Welche Pflichten hat der Abschlussprüfer bei der Feststellung deliktischer Handlungen gemäss Obligationenrecht? Was sind wesentliche und unwesentliche Verstösse, und welche Verfehlungen fallen unter das Strafgesetzbuch? Der Artikel ist ein Auszug aus der Diplomarbeit Master of Advanced Studies in Economic Crime Investigation (MAS ECI), welche die Verfasserin an der Hochschule Luzern im Februar 2009 eingereicht hat.

SUSANNE GRAU SCHÄR

DELIKTISCHE HANDLUNGEN UND ANZEIGE DURCH DEN ABSCHLUSSPRÜFER

Unter besonderer Berücksichtigung der Anzeigepflichten gemäss Art. 728 c OR*

1. EINLEITUNG

Deliktische Handlungen sind für den Abschlussprüfer im geprüften Unternehmen von grösserer Bedeutung, als gemeinhin angenommen wird. Es geht dabei nicht um das Prüfurteil, vielmehr geht es um die Erfüllung der Anzeigepflichten gemäss Art. 728 c des *Obligationenrechts (OR)*. Die Revisionsstelle hat Verstösse, die sie gegen das Gesetz, die Statuten und das Organisationsreglement feststellt, dem Verwaltungsrat und in wesentlichen Fällen der Generalversammlung zu melden. Der Umfang der Anzeigepflicht gemäss Art. 728 c OR ist umfassender Natur, d. h., es sind sämtliche Verstösse gegen das Gesetz und nicht nur die für die Buchführung und Rechnungslegung massgebenden Normen zu melden [1]. Insbesondere gehören dazu «sämtliche festgestellten Delikte gegen das Strafrecht», wie der Bundesrat in seiner Botschaft festgehalten hat [2].

Für die Prüfung deliktischer Handlungen und Rechtsverstösse stehen dem Abschlussprüfer besondere, von der *Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB)* genehmigte *Prüfungsstandards (PS)* zur Verfügung [3]. Massgebend sind die Schweizer PS 240 (Deliktische Handlungen und Fehler – Verantwortung des Abschlussprüfers) und PS 250 (Berücksichtigung gesetzlicher und anderer Vorschriften). Wenn das geprüfte Unternehmen internationale Rechnungslegungsnormen anwendet *(International Financial Reporting Standards, IFRS,* oder US GAAP), kommen die entsprechenden internationalen Standards zur Anwendung (International Standards on Auditing, ISA 240 und ISA 250). Beide Standards haben zum Zweck, wesentliche Fehlaussagen im Abschluss zu verhindern. Sie bieten dem Abschlussprüfer grundsätzlich eine gute Grundlage, um deliktische Handlungen bzw. Verstösse gegen Normen des Wirtschaftsstrafrechts im geprüften Unternehmen feststellen zu können. Sie sind aber nicht darauf ausgerichtet, den Prüfer in der Erfüllung seiner Anzeigepflichten gemäss Art. 728 c OR zu unterstützen.

SUSANNE GRAU SCHÄR, LIC. IUR., EXPERTIN IN RECHNUNGSLEGUNG UND CONTROLLING, CFE, MAS ECI, LEITERIN DIENST WIRTSCHAFTSDELIKTE, ZUGER POLIZEI, ZUG

2. ANZEIGEPFLICHTEN DER REVISIONSSTELLE GEMÄSS ART. 728 C OR

2.1 Geltungsbereich und Umfang der Norm. Art. 728 c OR ist seit 1. Januar 2008 in Kraft und ersetzt Art. 729 b aOR. Die Norm gilt nur für Revisionsstellen, die Unternehmungen prüfen, die der ordentlichen Revision unterstehen (Publikumsgesellschaften, wirtschaftlich bedeutende Gesellschaften sowie Gesellschaften, die zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet sind, Art. 727 Abs. 1 OR). Bei Unternehmen mit eingeschränkter Revision besteht keine entsprechende Anzeigepflicht mit Ausnahme der Meldepflicht in bezug auf das evtl. Nichthandeln des *Verwaltungsrates (VR)* bei offensichtlicher Überschuldung (Art. 729 c OR).

Die Revisionsstelle hat dem VR sämtliche Verstösse zu melden, welche sie im Rahmen ihrer gesetzlich und/oder statutarisch vorgeschriebenen Prüfungsaufgaben feststellt. Darüber hinaus sind es Verstösse, welche sie ausserhalb davon wahrnimmt. Der Passus «bei der Durchführung ihrer Prüfung», der in Art. 729 b aOR noch vorhanden war, fehlt im neuen Recht, was die Anzeigepflicht ausserhalb der gesetzlichen und/oder statutarischen Tätigkeit verdeutlicht [4]. Die Anzeige hat schriftlich zu erfolgen. Für die Berichterstattung an den VR sieht das Gesetz den umfassenden Bericht gemäss Art. 728 b Abs. 1 OR vor (ersetzt den bisherigen Erläuterungsbericht gemäss Art. 729 a aOR). Bagatellfälle wird die Revisionsstelle nicht dem VR, sondern der Geschäftsleitung im Management Letter melden.

Wenn die festgestellten Verstösse wesentlich sind oder wenn der VR aufgrund der schriftlichen Mitteilung der Revisionsstelle keine angemessenen Massnahmen ergreift, hat die Meldung gemäss Art. 728 c Abs. 2 OR auch an die *Generalversammlung (GV)* zu erfolgen. Es ist davon auszugehen, dass die Anzeige an die GV ebenfalls schriftlich sein muss, obwohl das in Art. 728 c Abs. 2 OR nicht explizit vorgeschrieben ist [5]. Solche Anzeigen werden üblicherweise im

Abbildung 1: **ANZEIGEPFLICHTEN**
gemäss Art. 728 c OR

Unwesentliche und wesentliche Verstösse	**Wesentliche Verstösse**
Meldung an den VR Art. 728 c Abs. 1 OR	**Meldung an die GV** Art. 728 c Abs. 2 Ziff. 1 OR
Der VR ergreift **keine angemessenen Massnahmen**	
Meldung an die GV Art. 728 c Abs. 2 Ziff. 2 OR	

Revisionsbericht mit einem Hinweis vorgenommen [6]. Die Anzeigepflichten an den VR und an die GV sind in *Abbildung 1* dargestellt.

2.2 Wesentlichkeit der Verstösse. Die Beurteilung, wann ein Verstoss wesentlich ist, ist gesetzlich nicht geregelt. In Art. 729 b aOR hiess es noch «in wichtigen Fällen». Es stellt sich die Frage, welcher Massstab zur Beurteilung der Wesentlichkeit der Verstösse herangezogen werden soll. Das Bundesgericht erachtet eine Meldung an die GV als angebracht, «wenn ... eine Verletzung des Gesetzes in einem wichtigen Fall vorliegt und dadurch die Gesellschaft offensichtlich geschädigt ist oder geschädigt zu werden droht». Zu denken sei dabei beispielsweise an Fälle von «schwerwiegenden deliktischen Handlungen» [7].

Man könnte als Kriterium für die Wesentlichkeit die Meinungs- und Willensbildung des Aktionärs heranziehen. Je mehr ein Verstoss dazu geeignet ist, seinen Entscheid an der GV zu beeinflussen, bspw. im Rahmen der Déchargeerteilung an den Verwaltungsrat, desto eher kann er als wesentlicher Verstoss betrachtet werden [8]. Eine Meldung an die GV kann angebracht sein bei Verstössen gegen Straftatbestände des Wirtschaftsstrafrechts [9]. Es stellt sich die Frage, ob Verstösse gegen Normen des Wirtschaftsstrafrechts per se als wesentliche Gesetzesverstösse angesehen werden sollen. M. E. sollte hier differenziert werden. Es erscheint angezeigt, dass allgemein eine gewisse Wesentlichkeit der Verstösse gegeben sein sollte. Damit soll verhindert werden, dass Bagatellen gemeldet werden [10]. Es kann nicht sein, dass der GV der Diebstahl von CHF 50 aus der Bürokasse gemeldet wird.

Für die Bestimmung der Wesentlichkeit von Verstössen gegen Normen des Wirtschaftsstrafrechts können m. E. folgende Kriterien herangezogen werden:
→ Schwere der Tat (Verbrechen, Vergehen oder Übertretung gemäss Art. 10 *Strafgesetzbuch, StGB*); → Offizialdelikt vs. Antragsdelikt (Prozessvoraussetzungen); → Person des Täters (Verwaltungsrat, Geschäftsführer, Mitarbeiter); → Höhe der Deliktsumme (bzw. Höhe des Vermögensschadens für das Unternehmen); → andere Formen der Schädigung für das Unternehmen (Reputation, Fortbestand).

Die aufgeführten Kriterien sind im Kriterienkatalog in *Abbildung 2* aufgeführt. Die Schwere der Tat und die Prozessvoraussetzungen werden als Hilfskriterien verwendet. Sie können für sich alleine nicht für die Beurteilung der Wesentlichkeit eines Gesetzesverstosses herangezogen werden. Dazu braucht es zusätzlich qualitative (Person des Täters und andere Formen der Schädigung) sowie quantitative Kriterien (Wesentlichkeit des Betrages).

Die in der Abbildung erwähnte Wesentlichkeitsgrenze wird vom Abschlussprüfer anlässlich der Prüfung festgelegt. Sie hängt davon ab, was für den Adressaten der Meldung, den Aktionär, geeignet ist, sein Urteil zu beeinflussen.

2.3 Grenzen der Anzeigepflichten

2.3.1 Geheimhaltungspflicht des Prüfers. Die Revisionsstelle hat das Geheimnis über ihre Feststellungen zu wahren, soweit sie nicht von Gesetzes wegen zur Bekanntgabe verpflichtet ist (Art. 730 b Abs. 2 OR). Eine Verletzung dieser Geheimhal-

Abbildung 2: **KRITERIENKATALOG**

Beurteilungskriterien	**Wesentlich**	**Unwesentlich**	**Bagatelle**
Strafrechtliche Voraussetzungen (Hilfskriterien)			
Schwere der Tat	Verbrechen (schwer)	Vergehen (minderschwer)	Übertretung (geringfügig)
Prozessvoraussetzung	Offizialdelikt	Antragsdelikt	Antragsdelikt
Meinungs- und Willensbildung des Aktionärs an der GV und in bezug auf seine Anteile			
Qualitative Voraussetzungen			
Person des Täters	Verwaltungsrat Geschäftsführer	Mitarbeiter	Mitarbeiter
Andere Formen der Schädigung	Reputation Fortbestand	keine	keine
Quantitative Voraussetzungen			
Höhe des Vermögensschadens	über der Wesentlichkeitsgrenze	unter der Wesentlichkeitsgrenze	gering (unter CHF 300)
Höhe drohender finanzieller Folgen wie bspw. Bussen	über der Wesentlichkeitsgrenze	unter der Wesentlichkeitsgrenze	gering (unter CHF 300)

tungspflicht kann strafbar sein; straflos bleiben hingegen gesetzlich erlaubte Handlungen, wozu die Anzeigepflichten gemäss Art. 728 c OR zu zählen sind[11].

2.3.2 Strafanzeige durch den Prüfer. Es stellt sich die Frage, ob der Revisor bei schwerwiegenden Verfehlungen selber Anzeige bei den Strafbehörden erstatten kann bzw. soll. Den Revisor trifft keine strafrechtliche Anzeigepflicht. Unter Umständen gibt es aber gute Gründe, die dafür sprechen, selber Anzeige zu erstatten, wenn dies die Geschäftsleitung oder der VR unterlassen. Diese Geheimnisverletzung wäre dann als vom «übergesetzlichen Rechtfertigungsgrund der Wahrung berechtigter Interessen» zu betrachten und straflos. Vorausgesetzt, das Interesse, dass damit schwerwiegende Straftaten unterbunden bzw. verfolgt werden können, überwiegt das Interesse an der Geheimniswahrung[12].

2.3.3 «Falsche Anschuldigung». Das Offenlegen einer deliktischen Handlung im Revisionsbericht könnte unter dem Aspekt der üblen Nachrede (Art. 173 StGB) strafbar sein. Der Vorwurf des strafbaren Verhaltens gilt in der Praxis als ehrverletzend[13]. Wenn die Äusserungen sachbezogen sind, nicht über das Notwendige hinausgehen, nicht unnötig verletzend sind, nicht wider besseres Wissen gemacht werden und blosse Vermutungen als solche bezeichnet werden, sind sie nicht strafbar (*Bundesgerichtsentscheid, BGE,* 131 IV 154). Diese Kriterien hat der Abschlussprüfer bei der Berichterstattung unbedingt zu beachten.

3. PRÜFUNGSSTANDARDS

3.1 Einleitung. PS 240 und PS 250 wurden von der *Treuhand-Kammer* herausgegeben und sind seit 1.1.2005 in Kraft. Sie basieren auf dem Stand der ISA, die per 30. Juni 2003 publiziert waren. Mittlerweile wurden die ISA überarbeitet – die Schweizer PS wurden noch nicht angepasst (was aber erwartungsgemäss in nächster Zeit geschehen wird). ISA 240 und ISA 250 liegen in der sogenannten Clarity-Version vor[14]. Clarity war ein Projekt der IFAC (International Federation of Accountants) bzw. des IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). Es ging darum, die Lesbarkeit und Anwendbarkeit der Standards klarer zu gestalten. ISA 240 und ISA 250 gelten für Geschäftsjahre mit Beginn am oder nach dem 15. Dezember 2009.

In den nachfolgenden Ausführungen gilt jeweils, dass bei der Nennung des PS jeweils auch der entsprechende ISA gemeint ist und umgekehrt – solange nicht etwas Gegenteiliges erwähnt ist.

3.2 PS 240/ISA 240 – Deliktische Handlungen/Fraud

3.2.1 Gegenstand und Zweck. Der Prüfungsstandard hat zum Zweck, angemessene Sicherheit darüber zu geben, dass der Abschluss als Ganzes keine wesentlichen Fehlaussagen enthält, die auf deliktische Handlungen und Fehler zurückzuführen sind. Die Fehlaussagen im Abschluss, die auf deliktische Handlungen zurückzuführen sind *(Abbildung 3)*, können begangen werden durch Entwendung von Vermögenswerten (Misappropriation of Assets) oder durch direkte Manipulation des Abschlusses (Bilanzfälschung, Fraudulent Statements).

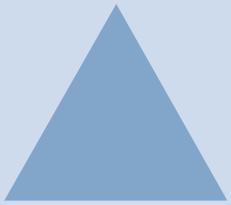
Die beiden erwähnten Begehungsarten – Entwendung von Vermögenswerten und direkte Manipulation des Abschlusses bzw. Bilanzfälschung – können alleine oder gemeinsam begangen werden. Häufig wird zur Verschleierung der Entwendung direkt manipulativ in den Abschluss eingegriffen.

3.2.2 Der Begriff «Fraud» bzw. «deliktische Handlung». Der Begriff ist geprägt von den Elementen Absicht (Intentional Act), Täuschung (Deception) sowie ungerechtfertigter und unrechtmässiger Vorteil (Unjust or Illegal Advantage) (PS 240 N 4, ISA 240 N 11). PS 240 umschreibt die deliktische Handlung als strafrechtlich relevante Handlung. Strafrechtlich gesehen ist eine deliktische Handlung bzw. der in Frage kommende Straftatbestand nach objektiven und subjektiven Tatbestandsmerkmalen zu prüfen. Der subjektive Tatbestand eines Deliktes umfasst den Vorsatz, d. h. Wissen und Willen um sämtliche objektiven Tatbestandsmerkmale. Eine solche Prüfung nimmt der Revisor nicht vor. ISA 240 bietet ihm aber mit dem «Fraud-Dreieck» *(Abbildung 4)* ein Instrument, das ihn an den subjektiven Tatbestand heranführt. Das Fraud-Dreieck unterteilt eine deliktische Handlung in «Incentive or Pressure» (Motiv/Motivation), «Opportunity» (Gelegenheit) und «Rationalization» (Rechtfertigung). Die Bereiche Motiv und Rechtfertigung können durchaus in Bezug gesetzt werden zum subjektiven Tatbestand eines Wirtschaftsdelikts. Zumindest insoweit, als der Prüfer dadurch vermuten kann, dass ein anzuzeigender Gesetzes-

Abbildung 3: **DELIKTISCHE RECHNUNGSLEGUNG GEMÄSS PS 240**

Falsche Jahresrechnung Wesentliche Fehlaussagen im Abschluss (Material Misstatements)		
Deliktische Rechnungslegung (Fraudulent Financial Reporting)		**Fehlerhafte Rechnungslegung** (Erroneous Financial Reporting)
Entwendung von Vermögenswerten (Misappropriation of Assets)	**Direkte Manipulation des Abschlusses (Bilanzfälschung)** (Fraudulent Statements)	
Delikt A	Delikt C	Fehler A
Delikt B	Delikt D	Fehler B
usw.	usw.	usw.

Abbildung 4: **FRAUD-DREIECK**



Incentive or Pressure (Motiv/Motivation)

Rationalization (Rechtfertigung)

verstoss gemäss Art. 728 c OR vorliegt (Vermutung genügt).

3.2.3 Entwendung von Vermögenswerten (Misappropriation of Assets). PS 240 definiert die Entwendung von Vermögenswerten als «Abhandenkommen oder Verminderung von Vermögenswerten, die dem Unternehmen zustehen».

Der Standard sieht dafür Begehungsarten in vielfältiger Weise vor (PS 240 N 7, ISA 240 N A5):
→ Veruntreuung von Einnahmen (bspw. «misappropriation of collections on accounts receivable»); → Diebstahl materieller oder immaterieller Werte, insbesondere ist erwähnt: «colluding with a competitor by disclosing technological data in return for payment»; → Veranlassung von Zahlungen für nie erhaltene Güter oder Leistungen, bspw. Zahlungen an fiktive Kreditoren, insbesondere aber auch «kickbacks paid by vendors to the entity's purchasing agent in return for inflating prices»; → Verwendung von Vermögensteilen zu privaten Zwecken (bspw. Absicherung eines privaten Darlehens mit Vermögenswerten des Unternehmens).

Die Delikte, welche für die Entwendung von Vermögenswerten in Frage kommen, sind vielfältig. Das Vermögen des Unternehmens widerspiegelt sich in der Bilanz. Es lohnt sich daher ein Blick darauf in bezug auf die Anknüpfung der Delikte. *Abbildung 5* zeigt eine stark vereinfachte Darstellung [15].

Für alle diese Delikte gilt, dass ein geringer Schaden nur auf Antrag hin verfolgt wird und eine blosse Übertretung darstellt [16]. Als Wertobergrenze hat das Bundesgericht CHF 300 festgelegt (BGE 123 IV 197).

Angriffe auf den Bestand des Vermögens (Bestandesdelikte) betreffen die Aktivseite der Bilanz. Bei diesen Delikten geht es um die Verfügungsmacht. Diese wird dem Unternehmen entzogen. Der Vermögenswert spielt aus strafrechtlicher Sicht keine Rolle. Die massgebenden Delikte sind:
→ Veruntreuung von Sachen gemäss Art. 138 Ziff. 1 Abs. 1 StGB; → Diebstahl gemäss Art. 139 StGB; → Datenbeschaffung (Datendiebstahl) gemäss Art. 143 StGB; → Sachbeschädigung gemäss Art. 144 StGB; → Datenbeschädigung (Viren-Tatbestand) gemäss Art. 144bis StGB.

Die Angriffe auf den Wert des Vermögens (Vermögenswertdelikte) verlangen im Gegensatz zu den Bestandesdelikten nach einem Vermögensschaden. Ein Vermögensschaden ist nach allgemeingültiger Definition gegeben bei einer Verminderung der Aktiven, Vermehrung der Passiven oder bei entgangenem Gewinn. Zu den Vermögenswertdelikten können die Geschäftsführungsdelikte und der Betrug gezählt werden.

Geschäftsführungsdelikte zeichnen sich dadurch aus, dass → der Täter mit Vermögenswerten umgeht, die wirtschaftlich betrachtet nicht ihm, sondern einem Dritten zustehen (hier: dem Unternehmen); → der Täter beim Umgang mit diesen fremden Vermögenswerten eine Verhaltensvorschrift verletzt (gesetzliche oder vertragliche Pflichten); → sie entweder einen Vermögensschaden oder eine Bereicherungsabsicht oder beides voraussetzen [17].

Zu den hier massgebenden Geschäftsführungsdelikten gehören:
→ Veruntreuung von Vermögenswerten gemäss Art. 138 Ziff. 1 Abs. 2 StGB; → ungetreue Geschäftsbesorgung gemäss Art. 158 StGB; → Missbrauch von Lohnabzügen gemäss Art. 159 StGB.

Der Betrug und die betrugsähnlichen Delikte zeichnen sich dadurch aus, dass ihre Tathandlungen auf das Täuschen ausgerichtet sind. Die massgebenden Delikte sind:
→ Betrug gemäss Art. 146 StGB; → Missbrauch einer Datenverarbeitungsanlage (Computerbetrug) gemäss Art. 147 StGB; → unwahre Angaben über kaufmännisches Gewerbe gemäss Art. 152 StGB; → Warenfälschung gemäss Art. 155 StGB.

Angriffe auf das Vermögen spezieller Opfer (Konkurs- und Betreibungsdelikte) sind erst strafbar bei Konkurseröffnung bzw. bei Vorliegen eines Pfändungsverlustscheins (objektive Strafbarkeitsvoraussetzungen). Die Handlungen können aber schon vorher stattfinden und müssen daher besonders beachtet werden (bspw. Beiseiteschaffen oder Ver-

Abbildung 5: **DELIKTE MIT BEZUG ZUR JAHRESRECHNUNG**

Angriffe auf das Vermögen (Art. 137–172ter StGB)		
Aktiven	**Bilanz**	**Passiven**
Angriffe auf den **Bestand** des Vermögens **(Bestandesdelikte)**		
Angriffe auf den **Wert** des Vermögens **(Vermögensdelikte)**		
Angriffe auf das Vermögen **spezieller Opfer (Konkursdelikte)**		

heimlichen von Vermögensteilen, Vortäuschen von Schulden, Scheinforderungen). Von Interesse sind die nachfolgenden Straftatbestände:
→ Betrügerischer Konkurs und Pfändungsbetrug gemäss Art. 163 StGB; → Gläubigerschädigung durch Vermögensverminderung gemäss Art. 164 StGB; → Misswirtschaft gemäss Art. 165 StGB.

3.2.4 Direkte Manipulation des Abschlusses bzw. Bilanzfälschung (Fraudulent Statements). PS 240 umschreibt Bilanzfälschung als Falschangaben (inkl. unterlassene Angaben) im Abschluss mit dem Ziel, die Adressaten des Abschlusses zu täuschen.

Der Standard sieht die folgenden Begehungsarten vor (PS 240 N 6, ISA 240 N A3 und N A4):
a) Manipulation, Fälschung oder Änderung von buchhalterischen Aufzeichnungen oder Belegen, auf deren Grundlage der Abschluss erstellt wird.
→ Ändern von Buchungseintragungen in bezug auf bedeutsame und unübliche Transaktionen.
b) Unrichtige Darstellung (oder Weglassung) von Ereignissen, Transaktionen oder anderen wesentlichen Informationen im Abschluss.
→ Fiktive Buchungen (to manipulate operating results or achieve other objectives); → unterlassene, vorweggenommene oder verzögerte Berücksichtigung von Ereignissen und Transaktionen im Abschluss, welche im Berichtszeitraum stattgefunden haben; → verheimlichen oder nicht offenlegen von Tatsachen, welche den Abschluss beeinflussen könnten; → Anwendung von komplexen Transaktionen, die dazu vorgesehen sind, eine finanzielle Position oder die Ertragskraft des Unternehmens falsch darzustellen.
c) Unrichtige Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen bezüglich Bewertung, Erfassung, Darstellung oder Offenlegung.
→ Unangemessene Schätzungen von Aktiv- und Passivbeständen.

Die massgebenden Delikte mit Bezug zur Bilanzfälschung sind die Urkundendelikte:
→ Falschbeurkundung gemäss Art. 251 StGB; → Urkundenfälschung i. e. S. gemäss Art. 251 StGB; → Unterdrückung von Urkunden gemäss Art. 254 StGB.

Die Falschbeurkundung gemäss Art. 251 StGB betrifft die Jahresrechnung als Ganzes, inklusive ihre Belege. Die kaufmännischen Buchhaltung und ihre Bestandteile sind gemäss Rechtsprechung Urkunden (BGE 116 IV 54). Die Belege selbst können wiederum, bevor sie in die Buchhaltung einfliessen, gefälschte Urkunden sein (Urkundenfälschung i. e. S. gemäss Art. 251 StGB). Das Beschädigen, Vernichten, Beiseiteschaffen oder Entwenden von Urkunden gilt es besonders zu beachten (Art. 254 StGB). Wichtig ist hier, dass der Täter nicht alleine über die Urkunde verfügen darf.

3.3 PS 250/ISA 250 – Rechtsverstösse/Non-Compliance

3.3.1 Gegenstand und Zweck. PS 250 hat zum Zweck, dem Prüfer angemessene Sicherheit darüber zu geben, dass der Abschluss als Ganzes keine wesentlichen Fehlaussagen enthält, die auf die Nichteinhaltung gesetzlicher oder anderer Vorschriften zurückzuführen sind. Bei PS 250 geht es um Non-Compliance. Darunter werden Verstösse gegen Gesetze, Verordnungen, Statuten, Verträge oder sonstige Vorschriften verstanden, sofern diese nicht den Abschluss oder die Buchführung regeln (PS 250 N 3B, ISA 250 N 11).

Es geht um Verfehlungen des Unternehmens. Hierzu gehören auch Handlungen oder Unterlassungen durch die Unternehmensleitung oder Mitarbeitende, sofern diese im Namen des Unternehmens erfolgen. Nicht unter PS 250 fällt persönliches Fehlverhalten, welches mit der Tätigkeit des Unternehmens keinen Zusammenhang hat (PS 250 N 3 und 3A).

Delikte mit Bezug zu Non-Compliance sind ganz normal in die Geschäftsprozesse eines Unternehmens integriert und fallen dadurch nicht so ohne weiteres auf. Massgebende Delikte mit Bezug zu Geschäftsprozessen sind die Geldwäscherei und die Korruption. Beides sind Katalogtaten gemäss Art. 102 Ziff. 2 StGB und vom Unternehmensstrafrecht erfasst. Seit der Einführung des Unternehmensstrafrechts kann sich das Unternehmen selber strafbar machen. Ein strafbares Verhalten wird mit Busse bis zu CHF 5 Mio. sanktioniert. *Abbildung 6* zeigt einen Standard-Geschäftsprozess.

3.3.2 Geldwäscherei und Korruption. Geldwäscherei kann von jedermann begangen werden, insbesondere auch vom geprüften Unternehmen. Strafbar ist, wer eine Handlung vornimmt, die geeignet ist, die Ermittlung der Herkunft, die Auffindung oder die Einziehung von Vermögenswerten, die

Abbildung 6: **GESCHÄFTSPROZESSE**

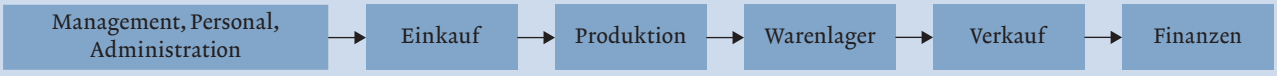


Abbildung 7: **STRUKTUR DER KORRUPTIONSSTRAFTATBESTÄNDE** [19]

Äquivalenzverhältnis	Soziale Rolle	
	Extraneus	**Intraneus**
vollwertig	**Bestechung** Art. 322ter StGB Art. 322^{septies} Abs. 1 StGB Art. 4a Lit. a UWG	**Sich bestechen lassen** Art. 322^{quater} StGB Art. 322^{septies} Abs. 2 StGB Art. 4a Lit. b UWG
verdünnt	**Vorteilsgewährung** Art. 322^{quinquies} StGB	**Vorteilsannahme** Art. 322^{sexies} StGB
Gemeinsame Bestimmungen (Art. 322^{octies} StGB)		

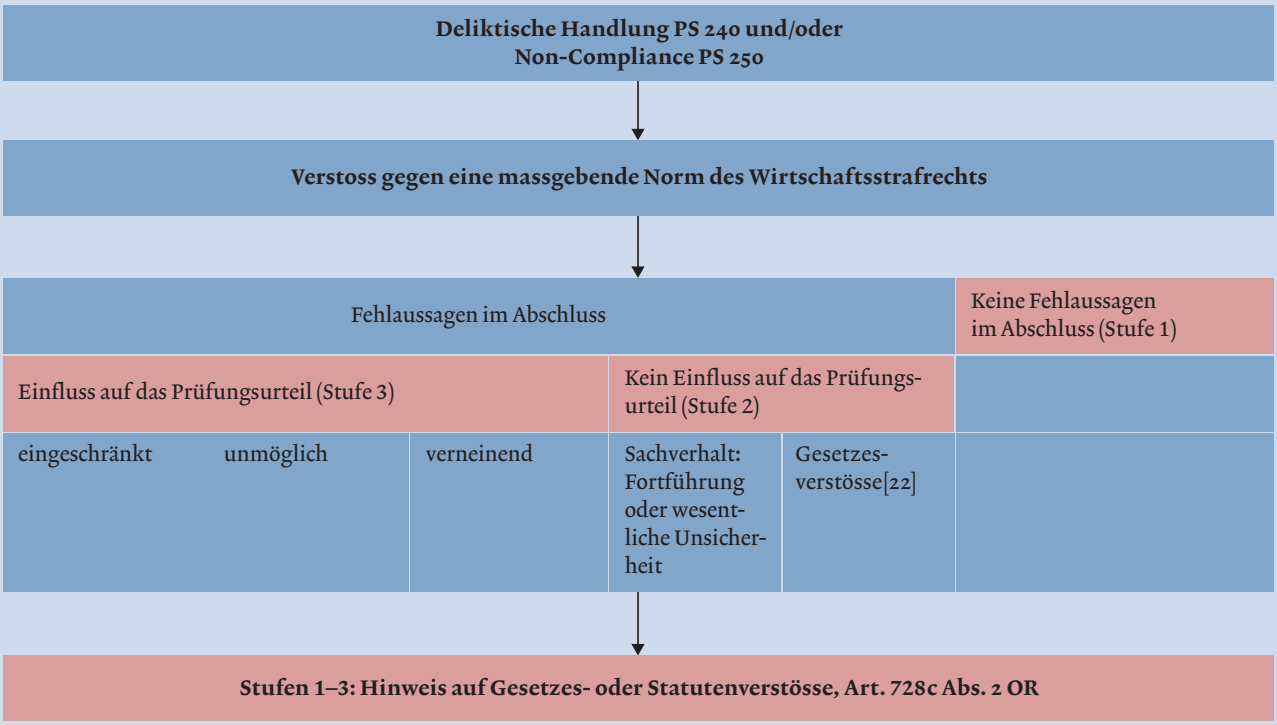
wissentlich aus einem Verbrechen herrühren, zu vereiteln; Eventualvorsatz genügt (Art. 305bis StGB).

Das Korruptionsstrafrecht unterscheidet zwischen Amtsträgern und Privaten, aktiver und passiver Bestechung (Austauschverhältnis) sowie Vorteilsgewährung und Vorteilsannahme (Anfütterung). Die Tatbestände der Privatbestechung umfassen nicht jede Form der Bestechung im nichtstaatlichen Bereich. Es sind vielmehr «Verhaltensweisen, welche objektiv auf eine Beeinflussung der Wettbewerbsverhältnisse ausgerichtet sind». Dazu gehören auch Handlungen gegenüber dem Ausland, wenn unser innerstaatliches Recht auf den konkreten Sachverhalt anwendbar ist [18]. Die Privatbestechung wird nicht im Strafgesetz, sondern im *Bundesgesetz über den unlauteren Wettbewerb (UWG)* sanktioniert (Antragsdelikt, Art. 23 UWG). In *Abbildung 7* sind sämtliche Korruptionsstraftatbestände aufgeführt.

3.3.3 Wirtschaftliches Nebenstrafrecht. Neben dem Kernstrafrecht und der Regelung der Privatbestechung im UWG kommen weitere Normen für das Wirtschaftsstrafrecht aus dem Nebenstrafrecht in Frage. Dazu gehören insbesondere:
→ Steuerrecht und Zollwesen; → Sozialversicherungsrecht; → Immaterialgüterrecht und Datenschutz; → Wettbewerbs- und Kartellrecht; → Finanzmarkt und Kulturgütertransfer.

Wenn beispielsweise die Buchführung einer Aktiengesellschaft zum Zwecke der Steuern gefälscht wird, liegen gleichzeitig ein Steuerbetrug und eine Falschbeurkundung vor [20]. Dieser Umstand wird sowohl vom Unternehmen wie auch vom Prüfer gerne unterschätzt. Unterschätzt werden beispielsweise auch die Rechtsfolgen bei unrechtmässigen Bezügen von Geschäftsführern. Unabhängig von der Frage, ob es sich dabei um ungetreue Geschäftsbesorgung handelt (Art. 158 StGB), liegen in der Regel falsche Lohnausweise vor und die Sozialversicherungsbeiträge wurden falsch deklariert.

Abbildung 8: **ENTSCHEIDBAUM FÜR DEN ABSCHLUSSPRÜFER**



3.4 Berichterstattung. Es stellt sich die Frage, wie der Prüfer seine Anzeigepflichten gemäss Art. 728 c OR erfüllen kann. Für die Berichterstattung steht ihm PS 700 (Bericht des Abschlussprüfers) zur Verfügung.

PS 700 sieht eine besondere Berichterstattung vor (Abweichung vom Standardwortlaut) für «Sachverhalte, die das Prüfungsurteil nicht beeinflussen» (Zusätze, PS 700, N 30 ff.). Dazu gehören einerseits «Sachverhalte, die den Abschluss beeinflussen» (Fortführung der Unternehmenstätigkeit sowie Unsicherheiten). Hier ist die Fortführung der Unternehmenstätigkeit von Interesse, weil ein Verstoss gegen eine Norm des Wirtschaftsstrafrechts dieses Risiko in sich bergen kann. Andererseits sind es Sachverhalte, die den Abschluss nicht beeinflussen. Dazu gehören die «Hinweise auf Gesetzes- oder Statutenverstösse» (PS 700 N 35 C ff.). Letztere sind explizit für die Erfüllung der Anzeigepflichten gemäss Art. 728 c OR vorgesehen. Der Standard führt einige Beispiele auf, auf die im Revisionsbericht im Sinne von Gesetzes- und Statutenverstössen hingewiesen werden soll. Es fällt auf, dass Verstösse gegen strafrechtliche Normen gänzlich fehlen [21]. Ein Entscheidbaum kann hier helfen.

4. LÖSUNGSANSÄTZE

4.1 Entscheidbaum für den Abschlussprüfer. Der Prüfer hat in jedem Fall eine Anzeigepflicht gemäss Art. 728 c Abs. 2 OR, wenn er einen wesentlichen Verstoss gegen eine Norm des Wirtschaftsstrafrechts festgestellt hat. Diese Anzeigepflicht besteht unabhängig davon, ob diese Feststellung einen Einfluss auf das Prüfurteil hat. In *Abbildung 8* ist das auf drei Stufen dargestellt.

4.2 Anpassung der Prüfpapiere. Die Begehungsarten der deliktischen Handlungen und Non-Compliance sollten an die entsprechenden Wirtschaftsstraftatbestände angeknüpft werden. Zu diesem Zweck könnten die Prüfungsstandards PS 240 und PS 250 mit den entsprechenden Wirtschaftsstraftatbeständen ergänzt werden (vgl. 3.2.3, 3.2.4, 3.3.2 und 3.3.3).

Im weiteren sollten dem Prüfer der Kriterienkatalog für die Feststellung wesentlicher Verstösse gegen Normen des Wirtschaftsstrafrechts (vgl. Abbildung 2) und der Entscheidbaum (vgl. Abbildung 8) zur Verfügung stehen. ■

Anmerkungen: *Die Autorin war bis am 31. 8. 2009 Leiterin Forensics Schweiz bei BDO Visura, Zürich. **1)** Vgl. Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, § 33 N 65; Böckli, § 15 N 170. **2)** Botschaft Revisionspflicht, S. 4025. **3)** RAB RS 1/08, N 3 und 4. **4)** BSK OR II, Watter/Maizar, Art. 728 c OR, N 10. **5)** BSK OR II, Watter/Maizar, Art. 728 c OR, N 27. **6)** Böckli, § 15 N 153; BSK OR II, Watter/Maizar, Art. 728 c OR, N 12. **7)** BGE 4P.208/2003 vom 12. Oktober 2004, E. 2.4.1. **8)** Böckli, § 15 N 175. **9)** Böckli, § 15 N 171, unwahre Angaben über ein kaufmännisches Gewerbe, ungetreue Geschäftsbesorgung, Subventionsbetrug, Steuerbetrug, Abgabebetrug und ähnlichen Verstössen gegen Fiskalgesetze; Eggmann, Ziff. 1.2.2, S. 155, Buchführungsdelikte, Diebstahl, Betrug zum Nachteil der Gesellschaft sowie gravierende Fälle von Abgabe- und Wettbewerbsdelikten und schwere Geschäftsführungsmängel, welche das Gedeihen der Unternehmung erheblich gefährden. **10)** BSK OR II, Watter/Maizar, Art. 728 c OR, N 13. **11)** BSK OR II, Reuter, Art. 730 a OR, N 17; siehe auch Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel, § 33 N 111. **12)** Schmid, N 128. **13)** Trechsel, Art. 173, N 4. **14)** Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2009 Edition (online: http://www.ifac.org/Members/DownLoads/2009-handbook-of-internatio.pdf) (letztmals zugegriffen am 24. 6. 2009). **15)** Ohne Delikte gegen immaterielle Rechtsgüter (Art. 161 StGB, 161bis StGB und 162 StGB). **16)** Ge-

ringfügige Vermögensdelikte gemäss Art. 172ter StGB. **17)** Vgl. Niggli/Riklin Skript BT, S. 119. **18)** Weber, RZ 75. **19)** In Anlehnung an Niggli/Riklin Skript BT, S. 320. **20)** Donatsch zu Art. 251 StGB, S. 8 f. **21)** PS 700, N 35E; vgl. auch HWP 4.12123. **22)** Die weder den Abschluss noch die Buchführung zum Gegenstand haben.

Literatur: ▶ Böckli Peter: Schweizer Aktienrecht, 3. Aufl., Zürich 2004. (zit. Böckli). ▶ Botschaft des Bundesrates 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, S. 3969 ff. (zit. Botschaft Revisionspflicht). ▶ Donatsch Andreas: Verdeckte Gewinnausschüttung, unwahre Buchhaltung, Falschbeurkundung, Steuerbetrug, Besprechung von BGE 122 IV 25 ff., online: http://www.rwi.uzh.ch/lehreforschung/alphabetisch/donatsch/ad/person/publikationen/verdeckte-Gewinnausschuettung.pdf, letztmals zugegriffen am 5. 2. 2009. (zit. Donatsch zu Art. 251 StGB). ▶ Eggmann Irene C.: Die aktienrechtliche Verantwortlichkeit der Revisionsstelle bei der Abschlussprüfung, Schweizer Schriften zum Handels- und Wirtschaftsrecht, Band 176, Forstmoser Peter (Hrsg.), Zürich 1997. (zit. Eggmann). ▶ Forstmoser Peter/Meier-Hayoz Arthur/Nobel Peter: Schweizerisches Aktienrecht, Bern 1996. (zit. Forstmoser/Meier-Hayoz/Nobel). ▶ Honsell Heinrich/Vogt Nedim Peter/Watter Rolf (Hrsg.): Basler Kommentar, Obligationenrecht II, Art. 530–1186 OR, 3. Aufl., Basel 2008. (zit. BSK OR II, Bearbeiter/in). ▶ IAASB: Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control, 2009 Edition (online: http://www.ifac.org/Members/Down Loads/2009-handbook-of-internatio.pdf) (letztmals zugegriffen am 24. 6. 2009). (zit. ISA). ▶ Niggli Marcel Alexander/Riklin Franz: Skript Strafrecht BT. 10. Auflage. 2007/2008, online: www.unifr.ch/lman/, letztmals zugegriffen am 15. 11. 2008. (zit. Niggli/Riklin Skript BT). ▶ Rundschreiben der Eidg. Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) über die Anerkennung von Prüfungsstandards vom 17. März 2008. (zit. RAB RS 1/08). ▶ Schmid Niklaus: Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des Revisors, Schriftenreihe der Treuhand-Kammer, Band 141, Zürich 1996. (zit. Schmid). ▶ Trechsel Stefan et al.: Schweizerisches Strafgesetzbuch, Praxiskommentar, Zürich 2008. (zit. Trechsel). ▶ Treuhand-Kammer: Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung, Band 1–4, Schweizerische Kammer der Wirtschaftsprüfer, Steuer- und Treuhandexperten, 2. Aufl., Zürich 1998. (zit. HWP). ▶ Treuhand-Kammer: Schweizer Prüfungsstandards (PS), Ausgabe 2004. (zit. PS). ▶ Vogt Hans-Ueli/Fischer M. Pascal: Neue Haftungsrisiken für die Revisionsstelle aufgrund des neuen Revisionsrechts?, in: Rolf H. Weber (Hrsg.): Verantwortlichkeit im Unternehmensrecht III, Zürich 2006, S. 111–145. (zit. Vogt/Fischer). ▶ Weber Christian: Aktuelle Entwicklungen im Wirtschaftsstrafrecht, in: Jusletter 23. Juni 2008. (zit. Weber).

RÉSUMÉ

Fraude et avis obligatoire de l'auditeur

La fraude revêt pour l'auditeur une importance sensiblement plus grande qu'on ne le pense en général; non pas pour la formation de l'opinion d'audit, mais dans l'optique des avis obligatoires visés à l'article 728 c du *code des obligations (CO)*. Selon cette disposition, lorsqu'il constate des violations de la loi, des statuts ou du règlement d'organisation, l'organe de révision est en effet tenu d'en avertir le conseil d'administration et, dans les cas graves, l'assemblée générale. La portée de cette obligation est générale, ce qui signifie que toute violation constatée doit être signalée et pas uniquement la violation de dispositions régissant la comptabilité et l'établissement des comptes. Comme l'a souligné le Conseil fédéral dans son message, l'organe de révision doit notamment «notifier l'ensemble des délits pénaux». Pour le guider dans ce domaine, l'auditeur dispose de *Normes d'audit suisses (NAS)* spécifiques qui ont été approuvées par l'*Autorité fédérale de surveillance en matière de révision (ASR)*. Il s'agit de la NAS 240 (Fraude et erreur – Responsabilité de l'auditeur) et de la NAS 250 (Prise en compte des textes législatifs et réglementaires). Si l'entreprise contrôlée établit ses états financiers sur la base de normes comptables internationales telles que les IFRS ou les US GAAP, les normes d'audit internationales en vigueur (ISA 240 et ISA 250) s'appliquent aussi. Ces deux normes, qui ont pour but d'éviter des anomalies significatives dans les états financiers, fournissent de bonnes bases à l'auditeur pour détecter les fraudes ainsi que les violations du droit commercial au sein de l'entreprise contrôlée. Elles ne sont toutefois pas conçues pour assister l'auditeur dans l'accomplissement de ses obligations de notification au sens de l'article 728 c CO.

La loi n'est d'aucun secours pour déterminer quand une violation doit être qualifiée de grave. Le Tribunal fédéral a estimé qu'il était judicieux d'informer l'assemblée générale lorsqu'une violation importante de la loi avait causé un préjudice évident à la société ou menaçait de lui porter préjudice. L'un des critères pouvant être retenus pour déterminer la gravité est la formation de l'opinion et de la volonté de l'actionnaire. Ainsi, plus une violation est susceptible d'influencer ses décisions lors de l'assemblée générale, par exemple lors du vote sur la décharge aux membres du conseil d'administration, plus la violation sera considérée comme grave. Un avis à l'assemblée générale peut aussi être approprié pour les infractions punies par le droit commercial. Mais d'une manière générale, il semble acquis que l'infraction doit présenter une certaine gravité. Cette relativisation a pour but d'éviter la notification de bagatelles. On ne saurait par exemple imaginer qu'il faille aviser l'assemblée générale que CHF 50 ont été volés dans la caisse du bureau. Plusieurs critères peuvent être pris en considération pour déterminer la gravité des actes relevant du droit pénal commercial: gravité de l'infraction (crime, délit ou contravention au sens de l'art. 10 CP), infraction poursuivie d'office ou sur plainte (conditions de recevabilité), auteur de l'infraction (membre du conseil d'administration, de la direction, du personnel), somme sur laquelle porte l'infraction (ou montant du préjudice patrimonial pour l'entreprise) ou enfin autres formes de préjudices pour l'entreprise (réputation, continuité de l'exploitation). La gravité de l'infraction et les conditions de recevabilité servent de critères auxiliaires, car ils ne peuvent être utilisés seuls comme critères d'appréciation de la gravité d'une violation de la loi. Des critères qualitatifs (auteur, autres formes de préjudice) et quantitatifs (montants en jeu) doivent aussi entrer en ligne de compte.

En tout état de cause, l'auditeur est tenu de remplir son obligation de notification au sens de l'article 728 c al. 2 CO lorsqu'il constate une violation grave d'une norme relevant du droit pénal commercial, et ce indépendamment du fait que l'infraction puisse se traduire par des anomalies significatives des états financiers ou influencer l'opinion d'audit. *SGS/PB*