

RÜCKRUF REVISIONSBERICHT – ZULÄSSIGKEIT UND VORGEHEN

Verfasser: Rico A. Camponovo

Revisionskunde verlangt zweimalige Prüfung derselben Jahresrechnung – Generalversammlung hat erste Jahresrechnung schon genehmigt – Checkliste für das Vorgehen der Revisionsstelle

Fiskalische Optimierungen sind die häufigsten Gründe für die Abänderung der bereits definitiv genehmigten Jahresrechnung. Zwei geprüfte Jahresrechnungen für dasselbe Geschäftsjahr können die Interessen verschiedener Stakeholder tangieren.

Ausgangslage

Die Revisionsstelle hat die Jahresrechnung für das Jahr 2017 der Y AG geprüft. Die Generalversammlung hat diese im Juni 2018 genehmigt. Der Revisionsbericht 2017 wurde physisch und elektronisch abgegeben. Der geprüfte Abschluss wurde routinemässig auch der Hausbank der Y AG übergeben.

Im November 2018 sendet die Y der Revisionsstelle einen abgeänderten Abschluss für 2017 mit der bitte um neue Prüfung. Der Verwaltungsrat teilt mit, er habe Nachbuchungen gemacht, weil sonst steuerliche Aufrechnungen gemacht worden wären. Er wünscht darum einen neuen Revisionsbericht und möchte im Dezember 2018 die neue Generalversammlung anberaumen. An dieser Generalversammlung werden sämtliche Beschlüsse vom Juni 2018 bezüglich der ersten Jahresrechnung aufgehoben.

Fragestellungen der Revisionsstelle

Der Revisionsstelle stellen sich rechtliche und praktische Fragen.

Wie lange kann eine Jahresrechnung abgeändert werden? Kann ein seit 6 Monaten gültiger Beschluss der Generalversammlung wieder aufgehoben werden? Welches sind die Risiken, wenn für dasselbe Geschäftsjahr mehrere Revisionsberichte existieren? Die Revisionsstelle wird zudem in eine riskante Schlüsselrolle gedrängt, denn wenn sie dem Begehren des Verwaltungsrats nachkommt, „genehmigt“ sie damit implizite die rechtliche Zulässigkeit des Vorhabens. Wichtig ist für die Revisionsstelle daher die Frage, ob die Risiken überschaubar sind und ob sie eventuell eliminiert oder auf ein tragbares Mass reduziert werden können? Weder die Branchenliteratur noch die juristische Literatur widmet sich dem Thema. Die nachfolgenden Überlegungen können bei beiden Revisionsarten herangezogen werden. Dieser Newsletter äussert sich nicht zum Rückruf von Revisionsberichten zu Spezialprüfungen.

Abänderung der Jahresrechnung

Die Jahresrechnung zeigt den finanziellen Zustand einer Gesellschaft in einem bestimmten Zeitpunkt (z.B. am 31.12. um 24.00h). Es handelt sich dabei

um eine Tatsache und Tatsachen sind an sich unabänderlich. In der Praxis wird der Abschluss aber in einem Prozess aufgebaut. Es existieren in der Unternehmung zahlreiche Entwürfe des Abschlusses, bevor der definitive Abschluss steht. Im nachfolgenden Prüfungsprozess wird der „definitive“ Abschluss wieder z.T. mehrfach angepasst.

Die Frage wird dadurch komplexer, weil es in jedem Abschluss neben klaren Vorgaben auch Ermessensentscheide gibt, wo der Verwaltungsrat einen Wert am oberen oder unteren Ermessensbereich ansetzen darf. Im Abschlussprozess ist es häufig, dass auch solche Ermessensentscheide abgeändert werden, weil neue, eventuell vorteilhaftere Erkenntnisse dazu auftauchen.

Der erneut definitive Abschluss wird nun vom zuständigen Gesellschaftsorgan unterzeichnet und die Revisionsstelle kann den Revisionsbericht verfassen und dem Kunden abgeben. Ist der Abschluss in diesem Zeitpunkt Z1 nun definitiv, d.h. unabänderlich?

Nun folgt die Phase der Einladung zur Generalversammlung, welche bis zur Durchführung wenige Tage aber auch Monate und länger dauern kann (Zeitpunkt Generalversammlung Z2). In der Praxis ist es unbestritten: wenn in dieser Phase zwischen Z1 und Z2 neue Erkenntnisse oder gar Fehler zum Abschluss auftauchen (oder Ermessen anders ausgeübt wird), wird dieser erneut abgeändert (eventuell mit neuer Unterzeichnung, neuem Revisionsbericht und eventuell erneuter Einladung zur GV). Ist der Abschluss in diesem Zeitpunkt Z2 (Generalversammlung) nun definitiv?

Diese Überlegungen zeigen immerhin, dass der Abschluss frühestens im Zeitpunkt der Generalversammlung „definitiv“ sein kann. Für diesen Zeitpunkt spricht auch die gesetzliche Tatsache, dass das OR den Abschluss dieses jährlichen Prozesses in die Kompetenz der Generalversammlung gestellt hat (OR 698 Abs. 2 Ziff. 4). Für die Gesetzeskonformität dieser Praxis spricht auch, dass die Generalversammlung die Jahresrechnung an den Verwaltungsrat zurückweisen kann. Diese kann dann selbstredend erneut abgeändert werden.

Damit ist aber die Frage der Abänderung der Jahresrechnung nach dem Zeitpunkt Z2 noch nicht beantwortet. Klar ist: obwohl der Abschluss eine (unabänderliche) Tatsache ist, ist der Weg hin zur Erkenntnis dieser Tatsache von ständigen Änderungen gepflastert. Weitere Änderungen des Abschlusses können auch nach Z2 gewünscht oder geboten sein. Änderungen nach Z2 müssen allerdings auch die bereits abgehaltene Generalversammlung berücksichtigen.

Der Zeitpunkt der Unabänderlichkeit (Tatsache) ist daher nicht klar definierbar. Je länger die Genehmigung des Abschlusses zurück liegt und je mehr finanzielle Aktivitäten in der Zwischenzeit stattfanden, desto wahrscheinlicher wird die Gefährdung der Interessen der Stakeholder. Wenn die Risiken zu gross oder unübersichtlich werden, wird der Abschluss unabänderlich.

Zulässigkeit der Abänderung von Generalversammlungsbeschlüssen

In der juristischen Literatur finden sich unterschiedliche Meinungen zur Frage, ob und wie Beschlüsse der Generalversammlung abgeändert werden können. Die Meinungen zeigen in Kürze gesagt, dass Beschlüsse der Generalversammlung nicht a priori unabänderlich sind. Die Generalversammlung darf mit anderen Worten bereits behandelte Traktanden u.U. erneut zur Abstimmung bringen. Spezifisches zu unserem Thema Genehmigung der Jahresrechnung findet sich allerdings nicht. Auch äussert sich niemand zur Frage aus Sicht der Revisionsstelle.

Rechtliche Schlussfolgerungen

Es kann daher gesagt werden, dass die Änderung der Jahresrechnung und die erneute Beschlussfassung durch die Generalversammlung nach dem Zeitpunkt Z2 u.U. möglich ist. Die Bedingungen dazu werden nachfolgend in einer Checkliste mit Kommentaren ausgebreitet.

Leitlinien für die Beantwortung der Frage

A Gründe für die Änderungen

Warum will der Verwaltungsrat die Jahresrechnung abändern? Der Verwaltungsrat muss die gewünsch-

ten Abänderungen exakt bezeichnen und ausreichend plausibel begründen können. Die Gründe müssen legal und vertretbar sein. Insbesondere müssen die allfälligen fiskalischen Vorteile begründet werden können. Der Verwaltungsrat muss aufzeigen, wie er gegenüber der Behörde den neuen Abschluss und Revisionsbericht begründet, insbesondere wenn er den alten Abschluss schon eingereicht hat und diese sich dazu eventuell bereits vernehmen liess.

B Zur ersten Generalversammlung

Welche Beschlüsse werden aufgehoben? Waren diese eintragungspflichtig im Handelsregister? Dies könnte die Aufhebung erschweren oder gar verunmöglichen. Waren diese Beschlüsse eventuell nichtig oder anfechtbar (meistens fiskalisch motiviert und daher freiwillig).

Wurde eine Dividende ausgerichtet oder der Gewinn anderweitig verwendet? Wäre diese Gewinnverteilung auch nach den Änderungen möglich? Kann diese eventuell rückgängig gemacht werden? Dies könnte die Aufhebung erschweren oder gar verunmöglichen.

Wieviel Zeit ist seit der ersten Generalversammlung verflossen? Je länger dieser Zeitpunkt Z1 zurück liegt, desto unübersichtlicher wird die Risikolage. In einem Fall beehrte der Verwaltungsrat (fiskalische Gründe) eine neue Prüfung der letzten vier Jahresrechnungen. Die Revisionsstelle hat dieses Ansinnen abgelehnt.

C Auswirkungen der ersten Generalversammlung

Können alle erheblichen Risiken abgeschätzt werden? Betrifft die Aufhebung der Beschlüsse Rechte von Aktionären, Gläubigern oder Dritten? Wurden z.B. seit Z1 neue Investoren, Darlehensgeber, Bankkredite erworben?

Wo hat die Y AG den Revisionsbericht überall verwendet? Wie werden die Empfänger vom neuen Abschluss betroffen und wie werden sie darüber informiert?

Können alle alten Revisionsberichte (Originale/elektronische Versionen) zurückgerufen bzw.

vernichtet werden? Der Kunde wird darauf hingewiesen, dass er alle Originale zurückgeben und allfällige Fotokopien vernichten muss. In einer Aktennotiz wird die Revisionsstelle die ganze oder teilweise Vernichtung protokollieren. Je mehr Zeit seit Z1 vergangen ist, desto eher können nicht alle Originale beschafft werden. Ob allfällige Fotokopien vernichtet werden, ist kaum kontrollierbar. Die Revisionsstelle bewahrt ein Original bei sich auf, versehen mit dem Vermerk der Ungültigkeit. Elektronische Versandmails werden gelöscht und der Kunde wird aufgefordert dies ebenfalls zu machen.

D Neues Prüfverfahren, Abschluss und Revisionsbericht

Es folgt eine Prüfung des neuen Abschlusses. Geprüft werden muss an sich nur die erfolgte Änderung. Die Prüfung der Ereignisse nach dem Bilanzstichtag ist allerdings erneut vorzunehmen und auf den Tag der erneuten Unterzeichnung des Revisionsberichtes zu beziehen.

Die Y AG muss die neue Jahresrechnung wieder unterzeichnen und auch eine neue Vollständigkeitserklärung abgeben. Diese wird ergänzt mit den neuen Anforderungen an den Verwaltungsrat: Bestätigung der Rückgabe und Vernichtung der Revisionsberichte, der Informationspflichten an Betroffene etc.

Der neue Anhang verweist auf die ungültige erste Jahresrechnung und den ungültigen Revisionsbericht. Der Revisionsbericht enthält einen Zusatz, der folgendermassen lauten kann:

„Für das Geschäftsjahr 2017 der Y AG wurde am [Datum] ein erster Revisionsbericht erstattet. Die entsprechende GV fand am [Datum] statt und die Jahresrechnung wurde unter Kenntnisnahme dieses Revisionsberichtes abgenommen. Der Verwaltungsrat hat anschliessend die Jahresrechnung verändert und diese Änderungen wurden durch uns geprüft. Der vorliegende zweite Revisionsbericht für dasselbe Geschäftsjahr 2017 der Y AG umfasst daher zusätzliche Prüfungshandlungen in Bezug auf die erfolgten Änderungen. Der vorliegende zweite Revisionsbericht ersetzt daher den ersten Revisionsbericht

vom [Datum] vollumfänglich und der erste Revisionsbericht ist nicht mehr gültig.“

Schlussbemerkung

Die erneute Prüfung desselben Jahresabschlusses kann vom Revisionskunden verlangt werden. Diesem Begehren kann unter diversen einschränkenden Bedingungen Folge gegeben werden. Die Revisionsstelle tut im Blick auf ihre Risikoexponierung gut daran, diese Ansinnen vorsichtig und kritisch zu prüfen. Wenn alle wesentlichen Bedingungen erfüllt werden können sollte eine erneute Prüfung möglich sein.

Wir werden den Fall im Seminar „Aktuelle Rechtsfragen der KMU Revisionsstelle“ 2019 besprechen, damit diese Situation problemlos bewältigt werden kann.

NICHT VERGESSEN

Im 2020 werden solche und andere aktuelle Themen im Seminar „Aktuelle Rechtsfragen der KMU Revisionsstelle“ besprochen. Melden Sie sich an. Alle Informationen finden Sie auf der Homepage:

<https://www.camponovorevisionsrecht.ch/seminare/>

LETZTE VIER SEMINARE IM 2019

Seminare 2019 in deutscher Sprache:

12. Dez ZÜRICH V (Au Premier) **ACHTUNG > 90%**

18. Dez ZÜRICH VI (Au Premier) **ACHTUNG > 50%**

20. Dez Klosters (Silvretta Park) **DURCHFÜHRUNG SICHER**

Seminare 2019 in französischer Sprache:

10. Dez Martigny (Vatel) **DURCHFÜHRUNG SICHER**

SEMINARE IM 2020

<https://www.camponovorevisionsrecht.ch/seminare/>

PS: Auf meiner Webseite finden Sie weitere Informationen und alle früheren Newsletter.