Bundesgericht
Tribunal fédéral
Tribunale federale
Tribunal federal

{T 0/2}
6B_684/2010

Urteil vom 15. November 2010
Strafrechtliche Abteilung

Besetzung
Bundesrichter Favre, Präsident,
Bundesrichter Schneider, Wiprächtiger,
Gerichtsschreiberin Pasquini.

Verfahrensbeteiligte
X._____, vertreten durch Rechtsanwalt
Dr. Nathan Landshut,
Beschwerdeführer,

gegen

Oberstaatsanwaltschaft des Kantons Zürich, Florhofgasse 2, 8001 Zürich,
Beschwerdegegnerin.

Gegenstand
Mehrfache Urkundenfälschung; Vorsatz

Beschwerde gegen das Urteil des Obergerichts des Kantons Zürich, I. Strafkammer, vom 12. April 2010.

Sachverhalt:

A.

Das Obergericht des Kantons Zürich sprach X._____ mit Urteil vom 12. April 2010 im Berufungsverfahren der mehrfachen Urkundenfälschung im Sinne von Art. 251 Ziff. 1 StGB schuldig. Es verurteilte ihn zu einer Geldstrafe von 60 Tagessätzen zu Fr. 320.--, bedingt vollziehbar bei einer Probezeit von zwei Jahren. Soweit sich der Sachverhalt auf die Zeit vor dem 12. April 1995 bezieht, trat es zufolge Verjährung auf die Anklage nicht ein.

B.

Das Obergericht des Kantons Zürich hält zusammengefasst folgenden Sachverhalt für erwiesen: X._____ bestätigte im Zeitraum vom 7. Juli 1993 bis 4. Dezember 2000 im Rahmen seiner Tätigkeit als Revisor der A._____ SA (per 18. Februar 1999 in die A._____ S.à.r.l. umgewandelt; nachfolgend A._____) in seinen jährlichen Revisionsberichten, dass die Buchführung der A._____ Gesetz und Statuten entspreche. Diese Revisionsbestätigungen nahm er jeweils vor, obwohl er in Verletzung seiner Berufspflichten u.a. eine (Über-)Prüfung von Bestand und Bonität der (Haupt-)Debitoren bzw. Bestand der Kreditoren, insbesondere Abklärungen betreffend den Hauptdebitor B._____ und eine Kontrolle betreffend Vorliegen von Zessionserklärungen zwischen den involvierten Gesellschaften, unterliess und dadurch zumindest in Kauf nahm, dass nicht den Tatsachen entsprechende Bilanzen und Erfolgsrechnungen durch die Revisionsstelle als überprüft bezeichnet wurden. Dabei erfuhr C._____ als faktischer Beherrscher der A._____ insofern eine Besserstellung, als er weder Rechtsfolgen gemäss Art. 729c OR [recte: Art. 729b aOR] (teilweise i.V.m. Art. 819 Abs. 2 aOR) noch in erheblichem Masse erklärungsbedürftige Vorbehalte in den jeweiligen Revisionsberichten zu gewärtigen hatte. X._____ handelte dabei unter Inkaufnahme der mit der Herstellung einer "Lugurkunde" für den Rechtsverkehr geschaffenen Täuschungsgefahr.

C.

X._____ führt Beschwerde in Strafsachen. Er beantragt, er sei von Schuld und Strafe freizusprechen. Eventualiter seien das Urteil des Obergerichts des Kantons Zürich aufzuheben und

die Sache zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurückzuweisen.

D.

Vernehmlassungen wurden keine eingeholt.

Erwägungen:

1.

1.1 Der Beschwerdeführer wirft der Vorinstanz eine willkürliche Beweiswürdigung (Art. 9 BV) und die Verletzung des Grundsatzes der Unschuldsvermutung (Art. 32 Abs. 1 BV) vor.

1.2 Die vorinstanzliche Sachverhaltsfeststellung kann nur gerügt werden, wenn sie offensichtlich unrichtig ist oder auf einer Rechtsverletzung im Sinne von Art. 95 BGG beruht und wenn die Behebung des Mangels für den Ausgang des Verfahrens entscheidend sein kann (Art. 97 Abs. 1 und Art. 105 BGG). Offensichtlich unrichtig im Sinne von Art. 97 Abs. 1 BGG ist die Sachverhaltsfeststellung, wenn sie willkürlich ist (BGE 134 IV 36 E. 1.4.1 S. 39).

Ebenfalls nur unter dem Gesichtspunkt der Willkür prüft das Bundesgericht, inwiefern das Sachgericht die aus dem Grundsatz der Unschuldsvermutung abgeleitete Maxime "in dubio pro reo" als Beweiswürdigungsregel verletzt hat (BGE 127 I 38 E. 2a S. 40 f. mit Hinweisen).

Wird die Verletzung von Grundrechten (einschliesslich der willkürlichen Anwendung von kantonalem Recht und Willkür bei der Sachverhaltsfeststellung) gerügt, gelten qualifizierte Anforderungen an die Begründung der Beschwerde. Diese Fragen prüft das Bundesgericht nicht von Amtes wegen, sondern nur, wenn eine entsprechende Rüge in der Beschwerde vorgebracht und substantiiert begründet worden ist. Das bedeutet, dass klar und detailliert anhand der Erwägungen des angefochtenen Entscheids darzulegen ist, inwiefern verfassungsmässige Rechte verletzt worden sein sollen (Art. 106 Abs. 2 BGG; BGE 136 I 65 E. 1.3.1 S. 68; 135 III 232 E. 1.2 S. 234; je mit Hinweisen). Auf rein appellatorische Kritik am angefochtenen Entscheid tritt das Bundesgericht nicht ein (BGE 134 II 244 E. 2.2 S. 246 mit Hinweisen).

1.3 Die Vorinstanz würdigt die Aussagen des Beschwerdeführers ausführlich. Sie hält - unter Hinweis auf die Feststellungen im erstinstanzlichen Urteil - zusammenfassend fest, dass er den äusseren Sachverhalt grundsätzlich eingestanden habe. Dieses Eingeständnis decke sich mit dem übrigen Untersuchungsergebnis. Er habe einzig bestritten, dass das Guthaben der A. _____ gegenüber dem Debitor "B. _____" nur ca. Fr. 3 Mio. (statt Fr. 11 Mio.) betragen habe. Die Vorinstanz geht jedoch davon aus, dass es auf den tatsächlichen Saldo dieser Position nicht ankommt, weil der Beschwerdeführer ohnehin eingeräumt habe, dass er die einzelnen Positionen bzw. Salden in der Buchhaltung der A. _____ nicht mit denjenigen in den Buchhaltungen der "B. _____"-Gesellschaften verglichen bzw. gar keine entsprechenden Prüfungshandlungen vorgenommen habe. Dies stehe mit der entscheidenden Frage nach der unterlassenen Prüfung der massgebenden Debitorenpositionen im Zusammenhang (angefochtenes Urteil S. 19 f., vorinstanzliche Akten Urk. 57 S. 10).

Nach den tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz verzichtete der Beschwerdeführer im fraglichen Zeitraum im Rahmen der Abschlussprüfung der A. _____ bei deren Debitoren und Kreditoren gänzlich auf die Einholung von Saldobestätigungen. Bei der Prüfung der Debitoren unterliess er die Kontrolle der Bonität gänzlich, währenddem er bezüglich deren Bestand (wie auch betreffend den Bestand der Kreditoren) auf das System der "indirekten Saldokontrollen" mittels Buchhaltungsfichen des Alleinaktionärs C. _____ vertraute, in welchen dieser aufführte, welche Beträge er wem schuldete und was ihm betragsmässig aus seiner Sicht zustand. Auf der Rückseite dieser Kontoauszüge war vermerkt, dass bei der Revisionsstelle reklamiert werden solle, wenn die aufgeführten Zahlen nicht korrekt waren. Der Beschwerdeführer überprüfte jedoch nicht, ob den Kunden von C. _____ [recte: der A. _____] diese Buchhaltungsfichen/ Kontoauszüge tatsächlich zugestellt wurden. Er vertraute diesbezüglich auf die Angaben, die ihm C. _____ machte. Stichprobenweise kontrollierte der Beschwerdeführer die vorerwähnten Kontoauszüge, wobei er bei dieser Überprüfung lediglich die Übereinstimmung des Saldos dieser Fichen mit der Buchhaltung untersuchte (angefochtenes Urteil S. 11 und 28). Betreffend die Forderungsabtretungen verifizierte er nicht, ob die dafür notwendigen Zessionserklärungen vorhanden waren. Er unterliess dies nach seinen Angaben deshalb, weil er nicht gewusst habe, dass für eine gültige Forderungsabtretung eine Zessionserklärung notwendig sei (angefochtenes Urteil S. 31).

1.4

1.4.1 Mit der Würdigung seiner Aussagen durch die Vorinstanz setzt sich der Beschwerdeführer grösstenteils nicht substantiiert auseinander. Indem er vorbringt, er habe bezüglich den fraglichen

Vorfällen eine materielle Prüfung vorgenommen und seine Revisionsarbeit habe den gesetzlichen Anforderungen entsprochen (Beschwerde S. 3), beschränkt er sich lediglich auf die Darstellung seiner eigenen Sicht der Dinge, ohne darzulegen, weshalb die Feststellungen der Vorinstanz schlechterdings unhaltbar seien. Darauf ist nicht einzutreten. Er macht geltend, er habe zur Prüfung der Debitoren- und Kreditorenbestände in den BiLanzen sichergestellt, dass sich die Adressaten jeweils nach Erhalt der entsprechenden Kontoauszüge "bei eventuellen Differenzen" umgehend mit der Revisionsstelle in Verbindung setzen sollen (Beschwerde S. 4). Diese Behauptung steht in deutlichem Widerspruch zu seinen insbesondere auch anlässlich der Berufungsverhandlung gemachten Aussagen, wonach von den Debitoren und den Kreditoren keine Saldobestätigungen eingeholt worden seien und, dass C._____ die Kontoauszüge seinen Kunden selber zugestellt habe, was er jedoch nie kontrolliert habe (angefochtenes Urteil S. 17, vorinstanzliche Akten Urk. 74 Prot. S. 14 f.). Mithin ist die Feststellung der Vorinstanz, der Beschwerdeführer habe nicht kontrolliert, ob die von C._____ erstellten und auch durch ihn zuzustellenden Kontoauszüge den Adressaten auch tatsächlich zugehen, nicht zu beanstanden. Der Hinweis des Beschwerdeführers, er habe die Zahlungseingänge überwacht (Beschwerde S. 4), ist unbehelflich. Wie die Vorinstanz zutreffend festhält, lässt vorliegend diese Kontrolle Rückschlüsse weder auf die Bonität der Debitoren noch auf den Bestand bzw. den Saldo der fraglichen Positionen zu (angefochtenes Urteil S. 29 und 32). Der Beschwerdeführer wendet ferner ein, er habe als weitere Prüfungshandlungen bei den "Beteiligungen" die Jahresrechnungen der gehaltenen Gesellschaften eingesehen und die "Wertschriftenbestände" anhand von Depotauszügen der Banken überprüft (Beschwerde S. 4). Da es sich dabei nicht um die fraglichen BiLanzpositionen "Debitoren" bzw. "Kreditoren" handelt, stösst dieses Vorbringen ins Leere. Entgegen der Rüge des Beschwerdeführers hält die Vorinstanz auch nicht in dieser allgemeinen Form fest, er habe keine eigentliche materielle Prüfung vorgenommen und sich immer auf die Angaben des Alleinaktionärs verlassen (Beschwerde S. 5). Sie erkennt einzig gestützt auf seine eigenen

Aussagen, er habe sich betreffend die Debitoren, insbesondere die Erstellung und Zustellung der Kontoauszüge bei der "indirekten Saldokontrolle", auf die Angaben des Alleinaktionärs gestützt (angefochtenes Urteil S. 11 f., 14 f., 17 ff., 28 ff.). Daran vermögen die vom Beschwerdeführer behaupteten weiteren Vorkehrungen wie die sonstigen Gespräche mit dem Verwaltungsrat und der Geschäftsleitung bzw. das Einholen von Vollständigkeitserklärungen nichts zu ändern.

1.4.2 Entgegen den Vorbringen des Beschwerdeführers lässt die Vorinstanz die Frage der fehlenden Überprüfung von Rahmenverträgen offen und hält sie keineswegs für bewiesen. Allerdings erachtet sie es als erstellt, dass er den Bestand von Zessionserklärungen nicht überprüft hat. Das ist nicht zu beanstanden. Die Vorinstanz stützt diese Feststellung entgegen einem Einwand in der Beschwerde nicht darauf, dass sich der Beschwerdeführer in der Schlusseinvernahme nicht mehr daran erinnern konnte, ob entsprechende Zessionserklärungen vorlagen. Vielmehr beruht die genannte Feststellung auf die eigene Aussage des Beschwerdeführers, er habe nicht gewusst, dass für eine gültige Forderungsabtretung eine Zessionserklärung erforderlich sei. Wenn er dies aber nicht wusste, kann er den Bestand von Zessionserklärungen auch nicht überprüft haben (Beschwerde S. 5, angefochtenes Urteil S. 31).

1.4.3 Der Beschwerdeführer vermag mit den vorgenannten Rügen keine Willkür respektive keine Verletzung des Grundsatzes "in dubio pro reo" darzutun. Diesbezüglich erweist sich die Beschwerde als unbegründet, soweit sie den Begründungsanforderungen von Art. 106 Abs. 2 BGG überhaupt zu genügen vermag.

2.

Der Beschwerdeführer rügt, die kantonalen Instanzen hätten seine Anträge auf Einvernahme von Entlastungszeugen zu Unrecht in antizipierter Beweiswürdigung abgewiesen und dadurch seinen Anspruch auf rechtliches Gehör nach Art. 29 Abs. 2 BV bzw. Art. 6 Ziff. 1 EMRK verletzt (Beschwerde S. 12 ff.).

2.1 Der in Art. 29 Abs. 2 BV gewährleistete Anspruch auf rechtliches Gehör verlangt, dass die Behörden die Vorbringen des vom Entscheid in seiner Rechtsstellung Betroffenen auch tatsächlich hören, prüfen und in der Entscheidungsfindung berücksichtigen (BGE 134 I 83 E. 4.1 S. 88 mit Hinweisen). Keine Verletzung des rechtlichen Gehörs liegt vor, wenn eine Behörde auf die Abnahme beantragter Beweismittel verzichtet, weil sie aufgrund der bereits abgenommenen Beweise ihre Überzeugung gebildet hat und ohne Willkür in vorweggenommener Beweiswürdigung annehmen kann, dass ihre Überzeugung durch weitere Beweiserhebungen nicht geändert würde (BGE 134 I 140 E. 5.3 S. 148 mit Hinweisen).

2.2 Die Vorinstanz kommt in Würdigung der abgenommenen Beweismittel zum Schluss, der Beweis dafür, dass der Beschwerdeführer keine eigene Prüfung der Buchführung [recte: der Bilanzpositionen

"Debitoren" und "Kreditoren"] vorgenommen habe, sei durch seine eigenen Aussagen erbracht. Die zu beurteilenden Handlungen gingen auf den Zeitraum Oktober 1995 bis 4. Dezember 2000 zurück. Somit müssten die Zeugen über Gespräche und Vorgänge Auskunft geben, welche mehr als zehn Jahr zurück liegen würden, weshalb von der beantragten Beweisergänzung nach menschlichem Ermessen keine Klärung erwartet werden könne (angefochtenes Urteil S. 34 f.).

2.3 Die Vorinstanz durfte in willkürfreier antizipierter Beweiswürdigung von der Einvernahme der vom Beschwerdeführer beantragten Entlastungszeugen absehen. Sein Hinweis, die Befragungen der beiden Mitglieder des Verwaltungsrates, D._____ und E._____, würden deutlich machen, dass er niemals den Willen gehabt habe, unwahre Revisionsberichte abzugeben, geht an der Sache vorbei (Beschwerde S. 12). Der Beschwerdeführer verkennt, dass weder die genannten Personen noch allfällige weitere Zeugen über seine inneren Vorgänge direkte Aussagen machen können. Nicht relevant ist auch, wie Dritte die (allgemeine) Arbeit des Beschwerdeführers beurteilen (Beschwerde S. 13). Die Rüge ist unbegründet.

3.

Der Beschwerdeführer rügt, seine Verurteilung wegen Urkundenfälschung im Sinne von Art. 251 Ziff. 1 StGB verletze Bundesrecht, da seine Bestätigungen in den Revisionsberichten nicht unwahr gewesen seien (Beschwerde S. 3 ff.).

3.1

3.1.1 Gemäss Art. 251 Ziff. 1 StGB macht sich der Urkundenfälschung bzw. der Falschbeurkundung schuldig, wer in der Absicht, jemanden am Vermögen oder an andern Rechten zu schädigen oder sich oder einem andern einen unrechtmässigen Vorteil zu verschaffen, eine rechtlich erhebliche Tatsache unrichtig beurkundet oder beurkunden lässt. Die Tatbestände des Urkundenstrafrechts schützen das Vertrauen, welches im Rechtsverkehr einer Urkunde als einem Beweismittel entgegengebracht wird. Mittel zum Beweis kann nur sein, was generell geeignet ist, Beweis zu erbringen (Urteil 6B_327/2010 vom 19. August 2010 E. 4.3; BGE 132 IV 12 E. 8.1 S. 14). Als Urkunden gelten deshalb unter anderem nur Schriften, die bestimmt und geeignet sind, eine Tatsache von rechtlicher Bedeutung zu beweisen (Art. 110 Abs. 4 StGB).

3.1.2 Die Falschbeurkundung betrifft die Errichtung einer echten, aber unwahren Urkunde, bei der also der wirkliche und der in der Urkunde enthaltene Sachverhalt nicht übereinstimmen. Sie erfordert eine qualifizierte schriftliche Lüge, welche nach bundesgerichtlicher Rechtsprechung nur angenommen wird, wenn der Urkunde eine erhöhte Glaubwürdigkeit zukommt und der Adressat ihr daher ein besonderes Vertrauen entgegenbringt. Dies ist der Fall, wenn allgemein gültige objektive Garantien die Wahrheit der Erklärung gegenüber Dritten gewährleisten, wie sie u.a. in der Prüfungspflicht einer Urkundsperson oder in gesetzlichen Vorschriften (z.B. die Bilanzvorschriften in Art. 958 ff. OR) liegen, die gerade den Inhalt bestimmter Schriftstücke näher festlegen (BGE 132 IV 12 E. 8.1 S. 15; 129 IV 130 E. 2.1 S. 134; je mit Hinweisen).

3.1.3 Nach ständiger Rechtsprechung wird der kaufmännischen Buchführung und ihren Bestandteilen bezüglich der in ihnen aufgezeichneten wirtschaftlichen Sachverhalte kraft Gesetzes (Art. 957 OR) Wahrheitsgarantie zuerkannt. Die Buchhaltung muss ein genaues und vollständiges Bild der tatsächlichen wirtschaftlichen Lage des Geschäfts vermitteln. Dabei hat die Bilanz die Vermögensverhältnisse eines Unternehmens auf einen bestimmten Stichtag hin korrekt auszuweisen. Eine falsche Buchung erfüllt den Tatbestand der Falschbeurkundung, wenn sie ein falsches Gesamtbild der Buchführung zeichnet und dabei Buchungsvorschriften und -grundsätze verletzt, die errichtet worden sind, um die Wahrheit der Erklärung und damit die erhöhte Glaubwürdigkeit der Buchführung zu gewährleisten. Eine Buchung ist falsch, wenn Aktiven vollständig weggelassen oder betragsmässig falsch aufgenommen, oder wenn fiktive Passiven aufgezeichnet werden (BGE 132 IV 12 E. 8.3 S. 16; 125 IV 17 E. 2c S. 30). Zivilrechtliche Buchungsgrundsätze werden namentlich in den gesetzlichen Bestimmungen über die ordnungsgemässe Rechnungslegung des Aktienrechts in Art. 662a ff. OR und in den Bilanzvorschriften in Art. 958 ff. OR aufgestellt, die den Inhalt bestimmter Schriftstücke näher festlegen (BGE 132 IV 12 E. 8.2 S. 15 mit Hinweis).

3.1.4 Dem Revisionsbericht wird im Rahmen der Falschbeurkundung in Bezug auf die inhaltliche Prüfung der Buchführung und Jahresrechnung unbestrittenermassen erhöhte Glaubwürdigkeit zuerkannt (Urteil 6B_772/2008 vom 6. März 2009 E. 4.4, 2. Absatz, nicht publ. in: BGE 135 IV 130; MARKUS BOOG, in: Basler Kommentar, Strafrecht II, 2. Aufl. 2007, N. 59 zu Art. 251 StGB mit Hinweisen). Es kommt ihm deshalb besondere Bedeutung zu, weil die Revisionsstelle den Eigenkapitalgebern nicht zustehende Einsichts- und Kontrollrechte in finanziellen Belangen ersetzt. Die Rechnungsprüfung dient schliesslich auch dem Schutz der Gläubiger (BGE 132 IV 12 E. 9.3.3 S. 20 mit Hinweisen).

3.2 Der Beschwerdeführer macht geltend, seine Bestätigungen in den Revisionsberichten seien entgegen der Auffassung der Vorinstanz nicht unwahr. Er habe die Bilanzen/Erfolgsrechnungen der A._____ pflichtgemäss und gesetzeskonform überprüft (Beschwerde S. 3 ff.).

3.3

3.3.1 Ob ein Revisionsbericht wahr ist, entscheidet sich in erster Linie nach den zivilrechtlichen Regeln über die Berichterstattung (BOOG, a.a.O., N. 60 zu Art. 251 StGB). Für die Beurteilung der Pflichten des Beschwerdeführers als Revisor sind die im Zeitraum der inkriminierten Handlungen (Jahre 1995 - 2000) geltenden Bestimmungen massgebend.

3.3.2 Die Revisionsstelle hat gemäss Art. 728 Abs. 1 aOR in der Fassung vom 4. Oktober 1991 (AS 1992, S. 733, 775, 786) u.a. zu prüfen, ob die Buchführung und die Jahresrechnung Gesetz und Statuten entsprechen. Mithin hat sie sich zu vergewissern, dass die in der Bilanz aufgeführten Aktiven vorhanden und die Passiven der Gesellschaft vollständig erfasst sind. Dabei muss sie nicht die richtige Bewertung der Aktiven schlechthin, sondern die Einhaltung der gesetzlichen und statutarischen Bewertungsgrundsätze überprüfen. Sie ist auch nicht verpflichtet, die Geschäftsführung der Gesellschaft zu kontrollieren und systematisch nach eventuellen Unregelmässigkeiten zu forschen (Urteil 6B_772/2008 vom 6. März 2009 E. 4.3, nicht publ. in: BGE 135 IV 130). Nach Art. 729 Abs. 1 aOR berichtet die Revisionsstelle der Generalversammlung schriftlich über das Ergebnis ihrer Prüfung. Sie empfiehlt Abnahme, mit oder ohne Einschränkung, oder Rückweisung der Jahresrechnung.

3.3.3 Nach der bundesgerichtlichen Rechtsprechung ist die Revisionsstelle im Rahmen der Buchprüfung verpflichtet, die ausgewiesenen Gesellschaftsaktiven auf ihren tatsächlichen Bestand zu untersuchen. Die Prüfung der Bilanzwahrheit erstreckt sich dabei nicht nur auf das Anlage- und Umlaufvermögen, sondern auch auf die Forderungen (BGE 112 II 461 E. 3c S. 462; bestätigt in BGE 116 II 533 E. 5b S. 541 f. mit Hinweisen auf die damalige, uneinheitliche Lehre). Zum Prüfungsvorgehen selbst erwähnt das Gesetz nichts. Ein Nichtbefolgen der in den Grundsätzen zur Abschlussprüfung der Treuhand-Kammer (nachfolgend: GzA) und im Revisionshandbuch der Schweiz (Treuhand-Kammer, Zürich 1992, Band I und II; nachfolgend: RHB) bzw. Schweizer Handbuch der Wirtschaftsprüfung (Treuhand-Kammer, Zürich 1998, Band 1 und 2; nachfolgend: HWP) wiedergegebenen Prüfungsmethoden und Vorgehensvorschläge wird jedoch in aller Regel eine Sorgfaltspflichtverletzung der Revisionsstelle darstellen (ROLF WATTER, in: Basler Kommentar, Obligationenrecht II, 2. Aufl. 2002, N. 17 zu Art. 728 OR). Der Grundsatz der Wesentlichkeit gilt auch bezüglich der Frage, wie detailliert eine Prüfung zu erfolgen hat (RHB I, S. 567; HWP Band 2, S. 133 und S. 207 ff.). Ob z.B. gewisse

Rechnungsposten lückenlos oder nur stichprobenweise geprüft werden sollen, hängt von den Umständen ab, namentlich auch von der finanziellen Situation der Gesellschaft, der Qualität der internen Kontrolle, der Fehleranfälligkeit des entsprechenden Prüffeldes und der bisherigen Erfahrung der Revisionsstelle mit der zu untersuchenden Gesellschaft (Watter, a.a.O., N. 19 zu Art. 728 OR).

3.3.4 Gemäss dem RHB bzw. HPW und den GzA beinhaltet die Bestandesprüfung im Rahmen der Abschlussprüfung bei den Aktiven insbesondere die Feststellung des Vorhandenseins und des Eigentums sowie bei den Passiven vor allem die Vollständigkeit der Bilanzpositionen. Das Vorhandensein von nicht materiellen, körperlichen Aktiven wird mittels Saldobestätigungen, d.h. durch Bestätigungen von Dritten, festgestellt. Zu unterscheiden sind dabei zwei Methoden. Bei der positiven Methode bittet der Revisor den Adressaten zu bestätigen, dass der Saldo richtig ist. Bei der negativen Methode hingegen bittet der Revisor den Adressaten, Nachricht zu geben, wenn er mit dem Saldo nicht einverstanden ist. Den Saldobestätigungen kommt erst volle Aussagekraft zu, wenn der Prüfer sowohl die Auswahl der Adressaten selber trifft, als auch die Saldobestätigungen selbst zum Versand bringt und sie wieder direkt an ihn gelangen (RHB I, S. 402 f.; HPW Band 2, S. 200 ff.; GzA 5). Die Einholung von Saldobestätigungen kann insbesondere notwendig werden, wenn die interne Kontrolle ungenügend ist, besondere Risiken vorliegen, die absolute oder relative Bedeutung der Salden dies verlangt oder aufgrund von Erkenntnissen aus der übrigen Prüfungstätigkeit (GaZ 5, N.

3.2).

3.4

3.4.1 Nach den Feststellungen der Vorinstanz holte der Beschwerdeführer bei der Überprüfung der Bilanzpositionen "Debitoren" und "Kreditoren" der A._____ im Rahmen der Abschlussprüfung keine entsprechenden Saldobestätigungen ein. Stattdessen verliess er sich diesbezüglich auf die durch den faktischen Beherrscher der A._____, dem C._____, erstellten Buchhaltungsfichen/Kontoauszüge. Auch deren Zustellung an die jeweiligen Adressaten lag nicht in der Verantwortung des Beschwerdeführers. Dieser ging vielmehr davon aus, dass C._____ sie zustellte. Der Beschwerdeführer hat damit nicht im Sinne der genannten Berufsregeln Saldobestätigungen eingeholt und ist entgegen seinen Vorbringen keineswegs nach der sog. negativen Methode verfahren. Er hat sich mithin nicht vergewissert, ob die in der Bilanz aufgeführten Aktiven auch tatsächlich bzw. im aufgezeichneten Betrag vorhanden waren. Insbesondere überprüfte

er nicht einmal den Hauptdebitor der A._____. Dass er auch bezüglich der Kreditoren dieses Vorgehen wählte und zudem die Bonität der Debitoren gänzlich ungeprüft liess, kommt erschwerend hinzu. Der Einwand des Beschwerdeführers, es habe sich um die Anlage von ausländischem Schwarzgeld gehandelt, weshalb keine Bestätigungen

erhältlich gewesen seien (Beschwerde S. 5), rechtfertigt diese Pflichtverletzung keineswegs, sondern hätte vielmehr seine erhöhte Sorgfalt bei der Abschlussprüfung erforderlich gemacht, wie auch die Vorinstanz zutreffend erwägt (angefochtenes Urteil S. 31). Zu Recht weist denn die Vorinstanz auch darauf hin, dass der Beschwerdeführer trotz diesbezüglicher Möglichkeit nicht einmal versucht hat, die entsprechenden Saldobestätigungen erhältlich zu machen (angefochtenes Urteil S. 28). Unter anderem wäre beim Hauptdebitor auch das Einholen der Bilanzen der "B._____"-Gesellschaften möglich gewesen, was der Beschwerdeführer jedoch unterliess (angefochtenes Urteil S. 15 und 32 f.).

3.4.2 Der Beschwerdeführer rügt ferner, die Vorinstanz habe Bundesrecht verletzt indem sie hinsichtlich der von ihm vorzunehmenden Abschlussprüfung die konkreten Umstände (bisherige Prüfungspraxis, Schwarzgeldproblematik, Vertrauensbeziehungen etc.) nicht mitberücksichtigt habe (Beschwerde S. 3 und 5). Dem Beschwerdeführer ist dahingehend beizupflichten, dass im Sinne des Grundsatzes der Wesentlichkeit die konkreten Umstände bezüglich des anzuwendenden Prüfungsvorgehens grundsätzlich mitzubersichtigen sind (E. 3.3.3 und 3.3.4 hiavor). Es ist jedoch unter keinen Umständen gerechtfertigt, die Feststellung des Bestandes der Debitoren und Kreditoren vollständig zu unterlassen und auf ein ungenügendes System abzustellen. Daran ändern auch die vom Beschwerdeführer angeführten weiteren Prüfungshandlungen betreffend die anderen Bilanzpositionen wie die Beteiligungen oder Wertschriftenbestände nichts (Beschwerde S. 4).

3.4.3 Die vorstehenden Erwägungen gelten nicht nur für die Revisionsbestätigungen vom 18. Oktober 1995, 27. September 1996, 19. August 1997 und 17. August 1998, sondern auch für die Bestätigungen vom 22. Oktober 1999 und vom 4. Dezember 2000 betreffend die A._____, die per 18. Februar 1999 in eine GmbH umgewandelt wurde. Die statutarische Revisionsstelle einer GmbH untersteht grundsätzlich denselben Pflichten wie die Revisionsstelle einer AG (Watter, a.a.O., N. 8 zu Art. 819 OR).

3.4.4 Zusammenfassend verletzt die Vorinstanz kein Bundesrecht, indem sie die Revisionsbestätigungen des Beschwerdeführers als unwahre Urkunden qualifiziert. Entgegen seinen Vorbringen (Beschwerde S. 6) sind die Fälle, in denen zwar eine Abschlussprüfung durchgeführt wurden, diese aber den Anforderungen von Art. 728 Abs. 1 OR nicht genügt, weil z.B. gewisse Prüfungsgegenstände unberücksichtigt blieben, in ihrer rechtlichen Würdigung den sog. Gefälligkeitsberichten gleichzusetzen (Niklaus Schmid, Die strafrechtliche Verantwortlichkeit des Revisors, Zürich 1996, N. 65 S. 63 f.; derselbe, Wirtschaftskriminalität und Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers, in: Schweizerische Treuhand- und Revisionskammer (Hrsg.), Rechtsgrundlagen und Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers, Zürich 1980, S. 145 f.; Uwe Bruggmann, Die Verantwortlichkeit der aktienrechtlichen Revisionsstelle im Strafrecht, Diss. Zürich 1996, S. 105). Die Beschwerde erweist sich in diesem Punkt als unbegründet.

4.

4.1 Der subjektive Tatbestand nach Art. 251 Ziff. 1 StGB erfordert - neben der Schädigungs- oder Vorteilsabsicht - Vorsatz, wobei Eventualvorsatz genügt. Vorsätzlich begeht ein Verbrechen oder Vergehen, wer die Tat mit Wissen und Willen ausführt oder wer die Verwirklichung der Tat für möglich hält und in Kauf nimmt (Art. 12 Abs. 1 und 2 StGB).

4.2

4.2.1 Was der Täter wusste, wollte und in Kauf nahm (BGE 133 IV 9 E. 4.1 S. 17) bzw. ob er in der Absicht handelte, sich zu bereichern (BGE 99 IV 6 E. 3 S. 8), einen unrechtmässigen Vorteil zu erlangen (BGE 100 IV 176 E. 2 S. 178) oder jemanden zu schädigen, betrifft so genannte innere Tatsachen und ist damit Tatfrage.

4.2.2 Rechtsfrage ist hingegen, ob im Lichte der festgestellten Tatsachen der Schluss auf Eventualvorsatz begründet ist (BGE 133 IV 9 E. 4.1 S. 17 mit Hinweisen). Nach ständiger Rechtsprechung ist Eventualvorsatz gegeben, wenn der Täter den Eintritt des Erfolgs bzw. die Tatbestandsverwirklichung für möglich hält, aber dennoch handelt, weil er den Erfolg für den Fall seines Eintritts in Kauf nimmt, sich mit ihm abfindet, mag er ihm auch unerwünscht sein. Für den Nachweis des Vorsatzes kann sich das Gericht - bei fehlendem Geständnis - nur auf äusserlich feststellbare Indizien und auf Erfahrungsregeln stützen, die ihm Rückschlüsse von den äusseren Umständen auf die innere Einstellung des Täters erlauben. Zu den äusseren Umständen, aus denen der Schluss gezogen werden kann, der Täter habe die Tatbestandsverwirklichung in Kauf genommen, zählen namentlich die Grösse des dem Täter bekannten Risikos der Tatbestandsverwirklichung und die Schwere der Sorgfaltspflichtverletzung. Je grösser dieses Risiko ist und je schwerer die Sorgfaltspflichtverletzung wiegt, desto eher darf gefolgert werden, der Täter habe die

Tatbestandsverwirklichung in Kauf genommen (BGE 134 IV 26 E. 3.2.2 S. 28 f. mit Hinweisen).

4.3

4.3.1 Die Vorinstanz stellt fest, der Beschwerdeführer habe als langjähriger, erfahrener Revisor die für seine Tätigkeit geltenden Gesetzesvorschriften und Standesregeln gekannt. Dies werde auch dadurch bestätigt, dass er im Laufe seiner Einvernahmen seine Fehler als solche anerkannt habe. Wenn er in den Revisionsberichten wahrheitswidrig bescheinigt habe, vorschriftsgemässe Prüfungen vorgenommen zu haben, so habe er ohne Zweifel wissentlich und willentlich gehandelt. Der Beschwerdeführer sei sich bewusst gewesen, dass in einem "Ein-Mann-Betrieb" wie bei der von C._____ geführten A._____ keine internen Kontrollmechanismen bestünden. Deshalb sei es anerkanntermassen besonders angezeigt gewesen, die Revision gemäss Gesetz und Standesregeln vorzunehmen. Der Beschwerdeführer habe in Bezug auf den Hauptdebitor "B._____" von einem Klumpenrisiko gesprochen. Auch das hätte ihn zu sorgfältigeren Revisionen bewegen müssen (angefochtenes Urteil S. 37 f., vorinstanzliche Akten Urk. 57 S. 24 ff.).

4.3.2 Indem der Beschwerdeführer die schriftlichen Revisionsberichte zuhänden der Generalversammlungen im Wissen um den anschliessenden Gebrauch durch C._____ angefertigt habe, sei die Täuschungsabsicht ohne weiteres erfüllt. Es sei nicht erforderlich, dass eine Täuschung tatsächlich gelinge, und der beabsichtigte Gebrauch der Urkunde zur Täuschung werde gemäss Rechtsprechung bereits bejaht, wenn die Urkunde voraussichtlich in den Rechtsverkehr gebracht werde. Der Einwand des Beschwerdeführers, dass C._____ die Revisionsberichte gegenüber Dritten gar nicht habe verwenden wollen, sei lebensfremd. Der Beschwerdeführer habe durch sein Handeln mindestens in Kauf genommen, dass seine unwahren Revisionsberichte in täuschender Weise gegenüber Dritten eingesetzt werden könnten, womit die Täuschungsabsicht im Rechtsverkehr zu bejahen sei. Dadurch habe der Beschwerdeführer auch zumindest in Kauf genommen, dass der faktische Beherrscher der A._____ insofern eine Besserstellung erfahren habe, als er weder allfällige Rechtsfolgen gemäss Art. 729c OR [recte: Art. 729b aOR] (teilweise i.V.m. Art. 819 Abs. 2 aOR), noch in erheblichem Masse erklärungsbedürftige Vorbehalte in den jeweiligen Revisionsberichten zu gewärtigen gehabt habe (angefochtenes Urteil S. 38 ff., vorinstanzliche Akten Urk. 57 S. 26 ff.).

4.3.3 Mit seinen Einwänden zum subjektiven Tatbestand nimmt der Beschwerdeführer eine eigene Beweiswürdigung vor und setzt sich über die vorinstanzlichen Feststellungen zum inneren Sachverhalt hinweg, ohne dass sich aus seinen Ausführungen ergäbe, dass und inwiefern die Beweiswürdigung der Vorinstanz willkürlich und ihre Feststellungen offensichtlich unrichtig wären (Art. 105 i.V.m. Art. 97 Abs. 1 BGG; BGE 133 II 249 E. 1.4.3 S. 254 f.). Auf die Beschwerde ist insoweit nicht einzutreten (Beschwerde S. 7 ff.). Inwiefern die Vorinstanz auf der Grundlage der von ihr festgestellten Tatsachen den Vorsatz des Beschwerdeführers zu Unrecht bejaht habe, wird in der Beschwerde nicht substantiiert dargelegt und ist nicht ersichtlich.

5.

Die Beschwerde ist abzuweisen, soweit darauf einzutreten ist.

Bei diesem Ausgang des Verfahrens wird der Beschwerdeführer kostenpflichtig (Art. 66 Abs. 1 BGG).

Demnach erkennt das Bundesgericht:

1.

Die Beschwerde wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist.

2.

Die Gerichtskosten von Fr. 4'000.-- werden dem Beschwerdeführer auferlegt.

3.

Dieses Urteil wird den Parteien und dem Obergericht des Kantons Zürich, I. Strafkammer, schriftlich mitgeteilt.

Lausanne, 15. November 2010

Im Namen der Strafrechtlichen Abteilung
des Schweizerischen Bundesgerichts
Der Präsident: Die Gerichtsschreiberin:

Favre Pasquini