

Im Rahmen einer ordentlichen Revision muss nach neuem Recht geprüft werden, ob die Jahresrechnung und eine allfällige Konzernrechnung dem Gesetz, den Statuten und dem gewählten Regelwerk⁵² entsprechen, ob der Antrag des Verwaltungsrates betreffend Verwendung des Bilanzgewinns Gesetz und Statuten entspricht und ob ein internes Kontrollsystem existiert.⁵³ Zu prüfen ist neu auch, ob der Verwaltungsrat im Anhang zur Jahresrechnung Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung gemacht hat.⁵⁴ Sodann erstattet die Revisionsstelle dem Verwaltungsrat einen umfassenden Bericht zur Rechnungslegung, zum internen Kontrollsystem sowie über die Durchführung und das Ergebnis der Revision;⁵⁵ der Generalversammlung erstattet sie einen zusammenfassenden Bericht namentlich über das Ergebnis der Prüfung.⁵⁶ Die haupt-

⁴⁹ Siehe Art. 729 Abs. 1 OR.

⁵⁰ Siehe hierzu Art. 727b OR sowie die Verordnung über die fachlichen Anforderungen an besonders befähigte Revisoren vom 15. Juni 1992 (SR 221.302).

⁵¹ Siehe zum Erläuterungsbericht Art. 729a OR.

⁵² Gemäss der Vorlage für eine Revision des Aktien- und des Rechnungslegungsrechts soll die Formulierung „und dem gewählten Regelwerk“ bereits wieder aus Art. 728a Abs. 1 Ziff. 1 E OR gestrichen werden. Nach dieser Vorlage werden die Regelwerke in einer eigenen Vorschrift des Rechnungslegungsrechts, Art. 962a E OR, behandelt. Diese Bestimmung schreibt den Gesellschaften in Absatz 2 unter anderem vor, dass die Einhaltung des gewählten Regelwerks durch einen zugelassenen Revisionsexperten zu bestätigen ist.

⁵³ Siehe Art. 728a Abs. 1 E OR.

⁵⁴ Siehe Art. 728a Abs. 1 Ziff. 1 i.V.m. Art. 663b Ziff. 12 E OR; vgl. dazu hinten, bb).

⁵⁵ Siehe Art. 728b Abs. 1 E OR.

⁵⁶ Siehe zum Bericht an die Generalversammlung im Einzelnen Art. 728b Abs. 2 OR.

sächlichen Neuerungen gegenüber dem bisherigen Recht betreffen einerseits das interne Kontrollsystem (lit. aa), andererseits die Durchführung einer Risiko-
beurteilung (lit. bb).

aa) *Prüfung und Berichterstattung bezüglich der Existenz eines internen
Kontrollsystems*

Unter einem internen Kontrollsystem (IKS) sind jegliche Verfahren und Massnahmen zu verstehen, die insbesondere im Hinblick auf eine ordnungsgemässe Buchführung und Rechnungslegung der Erfassung, Abwicklung, Darstellung und Kontrolle aller Geschäftsvorfälle eines Unternehmens dienen.⁵⁷ Zum internen Kontrollsystem gehört somit etwa eine zweckmässige Ordnung, nach der Transaktionen verbucht werden, die Regelung der Unterschriftsberechtigungen, die Sicherstellung der erforderlichen Fachkenntnisse sowie eine klare Funktionentrennung. Wenn das neue Revisionsrecht von einem internen Kontrollsystem spricht, meint es damit allerdings nur Vorkehren, die sich auf die „Buchführung und Rechnungslegung“ beziehen; „[a]ndere Bereiche wie die Geschäftsführung oder die Compliance werden von der Vorlage – soweit keine Auswirkungen auf die Jahresrechnung bestehen – nicht berührt.“⁵⁸

Die *Verantwortung* dafür, dass in einem Unternehmen angemessene und funktionsfähige interne Kontrollen eingerichtet und befolgt werden, liegt beim *Verwaltungsrat*. Das ergibt sich aus seiner unübertragbaren Pflicht zur Ausgestaltung des Rechnungswesens und der Finanzkontrolle sowie aus seiner Organisationsverantwortung.⁵⁹ Dies bestätigt auch Ziffer 19 des *Swiss Code of Best Practice*⁶⁰, wonach der Verwaltungsrat für ein dem Unternehmen angepasstes internes Kontrollsystem zu sorgen hat.⁶¹ Und soweit die interne Kontrolle nicht in den Bereich der unübertragbaren Aufgaben des Verwaltungsrates fällt (insbesondere die Einrichtung der einzelnen Kontrollen auf den nachge-

⁵⁷ Für eine umfassende Darstellung der einzelnen Elemente der internen Kontrolle siehe WIDMER/PFYFFER, 11 f.; IRC/KPMG, 5; MEYER/WIDMER, 782 ff.

⁵⁸ Bundesrat CHRISTOPH BLOCHER, AB 2005 S 988.

⁵⁹ Siehe BÖCKLI, Aktienrecht, § 13 Rz 346 ff.; BSK-WATTER, Art. 716a OR Rz 13; siehe zu den genannten Pflichten des Verwaltungsrates Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 bzw. Ziff. 2 OR.

⁶⁰ *Swiss Code of Best Practice for Corporate Governance* vom 25. März 2002. Dieses Regelwerk ist unter anderem verfügbar unter <http://www.economiesuisse.ch/d/content.cfm?upid=4B42201A-1850-4309-A49B90A37CA04F7B&type=pdf&filetype=pdf> (zuletzt besucht am 14.12.2005).

⁶¹ Siehe im Übrigen auch Art. 716a Abs. 1 Ziff. 3 E OR des Vorentwurfs zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts.

ordneten Funktionsstufen des Unternehmens), sind die mit der Geschäftsführung betrauten Personen⁶² sowie deren Delegationsempfänger für das interne Kontrollsystem verantwortlich. An die Seite dieser primären Verantwortung des Verwaltungsrates und der anderen mit Geschäftsführungsfunktionen betrauten Personen soll neu eine Prüfungsverantwortung der Revisionsstelle treten. Die Abgrenzung der Zuständigkeiten der beiden Organe ist dabei klar: „Ob ein internes Kontrollsystem besteht, muss die Revisionsstelle überprüfen, aber das System festzulegen und es durchzuführen, ist Sache des Verwaltungsrates.“⁶³

aaa) *Gegenstand der Prüfung und Berichterstattung*

Die Prüfung durch die Revisionsstelle, ob ein internes Kontrollsystem existiert, ist für diese jedenfalls insofern *keine neue Aufgabe*, als nach moderner Auffassung das interne Kontrollsystem ohnehin eine zentrale Rolle bei einer (ordentlichen) Abschlussprüfung *lege artis* spielt. Denn die Revisionsstelle verlässt sich bei ihrer Prüfung je nach Ausbaugrad und Qualität des internen Kontrollsystems und je nach den besonderen Risiken des Unternehmens in den einen Bereichen mehr, in den anderen weniger auf das interne Kontrollsystem. Die Berücksichtigung des internen Kontrollsystems ist nach dieser Vorstellung ein Mittel zum Zweck einer verlässlichen Aussage über die Regelkonformität der Jahresrechnung. Sowohl die „Grundsätze zur Abschlussprüfung“ als auch die „Schweizer Prüfungsstandards“ – die beiden massgeblichen schweizerischen Regelwerke der Revisionsbranche – betonen denn auch die Wichtigkeit des internen Kontrollsystems für die Abschlussprüfung.⁶⁴ Diese Bedeutung des internen Kontrollsystems wird durch das neue Recht bestätigt, wenn es vorschreibt, die Revisionsstelle „berücksichtig[e] bei der Durchführung und bei der Festlegung des Umfangs der Prüfung das interne Kontrollsystem“⁶⁵.

Nach dem neuen Revisionsrecht scheint der Einbezug des internen Kontrollsystems in die Prüfung allerdings nicht nur ein Mittel zum Zweck einer verlässli-

⁶² Im Sinne von Art. 716b Abs. 1 OR.

⁶³ Bundesrat CHRISTOPH BLOCHER, AB 2005 S 987; siehe dazu auch STIEFEL, 29.

⁶⁴ Siehe aus den „Grundsätzen zur Abschlussprüfung“ (GzA; Ausgabe 2001) den Grundsatz 1, Ziff. 4.2., sowie den Grundsatz 14 bzw. aus den „Schweizer Prüfungsstandards“ (PS; Ausgabe 2004) den Prüfungsstandard 400; zum Verhältnis dieser beiden Regelwerke zueinander bzw. zu deren Anwendungsbereich vgl. die Richtlinie zur Abschlussprüfung Nr. 5 der Treuhandkammer (abrufbar unter http://www.treuhand-kammer.ch/pix/files/040706%20RzA_5_Deutsch_0507041.pdf, zuletzt besucht am 14.12.2005).

⁶⁵ Siehe Art. 728a Abs. 2 E OR, welchen das Parlament im Rahmen seiner Beratungen in den Entwurf aufgenommen hat (siehe AB 2005 N 82 und S 626 f.).

chen Aussage über die Regelkonformität der Jahresrechnung zu sein. Die Feststellung der Existenz eines internen Kontrollsystems erscheint vielmehr als ein *eigenständiger Prüfungsgegenstand*.⁶⁶ Wie ist diese neue Vorschrift über die Prüfung der Existenz eines internen Kontrollsystems zu verstehen?

Auszugehen ist vom *Verwaltungsrat*. In materieller Hinsicht steht fest, dass er aufgrund seiner Organisations- und Finanzverantwortung ein angemessenes Kontrollsystem einrichten muss.⁶⁷ Auf weiter gehende Vorschriften – wie sie bekanntlich vor allem der *Sarbanes-Oxley Act* enthält –⁶⁸ hat der Gesetzgeber bewusst verzichtet: „[W]ir finden, das sei übertrieben, das ist ja auch bei jeder Gesellschaft etwas anders“⁶⁹. „Die geprüfte Gesellschaft entscheidet also selbst, welche Kontrollmechanismen den konkreten Umständen am besten entsprechen.“⁷⁰ In formeller Hinsicht ist demgegenüber unklar, ob und gegebenenfalls in welcher Form der Verwaltungsrat das interne Kontrollsystem seines Unternehmens darstellen muss.⁷¹ Vertreter der Revisionsbranche haben die Auffassung geäußert, der Verwaltungsrat müsse die wichtigsten rechnungslegungsbezogenen Abläufe und Kontrollen angemessen beschreiben.⁷² Dem Gesetz ist diesbezüglich zwar nichts zu entnehmen, doch muss man sich in der Tat fragen, wie die Revisionsstelle bestätigen soll, dass ein internes Kontrollsystem existiert, ohne – wie dies bei den anderen Prüfungen der Fall ist – Angaben des Verwaltungsrates vorliegen zu haben, deren Richtigkeit es zu prüfen gilt.⁷³ Bundesrat BLOCHER hat in einer „authentischen Interpretation“ des Gesetzesentwurfs im Rahmen der Differenzvereinbarung im Ständerat eine flexible Auslegung vorgeschlagen (und wohl verbindlich angeordnet, kraft seiner Herrschaft über das historische Auslegungselement): „Wir wollen hier nicht unnötig in die Prüfmechanik eingreifen; das ist in jedem Unternehmen jeweils mit der Geschäftsleitung zu besprechen.“⁷⁴ Mithin strahlen von der neuen revisionsrechtlichen Vorschrift über das interne Kontrollsystem keine Auswirkungen auf

⁶⁶ Siehe den entsprechenden Punkt im Katalog der Prüfungsgegenstände in Art. 728a Abs. 1 E OR.

⁶⁷ Siehe vorn, IV.1.a)aa)

⁶⁸ Siehe *Section 404 SOA*; vgl. dazu etwa auch BIBAWI/NICOLETTI, 431.

⁶⁹ Bundesrat CHRISTOPH BLOCHER, AB 2005 S 987.

⁷⁰ Bundesrat CHRISTOPH BLOCHER, AB 2005 S 988.

⁷¹ Siehe auch Bundesrat CHRISTOPH BLOCHER, AB 2005 S 987.

⁷² Siehe WIDMER/PFYFFER, 8; WIDMER/WEY, 363 ff.

⁷³ Siehe CAMPONOVO, Gesetzesentwurf, 222.

⁷⁴ AB 2005 S 988.

den für das interne Kontrollsystem hauptsächlich verantwortlichen Verwaltungsrat aus.

Der *Revisionsstelle* schreibt das neue Recht nun, wie gesagt, vor, sie habe zu prüfen, ob „ein internes Kontrollsystem existiert“⁷⁵. In ihrem umfassenden Bericht an den Verwaltungsrat,⁷⁶ welcher den heutigen Erläuterungsbericht ablösen wird, muss die Revisionsstelle „Feststellungen über [...] das interne Kontrollsystem“⁷⁷ machen.⁷⁸ Auch im Bericht an die Generalversammlung muss sie zum „Ergebnis der Prüfung“ Stellung nehmen,⁷⁹ was sich auch auf die Prüfung der Existenz eines internen Kontrollsystems bezieht. Diese Bestimmungen sind nach dem derzeitigen Erkenntnisstand – um das Fazit vorwegzunehmen – wie folgt auszulegen: Die Revisionsstelle braucht sich auch nach neuem Recht nicht eigens über die Existenz eines internen Kontrollsystems auszusprechen, so, als ob dies einen eigenständigen Prüfungsauftrag darstellen würde; sie hat jedoch dem Verwaltungsrat die von ihr im Rahmen des allgemeinen Prüfungsauftrages festgestellten Mängel des internen Kontrollsystems mitzuteilen und muss Entsprechendes auch in ihrem Bericht an die Generalversammlung tun; Letzteres allerdings nur in dem Masse, als die Regelkonformität der Jahresrechnung wegen der Mängel des internen Kontrollsystems eingeschränkt ist oder fehlt. Zur Gesetzgebungsgeschichte, die diese Interpretation des Gesetzes nahe legt, und zu dieser Auslegung des Gesetzes im Einzelnen Folgendes:

Nach dem bundesrätlichen Entwurf musste die Revisionsstelle prüfen, ob in der Gesellschaft „ein *funktionierendes* internes Kontrollsystem existiert“⁸⁰. Bereits der einschlägige Passus in der bundesrätlichen Botschaft liess jedoch bezweifeln, dass damit ein eigentlicher, neuer Prüfungsauftrag gemeint war; die Prüfung des internen Kontrollsystems stelle „an sich keine neue Prüfaufgabe“ dar.⁸¹ Da eine eigentliche Prüfung der Funktionsfähigkeit des internen Kon-

⁷⁵ Art. 728a Abs. 1 Ziff. 3 E OR.

⁷⁶ Siehe zu diesem Bericht Art. 728b Abs. 1 E OR.

⁷⁷ Art. 728b Abs. 1 E OR.

⁷⁸ Vgl. BBl 2004, 4023.

⁷⁹ Art. 728b Abs. 2 Ziff. 1 E OR.

⁸⁰ Art. 728a Abs. 1 Ziff. 4 E OR gemäss BBl 2004, 4120 (Hervorhebung beigelegt).

⁸¹ Siehe BBl 2004, 4023: „Die Revisionsstelle prüft, ob der Verwaltungsrat Massnahmen zur Sicherstellung einer ordnungsgemässen Buchführung und Rechnungslegung getroffen hat und ob diese Massnahmen eingehalten werden. Stellt sie fest, dass das IKS Mängel aufweist, so kompensiert sie diese durch eigene Prüfungshandlungen. Die Prüfung des internen Kon-

trollsystems nicht die Aufgabe der Revisionsstelle ist, wurde das Wort „funktionierend“ dann in den parlamentarischen Beratungen gestrichen.⁸² Gleichzeitig wurde die bereits angesprochene Umschreibung und Konkretisierung der Prüfungshandlungen des Revisors ins Gesetz aufgenommen: „Die Revisionsstelle berücksichtigt bei der Durchführung und bei der Festlegung des Umfangs der Prüfung das interne Kontrollsystem.“⁸³ Dem Vernehmen nach war in dieser Situation – nachdem also das Parlament das interne Kontrollsystem so im Gesetz umschrieben hatte, wie es guter Revisionspraxis entspricht –⁸⁴ für die die Gesetzgebung begleitenden Kreise klar, dass die Vorschrift über die Prüfung der Existenz eines internen Kontrollsystems hätte gestrichen werden können und sollen, doch war ein entsprechendes Vorbringen offenbar politisch nicht opportun.⁸⁵ Bundesrat BLOCHER formulierte es im Rahmen seiner „authentischen Gesetzesinterpretation“ in der Differenzvereinbarung im Ständerat wie folgt: „Weil man die Unternehmen daran erinnern wollte, dass sie ein internes Kontrollsystem einführen sollten, liess man die Feststellung der Existenz des internen Kontrollsystems im Gesetzestext.“⁸⁶ Unter diesen Umständen – und trotz eines Passus in den Ausführungen von Bundesrat BLOCHER, der durchaus im gegenteiligen Sinn gedeutet werden könnte –⁸⁷ dürfte klar sein, dass die Revisionsstelle sich *nicht eigens über die Existenz eines internen Kontrollsystems auszusprechen* hat, so, als ob dies ein eigenständiger Prüfungsauftrag

trollsystems stellt an sich keine neue Prüfaufgabe der Revisionsstelle dar; der Entwurf erwähnt diesen Prüfasppekt allerdings im Gegensatz zum geltenden Recht ausdrücklich“.

⁸² Siehe insbesondere das Votum von Ständerat HANSHEIRI Inderkum: „Man könnte dazu neigen, festzustellen: Ja, wenn schon zu prüfen ist, ob ein Kontrollsystem existiere, dann verstehe es sich wohl von selbst, dass auch zu prüfen sei, ob dieses Kontrollsystem auch ein funktionierendes sei. Dem ist aber nicht so, sondern die Streichung des Wortes ‚funktionierendes‘ erfolgte aus den Erwägungen, dass es nicht Aufgabe der Kontrollstelle sei, zu prüfen, ob dieses Kontrollsystem auch funktioniere.“ (AB 2005 S 626); siehe auch AB 2005 N 82 und AB 2005 S 627.

⁸³ Art. 728a Abs. 2 E OR.

⁸⁴ Siehe vorn, IV.1.a)aa)aaa).

⁸⁵ Siehe auch BERTSCHINGER, *Verantwortlichkeit*, 582.

⁸⁶ AB 2005 S 988.

⁸⁷ Der folgende Passus könnte nämlich so ausgelegt werden, dass eine Feststellung über die Existenz interner Kontrollen gemacht werden muss: „[Es] muss ein internes Kontrollsystem vorhanden sein. [...] Es gibt ja klassische Fälle, z.B. die Überprüfung der Lagerbestände – das ist ein Lieblingsthema. Hier gibt es ein Kontrollsystem, mit dem regelmässig die Lagerbestände kontrolliert werden, welche Ware verkauft worden ist usw. Das ist relativ *einfach zu sagen. Das gibt es*. Aber die Revisionsstelle hat nicht zu sagen: Nein, das sollte man ganz anders machen oder mit EDV oder nicht mit EDV. Das ist nicht Sache der Revision.“ (Bundesrat CHRISTOPH BLOCHER, AB 2005 S 987; Hervorhebung beigegefügt).

wäre.⁸⁸ Von diesem Auslegungsergebnis gehen die folgenden Ausführungen aus.

Zwar ist die Existenz eines internen Kontrollsystems somit nicht Gegenstand eines eigenständigen Prüfungsauftrages. Die Pflicht, das interne Kontrollsystem bei der Prüfung zu berücksichtigen,⁸⁹ wird jedoch mitunter dazu führen, dass die Revisionsstelle feststellt, dass keine internen Kontrollen bestehen oder keine solchen, die diese Bezeichnung verdienen, oder dass sie zwar an sich eingerichtet sind, jedoch in einzelnen Fällen oder in grösserem Ausmass nicht beachtet werden, sodass das interne Kontrollsystem nicht funktionsfähig ist. Solche Mängel muss die Revisionsstelle einerseits durch eigene Prüfungshandlungen kompensieren; sie muss dann gezielt mehr prüfen.⁹⁰ Und andererseits sind die *Mängel des internen Kontrollsystems* – sein ungenügender Ausbau, aber auch seine ungenügende Funktionsfähigkeit – *der Gesellschaft zu kommunizieren*: „Wenn die Revisionsstelle der Meinung ist, [das interne Kontrollsystem] sei nicht funktionsfähig, dann muss sie es sagen.“⁹¹ Diese Kommunikation erfolgt

⁸⁸ Vgl. auch BERTSCHINGER, Verantwortlichkeit, 582, 589.

⁸⁹ Siehe Art. 728a Abs. 2 E OR.

⁹⁰ Siehe schon BBl 2004, 4023; sodann insbesondere Bundesrat CHRISTOPH BLOCHER: „Stellt die Revisionsstelle Mängel im internen Kontrollsystem fest, zum Beispiel weil das Unternehmen gar nicht danach lebt oder weil strukturelle Mängel bestehen, so kompensiert sie dies durch eigene Prüfhandlungen [...]. Das ist der Kern der Vorlage.“ (AB 2005 S 988).

⁹¹ Bundesrat CHRISTOPH BLOCHER, AB 2005 S 987. – Vertreten lässt sich aufgrund der Gesetzgebungsgeschichte allerdings auch die Auffassung, die Berichterstattung der Revisionsstelle an die Gesellschaft beschränke sich gegenständlich von vornherein auf die Frage der Existenz eines internen Kontrollsystems bzw. eines genügenden internen Kontrollsystems (sodass sich sagen lässt, ein solches „existiere“), betreffe also nicht dessen Funktionsfähigkeit. Denn der Berichterstatter im Ständerat (siehe AB 2005 S 626) brachte – anders als Bundesrat CHRISTOPH BLOCHER (a.a.O.) – klar zum Ausdruck, dass die Funktionsfähigkeit des internen Kontrollsystems nicht zum Prüfungsgegenstand der Revisionsstelle gehört. Gerade deswegen wurde das Wort „funktionierendes“ aus Art. 728a Abs. 1 Ziff. 4 E OR (Fassung gemäss BBl 2004, 4120) entfernt (im Sinne des Gesagten wohl BERTSCHINGER, Verantwortlichkeit, 589). Zu beachten ist allerdings – und das spricht für die hier im Text geäusserte Auffassung –, dass das Wort „funktionierendes“ aus der Umschreibung des Prüfungsauftrags entfernt wurde; dem Prüfungsauftrag betreffend die Existenz eines internen Kontrollsystems kommt aber ohnehin keine eigenständige Bedeutung zu (siehe vorn, IV.1.a)aa)aaa). Demgegenüber betrifft die Pflicht zur Berichterstattung an den Verwaltungsrat ganz allgemein „Feststellungen über [...] das interne Kontrollsystem“ (Art. 728b Abs. 1 E OR); dieser Bestimmung ist kein Ausschluss von Feststellungen über die Funktionsfähigkeit des internen Kontrollsystems zu entnehmen – Feststellungen, zu denen die Berücksichtigung des internen Kontrollsystems „bei der Durchführung und bei der Festlegung des Umfangs der Prüfung“ (Art. 728a Abs. 2 E OR) Anlass geben kann. Folgt man dennoch der Auffassung, die Berichterstattung betreffe von vornherein nicht die Funktionsfähigkeit des internen Kontrollsystems, dann sind die nachfolgenden Ausführungen im Text über die Berichterstattung der Revisionsstelle an die

zum einen im Rahmen der „Feststellungen über [...] das interne Kontrollsystem“⁹² gegenüber dem Verwaltungsrat.⁹³ Diese Feststellungen gehören in den Revisionsbericht nach Art. 728b Abs. 1 E OR, nicht etwa bloss in einen *management letter*.⁹⁴ Und zum andern erfolgt die Kommunikation unter bestimmten Voraussetzungen auch gegenüber der Generalversammlung, im Rahmen der „Stellungnahme zum Ergebnis der Prüfung“⁹⁵. Zwar ist im Revisionsbericht zu Handen der Generalversammlung nicht eigens zur Existenz eines internen Kontrollsystems Stellung zu nehmen, da dies, wie ausgeführt,⁹⁶ keinen eigenständigen Prüfungsauftrag darstellt. Ist das „Ergebnis der Prüfung“ indes die eingeschränkte oder fehlende Regelkonformität der Jahresrechnung und ist dieses Ergebnis auch auf mangelhafte oder nicht funktionsfähige interne Kontrollen zurückzuführen, dann gehört eine Stellungnahme zu diesen Mängeln zu der vom Gesetz verlangten „Stellungnahme zum Ergebnis der Prüfung“⁹⁷. Denn eine schlichte negative Stellungnahme genügt nicht; „festgestellte Mängel“ – und das können eben Mängel des internen Kontrollsystems sein – „müssen

Gesellschaft in diesem einschränkenden Sinn zu verstehen: Die „Feststellungen über [...] das interne Kontrollsystem“ (Art. 728b Abs. 1 E OR) zu Handen des Verwaltungsrates und die „Stellungnahme zum Ergebnis der Prüfung“ (Art. 728b Abs. 2 Ziff. 1 E OR) zu Handen der Generalversammlung betreffen dann – soweit in ihnen das interne Kontrollsystem überhaupt anzusprechen ist (dazu sogleich im Text) – nur die *Existenz* des internen Kontrollsystems (was immerhin stets auch den genügenden Ausbau umfasst, denn nur von einem genügend ausgebauten Kontrollsystem lässt sich vernünftigerweise sagen, es „existiere“).

⁹² Art. 728b Abs. 1 E OR.

⁹³ „Die Revisionsstelle teilt dem Verwaltungsrat mit, welche Feststellungen sie in Bezug auf das interne Kontrollsystem gemacht hat. Das ist das Wertvolle für den Verwaltungsrat, wenn er eine solche Revisionsstelle hat. Darunter fallen natürlich vor allem jene Mängel, welche die Revisionsstelle hat kompensieren müssen.“ (Bundesrat CHRISTOPH BLOCHER, AB 2005 S 988).

⁹⁴ Siehe BBl 2004, 4024. Die dort gemachten Ausführungen haben ihre Gültigkeit mit der Streichung des Wortes „funktionierendes“ in Art. 728a Abs. 1 Ziff. 4 E OR (Fassung gemäss BBl 2004, 4120) sowie mit der vorn gebotenen, durch die Gesetzesmaterialien unterstützten Interpretation dieser Bestimmung – nämlich, dass sich aus ihr kein eigenständiger Auftrag zur Prüfung der Existenz eines internen Kontrollsystems ergibt – nicht etwa eingebüsst. Auch die von Bundesrat CHRISTOPH BLOCHER in AB 2005 S 988 verwendete Formulierung („Die Revisionsstelle teilt dem Verwaltungsrat mit, welche Feststellungen sie in Bezug auf das interne Kontrollsystem gemacht hat.“) spielt auf die Formulierung des Gesetzes zum Revisionsbericht in Art. 728b Abs. 1 E OR an, macht also deutlich, dass die Feststellungen zum internen Kontrollsystem gegebenenfalls in den Revisionsbericht gehören.

⁹⁵ Art. 728b Abs. 2 Ziff. 1 E OR.

⁹⁶ Siehe vorn, IV.1.a)aa)aaa).

⁹⁷ Art. 728b Abs. 2 Ziff. 1 E OR.

aufgelistet werden“⁹⁸. Umgekehrt gehört die Feststellung, dass kein (genügendes) internes Kontrollsystem existiert oder dieses nicht funktionsfähig ist, dann *nicht* in den Revisionsbericht zu Handen der Generalversammlung und rechtfertigen solche Mängel keine eingeschränkte oder ablehnende Empfehlung bezüglich Abnahme der Jahresrechnung, wenn diese (im Übrigen) regelkonform ist (was sich insbesondere aufgrund kompensierender Prüfungshandlungen ergeben kann). Hier zeigt sich, was es bedeutet, dass die Existenz eines internen Kontrollsystems nicht Gegenstand eines eigenständigen Prüfungsauftrages ist; wäre sie es, müsste die Nichtexistenz oder nicht genügende Existenz eines internen Kontrollsystems ungeachtet der Auswirkungen auf die Jahresrechnung im Revisionsbericht festgehalten werden und wohl zu einer eingeschränkten Empfehlung zu Handen der Generalversammlung führen.

bbb) Bedeutung für die Haftung

Welche Bedeutung haben die (im Sinne der vorangehenden Ausführungen ausgelegten) neuen Bestimmungen über das interne Kontrollsystem für die Haftung der Revisionsstelle? Zunächst ist noch einmal festzuhalten, dass mit der Pflicht der Revisionsstelle, das interne Kontrollsystem bei der Durchführung und bei der Festlegung des Umfangs der Prüfung zu berücksichtigen,⁹⁹ ein Element der Sorgfaltspflicht einer ordentlich prüfenden Revisionsstelle gesetzlich umschrieben und konkretisiert wird.¹⁰⁰ Materiell liegt darin keine Rechtsänderung und somit auch *kein zusätzliches Haftungsrisiko*.¹⁰¹

Ein *erhöhtes Haftungsrisiko* könnte sich indessen daraus ergeben, dass das interne Kontrollsystem neu Gegenstand der Berichterstattung an den Verwaltungsrat und allenfalls auch der Berichterstattung an die Generalversammlung ist. *Soweit dies der Fall ist*,¹⁰² kann in den „Feststellungen“ über das interne Kontrollsystem zu Handen des Verwaltungsrates bzw. in der „Stellungnahme“ zum Ergebnis der Prüfung zu Handen der Generalversammlung unter bestimmten Umständen eine Sorgfaltspflichtverletzung liegen. Eine solche kann etwa darin bestehen, dass die Revisionsstelle in ihrem Bericht wesentliche Lücken des internen Kontrollsystems (und insofern dessen Nichtexistenz) oder aber

⁹⁸ BBl 2004, 4024.

⁹⁹ Art. 728a Abs. 2 E OR.

¹⁰⁰ Siehe vorn, IV.1.a)aa)aaa).

¹⁰¹ Insofern übereinstimmend BERTSCHINGER, *Verantwortlichkeit*, 582 f.

¹⁰² Siehe hierzu vorn, IV.1.a)aa)aaa).

Mängel der Funktionsfähigkeit des internen Kontrollsystems nicht anspricht oder zwar anspricht, dies jedoch nicht genügend deutlich. In einem solchen Fall kann ein späterer Kläger den Standpunkt einnehmen, der Verwaltungsrat hätte schadensverhindernde Massnahmen getroffen, wenn die Revisionsstelle nur (genügend deutlich) auf die Lücken bzw. auf die Mängel der Funktionsfähigkeit des internen Kontrollsystems hingewiesen hätte.¹⁰³ Aus der neuen Pflicht der Revisionsstelle, sich in ihrer Berichterstattung zum internen Kontrollsystem der Gesellschaft zu äussern, ergibt sich demnach nach der hier vertretenen Auffassung ein im Vergleich zum geltenden Recht höheres Haftungsrisiko.

Ungeachtet dieses erhöhten Haftungsrisikos für die Revisionsstelle wird es jedoch auch in Zukunft für einen Kläger einfacher sein, einen *konkreten Fehler* – etwa im Rahmen der Bewertungsprüfung – als Sorgfaltspflichtverletzung darzustellen, statt den aufwendigen Beweis zu erbringen, die Revisionsstelle habe falsche oder nicht genügend deutliche Angaben zur Existenz bzw. zur Funktionsfähigkeit des internen Kontrollsystems gemacht oder dieses bei der Planung und Durchführung seiner Prüfung nicht angemessen berücksichtigt. Dieser Beweis wird zudem ohnehin anhand konkreter Fehler erbracht werden müssen, womit gegebenenfalls in vielen Fällen eine Sorgfaltspflichtverletzung erstellt sein wird. Insofern sollten die haftungsrechtlichen Konsequenzen der neuen Vorschriften über das interne Kontrollsystem nicht überschätzt werden.

bb) Prüfung und Berichterstattung bezüglich der Risikobeurteilung

Einen neuen Prüfungsgegenstand der Revisionsstelle bilden, neben der Existenz eines internen Kontrollsystems, die „Angaben [des Verwaltungsrates] über die Durchführung einer Risikobeurteilung“¹⁰⁴. Solche Angaben muss der Verwaltungsrat nämlich neu im Anhang zur Jahresrechnung machen, und den Anhang – als Bestandteil der Jahresrechnung –¹⁰⁵ muss die Revisionsstelle im Rahmen ihres primären Prüfungsauftrages prüfen.¹⁰⁶ Im Entwurf des Bundesrates war dieser neue Prüfungsgegenstand im Aufgabenkatalog der Revisionsstelle aus-

¹⁰³ Folgt man der vorn in FN 91 beschriebenen, aufgrund der Materialien vertretbaren Auffassung, dass die Funktionsfähigkeit des internen Kontrollsystems nach dem Gesetz kein Thema der Berichterstattung durch die Revisionsstelle ist, kann sich aus fehlenden, unvollständigen oder unrichtigen Angaben zur Funktionsfähigkeit des internen Kontrollsystems freilich auch keine Haftung der Revisionsstelle ergeben.

¹⁰⁴ Art. 663b Ziff. 12 E OR.

¹⁰⁵ Siehe Art. 662 Abs. 2 OR.

¹⁰⁶ Siehe zur Prüfung der Jahresrechnung Art. 728a Abs. 1 Ziff. 1 E OR.

drücklich erwähnt. Danach hatte die Revisionsstelle zu prüfen, ob „eine Risiko-
beurteilung vorgenommen wurde“. ¹⁰⁷ Im Verlaufe der parlamentarischen Bera-
tungen stellte man fest, dass es einer expliziten Nennung dieses Prüfungsge-
genstandes aufgrund des allgemeinen Prüfungsauftrages – der eben auch die
Prüfung des Anhangs umfasst – nicht bedarf, und so wurde die entsprechende
Bestimmung aus dem Aufgabenkatalog der Revisionsstelle gestrichen. ¹⁰⁸

Die *Verantwortung* dafür, dass in einem Unternehmen die Risiken des Unter-
nehmens beurteilt (und entsprechende Vorkehren getroffen) werden, liegt beim
Verwaltungsrat und den anderen mit der Geschäftsführung betrauten Perso-
nen. ¹⁰⁹ In ihrem Kern gehört die Risikobeurteilung zur „Oberleitung“ im Sinne
von Art. 716a Abs. 1 Ziff. 1 OR; ¹¹⁰ denn die Einschätzung der Risiken ist ein
zentrales Element der Strategiebildung im Unternehmen. An die Seite dieser
primären Verantwortung des Verwaltungsrates und der übrigen mit Geschäfts-
führungsfunktionen betrauten Personen tritt mit der Neuordnung des Revisions-
rechts nun auch hier eine Prüfungsverantwortung der Revisionsstelle. Doch
auch hier ändert sich mit der neuen Prüfungsverantwortung nichts an der
grundsätzlichen Zuständigkeit der Organe: „Nur das Unternehmen kann sagen,
wie es die Risiken für die Zukunft beurteilt; das kann eine Revisionsstelle nicht
tun.“ ¹¹¹

aaa) Gegenstand der Prüfung und Berichterstattung

Risikobeurteilung ist für die Revisionsstelle – jedenfalls eine „ordentlich“ prü-
fende Revisionsstelle – insofern *nichts Neues*, als schon jetzt eine Prüfung *lege
artis* voraussetzt, dass bei ihrer Planung diejenigen Risiken eines Unternehmens
analysiert werden, die einen wesentlichen Einfluss auf die Beurteilung einer-
seits der Jahresrechnung und andererseits der Risiken der Prüfung haben kön-
nen. Das bestätigen sowohl die „Grundsätze zur Abschlussprüfung“ als auch
die „Schweizer Prüfungsstandards“. ¹¹² Die bundesrätliche Botschaft zum neuen
Revisionsrecht sagt denn auch, die Prüfung der Geschäftsrisiken stelle keine

¹⁰⁷ Art. 728a Abs. 1 Ziff. 5 E OR (Fassung gemäss BBl 2004, 4120).

¹⁰⁸ Siehe AB 2005 N 82 und S 626 f.

¹⁰⁹ Siehe BBl 2004, 4023; vgl. auch Bundesrat CHRISTOPH BLOCHER, AB 2005 S 987; STIEFEL,
29; IRC/KPMG, 46; WIDMER/PFYFFER, 35.

¹¹⁰ In diesem Sinn KRNETA, Rz 1178.

¹¹¹ Bundesrat CHRISTOPH BLOCHER AB 2005 S 988.

¹¹² Vgl. GzA 11; PS 400; siehe auch etwa BEHR, 581 f.

neue Aufgabe dar und es würde damit lediglich der Ansatz der risikoorientierten Prüfung ins Gesetz aufgenommen.¹¹³

Im neuen Revisionsrecht wird die Risikobeurteilung – genauer: die Frage, ob der Verwaltungsrat Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung gemacht hat – jedoch nicht oder doch nicht nur im Sinne der risikoorientierten Prüfung als Mittel zur Planung der Prüfung, sondern als *eigenständiger Prüfungsgegenstand* verstanden.¹¹⁴ Darin liegt eine Neuerung gegenüber der derzeitigen Rechtslage, denn zum Prüfungsgegenstand gehört die Risikobeurteilung bis anhin nur insofern, als sie für die Regelkonformität der Jahresrechnung relevant ist, namentlich im Zusammenhang mit Bewertungen. Wie ist dieser neue Prüfungsauftrag zu verstehen?

Was den *Verwaltungsrat* betrifft, so ist, wie gesagt,¹¹⁵ klar, dass Risikobeurteilung seine Sache ist. Dazu, wie der Verwaltungsrat diese Aufgabe zu erfüllen hat, bestehen gewisse materielle Vorgaben.¹¹⁶ In formeller Hinsicht genügen „[a]ls Angaben zur Durchführung einer Risikobeurteilung [...] ein Sitzungsdatum und die Aussage, man habe über die Risiken gesprochen, natürlich nicht; das ist zu wenig. Der Gesetzgeber erwartet eine inhaltliche Auseinandersetzung mit den Unternehmensrisiken“¹¹⁷.

Die *Revisionsstelle* hat sodann zu prüfen, ob die Jahresrechnung den gesetzlichen Vorschriften, den Statuten und dem gewählten Regelwerk entspricht.¹¹⁸ Eine rein grammatikalische, formelle Betrachtung erweckt den Eindruck, die Revisionsstelle habe sich somit über die Regelkonformität der vom Verwaltungsrat gemachten Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung auszusprechen. Dem ist aber im Prinzip nicht so. Schon die bundesrätliche Botschaft – in deren Gesetzesentwurf die Risikobeurteilung gar ein expliziter Prüfungsgegenstand war –¹¹⁹ betonte, die Prüfung beschränke sich darauf, *dass* eine

¹¹³ Siehe BBl 2004, 4023. Zum Ansatz der risikoorientierten Prüfung im Zusammenhang mit der Verantwortlichkeit der Revisionsstelle vgl. auch ZÜGER, 1255 ff.; sowie BERTSCHINGER, Risikoorientierte Prüfung, 1247 ff.

¹¹⁴ Siehe hierzu auch BERTSCHINGER, Verantwortlichkeit, 583 f.

¹¹⁵ Siehe vorn, IV.1.a)bb).

¹¹⁶ Zu nennen ist namentlich IAS 32, para. 51-85, betreffend finanzielle Risiken (siehe hierzu im Übrigen auch BEHR, 581 f.).

¹¹⁷ Bundesrat CHRISTOPH BLOCHER, AB 2005 S 988.

¹¹⁸ Art. 728a Abs. 1 Ziff. 1 E OR.

¹¹⁹ Siehe vorn, IV.1.a)bb).

Risikobeurteilung vorgenommen wurde.¹²⁰ Bundesrat BLOCHER bestätigte dies im Rahmen seiner in der Differenzbereinigung im Ständerat abgegebenen Erläuterung des Gesetzes: „Ob [die inhaltliche Auseinandersetzung mit den Unternehmensrisiken] richtig oder falsch ist, ist von der Revisionsstelle nicht zu prüfen; das kann sie nämlich nicht. Die Risikobeurteilung ist Aufgabe des Verwaltungsrates. Aus diesem Grund hat sich die Revisionsstelle inhaltlich nicht zu äussern. [...] Sie bestätigt, dass im Anhang eine Auseinandersetzung mit den Risiken vorgenommen wurde und dass der Verwaltungsrat diese Risiken beurteilt hat. [...] Es handelt sich um die Prüfung der formellen Seite der Risikobeurteilung. Inhaltliche Aussagen werden vom Verwaltungsrat, nicht aber von der Revisionsstelle erwartet.“¹²¹ Die Verantwortung für den Inhalt und die Art der Risikobeurteilung liegt mithin nach wie vor allein beim Verwaltungsrat; die Revisionsstelle trifft in dieser Hinsicht keine Prüfungsverantwortung.

Sind die Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung von der Revisionsstelle nur formell zu prüfen, so müssen allfällige Mängel, welche die Revisionsstelle in der Risikobeurteilung des Verwaltungsrates erkennen mag, der Gesellschaft auch *nicht* – jedenfalls nicht in den vom Gesetz vorgesehen Formen – *kommuniziert* werden. Zu den im Revisionsbericht zu Händen des Verwaltungsrates zu machenden „Feststellungen über die Rechnungslegung [...] sowie die Durchführung und das Ergebnis der Revision“¹²² sowie zur „Stellungnahme zum Ergebnis der Prüfung“¹²³ zu Händen der Generalversammlung gehören keine Aussagen inhaltlicher Natur über die Risikobeurteilung, etwa über Mängel eines Systems zur Früherkennung von Risiken oder über die Fehleinschätzung von Risiken. Hat die Fehleinschätzung von Risiken allerdings zur Folge, dass die Jahresrechnung nicht regelkonform ist (was häufig der Fall sein wird), dann ist dies im Bericht an den Verwaltungsrat und auch in demjenigen an die Generalversammlung festzuhalten. Die Revisionsstelle nimmt in einem solchen Fall jedoch nicht spezifisch Stellung zu der vom Verwaltungsrat im Anhang zur Jahresrechnung gemachten Risikobeurteilung, sondern sie trifft

¹²⁰ Siehe BBl 2004, 4023.

¹²¹ Bundesrat CHRISTOPH BLOCHER, AB 2005 S 988; ebenso das Votum von Nationalrat DIDIER BURKHALTER: „Eu égard aux indications concernant l’appréciation des risques dans l’annexe, l’organe de révision doit seulement confirmer que ces indications ont été fournies, mais pas indiquer dans quelle mesure celles-ci sont correctes. La responsabilité du contenu et le genre d’appréciation des risques relèvent du conseil d’administration.“ (AB 2005 N 82).

¹²² Art. 728b Abs. 1 E OR.

¹²³ Art. 728b Abs. 2 Ziff. 1 E OR.

„Feststellungen über die Rechnungslegung“¹²⁴ bzw. äussert sich zum „Ergebnis der Prüfung“¹²⁵.¹²⁶ Für eine spezifische Stellungnahme gegenüber dem Verwaltungsrat zu dessen Risikobeurteilung bietet sich der *management letter* an. Im Übrigen wird die Revisionsstelle selbst dann rechtmässigerweise bestätigen, es sei eine „Auseinandersetzung mit den Risiken vorgenommen“ und es seien diese „Risiken beurteilt“ worden,¹²⁷ wenn offensichtliche und gewichtige Risiken nicht angesprochen wurden. Revisionsstellen sind wohl aber gut beraten, wenn sie der floskelhaften Bestätigung der Durchführung einer Risikobeurteilung durch den Verwaltungsrat beifügen, dass sie sich damit in keiner Weise zur Vollständigkeit der vom Verwaltungsrat beurteilten Risiken, zur Angemessenheit der Risikobeurteilung und zu entsprechenden Massnahmen äussern.

Dass die Jahresrechnung, samt Anhang, auf ihre Übereinstimmung mit dem Gesetz zu prüfen ist,¹²⁸ bedeutet, wie gesagt,¹²⁹ hinsichtlich der Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung eine rein formelle Prüfung, und dies letztlich schon deshalb, weil das Gesetz keine materiellen Vorgaben macht. Anders dürften die Verhältnisse dementsprechend dort liegen, wo das von der Gesellschaft *gewählte Regelwerk* konkrete Vorschriften über eine Risikobeurteilung aufstellt. Das trifft insbesondere für die *IAS/IFRS* zu.¹³⁰ Hier darf die Revisionsstelle die Regelkonformität der Jahresrechnung nicht – unter Berufung auf die formelle Natur der Prüfung bezüglich der Risikobeurteilung – bestätigen, wenn die Risikobeurteilung den (formellen, aber auch materiellen) Vorschriften des Regelwerks nicht entspricht.

bbb) Bedeutung für die Haftung

Was die Haftung im Zusammenhang mit der Prüfung der Angaben über die Durchführung einer Risikobeurteilung angeht, so verhält es sich wie folgt: Eine Risikobeurteilung ist ein Schritt im Rahmen einer sorgfältigen Revision, jeden-

¹²⁴ Art. 728b Abs. 1 E OR.

¹²⁵ Art. 728b Abs. 2 Ziff. 1 E OR.

¹²⁶ Im Sinne des Gesagten wohl auch BERTSCHINGER, *Verantwortlichkeit*, 584.

¹²⁷ So der sinngemässe Inhalt der Bestätigung der Revisionsstelle gemäss dem Votum von Bundesrat CHRISTOPH BLOCHER (AB 2005 S 988).

¹²⁸ Siehe Art. 728a Abs. 1 Ziff. 1 E OR.

¹²⁹ Siehe vorn, IV.1.a)bb)aaa).

¹³⁰ Siehe *IAS* 32, para. 51-85, betreffend finanzielle Risiken.

falls einer sorgfältigen ordentlichen Revision.¹³¹ Eine Fehleinschätzung von Risiken kann deshalb die Grundlage einer Sorgfaltspflichtverletzung sein. Insofern wird sich mit dem neuen Recht *nichts am Haftungsrisiko der Revisionsstelle ändern*. Im Übrigen wird es für einen Kläger meist einfacher sein, insbesondere einen konkreten signifikanten Bewertungsfehler (der sich freilich aus einer Fehleinschätzung von Unternehmensrisiken ergeben kann) nachzuweisen statt in allgemeiner Weise die fehlende oder ungenügende Risikoorientierung der Prüfung zur Grundlage seines Anspruchs zu machen.

Am *Haftungsrisiko der Revisionsstelle* wird sich jedoch auch mit der Pflicht, die Angaben im Anhang zur Jahresrechnung über die Durchführung einer Risikobeurteilung zu prüfen,¹³² *nichts ändern*. Denn der lediglich formelle Charakter dieser Prüfung bedeutet für die Revisionsstelle, dass sie einzig zu bestätigen hat, der Verwaltungsrat habe im Anhang zur Jahresrechnung eine „Auseinandersetzung mit den Risiken vorgenommen“ und die „Risiken beurteilt“.¹³³

b) *Prüfungsauftrag bei der eingeschränkten Revision*

Nachdem im vorangehenden Abschnitt der Prüfungsauftrag und die Berichterstattungspflicht eines ordentlich prüfenden Revisors untersucht wurden, wird nachstehend auf den Prüfungsauftrag bei der eingeschränkten Revision – also der Revision kleinerer und mittlerer Unternehmen –¹³⁴ eingetreten und geprüft, was sich daraus in Bezug auf die Haftung der Revisionsstelle ableiten lässt.

aa) *Gegenstand der Prüfung*

Der Gegenstand der Prüfung entspricht bei der eingeschränkten Revision grundsätzlich dem *geltenden Recht*, also dem, was bis anhin – stillschweigend – die „ordentliche“ Revision war. Die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle hat nämlich die Gesetzes- und Statutenkonformität der Jahresrechnung sowie des Antrages des Verwaltungsrates betreffend die Verwendung des Bilanzgewinns zu prüfen.¹³⁵ Eine Neuerung gegenüber dem geltenden Recht liegt immerhin darin, dass auch bei der eingeschränkten Revision die Angaben des Verwal-

¹³¹ Siehe vorn, IV.1.a)bb)aaa).

¹³² Siehe Art. 728a Abs. 1 Ziff. 1 i.V.m. Art. 663b Ziff. 12 E OR.

¹³³ Siehe vorn, IV.1.a)bb)aaa).

¹³⁴ Siehe Art. 727a E OR sowie vorn, III.

¹³⁵ Siehe Art. 729a Abs. 1 E OR.

tungsrates über die Durchführung einer Risikobeurteilung zu prüfen sind.¹³⁶ Das gilt jedenfalls dann, wenn man davon ausgeht, der Anhang der Jahresrechnung sei auch im Rahmen der eingeschränkten Revision zu prüfen. Das ist angesichts der Gesetzgebungsgeschichte nicht ganz klar, wohl aber anzunehmen.¹³⁷ Die Prüfung betreffend die Risikobeurteilung erschöpft sich indes, wie gesehen,¹³⁸ in einer blossen Formalität, sodass insofern der Prüfungsgegenstand der eingeschränkten Revision im Vergleich zu demjenigen der bisherigen „ordentlichen“ Revision nicht substantiell erweitert wurde.

Der hauptsächliche Unterschied zwischen der eingeschränkten und der (neuen) *ordentlichen Revision* liegt bezüglich der Prüfungsgegenstände scheinbar, nach dem Gesetzeswortlaut zu schliessen, bei der Existenz eines internen Kontrollsystems; diesem Prüfungsgegenstand der ordentlichen Revision kommt aber, wie gezeigt,¹³⁹ keine eigenständige Bedeutung zu. Der einzige Unterschied zwischen der ordentlichen und der eingeschränkten Revision liegt somit bei der Prüfung der Jahresrechnung auf Übereinstimmung mit dem gewählten Regelwerk; dieser Prüfungsauftrag besteht nur bei der ordentlichen Revision.¹⁴⁰

bb) Prüfungstiefe

Der ziemlich ordentliche Prüfungsgegenstand wird bei der eingeschränkten Revision mit einer ziemlich eingeschränkten Prüfungstiefe verbunden. So beschränkt sich die Prüfung auf „Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und angemessene Detailprüfungen“¹⁴¹. Die Revisionsstelle soll eine Feststellung darüber abgeben, ob Sachverhalte vorliegen, aus denen zu schliessen ist, dass die Jahresrechnung *nicht* gesetzes- und statutenkonform ist.¹⁴² Damit ist

¹³⁶ Siehe Art. 729a Abs. 1 Ziff. 1 i.V.m. Art. 663b Ziff. 12 E OR.

¹³⁷ Siehe das Votum von Nationalrat DIDIER BURKHALTER: „[L]e contrôle de l’intégralité de l’annexe s’applique à la fois pour la révision ordinaire et pour la révision restreinte.“ (AB 2005 N 82); gleicher Meinung auch CAMPONOVO, Gesetzesentwurf, 224.

¹³⁸ Siehe vorn, IV.1.a)bb)aaa).

¹³⁹ Siehe vorn, IV.1.a)aa)aaa).

¹⁴⁰ Im Vorentwurf für eine Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts ist diese Pflicht in Art. 962a Abs. 2 Satz 2 E OR vorgesehen.

¹⁴¹ Siehe Art. 729a Abs. 2 E OR.

¹⁴² Siehe Art. 729a Abs. 1 Ziff. 1 E OR.

die Urteilssicherheit, der *level of assurance* hinsichtlich des Vorhandenseins wesentlicher Fehlaussagen weniger hoch als bei der ordentlichen Revision.¹⁴³

Was eine solchermassen eingeschränkte Revision im Einzelnen bedeutet, werden die Treuhand-Kammer und der Treuhänder-Verband im Rahmen eines entsprechenden Prüfungsstandards für die Revisionsbranche zu konkretisieren versuchen.¹⁴⁴ Der zurzeit in Kraft stehende Prüfungsstandard über die *Review* – diesem wurde die eingeschränkte Revision ursprünglich nachgebildet – nennt als *Review*-Handlungen etwa:¹⁴⁵ Aneignung von Kenntnissen über das Umfeld des Unternehmens, analytische Prüfungshandlungen, wie Vergleich des Abschlusses mit Abschlüssen früherer Perioden, Studium des Abschlusses, um abzuwägen, ob der Abschluss den anzuwendenden Rechnungslegungsnormen allem Anschein nach entspricht, und schliesslich Befragungen von Verantwortlichen des Rechnungswesens hinsichtlich Vollständigkeit der erfassten Geschäftsvorfälle. Nachweise werden nach gegenwärtiger Revisionspraxis dagegen nur eingeholt, wenn in einem konkreten Zusammenhang Zweifel an der Richtigkeit der vorhandenen Angaben bestehen. Die bundesrätliche Botschaft hielt fest, es fänden „keine eingehende Prüfung sämtlicher Einzelpositionen, keine Prüfung der Bewertungen und keine physische Bestandaufnahme“ statt;¹⁴⁶ nach dem bundesrätlichen Entwurf beschränkte sich die Prüfung auf „Befragungen und analytische Prüfungshandlungen“¹⁴⁷. Es bleibt abzuwarten, ob mit den vom Parlament zusätzlich zu den „Befragungen“ und „analytischen Prüfungshandlungen“ in den Prüfungsauftrag eingefügten „angemessenen Detailprüfungen“¹⁴⁸ nicht eine Diskrepanz zwischen bisheriger *Review* und neuer eingeschränkter Revision geschaffen wurde. Jedenfalls weckt das Gesetz mit seiner Umschreibung der Prüfungshandlungen ziemlich hohe Erwartungen an den *level of assurance*, den eine eingeschränkte Revision vermittelt.¹⁴⁹ Der *expectation gap* könnte bei der eingeschränkten Revision deshalb noch grösser sein als bei der ordentlichen.

¹⁴³ Siehe BBl 2004, 4027.

¹⁴⁴ Gemäss Auskunft der Treuhand-Kammer wird ein solcher Prüfungsstandard im Frühjahr 2006 in die Vernehmlassung gegeben.

¹⁴⁵ Siehe GzA 20 Ziff. 4.4.

¹⁴⁶ BBl 2004, 4027.

¹⁴⁷ Art. 729a Abs. 2 E OR (Fassung gemäss BBl 2004, 4121).

¹⁴⁸ Siehe AB 2005 N 84 bzw. AB 2005 S 627 f.

¹⁴⁹ Ähnlich CAMPONOVO, Gesetzesentwurf, 225; BERTSCHINGER, Verantwortlichkeit, 585.

cc) *Bedeutung für die Haftung*

aaa) *Pflichtverletzung*

Was die Haftung bei der eingeschränkten Revision betrifft, so versteht sich, dass die eingeschränkte Prüfungstiefe und der damit verbundene beschränkte *level of assurance* bei der Frage, ob eine Pflichtverletzung vorliegt, zu beachten sind und *keine Pflichtverletzung* angenommen werden darf, wenn bei einer sorgfältigen *eingeschränkten* Revision ein Mangel nicht aufgedeckt werden konnte.¹⁵⁰

Trotz dieser klaren Rechtslage birgt die eingeschränkte Revision wohl ein neues Haftungsrisiko für die Revisionsstelle in sich. Es besteht nämlich das Risiko, dass es den Gerichten nicht gelingen wird, die *Grenze zwischen eingeschränkter und ordentlicher Revision* zu ziehen. Es wird ihnen möglicherweise schwer fallen, sich von der Einsicht leiten zu lassen, dass bei einer eingeschränkten Revision das Risiko, Fehler nicht aufzudecken, von Gesetzes wegen und zulässigerweise grösser ist als bei der ordentlichen Revision. Und in Vergleichsverhandlungen stellt es für eine Revisionsstelle einen wenig komfortablen – wenn auch unter Umständen zutreffenden – Rechtsstandpunkt dar, wenn mitunter ein Fehler in der Prüfung zugestanden werden muss, dieser aber keine Sorgfaltspflichtverletzung darstellen soll, weil mit der eingeschränkten Revision das Risiko solcher Fehler in Kauf genommen sei. Das hier angesprochene Risiko einer unrichtigen Rechtsanwendung in Gerichtsverfahren oder Vergleichsverhandlungen ist deshalb nicht unerheblich, weil die gesetzliche Umschreibung der Prüfungshandlungen bei der eingeschränkten Revision genügend Anknüpfungspunkte bietet, um fast jeden nicht entdeckten Fehler in der Jahresrechnung als Folge einer sorgfaltspflichtwidrigen eingeschränkten Revision darzustellen. So spricht das Gesetz von Befragungen, doch charakterisiert „Befragung“ nur die äussere Form der Prüfungshandlung und enthält keine Beschränkung hinsichtlich des Inhalts. Und was sind denn „angemessene Detailprüfungen“? Das Risiko, dass die Gerichte jene Detailprüfungen für angemessen und jene Befragungen für geboten erachten, die *in casu* gerade *nicht*

¹⁵⁰ Siehe – in der Sache gleich, wenn auch mit anderer Akzentsetzung – BBl 2004, 4015: „Die Revisionsstelle haftet auch bei der eingeschränkten Revision grundsätzlich unverändert gemäss Artikel 755 ff. OR. Der einzige Unterschied zur Haftung bei der ordentlichen Revision besteht darin, dass die Aufgaben, für deren sorgfältige Erfüllung die Revisionsstelle haftet, bei der eingeschränkten Revision enger umschrieben werden“.

gemacht wurden, ist offensichtlich;¹⁵¹ und ebenso offensichtlich ist die Möglichkeit für Geschädigte, in Vergleichsverhandlungen einen entsprechenden Standpunkt einzunehmen.

Immerhin hat es die *Revisionsbranche* im Rahmen der Konkretisierung der eingeschränkten Revision durch einen Prüfungsstandard zu einem gewissen Grad selbst in der Hand, sicherzustellen, dass sie mit ihrer Selbstregulierung nicht zugleich ein Handbuch für potenzielle Kläger schafft.

bbb) Verschulden

Im Zusammenhang mit der Haftung bei der eingeschränkten Revision stellt sich im Übrigen die Frage, ob die Tatsache, dass diese Art der Revision in vielen Fällen nicht von zugelassenen *Revisionsexperten*, sondern „nur“ von zugelassenen Revisoren durchgeführt werden wird, sich auf die Beurteilung des Verschuldens auswirkt. Hier gilt der allgemeine haftpflichtrechtliche Grundsatz, dass besondere fachliche Qualifikationen des Schädigers zu einem strengeren Sorgfaltsmassstab führen.¹⁵² Das Bundesgericht hat denn auch in zwei neueren Entscheidungen betont, dass die von der Revisionsstelle zu erwartende Sorgfalt durch die besonderen fachlichen Qualifikationen bestimmt wird, die das Gesetz von der Revisionsstelle verlangt.¹⁵³ Nach diesem Grundsatz wird man bei gewöhnlichen zugelassenen Revisoren – und damit in der Regel bei der eingeschränkten Revision – einen etwas weniger strengen Sorgfaltsmassstab anlegen als bei zugelassenen *Revisionsexperten*.

2. Anzeigepflichten

Die Anzeigepflichten der Revisionsstelle sind bis anhin in Art. 729b OR geregelt. Danach muss die Revisionsstelle einerseits Gesetzes- oder Statutenverstösse, die sie bei der Durchführung ihrer Prüfung feststellt, dem Verwaltungsrat und allenfalls der Generalversammlung melden.¹⁵⁴ Andererseits ist die Revisionsstelle verpflichtet, bei offensichtlicher Überschuldung den Richter zu

¹⁵¹ Vgl. auch BERTSCHINGER, *Verantwortlichkeit*, 585.

¹⁵² Vgl. BGE 93 II 22, 30; OFTINGER/STARK, § 5 Rz 86; REY, Rz 847 f.; FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, § 36 Rz 86.

¹⁵³ Siehe die Entscheidung des Bundesgerichts vom 14. Dezember 1999, abgedruckt in *Revue jurassienne de jurisprudence* 2000, 135 ff., sowie BGE 4C.198/2000 vom 28. September 2000, E. 4c.

¹⁵⁴ Art. 729b Abs. 1 OR.

benachrichtigen, sofern der Verwaltungsrat diese Anzeige unterlässt.¹⁵⁵ Diese Anzeigepflichten erfahren mit der Neuordnung des Revisionsrechts ebenfalls gewisse Änderungen, auf die im Folgenden näher eingegangen wird.

a) *Anzeigepflichten bei der ordentlichen Revision*

aa) *Inhalt*

Für die ordentliche Revision wird die bisherige Ordnung der Anzeigepflichten grundsätzlich beibehalten, im Einzelnen allerdings werden die Anzeigepflichten nach verschiedenen Richtungen hin ausgeweitet. Bei den *Anzeigepflichten im Falle von Regelverstössen*¹⁵⁶ wurden eine Reihe – teils vermeintlicher – Änderungen gegenüber dem geltenden Recht vorgenommen. Erstens fehlt im Gesetzesentwurf der Hinweis, dass die Revisionsstelle nur Regelverstösse meldet, die sie, wie das geltende Recht sagt,¹⁵⁷ „bei der Durchführung ihrer Prüfung“ feststellt.¹⁵⁸ Die bundesrätliche Botschaft stellt indessen klar, dass es nach wie vor nur um eine Anzeigepflicht der Revisionsstelle „im Rahmen ihrer Revisionstätigkeit“ geht.¹⁵⁹ Zweitens fallen nicht mehr nur Verstösse gegen Gesetz und Statuten unter die Anzeigepflicht, sondern gegebenenfalls auch solche gegen das Organisationsreglement. Dabei geht es insbesondere um Vorgaben zur *Corporate Governance*, die mitunter im Organisationsreglement niedergelegt sind. Mithin ist der Kreis der Normen, deren Verletzung gegebenenfalls zu melden ist, weiter als der Kreis der Normen, auf deren Einhaltung hin die Jahresrechnung zu prüfen ist. Eine eigentliche Nachforschungspflicht ausserhalb des Rahmens der Prüfungsaufgaben besteht jedoch nicht.¹⁶⁰ Und drittens ist die Meldepflicht gegenüber der Generalversammlung ausgebaut: Nicht nur bei „wesentlich[en]“ Verstössen – bisher: „in wichtigen Fällen“¹⁶¹ – muss die Revisionsstelle die Generalversammlung informieren,¹⁶² sondern auch dann, wenn „der Verwaltungsrat auf Grund der schriftlichen Meldung der Revisionsstelle

¹⁵⁵ Art. 729b Abs. 2 OR.

¹⁵⁶ Siehe Art. 728c Abs. 1 und 2 E OR.

¹⁵⁷ Siehe Art. 729b Abs. 1 OR.

¹⁵⁸ Siehe Art. 728c Abs. 1 E OR.

¹⁵⁹ Siehe BBI 2004, 4024.

¹⁶⁰ Siehe zum Gesagten BBI 2004, 4025.

¹⁶¹ Art. 729b Abs. 1 OR.

¹⁶² Art. 728c Abs. 2 Ziff. 1 E OR.

keine angemessenen Massnahmen ergreift¹⁶³. Diese Pflicht der Revisionsstelle ist, angesichts der Voraussetzungen, an die sie geknüpft ist, weit mehr als eine „Anzeigepflicht“. Sie ist einerseits gegebenenfalls eine Überwachungspflicht von unbestimmter Dauer, indem die Revisionsstelle ab dem Zeitpunkt ihrer schriftlichen Meldung an den Verwaltungsrat darüber wachen muss, ob der Verwaltungsrat als Antwort auf die Meldung der Revisionsstelle bestimmte „Massnahmen“ ergreift. Diese Überwachungspflicht soll offenbar nicht an den Prüfungsauftrag und die Berichterstattung über die Prüfung gebunden sein, sondern unabhängig vom eigentlichen Prüfungsmandat dauerhaft, bis zur Ergreifung von Massnahmen bestehen, sobald die Revisionsstelle dem Verwaltungsrat einen Verstoss gegen Gesetz oder Statuten gemeldet hat. Nicht nur aber ist diese Überwachungspflicht vom eigentlichen Prüfungsmandat losgelöst und dauerhaft, sie ist andererseits auch an einen Qualitätsstandard gebunden: Die Revisionsstelle muss nämlich prüfen, ob die vom Verwaltungsrat getroffenen Massnahmen „angemessen“ sind; nur wenn sie es sind, wird die Revisionsstelle aus ihrer Überwachungspflicht und damit aus ihrer Anzeigepflicht gegenüber der Generalversammlung entlassen.

Inhaltlich unverändert übernimmt das neue Recht aus dem geltenden Recht die Pflicht zur Richterbenachrichtigung bei *offensichtlicher Überschuldung*, falls der Verwaltungsrat die Anzeige unterlässt.¹⁶⁴

bb) Bedeutung für die Haftung

Die Ausweitung der Anzeigepflichten der Revisionsstelle im Zusammenhang mit Regelverstössen in der Gesellschaft setzt die Revisionsstelle einem erhöhten Haftungsrisiko aus. Erwächst nämlich der Gesellschaft aufgrund von Regelverstössen, deren Meldung an den Verwaltungsrat innerhalb des Pflichtenkreises der Revisionsstelle liegt, ein Schaden, so wirkt diese Meldung für sich allein nicht haftungsbefreiend. Die Revisionsstelle kann vielmehr mitunter für einen Schaden der Gesellschaft zur Rechenschaft gezogen werden, der dieser auch dadurch entstanden ist, dass die Revisionsstelle der Generalversammlung

¹⁶³ Art. 728c Abs. 2 Ziff. 2 E OR.

¹⁶⁴ Siehe Art. 728c Abs. 3 E OR. Gemäss dem Vorentwurf für eine Revision des Aktienrechts soll eine Anzeigepflicht der Revisionsstelle – parallel zu einer entsprechenden primären Pflicht des Verwaltungsrats – zusätzlich dann bestehen, wenn die Gesellschaft *offensichtlich zahlungsunfähig* ist und der Verwaltungsrat die Anzeige unterlässt (siehe hierzu Begleitbericht, 84 f.).

das Ausbleiben „angemessene[r] Massnahmen“¹⁶⁵ nicht gemeldet hat. Eine solche Pflichtverletzung kann sich daraus ergeben, dass die Revisionsstelle ihrer Überwachungspflicht schlicht nicht nachkommt, daraus, dass sie eine Sorgfaltspflichtverletzung mit Bezug auf die Einschätzung der „Angemessenheit“ der vom Verwaltungsrat getroffenen Massnahmen begeht, sowie daraus, dass sie zu lange zuwartet, bis sie feststellt und der Generalversammlung meldet, dass der Verwaltungsrat keine (angemessenen) Massnahmen getroffen hat.

b) *Anzeigepflicht bei der eingeschränkten Revision*

aa) *Inhalt*

Ordentliche und eingeschränkte Revision unterscheiden sich nicht nur hinsichtlich des Prüfungsauftrages, sondern unter anderem auch hinsichtlich der Anzeigepflichten. So entfallen bei der eingeschränkten Revision die Anzeigepflichten im Zusammenhang mit Regelverstössen. Die Pflicht, den Richter im Falle einer vom Verwaltungsrat nicht angezeigten *offensichtlichen Überschuldung* zu benachrichtigen, besteht dagegen auch bei der eingeschränkten Revision.¹⁶⁶ Hier stellt sich die Frage, ob eine selbst *offensichtliche* Überschuldung im Rahmen einer eingeschränkten Revision überhaupt erkannt werden kann.¹⁶⁷ Wie soll ein Abschlussprüfer etwa im Rahmen einer halb- oder ganztägigen eingeschränkten Revision eines Kleinunternehmens, das im Wesentlichen ein Hotel betreibt, feststellen, dass angesichts der Flaute in der Hotelbranche das betreffende Hotel zu einem derart viel tieferen Wert in der Bilanz eingesetzt werden müsste, dass das Unternehmen in die Überschuldung geraten würde?

Diese Frage ist umso vordringlicher, als in der Rechtsprechung selbst in Fällen eine offensichtliche Überschuldung angenommen wurde, in denen die Überschuldung nicht ohne weiteres aus der Bilanz hervorging, sondern sich insbesondere erst aufgrund einer Neubewertung gewisser Aktiven oder der Überprüfung der Bonität des Hauptschuldners ergab.¹⁶⁸ Im Übrigen werden allerdings ziemlich hohe Anforderungen an die Offensichtlichkeit der Überschuldung gestellt. So hat das Bundesgericht entschieden, dass eine Überschuldung nur dann

¹⁶⁵ Vgl. Art. 728c Abs. 2 Ziff. 2 E OR.

¹⁶⁶ Siehe Art. 729c E OR.

¹⁶⁷ Vgl. zu dieser Frage auch CAMPONOVO, Überschuldung, 543 ff.

¹⁶⁸ Vgl. BGE 116 II 533, 541 f., und BGE 4C.198/2000 vom 28. September 2000, E. 4c., beide zum alten Aktienrecht.

offensichtlich ist, „wenn jeder verständige Mensch ohne weiter Abklärungen sofort sieht, dass die Aktiven die Schulden und notwendigen Rückstellungen nicht zu decken vermögen und keine oder keine genügenden Rangrücktritte erfolgt sind“¹⁶⁹. In diesem Zusammenhang wird man für das neue Recht beachten müssen, dass „blosse Befragungen, analytische Prüfungshandlungen und angemessene Detailprüfungen“¹⁷⁰ eine für den *ordentlich* prüfenden Revisor mitunter offensichtliche Überschuldung zu einer für den *eingeschränkt* prüfenden Revisor *nicht* offensichtlichen Überschuldung machen können. Eine Überbewertung bestimmter Aktiven oder die fehlende Bonität des Hauptschuldners *kann* sich zwar im Rahmen einer eingeschränkten Revision herausstellen, doch wird in manchen Fällen auch eine sorgfältige eingeschränkte Revision eine für den ordentlich prüfenden Revisor offensichtliche (und ohnehin eine selbst für diesen nicht offensichtliche) Überschuldung nicht zu Tage fördern.¹⁷¹

bb) Bedeutung für die Haftung

Eine Haftung für eine unterlassene Überschuldungsanzeige im Rahmen einer eingeschränkten Revision setzt voraus, dass eine Überschuldung vorlag, die im Rahmen einer sorgfaltspflichtgemässen eingeschränkten Revision als eine offensichtliche Überschuldung erkannt werden konnte und musste. Legt man den Begriff der Offensichtlichkeit *nicht* mit Rücksicht auf die Eingeschränktheit der Prüfung aus, dann würde der eingeschränkt prüfenden Revisionsstelle von Gesetzes wegen ein dauerhaftes latentes Haftungsrisiko aufgebürdet.¹⁷²

Wiederum bleibt abzuwarten, ob es den Gerichten gelingen wird, zu bestimmen, wann eine Überschuldung selbst bei eingeschränkter Prüfung offensichtlich war und wann nicht. Der unbestimmte Rechtsbegriff „offensichtlich“ und die damit verbundene Schwierigkeit einer Grenzziehung bietet im Übrigen stets eine Basis, um auf die Revisionsunternehmen einen Vergleichsdruck auszu-

¹⁶⁹ BGE 4C.117/1999 vom 16. November 1999, abgedruckt bei LUTERBACHER, Verantwortlichkeit, 1267 ff.

¹⁷⁰ Siehe Art. 729a Abs. 2 E OR.

¹⁷¹ Siehe auch BERTSCHINGER, Verantwortlichkeit, 585; weiter gehend CAMPONOVO, Überschuldung, 547: „Eine Überschuldung ist für die Revisionsstelle bei der eingeschränkten Revision nur offensichtlich, wenn sie vom Verwaltungsrat direkt über die Überschuldung informiert wird“.

¹⁷² Siehe auch BERTSCHINGER, Verantwortlichkeit, 585, der von einer Gefahr „kausalhaftungsähnliche[r] Zustände“ spricht.

üben. Insofern bedeutet die auch bei der eingeschränkten Revision bestehende Pflicht zur Überschuldungsanzeige ein Haftungsrisiko.

cc) Anmerkung: Einberufung der Generalversammlung

Die geschilderte Problematik und Rechtslage im Zusammenhang mit der Pflicht zur Überschuldungsanzeige ist eine ähnliche mit Bezug auf die schon heute im Obligationenrecht festgeschriebene Pflicht der Revisionsstelle, „nötigenfalls“ die Generalversammlung einzuberufen.¹⁷³ Diese Pflicht trifft auch die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle. Sie aktualisiert sich insbesondere dann, wenn der Verwaltungsrat trotz hälftigem Kapitalverlust keine Sanierungsversammlung einberuft.¹⁷⁴ Auch hier sind die Möglichkeit einer eingeschränkt prüfenden Revisionsstelle, einen hälftigen Kapitalverlust zu erkennen, und ihre Pflichten miteinander in Einklang zu bringen; eine eingeschränkt prüfende Revisionsstelle kann nicht zur Verantwortung gezogen werden, wenn sie den hälftigen Kapitalverlust auch bei sorgfältiger Prüfung nicht erkennen konnte und darum keine Generalversammlung einberief.

V. Fazit

Alles in allem bringt das neue Revisionsrecht für die Revisionsstelle durchaus gewisse neue Haftungsrisiken, sei es aufgrund einiger neuer gesetzlicher Pflichten (vor allem Berichterstattungspflichten im Zusammenhang mit dem internen Kontrollsystem sowie erweiterte Anzeigepflichten im Zusammenhang mit Verstössen gegen das Gesetz und die Statuten) oder sei es, weil der Revisionsstelle trotz eingeschränkter Prüfung bestimmte Pflichten nicht abgenommen werden (Pflicht zur Benachrichtigung des Richters bei offensichtlicher Überschuldung und unterbliebener Anzeige durch den Verwaltungsrat). Ob sich diese neuen Haftungsrisiken tatsächlich realisieren werden, hängt freilich nicht zuletzt davon ab, wie Lehre und Rechtsprechung die neuen Bestimmungen auslegen werden; insbesondere unbestimmte Rechtsbegriffe (wie „angemessene Detailprüfungen“) können ein Haftungsrisiko zufolge unrichtiger Rechtsanwendung begründen. In diesem Zusammenhang muss stets die grundsätzliche Funktionsabgrenzung zwischen dem Verwaltungsrat und der Revisionsstelle im Auge

¹⁷³ Art. 699 Abs. 1 OR.

¹⁷⁴ Vgl. BGE 86 II 171, 182 f.; FORSTMOSER/MEIER-HAYOZ/NOBEL, § 23 Rz 20.

behalten werden: „Für die Führung einer Gesellschaft ist der Verwaltungsrat verantwortlich und nicht die Revisionsstelle.“¹⁷⁵

Literaturverzeichnis

- AMSTUTZ MARC/VON BHICKNAPAHARI SIKANDER, Die Mythen der Revision, Jusletter 9. Mai 2005.
- BEHR GIORGIO, Rechnungslegung, Zürich 2005.
- BERTSCHINGER URS, Verantwortlichkeit der Revisionsstelle – Aktuelle Fragen und Perspektiven, ZSR 2005 II 569 ff. (zit. BERTSCHINGER, Verantwortlichkeit).
- BERTSCHINGER URS, Neue Entwicklungen in der Haftung der aktienrechtlichen Revisionsstelle, SZW 1999 78 ff. (zit. BERTSCHINGER, Entwicklungen).
- BERTSCHINGER URS, Risikoorientierte Prüfung: ein Haftungsrisiko für den Wirtschaftsprüfer? Dokumentation von Vorbereitungen und Durchführung als strategischer Erfolgsfaktor, ST 2000 1247 ff. (zit. BERTSCHINGER, Risikoorientierte Prüfung).
- BIBAWI EMAD L./NICOLETTI CARLO, Erste Erfahrungen mit Sarbanes-Oxley 404, ST 2005 431 ff.
- BLOCHER CHRISTOPH, Das Schweizer Wirtschaftsrecht im Umbruch, ST 2005 969 ff.
- BÖCKLI PETER, Schweizer Aktienrecht, 3. Aufl., Zürich 2004 (zit. BÖCKLI, Aktienrecht).
- BÖCKLI PETER, Neuerungen im Verantwortlichkeitsrecht für die Revisionsstelle, SnA 8, Zürich 1994 (zit. BÖCKLI, Neuerungen).
- CAMPONOVO RICO A., Wann ist die offensichtliche Überschuldung offensichtlich?, ST 2005 543 ff. (zit. CAMPONOVO, Überschuldung).
- CAMPONOVO RICO A., Gesetzesentwurf zum neuen Revisionsrecht, ST 2005 221 ff. (zit. CAMPONOVO, Gesetzesentwurf).
- CAMPONOVO RICO A., Die Verantwortlichkeit der Revisionsstelle im Spiegel von Rechtsprechung und Literatur, ST 2004 71 ff. (zit. CAMPONOVO, Verantwortlichkeit).
- FORSTMOSER PETER, Die Verantwortlichkeit des Revisors nach Aktienrecht, Zürich 1997.
- FORSTMOSER PETER/MEIER-HAYOZ ARTHUR/NOBEL PETER, Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996.
- HONSELL HEINRICH/VOGT NEDIM PETER/WATTER ROLF (Hrsg.), Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 2. Aufl., Basel 2002 (zit. BSK-BEARBEITER).
- HONSELL HEINRICH/VOGT NEDIM PETER/WIEGAND WOLFGANG (Hrsg.), Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht I, 3. Aufl., Basel 2003 (zit. BSK-BEARBEITER).

¹⁷⁵ Bundesrat CHRISTOPH BLOCHER, AB 2005 S 987.

- Institut für Rechnungswesen und Controlling/KPMG Schweiz (Hrsg.), *Interne Kontrolle in der Schweiz – Eine aktuelle Standortbestimmung*, Zürich 2005 (zit. IRC/KPMG).
- LUTERBACHER THIERRY, Ein wegweisendes Bundesgerichts-Urteil zur Verantwortlichkeit der Revisionsstelle, ST 2000 1267 ff.
- MADÖRIN BERNHARD, Das neue Revisionsrecht im Überblick, Jusletter 27. Juni 2005.
- MEYER CONRAD/WIDMER DIETER, *Interne Kontrolle in der Schweizer Praxis – Eine Standortbestimmung*, ST 2005 781 ff.
- OFTINGER KARL/STARK EMIL W., *Schweizerisches Haftpflichtrecht*, Band I, 5. Aufl., Zürich 1995.
- REY HEINZ, *Ausservertragliches Haftpflichtrecht*, 3. Aufl., Zürich 2003.
- RUUD T. FLEMMING/PFISTER JAN, Das interne Kontrollsystem soll man ernst nehmen, NZZ vom 26. Mai 2005, Nr. 120, 29.
- RUUD T. FLEMMING/PFISTER JAN/HESS NICOLE, Aktuelle Entwicklungen in der Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung, in: FLORIAN S. JÖRG/OLIVER ARTER (Hrsg.), *Entwicklungen im Gesellschaftsrecht I*, Zürich 2005.
- SANWALD RETO/BEHR GIORGIO, Neuordnung des Revisionsrechts – Kernelemente des bundesrätlichen Entwurfs vom 23. Juni 2004, ST 2004 579 ff.
- STIEFEL CHRISTIAN, Veränderte Aufgaben der Revisionsfirmen, NZZ vom 12. Januar 2006, S. 29.
- VOGT HANS-UELI, Fusion und Umwandlung nach dem neuen Fusionsgesetz, ZBGR 2004 141 ff.
- WIDMER DIETER/PFYFFER HANS-ULRICH, *Interne Kontrolle* (abrufbar unter http://www.kpmg.ch/CG/CG_Teil_6_deutsch.pdf; zuletzt besucht am 2.12.2005)
- WIDMER DIETER/WEY HANS, Neuregelung der Revision – Erwartungen und Chancen, ST 2004 361 ff.
- ZUBERBÜHLER DANIEL, Oligopol der Prüfgesellschaften als Aufsichtsproblem, in: Robert Waldburger u.a. (Hrsg.), *Wirtschaftsrecht zu Beginn des 21. Jahrhunderts*, Festschrift für Peter Nobel, Bern 2005, 795 ff.
- ZÜGER RUDOLF, Weniger Verantwortlichkeitsklagen dank risikoorientierter Prüfung? Zahl der Verantwortlichkeitsklagen tendenziell im Steigen, ST 2000 1255 ff.

Materialienverzeichnis

Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Nationalrat, vom 2. März 2005

Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Ständerat, vom 15. Juni 2005

Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Nationalrat, vom 28. September 2005

Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Ständerat, vom 1. Dezember 2005

Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Nationalrat, vom 16. Dezember 2005

Amtliches Bulletin der Bundesversammlung, Ständerat, vom 16. Dezember 2005

Begleitbericht zum Vorentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts im Obligationenrecht vom 2. Dezember 2005 (zit. Begleitbericht)

Botschaft zur Änderung des Obligationenrechts (Revisionspflicht im Gesellschaftsrecht) sowie zum Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren vom 23. Juni 2004, BBl Nr. 28, 20. Juli 2004, 3969 ff.

Bundesgesetz über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Revisionsaufsichtsgesetz, RAG) vom 16. Dezember 2005 (zit. E RAG)

Groupe de réflexion „Gesellschaftsrecht“, Schlussbericht (Bern 1993) (zit. *Groupe de réflexion*)

Obligationenrecht (GmbH-Recht sowie Anpassungen im Aktien-, Genossenschafts-, Handelsregister- und Firmenrecht), Änderung vom 16. Dezember 2005 (zit. E OR)

Vorentwurf zur Revision des Aktien- und Rechnungslegungsrechts im Obligationenrecht vom 2. Dezember 2005 (zit. Vorentwurf)

