

Rico A. Camponovo

Die Unabhängigkeit der Revisionsstelle

Gesetzgeberisches Leitbild und Beratungstätigkeit

Das revidierte Aktienrecht hat im Artikel 727c Abs. 1 des Schweizerischen Obligationenrechtes («OR») die Unabhängigkeit der Revisoren neu formuliert und teilweise verschärft. Gestützt auf diese Bestimmung finden sich in der jüngeren Literatur vermehrt Stellungnahmen, die auf pauschale Weise von einer «generellen Verschärfung» der Unabhängigkeitsvorschriften sprechen und die Beratungstätigkeit der Revisionsstelle einschränken wollen. Diese Stellungnahmen widersprechen nicht nur dem gesetzgeberischen Leitbild der Revisionsstelle, sie finden auch keine Grundlage im erwähnten Gesetzesartikel. Es ist an der Zeit, das Leitbild der Revisionsstelle zu beleuchten und daraus die Frage der Unabhängigkeit zu beantworten[1].

1. Einleitung

Im alten Aktienrecht von 1936 lautete die Vorschrift zur Unabhängigkeit in Art. 727 Abs. 2 aOR:

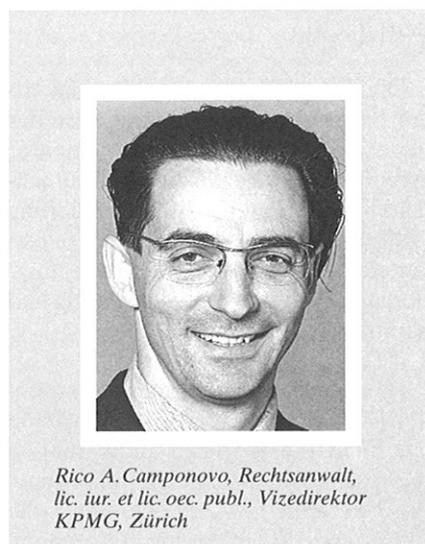
«Die Revisoren und Ersatzmänner brauchen nicht Aktionäre zu sein. Sie dürfen nicht Mitglieder des Verwaltungsrates oder Angestellte der Gesellschaft sein.»

In der Botschaft des Bundesrates zum Aktienrecht [2] wurde folgender Wortlaut für den neuen Art. 727c Abs. 1 OR vorgeschlagen:

«Die Revisoren müssen vom Verwaltungsrat und von einem Aktionär, der über die Stimmenmehrheit verfügt, unabhängig sein.»

Im neuen Aktienrecht [3] lautet Art. 727c Abs. 1 OR schliesslich:

«Die Revisoren müssen vom Verwaltungsrat und von einem Aktionär, der über die Stimmen-



Rico A. Camponovo, Rechtsanwalt, lic. iur. et lic. oec. publ., Vizedirektor KPMG, Zürich

mehrheit verfügt, unabhängig sein. Insbesondere dürfen sie weder Arbeitnehmer der zu prüfenden Gesellschaft sein noch Arbeiten für diese ausführen, die mit dem Prüfungsauftrag unvereinbar sind.»

Dazu kommt bei Wahl einer Handelsgesellschaft oder Genossenschaft als Revisionsstelle die Neuerung in Art. 727d Abs. 3 OR:

«Das Erfordernis der Unabhängigkeit gilt sowohl für die Handelsgesellschaft oder die Genossenschaft als auch für alle Personen, welche die Prüfung durchführen.»

Im alten Aktienrecht durfte der Revisor nicht gleichzeitig dem Verwaltungsrat der geprüften Gesellschaft angehören. Wurde jedoch gemäss Art. 727 Abs. 3a OR eine juristische Person als Kontrollstelle gewählt, so war es theoretisch – nicht jedoch in der Praxis [4] – umstritten, ob ein Mitglied der Kontrollstelle in den Verwaltungsrat der geprüften Gesellschaft entsendet [5] werden dürfe. Der eingangs zitierte Art. 727d Abs. 3 OR hingegen verlangt neu auch für juristische Personen die Einhaltung der Unabhängigkeitsvorschriften und hat diese umstrittene Frage beantwortet.

Art. 727c Abs. 1 OR erwähnt erstmals den Terminus «Unabhängigkeit». Seit ca. 1991 beschäftigen sich zahlreiche Autoren (Ziff. 2.2 unten) mit der Interpretation dieses Begriffes und gelangen zu einer zunehmend extensiveren Auslegung [6]. Diese Entwicklung fand ihren Höhepunkt wohl im Aufsatz von Handschin [7], der sowohl Buchhaltungsarbeiten als auch jedwede Beratungstätigkeit für die revidierte Gesellschaft als Verstoß gegen Art. 727c OR und damit als grosses Verantwortlichkeitsrisiko bezeichnet. Diese Autoren stützen ihre für die Tätigkeiten der Revisionsstellen restriktiven Ansichten scheinbar auf das

OR, aber auch auf «Entwicklungen im Ausland» [8] und sogenannte «allgemeine Tendenzen» [9].

Dieser Aufsatz beleuchtet die Frage der Unabhängigkeit aus ganz anderer Warte. Er zeigt, dass die erwähnte extensive Auslegung dem geltenden schweizerischen Recht nicht standhält. Das gesetzgeberische Leitbild der Revisionsstelle geht nämlich von einer in vielerlei Hinsicht «abhängigen» Revisionsstelle aus. So kann die revidierte Gesellschaft z.B. die Revisionsstelle rechtlich beliebig wählen und entlassen. Sie bezahlt ihr das Honorar und kann aufgrund des Konkurrenzkampfes zwischen den Wirtschaftsprüfern erheblichen Druck auf diese ausüben. Diese rein privatwirtschaftliche Lösung des Kontrollbedürfnisses, das sich aus der Spaltung von Kapitalgeber- und Managementfunktion ergab [10], zeugt von einer bemerkenswerten Weitsicht des Gesetzgebers punkto ökonomischer Erfüllung der Kontrollaufgabe und von einem grundsätzlichen Vertrauen in die Integrität der Menschen.

Vor diesem Hintergrund einer – selbst in ihrem Kernbereich – gesetzlich gewollten und wohlgedachten Abhängigkeit der Revisionsstelle muss die Interpretation von Art. 727c OR erfolgen. Sie führt zum Schluss, dass umfassende Beratung und selbst die Buchführung durch die Revisionsstelle nach wie vor zulässig sind.

2. Stellungnahmen in Literatur und Judikatur

2.1 Zum alten Aktienrecht von 1936 [11]

Unter dem alten Aktienrecht war die Personalunion von Verwaltungsrat der geprüften Gesellschaft und Revisor als natürliche Person ausgeschlossen [12]. Strittig war die bereits erwähnte Frage, ob ein Mitglied der Kontrollstelle in den Verwaltungsrat der geprüften Gesellschaft entsendet werden konnte, wenn gemäss Art. 727 Abs. 3 aOR eine juristische Person als Kontrollstelle gewählt wurde [13].

Weitere Fragen um rechtliche, familiäre und wirtschaftliche Abhängigkeiten wurden meist nur gestreift oder in wenig spezifischer Weise als Verbot, an der Geschäftsführung teilzunehmen oder Weisungen des Verwaltungsrates entgegenzunehmen, umschrieben [14]. Die Frage nach der Abhängigkeit des buchführenden bzw. beratenden Revisors wurde kaum explizit aufgeworfen [15]. Im Gegenteil definierte BGE 99 Ib 111 die Unabhängigkeit als innere Charaktereigenschaft des Revisors, die durch

«...Integrität, Geradheit, Gewissenhaftigkeit und einwandfreie Sorgfalt... mit denen allgemeine Eigenschaften wie Ansehen, Achtung und Vertrauenswürdigkeit selbstverständlich einhergehen...»

gekennzeichnet sei.

Der beratende und buchführende Revisor entspricht einer jahrzehntealten, unbestrittenen und bewährten [16] Praxis, die offensichtlich eine optimale Wahrung der Interessen aller Beteiligten [17] gewährleistet.

2.2 Zum neuen Aktienrecht von 1991

Anders sehen die Stellungnahmen in der Literatur und Judikatur [18] zu Art. 727c Abs. 1 OR aus. In Bezug auf den Verwaltungsrat ist dies verständlich, muss doch vor allem der eingangs zitierte, neue Art. 727d Abs. 3 OR (Ausdehnung auf Mitarbeiter der Revisionsstelle) als Verschärfung der bestehenden Praxis [19] verstanden werden [20, 21].

Die neu verlangte «Unabhängigkeit» vom Verwaltungsrat [22] wie auch der neue Zusatz bezüglich «unvereinbarer Arbeiten» ist dagegen eine rein sprachliche Neufassung bzw. Präzisierung (Ziff. 4.2 unten) des nach wie vor selbstverständlichen Grundsatzes der funktionalen Trennung von Verwaltung und Kontrolle.

Keinesfalls rechtfertigen Materialien [23], Gesetzeswortlaut und schon gar nicht die spärliche Judikatur [24] die restriktiven Meinungen der jüngeren Literatur. Letztere behauptet, die Führung der Buchhaltung in Kombina-

tion mit der Revision sei völlig ausgeschlossen [25], die Beratung in steuerlichen und anderen unternehmerischen Angelegenheiten sei unmöglich oder zumindest nur bedingt zulässig [26]. Anstelle der Beratung soll hingegen eine «ex-ante-Revision» [27] – wobei der Prüfer schon in der Gestaltungs- und Durchführungsphase in die Beurteilung der Transaktion einbezogen werde – unter gewissen Bedingungen zulässig sein. Das ist zu theoretisch. Sobald man nämlich dem Prüfer als Antwortmöglichkeit mehr als stummes Nicken oder Kopfschütteln zugesteht, wird jede «Revision in der Gestaltungsphase» per definitionem zur Beratung.

3. Das gesetzgeberische Leitbild der Revisionsstelle

3.1 Gesetzliche «Abhängigkeit» der Revisionsstelle in ihrer Kernaufgabe

Gemäss Art. 698 Abs. 2 Ziff. 2 bzw. Art. 727 Abs. 1 OR wählt die Generalversammlung – meist auf Vorschlag des Verwaltungsrates – die Revisionsstelle. Auch kann sie diese jederzeit abberufen (Art. 727e Abs. 3 OR). Auch bei der Abberufung/Wiederwahl der Revisionsstelle nimmt der Verwaltungsrat faktisch eine Schlüsselposition ein [28].

Zu dieser rechtlichen Abhängigkeit gesellt sich die wirtschaftliche Honorarabhängigkeit. Die geprüfte Gesellschaft selbst muss das Honorar für die Überprüfung bezahlen [29]. Steckt die zu revidierende Gesellschaft in finanziellen Schwierigkeiten, so muss meist der Revisionsaufwand erhöht werden, weil z.B. riskante Geschäfte und optimistische Bewertungen in der Jahresrechnung erhöhter Aufmerksamkeit der Revisionsstelle bedürfen. Damit muss die Revisionsstelle just in dem Moment auf eine Erhöhung des Honorars drängen, wo der Verwaltungsrat bereits erhöhtem Kostendruck ausgesetzt ist und das Konfliktpotential zwischen Revisoren und Verwaltungsrat infolge besonders kritischer Prüfung steigt. Nicht selten widersetzt sich der Verwaltungsrat in dieser Situation sowohl den Honorarerhöhungen als auch der zusätzlichen materiellen Kritik und

Swiss Federal Law on Banks and Savings Banks 1996

including

Implementing Ordinance to
the Federal Law
Concerning Banks and
Savings Banks

Guidelines of the
Swiss Banking Commission
to the Accounting Rules

Please send me: _____ copies at Fr. 49.-
(incl. VAT/+postage and packing)

Company name _____

Name _____

Address _____

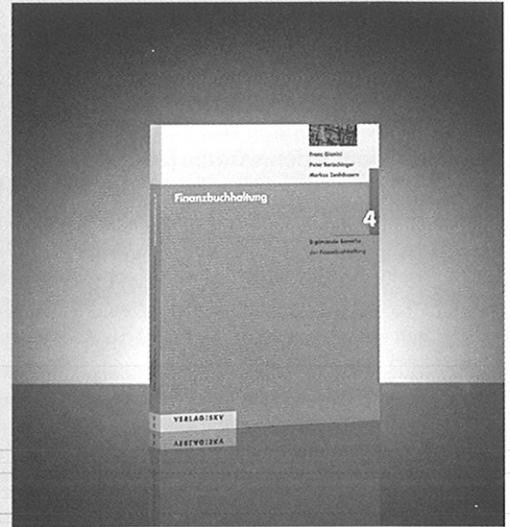
Date _____

Signature _____

Mail this coupon to:
Treuhand-Kammer, P.O. Box 892, 8025 Zurich
Phone 01 267 75 75, Fax 01 267 75 85

00.101e

Der letzte Schritt.



Ergänzende Bereiche der Finanzbuchhaltung Finanzbuchhaltung – Band 4

Von Franz Gianini, Peter Bertschinger,
Markus Zenhäusern

Theorie und Aufgaben

ISBN 3-286-32341-1

1. Auflage 1997, 192 Seiten, geb., Fr. 48.-

Lösungen

ISBN 3-286-32351-9

brosch., Fr. 32.-

Die ergänzenden Bereiche der Finanzbuchhaltung: die Mittelflussrechnung, die Planungsrechnung auf ein Jahr (Budgetierung), die Konzernrechnung und die Analyse des Jahresabschlusses (Bilanz, Erfolgsrechnung und Mittelflussrechnung). Die wichtigsten Bereiche rund um die Finanzbuchhaltung – für Studierende, Praktiker und Praktikerinnen.

Bestellung.

Ex., Finanzbuchhaltung Band 4, Fr. 48.-

Ex., Lösungen, Fr. 32.-

Senden Sie mir mehr Informationen zu
Band 1 bis 3

Firma _____

Name/Vorname _____

Strasse _____

PLZ/Ort _____

Datum _____

Unterschrift _____

BOA

Erhältlich im Buchhandel oder direkt:
Verlag SKV, Postfach 687, 8027 Zürich
Telefon 01 283 45 21
Telefax 01 283 45 65

VERLAG SKV

droht mit der «Ausschreibung» des Mandates, womit Konkurrenten der amtierenden Revisionsstelle zu Offerten für die Übernahme des Revisionsmandates eingeladen würden [30].

Effektiv ist der Verwaltungsrat gleichzeitig Verteiler lukrativer Aufträge in einem hart umkämpften Markt, Kontrollinstanz für den Aufwand des Kontrolleurs und Kontrollierter in Bezug auf seine Rechnungslegung. Diese beträchtliche Abhängig-

wort eindeutig «Ja» lautet [35]. Dieser Erfolg basiert auf drei Säulen: der Kraft eines effizienten Marktes, der Integrität der Menschen (Ziff. 3.3 unten) und einer einschneidenden Regelung der Haftung (Ziff. 3.3 unten).

Die unvergleichliche wirtschaftliche Entwicklung in diesem Jahrhundert hat auch die Revisionsbranche permanent herausgefordert. Es galt Prüfungsziele, -instrumente und -techniken der Ent- stehung multinationaler Grossunter-

Revisionstätigkeit erworbenen Kenntnis der Strukturen, Abläufe und Eigenheiten des Unternehmens Verbesserungsvorschläge liefern [38]. Dabei kann sich der Revisor keineswegs auf den Bereich der Rechnungslegung beschränken. Kein Konkurrent würde das tun und der Prüfling erwartet einen hohen Zusatznutzen aus dem (aus seiner Sicht) aufgezwungenen Kostenfaktor Revisionstätigkeit.

Wenn es die behauptete kompromisslose Unabhängigkeitsvorschrift im Gesetz gäbe, so könnte diese wohl nur durch ein staatliches Kontrollorgan eingehalten werden. Dabei müsste die Prüfungsaufgabe stark formalisiert sowie entsprechend entwertet, und die Kosten müssten konsequenterweise vom Staat getragen oder zumindest staatlich reglementiert werden [39].

Die heutige gesetzliche Regelung erlaubt und verlangt richtigerweise vom privatrechtlich organisierten Revisor eine aufmerksame und kompetente Aufdeckung rechtlicher, organisatorischer, steuerlicher und anderer Schwachstellen des Prüflings und einen Beitrag zu deren Beseitigung [40].

3.3 Vertrauen und Haftung aus Verantwortlichkeit als Grundlage

Es ist bemerkenswert, dass in einer Zeit zunehmender staatlicher Regulierungen, Rufen nach mehr Kontrolle und den Klagen über einen «allgemeinen gesellschaftlichen» Wertezerfall ein System nach wie vor ausgezeichnet funktioniert, das erheblich von der Ehrlichkeit der beteiligten Personen abhängt. Berufsstolz und Aufrichtigkeit sind Eigenschaften, die bei weitem nicht ausgestorben sind. Der Gesetzgeber baut auf diese Charakterstärke und zeigt grosses Vertrauen in diese Eigenschaften der Menschen. Der Revisor muss fachlich korrekte Entscheidungen fällen, und zwar auch gegen einen Druck ausübenden Verwaltungsrat, der vielleicht in guten Treuen anderer Ansicht ist. Dazu braucht es Mut und eine gewisse Härte.

Zur Funktionsfähigkeit dieses Konzeptes trägt zweifellos auch die scharfe Regelung der Verantwortlichkeit (Art.

«Der historische und der aktuelle Gesetzgeber haben weitsichtig und mutig entschieden.»

keit der Revisionsstelle in ihrer Kernaufgabe – der Prüfung der Rechnungslegung – war bereits vom historischen Gesetzgeber so vorgesehen. Sie entspricht jedoch nicht nur früherer und heutiger gesetzlicher Regelung sondern ergibt sich ebenso aus der Bejahung privatwirtschaftlicher Organisation der Revisionstätigkeit.

3.2 Privatwirtschaftliche Revisionstätigkeit

Betrachtet man die enorme wirtschaftliche Bedeutung der Aktiengesellschaft in der Schweiz, so ist es auf den ersten Blick erstaunlich, dass der Gesetzgeber diese wichtige Kontrollaufgabe Privaten überlassen und weder deren fachliche Befähigung [31] noch die Prüfungsaufgabe [32] detailliert geregelt hat. Dazu kommt, dass in der Schweiz die Prüfungspflicht wesentlich mehr Gesellschaften umfasst als im umliegenden Ausland oder z. B. in den USA, wo nur wirtschaftlich bedeutende Gesellschaften eine Revisionsstelle benötigen [33].

Überspitzt formuliert lautet die Frage: Können gewinnorientierte Private das Finanzgebaren anderer – ebenso renditeorientierter – Privatpersonen kontrollieren und dabei eine Aufgabe von grosser volkswirtschaftlicher Bedeutung zuverlässig erfüllen [34]? Die langjährige Praxis zeigt, dass die Ant-

nehmungen, der technischen Entwicklung, Produktivitätssteigerungen, der Spezialisierung, neuen Finanzinstrumenten etc. anzupassen. Der «Revisionsmarkt» in der Schweiz funktioniert effizient [36] und hat diese Aufgabe gut gelöst. Der Wettbewerb unter den vielen Anbietern hat den geprüften Unternehmungen bei tiefen Kosten fachlich hochstehende Prüfungsergebnisse und enormen Zusatznutzen im Kernbereich der Prüfung, dem Finanzwesen, aber auch in vielen anderen Unternehmensbereichen (Ziff. 4.3 unten) beschert.

Eine Verstaatlichung dieser Kontrollaufgabe steht sinnvollerweise nicht zur Debatte. Die von den eingangs (Ziff. 2.2 oben) erwähnten Autoren geforderten Beschränkungen bei Buchführung und Beratung würden jedoch einen grossen Schritt in diese Richtung bedeuten. Es ist nicht verwunderlich, dass in Deutschland genau bei dieser Debatte von Gegnern des beratenden Revisors staatliche Reglementierung der Gebühren der Wirtschaftsprüfer gefordert wird [37].

Entgegen den Bestrebungen der in Ziff. 2.2 erwähnten Autoren nimmt gerade dieses privatwirtschaftliche Konzept eine beträchtliche Abhängigkeit der Revisoren in Kauf, ja es basiert darauf. Diese stehen ständig unter Rechtfertigungsdruck für ihre Honorare und müssen dem Prüfling aus der durch die

755 OR) mit solidarischer[41] Haftung von Revisionsstelle und Verwaltungsrat (Art. 759 OR) bei [42]. Diese im Gesetz vorgesehenen einschneidenden finanziellen Konsequenzen sind ein

Es gibt keine Hinweise darauf, dass am aktuellen gesetzlichen Leitbild der Revisionsstelle in nächster Zukunft etwas geändert werden müsste. Es ist auch den Anforderungen der Zukunft

über die Unabhängigkeit zu erlassen. Es genügt die Statuierung eines Grundsatzes, verbunden mit Publizitätspflichten und einem Verfahren zur Überprüfung. Die Revisoren müssen vom Verwaltungsrat und vom Hauptaktionär unabhängig sein...» [45]

«Aufgabe der Richtlinie kann es wie gesagt nur sein, den Prüfern zu helfen, nicht in wesentliche Abhängigkeit zu geraten.»

wichtiger Anreiz, das Vertrauen des Gesetzgebers nicht zu missbrauchen.

3.4 Zusammenfassung

Der historische und der aktuelle Gesetzgeber haben weitsichtig und mutig entschieden.

Weitsichtig war und ist der Entscheid, weil sich dieses System seit über einhundert Jahren in mehrfacher Hinsicht bewährt hat. Es garantiert den Berichtsadressaten höchste Prüfungsqualität in einem sich schnell verändernden Umfeld, versorgt die geprüfte Gesellschaft mit neuestem Know-How im Bereich Rechnungslegung und Beratung und dies zu tiefen Kosten infolge eines effizient funktionierenden Marktes. Die getroffene Lösung erlaubt die sinnvolle und volkswirtschaftlich bedeutsame Ausschöpfung von vorhandenen Synergien.

Mutig war und ist der Entscheid, weil die Revisionsaufgabe trotz ihrer enormen Bedeutung – man denke an den Anteil, den Aktiengesellschaften am schweizerischen Wirtschaftsleben haben – ohne weiteres der Privatwirtschaft überlassen wurde. Dies zeugt von einem sehr positiven Menschenbild. Der Gesetzgeber traut den Prüfern offensichtlich zu, in einem Umfeld erheblicher Abhängigkeit vom Verwaltungsrat, trotz persönlichen Beziehungen zu den für die Rechnungslegung verantwortlichen Personen, die Prüfungsaufgabe sachlich korrekt und unbestechlich zu erfüllen. Aus dieser Lösung spricht grosses Vertrauen. Das Damoklesschwert strenger Organhaftung steht dazu nicht im Widerspruch.

gewachsen. Es ist zu hoffen, dass dies bei der laufenden Revision des Rechnungslegungsrechts gebührend berücksichtigt wird und keine Eingriffe in dieses Konzept vorgenommen werden.

4. Die aktienrechtliche Unabhängigkeit im Lichte des Leitbildes

Betrachtet man die gesetzlichen Bestimmungen im Lichte des soeben erörterten Leitbildes, so ergibt sich klar, dass Beratungstätigkeiten und Buchführung parallel zur Revision nach wie vor gestattet sind.

4.1 Definition der Unabhängigkeit

Was der Gesetzgebers unter der neu geforderten «Unabhängigkeit» versteht, ergibt sich am klarsten aus der Botschaft zum Aktienrecht. Danach bedeutet Unabhängigkeit:

«Weisungsungebundenheit, Freiheit des Urteils und Selbständigkeit im Entscheid. Der Revisor darf in seinen persönlichen, wirtschaftlichen und finanziellen Verhältnissen nicht in solchem Ausmass von der Verwaltung oder vom Hauptaktionär abhängig sein, dass er in seiner Entscheidungsfreiheit wesentlich eingeschränkt ist.» [43]

«Soll die Rechnungsprüfung die Richtigkeit der Jahresrechnung sicherstellen, müssen Neutralität und Objektivität des Prüfers gewährleistet sein. Dies ruft auch nach einer Stärkung seiner Stellung. Zwar ist die Unabhängigkeit des Urteils eine Sache der Charakterfestigkeit und der intellektuellen Integrität und damit einer gesetzlichen Regelung letztlich nicht zugänglich, doch hat das Gesetz offensichtliche Abhängigkeiten zu unterbinden, damit auch der Anschein der Voreingenommenheit vermieden wird [44]. Dabei kann es nicht darum gehen, ausführliche Vorschriften

Es zeigt sich, dass weder Gesetzestext noch Botschaft den geringsten Hinweis auf eine Änderung im Bereich der Buchführungs- oder Beratungstätigkeiten durch die Revisionsstelle geben. Sie bestätigen im Gegenteil deutlich die unveränderte Gültigkeit des in Ziff. 3 oben erläuterten Leitbildes der Revisionsstelle und wiederholen sinngemäss die bereits unter dem alten Aktienrecht gültige Definition der Unabhängigkeit, wie sie treffend in BGE 99 Ib 111 formuliert wurde (Ziff. 2.1 oben).

Unabhängigkeit definiert sich nach wie vor folgendermassen:

Der Prüfer ist neutral und objektiv, weisungsungebunden, frei im Urteil und selbständig im Entscheid. Er darf in seinen persönlichen, wirtschaftlichen und finanziellen Verhältnissen nicht so abhängig sein, dass seine Entscheidungsfreiheit wesentlich eingeschränkt wird [46].

Die Einhaltung dieser Bedingungen ist ein wichtiges Ziel für den Revisor, dem er erhebliche Anstrengungen und Massnahmen widmet (Ziff. 5 unten).

4.2 Die Bedeutung von Art. 727c Abs. 1 OR in Bezug auf den Verwaltungsrat [47]

Die einzige Verschärfung der Unabhängigkeitsanforderungen gegenüber dem Verwaltungsrat besteht in der eingangs erwähnten neuen Bestimmung von Art. 727d Abs. 3 OR [48] sowie darin, dass neu auch der «Anschein der Voreingenommenheit» [49] vermieden werden soll. Es gibt keinen Hinweis darauf, dass alleine die Einführung des Wortes «Unabhängigkeit» eine zusätzliche materielle Verschärfung bedeutet. Die Formulierungen von Gesetz und Botschaft sowie das Leitbild sprechen im Gegenteil eindeutig dagegen.

Auch der vom Nationalrat [50] eingebrachte zweite Satz in Abs. 1 von Art.

727c OR hält lediglich eine Selbstverständlichkeit fest. So darf der Prüfer z. B. nicht in einem auftrags- oder arbeitsrechtlichen Verhältnis geschäftsführende Aufgaben für den temporär abwesenden Verwaltungsrat (oder bis zur Wahl eines neuen Verwaltungsrates) übernehmen. Dies wäre eine mit dem Prüfungsauftrag unvereinbare Arbeit [51]. Dieser zweite Satz ist sprachlich gesehen im übrigen eindeutig lediglich eine Konkretisierung und keine Weiterung des ersten Satzes und bringt gewiss keine Verschärfung des im ersten Satz statuierten Grundsatzes mit sich [52]. Auch die Erwähnung der Arbeitnehmer in der ersten Hälfte des zweiten Satzes, die durch die arbeitsrechtliche Weisungsbefugnis (Art. 321d OR) des Verwaltungsrates von diesem abhängig sind, deutet auf die Richtigkeit dieser Interpretation hin.

muss. Die Promotoren einer Verschärfung der Unabhängigkeitsanforderungen (Ziff. 2.2 oben) müssen für ihre Behauptungen nicht nur das gesetzgeberische Leitbild der Revisionsstelle ausser acht lassen, sie müssen zudem den Wortlaut von Gesetz und Botschaft strapazieren.

4.3 Die Revisionsstelle als Beraterin und Buchführerin

4.3.1 Gesetzliche Zulässigkeit

Beratung und Buchführung durch den Prüfer sind entgegen den erwähnten Stellungnahmen [55] aus folgenden Gründen gestattet:

- a) Die korrekte Erfüllung der Kernaufgabe im Rahmen der vom Gesetzgeber ausdrücklich in Kauf ge-

- fassenden Ausschöpfung der Synergien aus der Revisionstätigkeit [56];
- c) Weder Materialien noch altes oder neues Recht (Ziff. 2.1, 4.1 und 4.2) verbieten diese Kombination [57];
- d) Sie entspricht einer jahrzehntealten, weit verbreiteten und bis vor kurzem unbestrittenen Praxis.

Das Gesetz enthält weitere Hinweise zur Richtigkeit dieser Thesen. Es handelt sich um den Erläuterungsbericht, der im alten Recht in Art. 723 aOR und im neuen Recht in Art. 729a OR geregelt wird. Die Botschaft [58] schreibt, es gehe dabei um die Entdeckung von Schwachstellen und Formulierung von Lösungsvorschlägen. Das bedeutet aber nichts anderes als Beratung durch die Revisionsstelle von Gesetzes wegen! [59], und zwar just bei den bedeutenden Grossgesellschaften, die von besonders befähigten Revisoren gemäss Art. 727b OR geprüft werden müssen.

«Das aktuelle Konzept der Revisionsstelle und die Regelung ihrer Unabhängigkeit hat sich seit Jahrzehnten bewährt und ist auch für die Zukunft sehr gut geeignet.»

4.3.2 Die Revisionsstelle als Beraterin

Wie stellt der Gesetzgeber die korrekte Erfüllung der Kernaufgabe der Revisionsstelle sicher? Er verlässt sich wie erwähnt auf die charakterliche Integrität des Prüfers, fordert eine klare funktionelle Trennung vom Exekutivorgan und droht dem pflichtvergessenen Prüfer mit einschneidenden Haftungsfolgen (Art. 755 und 759 OR).

Nach welchen Kriterien müssen nun Beratungsdienstleistungen [60], die zweifellos nicht zu den Kernaufgaben gehören, erbracht werden? Die Anforderungen können nicht höher sein, als sie vom Gesetzgeber bei der Erfüllung der Kernaufgabe gefordert werden. Der Prüfer muss mit anderen Worten sicherstellen, dass er durch die Beratungstätigkeiten seine innere Unabhängigkeit nicht wesentlich beeinträchtigt etc. (Ziff. 4.1). Diesem Prinzip folgen die Richtlinien zur Unabhängigkeit [61] und halten zusätzlich und richtigerweise fest, dass die Entscheidungsbefugnisse in jedem Fall klar beim Kunden liegen müssen.

4.3.3 Die Revisionsstelle als Buchführerin

Dieselben Kriterien (Ziff. 4.3.1) müssen auch für die Führung der Buchhaltung genügen. Die Richtlinien [62] ver-

Einige Autoren [53] bemängeln die «rudimentäre» Fassung von Art. 727c OR. Vor dem Hintergrund des gesetzgeberischen Leitbildes erweist sich jedoch Art. 727c OR als klar und verständlich. Die Botschaft hält ebenfalls (vgl. Zitat in Ziff. 4.1 oben) fest, dass die Statuierung eines Grundsatzes voll auf genüge und ausführliche Vorschriften über die Unabhängigkeit nicht erforderlich seien.

Es zeigt sich, dass das neue Aktienrecht die funktionale Trennung zwischen Entscheidungs- und Kontrollorgan akzentuiert und dabei neu vor allem den äusserlichen Aspekten mehr Gewicht einräumt [54]. Mehr kann weder den Materialien, dem Gesetz noch der neueren Judikatur entnommen werden. Im Lichte des Leitbildes entpuppt sich Art. 727c OR als Norm, deren Zweck treffender mit «Begrenzung der Abhängigkeit der Revisionsstelle» denn mit «Gewährleistung der Unabhängigkeit» umschrieben werden

nommenen Abhängigkeiten (Ziff. 3.1) kommt einer anspruchsvollen Gratwanderung zwischen den Rechnungslegungsvorschriften und davon abweichenden Vorstellungen eines u. U. machtbewussten Verwaltungsrates gleich. Es kann sein, dass der Prüfer verpflichtet ist, harte Forderungen kompromisslos durchzusetzen. Wesentlich einfacher zu bewältigen sind die meist auftragsrechtlichen Beratungen, wo dem Berater nie Weisungsbefugnisse zustehen. Mutet der Gesetzgeber dem Prüfer aber die Bewältigung des grossen Konfliktpotentials aus der Kernaufgabe zu, so erlaubt er ihm umso mehr die Ausführung von Arbeiten mit erheblich kleinerem Konfliktpotential;

- b) Die Bejahung einer rein privatwirtschaftlich organisierten (Ziff. 3.2) Revisionstätigkeit enthält automatisch den marktwirtschaftlichen Zwang zur Optimierung des Kundennutzens und damit zu einer um-

langen bei der Buchführung richtigerweise zusätzlich eine personelle Trennung zwischen Buchführer und Prüfer und stellen klar, dass Weisungs- und Entscheidungsbefugnis klar beim Kunden liegen müsse.

Es ist unklar, weshalb in der Literatur [63] teilweise gar «völlige Unzulässigkeit» dieser Kombination behauptet wird. Auf die Neuerungen im Aktienrecht lässt sich diese Meinung schwerlich abstützen (Ziff. 4.1 und 4.2 oben). Die eigentliche Geschäftstätigkeit und die dazugehörigen Entscheidungen (Käufe, Verkäufe, Investitionen, Desinvestitionen etc.) liegen beim Kunden und nie beim Prüfer. Was der Buchführer zu sehen bekommt, sind die Belege dieser Geschäftsvorfälle, die er entsprechend verarbeiten, d.h. kontieren und verbuchen muss. Diese Aufgabe ist für den erfahrenen Buchhalter weitgehend standardisiert und ein mechanischer Vorgang. In Spezialfällen liegt die Weisungsbefugnis selbstverständlich beim Kunden. Es ist nicht einzusehen, wo hier diese «völlig klare» Unvereinbarkeit mit dem Gesetz liegen soll. Es ist im Gegenteil so, dass diese meist kleinen bis sehr kleinen Gesellschaften, die sich keinen eigenen Buchhalter leisten wollen und bei denen das notwendige Fachwissen i.d.R. fehlt, sich damit eine qualitativ einwandfreie und den gesetzlichen Regeln entsprechende Buchhaltung sichern.

Es versteht sich, dass der Entscheid über Jahresabschlussbuchungen wie Be-

wertungskorrekturen, Abschreibungen, Rückstellungen, Abgrenzungen etc. beim Kunden bleiben muss. Ebenso klar ist, dass der Buchhalter auch dazu Vorschläge unterbreiten darf. Diese Problematik unterscheidet sich nicht von derjenigen bei der Beratung (Ziff. 4.3.1). Da viele dieser Abschlussentscheidungen ebenfalls gängigen Normen der Rechnungslegung folgen müssen, und es oft nur eine zulässige und sinnvolle Buchungsvariante gibt, ist es sogar zulässig, dass der Prüfer zu einer bestimmten Frage nur einen Einzelvorschlag unterbreitet [64].

5. Massnahmen zur Gewährleistung der Unabhängigkeit

Das Gesetz basiert für die Gewährleistung der Unabhängigkeit (Ziff. 4.1) nach wie vor hauptsächlich auf der inneren Unabhängigkeit [65] des Prüfers. Die Richtlinien zur Unabhängigkeit [66] verpflichten die Revisionsstellen, durch interne organisatorische und andere Massnahmen sicherzustellen, dass diese erhalten bleibt. Sie befassen sich jedoch auch mit Aspekten der äusseren Unabhängigkeit [67] und sind daher der sichtbare Ausdruck des Willens der Prüfer, die gesetzlichen Anforderungen vollumfänglich zu erfüllen [68].

Es ist hier nicht der Ort, die Richtlinien im einzelnen zu diskutieren. Wichtig ist die Erkenntnis, dass sich die Ge-

währleistung innerer Unabhängigkeit einer reglementarischen (wie auch gesetzlichen) Regelung naturgemäss entzieht. Die Richtlinie kann daher lediglich ein äusserliches Hilfsmittel und nie Garant für die innere Unabhängigkeit sein. Der Umgang mit der gesetzlich vorgesehenen Abhängigkeit z.B. vom Verwaltungsrat und den daraus nicht selten erwachsenden Interessenkonflikten ist anspruchsvoll [69] und gehört zu den interessanten Herausforderungen dieses Berufes. Die Kritik von Eggmann [70] z.B. an den «Chinese Walls», diese könnten keine «hinreichende Sicherheit für die Unabhängigkeit» bieten, geht am Ziel der Richtlinie vorbei. Aufgabe der Richtlinie kann es wie gesagt nur sein, den Prüfern zu helfen, nicht in wesentliche Abhängigkeit zu geraten.

6. Schlussfolgerungen

Hauptkriterium für die Unabhängigkeit des Revisors ist nach wie vor die innere Unabhängigkeit des Prüfers. Das Gesetz nimmt für die Erfüllung der volkswirtschaftlich sehr bedeutsamen Kontrolltätigkeit ein grosses Abhängigkeitspotential in Kauf. Es baut für die Gewährleistung der Unabhängigkeit auf drei Säulen: der Kraft eines effizienten Marktes, der Integrität der Menschen und einer klaren Regelung der Haftung. Dieses Konzept garantiert den Berichtsadressaten höchste Prüfungsqualität in einem schnell ver-

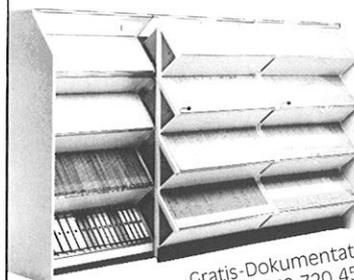
Anzeige

**Mehr Know-how
für erfolgreiche
Fachleute**

«Der
Schweizer
Treuhandler»

TOBRO-Ordnung als Ergänzung zur EDV

Registratur transparent machen!



Die praktischen Alternativen von TOBRO:

- Akten immer griffbereit
- Überblick wie auf einer Plan-tafel
- Unkomplizierte Handhabung
- Jederzeit ausbaubar: nach vorn – Gleitregale machen es möglich – in die Höhe und seitlich.

Gratis-Dokumentation
Fax 052 720 45 50

rhyner planen terminieren registrieren
Rhyner AG, 8500 Frauenfeld, Hungerbühlstrasse 22, Telefon 052 720 55 10

änderlichen Umfeld und versorgt die geprüfte Gesellschaft preiswert mit neuestem Know-How im Bereich Rechnungslegung und Beratung. Das neue Aktienrecht hat an der Zulässigkeit von Beratung und Buchführung durch den Prüfer nichts geändert.

Das aktuelle Konzept der Revisionsstelle und die Regelung ihrer Unabhängigkeit hat sich seit Jahrzehnten bewährt und ist auch für die Zukunft sehr gut geeignet.

Anmerkungen

- 1 Weder das Revisionshandbuch (Treuhänder-Kammer, Revisionshandbuch der Schweiz, Zürich 1992, im folgenden «RHB»), noch die Richtlinien zur Unabhängigkeit (1992) der Treuhänder-Kammer (im folgenden «Richtlinien 1992»), abgedruckt in: RHB, Ziff. 3.16) haben die in diesem Artikel vertretene grundsätzliche Sicht auf das Konzept der Revisionsstelle explizit erwähnt. Dies rührt daher, dass die von der erwähnten jüngeren Literatur geforderte Verschärfung der Unabhängigkeitsvorschriften in Bezug auf Beratungs- und Buchführungstätigkeiten der Revisionsstelle neu ist. Die bestehende Praxis war – weil selbstverständlich – jahrzehntelang praktisch unbestritten. Das Verhältnis Revisor – Verwaltungsrat ist nicht Hauptgegenstand dieses Aufsatzes.
- 2 Botschaft des Bundesrates über die Revision des Aktienrechts vom 23. Februar 1983, Separatdruck, im folgenden «Botschaft», S. 243.
- 3 Bundesgesetz vom 4. Oktober 1991 über die Änderung des Obligationenrechts.
- 4 Die Einsitznahme eines Mitarbeiters der Revisionsstelle in den Verwaltungsrat der geprüften Gesellschaft war weit verbreitet und gängige Praxis. Vgl. für die damalige Kontroverse an Stelle vieler: Bürgi, Wolfhart: Zürcher Kommentar zum Obligationenrecht, 5. Teil: Die Aktiengesellschaft b/2: Art. 698 - 738, Zürich 1969, im folgenden «Bürgi Art. 727 OR», N 17ff.
- 5 Gestützt auf den Wortlaut des Art. 727c Abs. 1 OR wurde die Ansicht vertreten, dass dies unter bestimmten Umständen weiterhin möglich sei: Schultz, Günther: Fachliche Qualifikation und Unabhängigkeit der Revision, in: Der Schweizer Treuhänder 11/91, S. 546ff., im folgenden «Schultz 11/91», S. 548 Ziff. 3 Abs. 3; ebenso RHB, Ziff. 3.312 in Verbindung mit den Richtlinien, Ziff. 3.16/Ziff. 3.7; Pedroja, Graziano/Watter, Rolf: Basler Kommentar zum Schweizerischen Privatrecht, Basel 1994, Kommentar zu Art. 727c OR, S. 1014 ff., im folgenden «Pedroja/Watter Art. 727c OR» N 11; anderer Ansicht neuerdings derselbe: Schultz, Günther: Qualifikation und Unabhängigkeit der Revision, in: Der Schweizer Treuhänder 11/94, S. 981 ff., im folgenden «Schultz 11/94», S. 982f.
- 6 Aus verständlichen Gründen stammen die die Revisionsstellen am stärksten einschränkenden Ansichten von freischaffenden Rechtsanwälten.

- 7 Handschin, Lukas: Zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle: Beratung und Buchhaltungsarbeiten durch die Revisionsstelle für die revidierte Gesellschaft, in: Schweizerische Juristenzeitung 90 (1994) Nr. 20, S. 344 ff., im folgenden «Handschin», S. 347 V.
- 8 Böckli, Peter: Schweizer Aktienrecht, 2. A., Zürich 1996, im folgenden «Böckli Aktienrecht», N 1788; Pragmatisch: Druey, Jean Nicolas: Die Unabhängigkeit des Revisors - Was besagt Art. 727c OR?, in: Der Schweizer Treuhänder 9/95, S. 703ff., im folgenden «Druey», S. 704 Ziff. 1.3; Vischer, Frank/Rapp, Fritz: Zur Neugestaltung des Schweizerischen Aktienrechts, Bern 1968, im folgenden «Vischer/Rapp», S. 164 Abs. 1: Tatsache ist, dass die entsprechenden Vorschriften im Ausland grossenteils mit den schweizerischen Vorschriften vergleichbar sind. So die 8. EG-Richtlinie und die dazugehörigen Normen der Berufsorganisation («Position paper»: Audit Independence and Objectivity (1995) der Fédération des experts-comptables européens (FEE)), die Einsitznahme im Verwaltungsrat untersagen, die Erbringung weiterer Dienstleistungen neben der Revision jedoch gestatten, soweit Unabhängigkeit und Objektivität nicht gefährdet sind (Position paper, p. 14f.). Auch in Frankreich ist Einsitz in den Verwaltungsrat nicht gestattet (Art. L. 219-3, L. 220 und L. 221 de la loi n° 84-148 du 1^{er} mars 1984) und die Beratung ist eingeschränkt. Grosszügiger als in der Schweiz ist die Regelung in den USA. Nicht nur wird der Prüfer vom Management bestimmt, er darf auch ins Management Einsitz nehmen, sofern die Position rein ehrenhalber, ohne Stimmrecht und ohne Beteiligung an der Geschäftsleitung ausgeübt wird (Code of professional conduct, GASS Guide 1995, p. 44.09). Auch Beratung (ohne Rechtsberatung) und Buchführung durch den Prüfer ist gestattet (GASS Guide 1995, p. 44.18 und 44.19, interpretation 101-11). Daran können auch die ansonsten ausführlichen Unabhängigkeitsvorschriften der «SEC Regulation S-X, Rule 2-01» und die Vorschriften im «Code of Professional Ethics of the American Institute of Certified Public Accountants» (AICPA Code of Ethics) nichts ändern. Auch in Deutschland sind Prüfung und Beratung zweifelsfrei vereinbar (vgl. Fussnote 37).
- 9 Vischer/Rapp, S. 164 Abs. 3.
- 10 Meier-Hayoz, Arthur/Forstmoser, Peter: Grundriss des Schweizerischen Gesellschaftsrechts, 7. A., Bern 1993, § 2 N 86.
- 11 Das Aktienrecht von 1881 enthielt keine ausdrückliche Norm, die den Revisoren den Einsitz in den Verwaltungsrat der geprüften Gesellschaft verboten hätte. Infolge Selbstverständlichkeit war eine solche Norm unnötig: vgl. z.B. Blätter für Zürcherische Rechtsprechung, Band 34 (1935) Nr. 101; Ronner, Max: Aufsicht und Prüfung im Recht der Aktiengesellschaft, Zürcher Diss. 1936, im folgenden «Ronner», S. 65 ff.
- 12 Böckli Aktienrecht, N 1788; Böckli, Peter: Neuerungen im Verantwortlichkeitsrecht für die Revisionsstelle, in: Band 131 der Schriftenreihe der Treuhänderkammer, Zürich 1994, im folgenden «Böckli Neuerungen», S. 39; Helbling, Carl: Revisions- und Bilanzierungspraxis, 3.A., Bern und Stuttgart 1992, im folgenden «Helbling», S. 101 Ziff. 135 b) Ziff. 1; Binder, Andreas: Die Verfassung der Aktiengesellschaft, Basler Diss., Band 20 der Reihe Handels- und Wirtschaftsrecht, S. 285 f.;

- Schweizerische Treuhänder- und Revisionskammer, Revisionshandbuch der Schweiz, Zürich 1987, Ziff. 3.312; Forstmoser, Peter/Meier-Hayoz, Arthur: Einführung in das Schweizerische Aktienrecht, 3. A., Bern 1983, im folgenden «Forstmoser/Meier-Hayoz», § 26 N 12; Bättig, Kurt: Die Verantwortlichkeit der Kontrollstelle im Aktienrecht, in: Band 16 der Schriftenreihe der Schweizerischen Treuhänder- und Revisionskammer, Zürich 1976, im folgenden «Bättig», Ziff. 311.33 Abs. 1 und 2; von Steiger, F.: Das Recht der Aktiengesellschaft in der Schweiz, 4. A., Zürich 1970, im folgenden «von Steiger», S. 281; Bürgi Art. 727 OR, N 11; Hirsch, Alain: L'organe de contrôle dans la société anonyme, Genf 1965, im folgenden «Hirsch», S. 80 f.; Schucany, E.: Kommentar zum Schweizerischen Aktienrecht, 2. A., Zürich 1960, im folgenden «Schucany», Art. 727 OR N 1 ff.; Weber, Hans Heinrich: Die Kontrollstelle der Aktiengesellschaft nach geltendem Recht, insbesondere das Problem der Unabhängigkeit im aktienrechtlichen Prüfungswesen, Zürcher Diss. 1961, im folgenden «Weber», S. 66 ff. und ganz generell zur vorliegenden Problematik auf S. 63 ff.; Morger, Hans: Die Prüfungspflicht der internen und externen Kontrollstelle im schweizerischen Aktienrecht, Zürcher Diss. 1957, S. 62 f., Anmerkungen 8 und 9.
- 13 Forstmoser/Meier-Hayoz, § 26 N 13 f.; Bürgi Art. 727 OR, N 17 ff.; Bättig, Ziff. 311.33 Abs. 3 und 4; Kreisschreiben des Eidgenössischen Justiz- und Polizeidepartementes vom 20. Juli 1954 (Bundesblatt 1954 II 201); von Steiger, S. 281; Hirsch, S. 83 ff.; Schucany, Art. 727 OR N 1 ff.; Weber, S. 100 ff.
 - 14 Forstmoser/Meier-Hayoz, § 26 N 12; Bürgi Art. 727 OR, N 12 f.; Bättig, Ziff. 311.33 Abs. 1; Hirsch, S. 81 f. stellt klar, dass der Revisor von Gesetzes wegen nicht unabhängig sein müsse, dass er in familiärer, wirtschaftlicher oder juristischer Hinsicht abhängig sein dürfe; Schucany, Art. 727 OR N 1; Vischer/Rapp, S. 164 Katalog in Abs. 4.
 - 15 Helbling, S. 104 Ziff. 135 e) Ziff. 6; Hirsch, S. 82 bejaht aus gesetzlicher Sicht die Personalunion von Buchhalter und Revisor; entgegen Eggmann (Eggmann, Irene C.: Die aktienrechtliche Verantwortlichkeit der Revisionsstelle bei der Abschlussprüfung, Zürich 1997, in: Band 176 der Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht, S. 95 ff., im folgenden «Eggmann», S. 98 Anm. 208) verneint das Bundesgericht in BGE 116 IV 31 keineswegs die Vereinbarkeit von Buchführung und Revision. Es äussert sich gar nicht zu dieser Frage und hält lediglich die Selbstverständlichkeit fest, dass die gesetzliche Buchführungspflicht mit der Prüfungspflicht gemäss Art. 728 aOR unvereinbar sei; Ronner, S. 67 ff. (mit weiteren Verweisen) lehnt die Vereinbarkeit von Buchführung, Beratung und Prüfung ab. Diese Forderungen wurden jedoch für das Aktienrecht von 1936 nicht berücksichtigt.
 - 16 Soweit ersichtlich ist in der Schweiz kein Fall bekannt, wo fehlende Unabhängigkeit – wie sie von den Autoren mit den extensiven Auslegungen (Ziff. 2.2) gefordert wird – zu einem Schaden geführt hätte. Vgl. dazu auch: Helbling, S. 100 Ziff. 135 a) Ziff. 3.
 - 17 Aktionäre, Gesellschaft, Verwaltungsrat, Revisionsstelle, Gläubiger, Öffentlichkeit.
 - 18 So entschied das Obergericht des Kantons Bern am 14.11.1995, publiziert in der Zeitschrift des Bernischen Juristenvereins 133

- (1997) S. 62 ff., dass die Abgabe wissentlich falscher Revisionsberichte (infolge Zeitmangels wurden keine Prüfungen durchgeführt) Urkundenfälschungen i.S.v. Art. 251 StGB darstelle. Entgegen Frey (Frey, Erich: Beziehungsnetze und Unabhängigkeit der Revisoren, in: Der Schweizer Treuhänder 5/97, S. 398) ergibt sich aus dem Entscheid kein Hinweis darauf, dass die «Abhängigkeit durch Partnerschaft» auch bei effektiver Durchführung der Prüfung zu einem fehlerhaften Verhalten geführt hätte. Immerhin entspricht die in casu praktizierte Rollenteilung (ein Verwaltungsrat der Treuhandgesellschaft nimmt beim Prüfling Einsitz im Verwaltungsrat, der zweite Verwaltungsrat der Treuhandgesellschaft amtiert als Revisor des Prüflings) nicht dem neuen Aktienrecht (vgl. Fussnote 20); auch BGE 123 III 31 ff. befasst sich nur mit einem speziellen Fall der «gegenseitigen Prüfung», d.h. der Frage der selbstverständlichen funktionalen Trennung von Verwaltung und Kontrolle. Darüber können auch die allgemeinen Formulierungen in der Erwägung I nicht hinwegtäuschen. Auch der Entscheid des Bundesgerichtes vom 11.7.1997 (Der Schwager als Abschlussprüfer?, in: Neue Zürcher Zeitung vom 15.8.1997, S. 19) befasst sich nur mit der Frage, bis zu welchem Grad enge persönliche Bande zwischen Prüfer und Verwaltungsrat die Wahl zum Prüfer beeinträchtigen. Die hier interessierende Frage der Kombination von Beratung und Buchführung mit der Revision wird in keinem der drei Entscheide berührt.
- 19 Vgl. Fussnoten 4 und 5.
- 20 Böckli Neuerungen, S. 40; Eggmann, S. 96f.; Airaghi, Gianluca: Unabhängigkeit und interne Schranken im Prüfungsunternehmen, in: Band 43 der St. Galler Studien zum Privat-, Handels- und Wirtschaftsrecht, Bern, Stuttgart, Wien 1996, im folgenden «Airaghi», S. 17f. und S. 28; Küng, Joseph: Kritische Bemerkungen zur Unabhängigkeit der Revisionsstelle in der Praxis, in: Schweizerische Juristenzeitung 93 (1997) Nr. 16/17, S. 323f., im folgenden «Küng», S. 324; Forstmoser, Peter/Meier-Hayoz, Arthur/Nobel, Peter: Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996, im folgenden «Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel», § 32 N 24; Jud, Guido: Die Überwachung der Unternehmen durch deren Organe, in: Band 144 der Schriftenreihe der Treuhandkammer, Zürich 1996, S. 234f.; Druey, S. 707; Pedroja/Watter Art. 727c OR, N 1 und 11; Brunner, Alexander: Handlungsalternativen der Revisionsstelle bei Überschuldung, in: Der Schweizer Treuhänder 11/94, S. 927 ff., im folgenden «Brunner», S. 931 D. I. Ziff. 3.2; Handschin, S. 345 IV. a); Montavon, Pascal/Wermelinger, Amédéo/Favre, Christian: Droit et pratique de la société anonyme, Lausanne 1994, § 17 S. 236 ff., im folgenden «Montavon/Wermelinger/Favre», S. 237; Meier, Robert: Die Aktiengesellschaft, 2. A., Zürich 1994, S. 225 ff., im folgenden «Meier», S. 228f. N 343; Pennone, Robert: La Révision, in: Publication Cedidac 23, Le nouveau droit des sociétés anonymes, Lausanne 1993, S. 395 ff., im folgenden «Pennone», S. 400 Abs. 4; Guhl, Theo/Kummer, Max/Druey, Nicolas: Das Schweizerische Obligationenrecht, 8. A., Zürich 1991, im folgenden «Guhl/Kummer/Druey», S. 688; Homburger, Eric: Leitfaden zum neuen Aktienrecht, Zürich 1991, S. 96; Nobel, Peter: Aktienrechtliche Entscheide, 2. A., Bern 1991, S. 340 ff., im folgenden «Nobel», S. 342 Anmerkung 1.
- 21 Auch die Vorschrift bezüglich Unabhängigkeit vom Aktionär, der über die Stimmenmehrheit verfügt, ist eine Verschärfung; Böckli Neuerungen, S. 40.
- 22 Handschin (S. 344 I. und insb. II.) entnimmt Art. 727c OR sogar, dass die Revisoren von der revidierten Gesellschaft unabhängig sein müssen. Diese Bemerkung ist nicht einmal im Zusammenhang mit Art. 727c Abs. 2 OR gerechtfertigt, braucht es doch zuerst eine Intervention eines Aktionärs oder Gläubigers.
- 23 Vgl. Fussnote 50.
- 24 Vgl. Fussnote 18.
- 25 Böckli Aktienrecht, N 1792; Böckli Neuerungen, S. 41; Küng, S. 324; Eggmann, S. 98f.; Airaghi, S. 28 und S. 30f., sofern Verwaltungsrat und Prüfer bzw. Buchführer und Prüfer in Personalunion verbunden sind; Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, § 32 N 26 und Anm. 7; Druey, S. 707; Brunner, S. 931 D. I. Ziff. 3.2 - vgl. aber derselbe S. 932 D. II. Ziff. 1; Handschin, S. 345 III. Ziff. 3 Abs. 3; für BGE 116 IV 31 vgl. Fussnote 15; anderer Meinung sind: Schultz 11/94, S. 983 I. Spalte; Pedroja/Watter Art. 727c OR, N 13; Schultz 11/91, S. 548 Ziff. 3.3. Spalte unten; Helbling, S. 104 Ziff. 135 e) Ziff. 6; RHB, Ziff. 3.312 in Verbindung mit den Richtlinien 1992, Ziff. 3.16/Ziff. 3.9; unentschieden: Montavon/Wermelinger/Favre, S. 237; Pennone, S. 400f.; Nobel, S. 342 Anmerkung 1.
- 26 Eggmann, S. 98f. für Beratung im Zusammenhang mit der Buchführung; Handschin, S. 345 III. Ziff. 1 Abs. 3 und Ziff. 3 Abs. 3; anderer Meinung: Böckli Aktienrecht, N 1792a; Böckli Neuerungen, S. 40f.; Eggmann, S. 99f.; Airaghi, S. 29f. und S. 93; Druey, S. 706; Schultz 11/94, S. 983 2. Spalte; Pedroja/Watter Art. 727c OR, N 12; Brunner, S. 931 D. I. Ziff. 3.2 und S. 932 D. II. Ziff. 2 und 3; Mengiardi, Peider: Sind Revision und Beratung kompatibel?, in: Neue Zürcher Zeitung vom 17./18.9.1994, im folgenden «Mengiardi», S. 27; Meier, S. 228f. N 343; Pennone, S. 401f.; Schultz 11/91, S. 548 Ziff. 3.3. Spalte; Richtlinien 1992, Ziff. 3.16/Ziff. 3.8.
- 27 Böckli Neuerungen, S. 42; Handschin, S. 345 III. Ziff. 2, nennt es «permanente» Revision.
- 28 In kleinen und mittleren Unternehmen besteht oft praktisch Identität zwischen (Haupt-) Aktionären und Verwaltung; vgl. z.B. Brunner, S. 933 D. II. Ziff. 5; Pedroja/Watter Art. 727c OR, N 2; Druey, S. 705; Eggmann, S. 97f.; rein rechtlich gesehen kann der Verwaltungsrat allerdings die Revisionsstelle nicht abberufen; Bürgi Art. 727 OR, N 31; faktisch kann von einer alleinigen Entscheidungsbefugnis des Verwaltungsrates bzw. oft der Geschäftsleitung ausgegangen werden.
- 29 Und die Revisionsstelle ist verpflichtet, die Kosten im Interesse der Gesellschaft zu minimieren; Druey, S. 705; Helbling, S. 104f. lit. e) Ziff. 7; Eggmann, S. 97f.; Hirsch (Fussnote 14) hat die Abhängigkeit der Kontrollstelle klar erkannt.
- 30 Eggmann, S. 98; Böckli Neuerungen, S. 52.
- 31 Erst nach neuem Aktienrecht (1991) muss der Revisor (Art. 727a OR) bzw. jene Person, die die Revision leitet (Art. 727d Abs. 2 OR) befähigt sein, seine Aufgabe zu erfüllen (vgl. auch Bürgi Art. 727 OR, N 4). Besondere fachliche Voraussetzungen müssen die Revisoren bei grösseren Gesellschaften (Art. 727b OR) und für einige Spezialaufgaben (z.B. Art. 732 Abs. 2 OR) erfüllen. Erhöhte fachliche Befähigung bedeutet grössere Selbstständigkeit des Urteils und vermindert damit auch die Abhängigkeit des Revisors, Bürgi Art. 727 OR, N 9.
- 32 Vgl. die Kürze von Art. 728 OR. Immerhin sind die Rechnungslegungsvorschriften des neuen Aktienrechtes etwas ausführlicher als diejenigen des OR von 1936.
- 33 In der Schweiz müssen jährlich zwischen 150000 und 200000 Gesellschaften geprüft werden; auch Genossenschaften (Art. 906 OR), Kommanditaktiengesellschaften (Art. 768 OR) und z.T. Gesellschaften mbH (Art. 819 Abs. 2 OR) müssen geprüft werden; Schultz 11/91, S. 546 f.
- 34 Airaghi, S. 9.
- 35 Darüber können auch die vorhandenen Verantwortungsfälle nicht hinwegtäuschen.
- 36 Allein der Treuhandkammer gehörten per Ende Juli 1997 ca. 3500 natürliche Personen und 750 Unternehmen (mit total mehr als 10'000 Mitarbeitern) an. Dabei ist die Mitgliedschaft freiwillig und für die Übernahme von Revisionsaufgaben nicht erforderlich. Der Einstieg in den Revisionsmarkt ist einfach. Er erfordert vergleichsweise wenig Kapital. Auch ausbildungsmässig ist der Einstieg nicht schwierig, so ist dazu z.B. das Bücherexpertendiplom auch heute nicht erforderlich (vgl. Fussnote 31); Druey, S. 705 3. Spalte.
- 37 Wengert, Georg/Wengert Katharina: Deutsches Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich im Referententwurf, in: Der Schweizer Treuhänder 3/97, S. 171 ff., S. 174 - 3. Spalte. Die Autoren dieses Aufsatzes (Mitarbeiter der gleichnamigen Wengert AG, Singen, BRD) äussern sich für Deutschland klar gegen die Zulässigkeit der Kombination von Steuerberatung und Prüfung. Allerdings deutet vieles daraufhin, dass v.a. Eigeninteressen diesem Artikel zu Gevatter standen. Ein Entscheid des Bundesgerichtshofs der BRD vom 21. April 1997 bestätigt diesen Eindruck (Klägerin war die Wengert AG, Singen, BRD). Das Gericht hält in Abweisung der Klage fest, dass Prüfung und Beratung zweifelsfrei kombiniert werden dürfen, solange dem Beraten die Entscheidungskompetenz verbleibe, dem Rat zu folgen oder nicht. Sogar wenn sich der Berater auf einen einzigen Lösungsvorschlag beschränken sollte, wäre dies im Sinne einer prüfungsvorbereitenden Beratung zulässig, sofern dieser Vorschlag die einzige zulässige Lösungsmöglichkeit darstelle (Urteil II ZR 317/95, Deutsches Grundsatz-Urteil zur Vereinbarkeit von Revision und Beratung, in: Der Schweizer Treuhänder 8/97, S. 667 ff).
- 38 Mengiardi, S. 27 mittlere Spalte.
- 39 Klar erkannt hat dies Weber, S. 114ff., wonach absolute Unabhängigkeit nur gewährleistet werden kann, wenn der Staat selbst die aktienrechtlichen Prüfungen übernimmt.
- 40 Richtig Druey, S. 705, mittlere Spalte.
- 41 Daran ändert auch die leichte Abschwächung des Solidaritätsgedankens im neuen Aktienrecht nichts. Sie korrigiert eher die für die Revisionsstelle allzu strenge Regelung der Solidarität unter dem Aktienrecht von 1936; vgl. z.B. Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, § 36 N 96; RHB, Ziff. 3.1552; Böckli Neuerungen, S. 15f., S. 17ff. und S. 24ff.
- 42 Druey, S. 705 3. Spalte; Böckli Neuerungen, S. 14 Ziff. 2; jeder Aktionär oder Gläubiger kann zudem die Abberufung des Revisors

<p>verlangen, der die Unabhängigkeit nicht gewährleistet (Art. 727e Abs. 3 OR); Weber, S. 113f.</p> <p>43 Botschaft, S. 26, 101f. und insbesondere S. 185.</p> <p>44 Dies bezieht sich auf die Entsendung von Mitgliedern der Revisionsstelle in den Verwaltungsrat des Prüflings, die, wie in den Fussnoten 4 und 5 erwähnt durch Art. 727d Abs. 3 OR unterbunden wird.</p> <p>45 Botschaft, S. 101.</p> <p>46 Böckli Aktienrecht, N 1788a; Böckli Neuerungen, S. 39f.; sog. «innere Unabhängigkeit», vgl. Airaghi, S. 11f., insb. lit. a und S. 38ff.; Mengiardi, S. 27 3. Spalte letzter Satz; Eggmann, S. 95; Schultz 11/94, S. 983 2. Spalte; Schultz 11/91, S. 548 2. Spalte; Guhl/Kummer/Druey, S. 688 lit. e; Montavon/Wermelinger/Favre, S. 236f.; Pennone, S. 399; Pedroja/Watter Art. 727c OR, N 1 und 4f.; Helbling, S. 101 Ziff. 135 b) Ziff. 1 und 2.</p> <p>47 Vgl. auch Druey, S. 703 Ziff. 1.1. Der vorliegende Aufsatz befasst sich nicht mit der Unabhängigkeit gegenüber dem Aktionär, der über die Stimmenmehrheit verfügt. Jedoch kann im allgemeinen wohl von einer sinn gemässen Übertragung der hier erarbeiteten Grundsätze ausgegangen werden.</p> <p>48 Der in der Botschaft auf S. 185f. bereits vorgeschlagen wurde.</p> <p>49 Sog. «äussere Unabhängigkeit», vgl. Airaghi, S. 11f., insb. lit. b und S. 39; Eggmann, S. 95; Schultz 11/91, S. 548 2. Spalte; Pennone, S. 399; Pedroja/Watter Art. 727c OR, N 1; Vgl. die in Fussnote 18 erwähnten Gerichtsentseide, die dies konkretisieren; Schultz 11/94, S. 982 Ziff. 2.2.</p> <p>50 Sitzung vom 3. Oktober 1985. Amtl. Bull. 1985 S. 1787. Der Satz wurde weder im National- noch im Ständerat (Sitzung vom 26. September 1988. Amtl. Bull. S. 517) diskutiert.</p> <p>51 Ein weiteres Beispiel in Blätter für Zürcherische Rechtsprechung, Band 45 (1946) Nr. 185, wo ein Anwalt, der als Kontrollstelle einer Gesellschaft wirkt, gleichzeitig für einen Kunden einen Prozess gegen dieselbe Gesellschaft führt; Böckli Aktienrecht, N 1791 f. scheint die Kombination Buchführung – Revision dazuzuzählen; Handschin, S. 345 III. 1.; Eggmann, S. 98 zählt Buchführung, aber auch Steuer-, Unternehmens- und Rechtsberatung dazu, wenn diese sich auf Buchführung oder Jahresrechnung beziehen; Schultz 11/94, S. 983 1. Spalte; Schultz 11/91, S. 548 3. Spalte; Montavon/Wermelinger/Favre, S. 237.</p> <p>52 Druey, S. 703f.</p> <p>53 Böckli Aktienrecht, N 1788; Pennone, S. 399; Für das alte Aktienrecht: Vischer/Rapp, S. 164 Abs. 1; von Steiger, S. 281.</p> <p>54 Vgl. die Entscheide in Fussnote 18.</p> <p>55 Vgl. Eggmann und Handschin zitiert in Fussnote 26.</p> <p>56 Besonders wichtig sind die Synergien für die kleinen und mittleren Betriebe (die den Hauptteil der schweizerischen Wirtschaft ausmachen), die aus Kostengründen keine Spezialisten für Steuer-, Finanz-, Organisations- oder Rechtsberatung etc. anstellen können.</p> <p>Ein Beratungsverbot würde zu grosser «Kreativität» der konkurrierenden Prüfer führen,</p>	<p>um die vom Kunden erwarteten Zusatzdienstleistungen ohne Gesetzesverletzung dennoch erbringen zu können. Nur so könnte das Mandat gehalten werden. Könnte das Verbot gar effektiv durchgesetzt werden, so würde die Revisionsaufgabe in finanzieller und fachlicher Hinsicht entwertet und uninteressant. Die Prüfungsqualität würde drastisch abnehmen.</p> <p>57 Airaghi (S. 93) vertritt zudem die diskutable Ansicht, dass im neuen Aktienrecht der Gedanke der prüfungsunternehmensinternen Trennung von abhängigen und unabhängigen Personen positivrechtliche Anerkennung gefunden habe. Er stützt diese Ansicht auf den neuen Art. 727d Abs. 3 OR ab, der Unabhängigkeit nur für die Gesellschaft und für alle Personen, welche die Prüfung durchführen verlangt. Personen hingegen, welche die Prüfung nicht durchführen, müssten demnach nicht unabhängig sein.</p> <p>58 Botschaft, S. 188.</p> <p>59 Ebenso Druey, S. 705 mittlere Spalte unten; RHB, Ziff. 3.4 S. 507–509; Pedroja/Watter Art. 729a OR N 5; ähnlich für das bisherige Recht: Guhl/Kummer/Druey, S. 688 lit. a; Bürgi Art. 723 OR, N 17f.</p>	<p>60 Z. B. Steuer-, Abschluss-, Rechts-, Unternehmens-, Immobilien-, Versicherungs-, EDV-, Organisations-, Sanierungsberatung und Spezialaufgaben wie z.B. Unternehmensbewertungen, Due Diligence Prüfungen, Gutachten etc.; z.T. anders Druey, S. 706 3. Spalte; für das Ausland Schultz 11/94, S. 984 1. Spalte unten.</p> <p>61 Richtlinien 1992, Ziff. 3.8 i.V.m. Ziff. 2.1 und 2.2.</p> <p>62 Richtlinien 1992, Ziff. 3.9 i.V.m. Ziff. 2.1 und 2.2.</p> <p>63 Vgl. Fussnote 25.</p> <p>64 Wie es der Bundesgerichtshof der BRD (zit. Fussnote 37) in einem vergleichbaren Fall entschieden hat (S. 668 mittlere Spalte unten).</p> <p>65 Anders: Böckli Aktienrecht, N 1788b.</p> <p>66 Richtlinien 1992, Ziff. 2.1 und 2.2 sowie Ziff. 3, (insb. Ziff. 3.2).</p> <p>67 Schultz 11/94, S. 983f.</p> <p>68 Keineswegs sind die Richtlinien vor allem ein Instrument, um auf «unerlaubte» Weise wirtschaftliche Interessen gegen die gesetzlichen Vorschriften zu verfolgen wie es Handschin, S. 346 III. Ziff. 3, behauptet.</p> <p>69 Schultz 11/94, S. 983 mittlere Spalte.</p> <p>70 Eggmann, S. 99; Pedroja/Watter Art. 727c OR, N 3 und 9.</p>
<hr/> <p style="text-align: center;">RÉSUMÉ</p> <hr/>		
<h2 style="margin: 0;">Indépendance de l'organe de révision</h2> <div style="display: flex; justify-content: space-between; margin-top: 20px;"> <div data-bbox="574 1388 1021 2121" style="width: 48%;"> <p>Selon l'article 727c al. 1 du Code suisse des obligations (CO), le droit des sociétés anonymes a redéfini l'indépendance des réviseurs et l'a renforcée en partie. Cette nouvelle disposition forme le point de départ de prises de positions de plus en plus nombreuses dans la littérature spécialisée récente, évoquant de façon globale le «renforcement généralisé» des directives sur l'indépendance et souhaitant limiter l'activité de conseil de l'organe de révision. Ces prises de position ne vont pas seulement à l'encontre du rôle attribué par la loi à l'organe de révision, mais elles ne trouvent pas non plus appui sur l'article de loi mentionné. Le temps est venu d'éclairer le rôle directeur de l'organe de révision et de répondre à la question sur l'indépendance.</p> <p>Le critère principal de l'indépendance du réviseur est toujours son indépendance intrinsèque. Pour exercer</p> </div> <div data-bbox="1021 1388 1476 2121" style="width: 48%;"> <p>une activité de contrôle importante sur le plan de l'économie nationale, la loi accepte un très grand potentiel de dépendance. Pour préserver le concept de l'indépendance, elle se base sur trois piliers, la solidité d'un marché efficace, l'intégrité des hommes et une réglementation claire de la responsabilité. Ce concept garantit aux destinataires du rapport une qualité de révision très élevée dans un contexte qui change très rapidement et approvisionne avantageusement la société révisée en savoir-faire le plus récent dans le domaine de l'établissement des comptes et du conseil. Le droit des sociétés anonymes n'a rien changé à la fiabilité du réviseur en matière de conseil et de tenue des comptes. La conception actuelle de l'organe de révision et la réglementation de son indépendance ont fait leurs preuves depuis des décennies et sont tout à fait adaptées à l'avenir.</p> <p style="text-align: right;"><i>RAC/AFB</i></p> </div> </div>		