

Leopold Kraßnig

Die Kooperation zwischen Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer als wichtiger Beitrag zu einer hochqualitativen Abschlussprüfung

Im Zuge der nationalen und internationalen Bilanzskandale der letzten Jahre wurde die Qualität der Abschlussprüfung in der Öffentlichkeit vielfach kritisiert. Der österreichische Gesetzgeber hat mit dem GesRÄG 2005 darauf reagiert, indem er unter anderem den Aufsichtsrat in die Jahresabschlussprüfung stärker einbindet und mit mehr Kompetenzen ausstattet. Die Praxis hat jedoch inzwischen gezeigt, dass weder der Aufsichtsrat noch der Jahresabschlussprüfer die neuen Möglichkeiten im gebotenen Ausmaße im gegenseitigen Interesse, und vor allem zur Verbesserung der Qualität der Jahresabschlussprüfung, voll ausnutzen. Im Mittelpunkt stehen dabei vor allem die Möglichkeiten der formellen und informellen Kontaktnahme zwischen Wirtschaftsprüfer und Aufsichtsrat von der Auftragserteilung bis hin zur Berichterstattung nach Beendigung der Jahresabschlussprüfung.



1. WAHL DES ABSCHLUSSPRÜFERS

Um schon von Beginn an die Kooperation zwischen Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer zu optimieren, ist es wichtig, dass der Aufsichtsrat die Möglichkeit hat, den Wirtschaftsprüfer seines Vertrauens zu wählen. Der Gesetzgeber hat dafür in § 270 UGB und in § 92 Abs. 4a AktG für den Aufsichtsrat verbesserte Grundlagen geschaffen. Börsennotierte Gesellschaften und solche mit mehr als fünf Aufsichtsräten haben zwingend einen Prüfungsausschuss einzurichten, dem die Aufgabe zu übertragen sein wird, für die Wahl des Jahresabschlussprüfers eine Empfehlung auszusprechen. Bei der Auswahl der geeigneten Prüfungskanzlei wird sich der Aufsichtsrat von mehreren Kriterien leiten lassen:

- In Abhängigkeit von der Größe des zu prüfenden Unternehmens wird vorerst die Leistungsfähigkeit der in Frage kommenden Wirtschaftsprüfungskanzlei zu prüfen sein. Die Anzahl der im Prüfbetrieb tätigen Mitarbeiter, aufgeschlüsselt nach beruflicher Qualifikation und Berufserfahrung, sowie entsprechende Referenzen von geprüften Gesellschaften ähnlicher Größenordnung und Branche sind ein brauchbarer Indikator für dieses Kriterium.
- Um das Kriterium Prüfungsqualität ausreichend zu berücksichtigen, wird darauf zu achten sein, ob eine Peer-Review-Bescheinigung des IWP oder bereits eine Bescheinigung gem. § 14 A-QSG vorliegt.

- Bei Gesellschaften mit Auslandstöchtern wird es sinnvoll sein, eine Prüfungskanzlei mit internationaler Anbindung in die engere Wahl zu ziehen.

Bevor nun ein Abschlussprüfer für die Wahl durch die Gesellschafter oder den Aufsichtsrat vorgeschlagen wird, hat er gem. § 270 Abs. 1 UGB eine nach Leistungskategorien gegliederte Aufstellung über die für das vorangegangene Geschäftsjahr von der Gesellschaft erhaltenen Gesamteinnahmen vorzulegen und über seine Einbeziehung in ein gesetzliches Qualitätssicherungssystem zu berichten sowie alle Umstände darzulegen, die die Besorgnis einer Befangenheit begründen könnten. Diese Informationen kann der Wirtschaftsprüfer schriftlich oder mündlich geben. Es wird empfohlen, dass der in Frage kommende Abschlussprüfer vor der maßgeblichen Sitzung schriftlich eine Erklärung zu diesen drei Punkten, die jedenfalls auch an die Hauptversammlung weiterzuleiten ist, abgibt.⁽¹⁾

1.1. Befangenheit

Nach Vorliegen dieser Informationen wird der Aufsichtsrat darauf zu achten haben, dass die Auswahl des Abschlussprüfers möglichst unbeeinflusst vom Vorstand erfolgt und die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers neben den Ausschlussgründen gem. den §§ 271 und 271a UGB auch betreffend anderer Sachverhalte gegeben ist. Dies würde beispielsweise dann der Fall sein, wenn der Abschlussprüfer mit einem Vorstandsmitglied verwandt oder verschwägert, befreundet usw. ist oder mit diesem geschäftliche Beziehungen unterhält.

(1) Siehe dazu Chini/Reiter/Reiter, Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005 und zum Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (2005) 709.

Mag. Dr. Leopold Kraßnig
ist Wirtschaftsprüfer und
Steuerberater, Qualitätsprüfer
gem. A-QSG sowie Ständ.
ger. zert. Sachverständiger in
Klagenfurt.

Die Kooperation zwischen Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer

1.2. Aufstellung der Gesamteinnahmen nach Leistungskategorien

In den letzten Jahren hat sich vielfach die Unsitte verbreitet, die Jahresabschlussprüfung „unter Kosten“ anzubieten und durchzuführen, um zum einen neue Aufträge zu akquirieren und zum anderen lukrative Beratungsaufträge zu erhalten, die das Defizit aus der Jahresabschlussprüfung zumindest zum Teil ausgleichen sollen. Der Aufsichtsrat ist zwar grundsätzlich nicht für die Kalkulation des Wirtschaftsprüfers verantwortlich, jedoch hat er bei einem auffallenden Missverhältnis von Wirtschaftsprüfungsleistung und sonstiger Beratungsleistung oder bei einem auffällig unterpreisigen Angebot für die Jahresabschlussprüfung die Gründe dafür entsprechend kritisch zu hinterfragen.⁽²⁾

1.3. Einbindung in ein Qualitätssicherungssystem

Abschlussprüfer, die börsennotierte Unternehmen oder Banken prüfen, haben bis zum 31. 12. 2007, alle anderen Abschlussprüfer bis zum 31. 12. 2010 eine Bescheinigung gem. § 14 A-QSG vorzulegen. Da die ersten Prüfungen nach dem A-QSG derzeit erst anlaufen, ist gem. dem Entschließungsantrag des Nationalrates vom 29. 11. 2004 die Peer-Review-Bescheinigung, die für Mitglieder des IWP verpflichtend ist, vorzulegen.⁽³⁾

2. DIE HONORARFRAGE

Neben der gesetzlichen Verpflichtung des Abschlussprüfers, die Gesamteinnahmen des vorangehenden Geschäftsjahres nach Leistungskategorien aufzugliedern, hat nunmehr gem. § 270 Abs. 1 UGB der Aufsichtsrat die Verpflichtung, nach der Wahl den Prüfungsauftrag zu erteilen und das Entgelt zu vereinbaren. Vorausgeschickt sei, dass ohne eine Honorarvereinbarung der Jahresabschlussprüfer entsprechend den Honorargrundsätzen für Wirtschaftstreuhandberufe (HGR)⁽⁴⁾, die eine zeit- und lohnabhängige Entlohnung vorsehen, abgerechnet werden könnte. Es ist jedoch eher die Regel, dass in der Abschlussprüfung Pauschalhonorare vereinbart werden. Als Praxistipp an den Aufsichtsrat sei hier empfohlen, das Entgelt mit dem Abschlussprüfer nicht erst nach der Wahl zu vereinbaren, sondern bereits vor der Wahl ein entsprechendes Anbot einzuholen. Bei

der Honorarvereinbarung wird jedenfalls zu bedenken sein, dass zu niedrige Honorare im Prüfungsgeschäft Qualitätsmängel oder eine Kompensation durch zusätzliche Beratungsaufträge nach sich ziehen können. Die Beauftragung eines Abschlussprüfers zu unangemessen niedrigen Honorarbedingungen kann zur Haftung der Aufsichtsratsmitglieder führen, vor allem dann, wenn diese ihrer eigenen Pflicht zur Prüfung des Jahresabschlusses nicht hinreichend nachgekommen sind.

3. DER PRÜFUNGS-AUFTRAG

Nach erfolgter Wahl des Abschlussprüfers hat der Aufsichtsrat unverzüglich den Auftrag zur Abschlussprüfung zu erteilen. Der Prüfungsumfang ist eindeutig durch Gesetz und berufseinschlägige Vorschriften definiert. Gelegentlich kommt es jedoch zu Missverständnissen mit der eigenständigen Prüfungspflicht des Aufsichtsrates gem. § 96 Abs. 1 AktG. Bei Vorhandensein eines Prüfungsausschusses wird diese Verpflichtung in einem gewissen Ausmaß auf diesen vorgelagert. Dieser hat nicht nur wie der Abschlussprüfer die Gesetz- und Satzungs-mäßigkeit des Jahresabschlusses und des Lageberichtes, sondern darüber hinaus auch die Wirtschaftlichkeit, Zweckmäßigkeit und Sparsamkeit der Geschäftsführung zu kontrollieren. Die Prüfungspflicht des Aufsichtsrates, welche durch den Prüfungsausschuss wahrzunehmen ist, reicht also weiter als jene des Abschlussprüfers.

Er kann sich dabei nach derzeitiger Judikatur und herrschender Meinung auf das vom Abschlussprüfer testierte Zahlenwerk verlassen, solange sich keine gegenteiligen Indizien zeigen bzw. kein Grund gegeben ist, Verdacht zu schöpfen.⁽⁵⁾ Die Prüfung durch den Aufsichtsrat ist jedoch bei Weitem nicht mit der Intensität wie jene des Abschlussprüfers durchzuführen, sondern wird im Wesentlichen eine Plausibilitätsprüfung sein.

Der Aufsichtsrat ist gut beraten, vor der Beauftragung mit dem Wirtschaftsprüfer nicht nur wichtige Prüffelder und den Prüfungsplan zu besprechen, sondern mit diesem gemeinsam auch Prüfungsschwerpunkte festzulegen, vor allem Sachverhalte betreffend, die aufgrund von Diskussionen in den Aufsichtsratssitzungen möglicherweise einer tiefergehenden Überprüfung bedürfen. Dabei wird insb. der gem. § 92

Wenn sich Jahresabschlussprüfer und Aufsichtsrat bei ihrer Kommunikation nicht nur auf die vom Gesetz vorgeschriebenen Mindestanforderungen beschränken, sondern darüber hinaus informell durch eine gegenseitige Informationspolitik unterstützen, kann dies ein wesentlicher Beitrag zur Hebung der Qualität der Jahresabschlussprüfung sein.

(2) Vgl. *Wiedermann*, Die Haftung des Aufsichtsrats bei unangemessenen Prüfungshonoraren, RdW 2004, 322.

(3) Vgl. *Chini/Reiter/Reiter*, Praxiskommentar, 72.

(4) Die Honorargrundsätze für Wirtschaftstreuhandberufe (HGR) wurden vom Vorstand der Kammer der Wirtschaftstreuhänder mit Beschluss vom 13. 12. 1999 empfohlen und letztmalig am 18. 12. 2006 indiziert.

(5) Vgl. OGH 22. 5. 2003, 8 Ob 262/02s.

Abs. 4a AktG im Prüfungsausschuss angesiedelte Finanzexperte als Schnittstelle zwischen dem Abschlussprüfer und dem Aufsichtsrat fungieren.

4. DIE KOMMUNIKATION ZWISCHEN AUFSICHTSRAT UND ABSCHLUSSPRÜFER

4.1. Rechtlicher Rahmen

Der Jahresabschlussprüfer hat gem. § 273 Abs. 1 UGB über das Ergebnis der Prüfung schriftlich zu berichten. Darüber hinaus hat er gem. § 273 Abs. 2 UGB unverzüglich zu berichten, wenn er bei Wahrnehmung seiner Aufgaben Tatsachen feststellt, die den Bestand des geprüften Unternehmens gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen, oder wenn die Vermutung eines Reorganisationsbedarfes vorliegt.

Nach Regel 77 des Österreichischen Corporate Governance Kodex hat der Abschlussprüfer neben dem gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungsbericht und der Ausübung der Redepflicht gem. § 273 Abs. 2 UGB einen Managementletter an den Vorstand mit Hinweisen auf Schwachstellen im Unternehmen zu verfassen. Dieser Managementletter ist auch dem Vorsitzenden des Aufsichtsrates zur Kenntnis zu bringen, der wiederum dafür Sorge zu tragen hat, dass er im Aufsichtsrat behandelt wird.

Gem. § 93 Abs. 1 AktG ist zu den Sitzungen des Prüfungsausschusses bzw. des Aufsichtsrates, die sich mit der Feststellung des Jahresabschlusses und deren Vorbereitung sowie mit der Prüfung des Jahresabschlusses (Konzernabschluss) beschäftigen, jedenfalls der Abschlussprüfer (Konzernabschlussprüfer) beizuziehen. Der Abschlussprüfer hat dem Prüfungsausschuss und dem Aufsichtsrat (mündlich) Bericht über die Ergebnisse der Abschlussprüfung zu erstatten.

4.2. Der informelle Dialog zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat

Nicht minder wichtig wie die gesetzlich normierte Information ist der informelle Dialog zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat. Der Abschlussprüfer wird immer mehr Berater und verlängerter Arm des Aufsichtsrates bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Lage des Unternehmens bzw. des Konzerns und fungiert dabei als unabhängige und sachverständige Auskunftsperson. Es kann jedem Aufsichtsrat nur empfohlen werden, diese Informations-

quelle im Sinne der Optimierung der Überwachungstätigkeit intensiv zu nutzen. Der Abschlussprüfer kann betriebswirtschaftlich relevante Informationen liefern sowie notwendige Übersetzungsarbeit leisten, also besonders komplexe ökonomische bzw. bilanzielle Sachverhalte verständlich erläutern und somit sein betriebswirtschaftliches Know-how in den Dienst des Aufsichtsrates stellen. Besonders geeignet für diesen Dialog sind die Mitglieder des Prüfungsausschusses, vor allem – falls vorhanden – der Finanzexperte bei börsennotierten Unternehmen. Natürlich profitiert auch der Abschlussprüfer vom Dialog mit dem Aufsichtsrat. Gerade das Studium der Aufsichtsratsprotokolle durch den Abschlussprüfer ermöglicht diesem, sich ein Bild über die unterjährige Berichterstattung der Geschäftsführung an den Aufsichtsrat zu machen. Dies gibt ihm die Chance, besondere Problembereiche zu identifizieren, die im Bereich der Prüfung berücksichtigt werden können. Der direkte Dialog mit den Mitgliedern des Aufsichtsrates im Rahmen der jährlichen Bilanzsitzung ermöglicht es zudem, die Perspektiven dieses Themas in die künftigen Abschlussprüfungen einfließen zu lassen. Ein interessanter Gesprächspartner für den Abschlussprüfer ist auch der betriebliche Arbeitnehmervertreter. Neben seinem meist technischen und organisatorischen Fachwissen hat er intime Kenntnisse von betrieblichen Prozessen, Stärken und Schwachstellen sowie Risiken. Es kann besonders hilfreich sein, wenn der Abschlussprüfer auch den Arbeitnehmervertretern in deren Vorbesprechung zur Bilanzsitzung als Gesprächspartner zur Verfügung steht.

4.3. Die schriftliche Berichterstattung

Obwohl die Abschlussprüfer für die Erstellung des schriftlichen Berichtes gem. § 271 Abs. 1 UGB die im Fachgutachten KFS-PG2 dargelegten Grundsätze zu beachten haben, ist dieser in der Praxis sehr oft nicht „aufsichtsratsgerecht“ abgefasst. Die Umsetzung dieser offenbar zunächst einfach erscheinenden Forderung ist für manche Abschlussprüfer schwierig. Oft wird beklagt, dass die Abschlussprüfer zu wenig klar Position beziehen, um sich nicht angreifbar zu machen. Durch die blumige Fachsprache werden oftmals Hinweise auf Risikobereiche für den ungeübten Leser nicht ausreichend erkennbar. Was dem Wirtschaftsprüfer und dem kundigen Leser als Wink mit dem Zaunpfahl erscheint, erschließt sich dem unbefangenen Leser in seiner Bedeutung oftmals nicht. Es ist auch bedenklich, wenn Vorstände im Lagebericht das Unternehmensrisiko oberflächlich oder unvollständig darstellen und der Abschlussprüfer im Bestätigungsvermerk die Risi-

Die Aufsichtsräte sind aufgefordert, dem Jahresabschlussprüfer nicht nur die gesetzliche Mindestverpflichtung abzuverlangen, sondern ihn darüber hinaus als objektive und sachverständige Auskunftsperson für ihre Überwachungsaufgaben zu nutzen.

systems und des Jahresabschlusses bzw. Konzernabschlusses.

Im Falle, dass der Abschlussprüfer an den Vorstand und Vorsitzenden des Aufsichtsrates einen Managementletter verfasst hat, der zusätzliche Feststellungen und Empfehlungen des Abschlussprüfers beinhaltet, ist dies dem Prüfungsausschuss zur Kenntnis zu bringen.

Wertvolle Hinweise für eine professionelle Gestaltung der mündlichen Berichterstattung sind im IDW-Prüfungsstandard 470, der auf dem ISA-Standard 260 "Communications of audit matters those charged with governance" aufbaut, zu entnehmen. Dieser Standard kann ohne Weiters auch als eine Art Checkliste für Fra- gestellungen des Aufsichtsrates an den Abschlussprüfer dienen.

Im Gegenzug werde auch die Abschlussprüfer aufgefördert, ihre kritische Brille scharf genug einzuschleifen, um die Überwachungs- und Wachstumsaufgabe des Aufsichtsrates in befriedigendem Maße zu unterstützen.

kodarstellung im Lagebericht als zutreffend bezeichnet. Gegenüber dem Aufsichtsrat sollte der Abschlussprüfer im Übrigen die inhaltlichen Grundzüge des Risikomanagements darstellen und diesem helfen, Schlussfolgerungen für Anforderungen an die Berichterstattung der Geschäftsführung an den Aufsichtsrat zu ziehen.

4.4. Mündliche Berichterstattung

Bei den Sitzungen des Aufsichtsrates bzw. des Prüfungsausschusses, die sich mit der Feststellung und der Prüfung des Jahresabschlusses (Konzernabschlusses) beschäftigen, hat der Abschlussprüfer Bericht über die Ergebnisse der Abschlussprüfung zu erstatten. Obwohl die Qualität der mündlichen Berichterstattung in den letzten Jahren generell besser geworden ist, kommt es immer wieder zu krassen Negativfällen. So glauben vereinzelt Abschlussprüfer, es reiche für die ordnungsgemäße mündliche Berichterstattung aus, einige Überblickskätze zur Lage der Gesellschaft zu äußern und die Berichterstattung zu zeigen, Fragen zu beantworten. Dem Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss ist eingehend mündlich zu folgenden Mindestthemen zu berichten:⁽⁶⁾

- Besonderheiten des Jahresabschlusses bzw. Konzernabschlusses wie Bilanzpolitische Gestaltungen, Ausnutzung von Ermessensspielräumen, Darstellung besonderer Geschäftsvorfälle usw.;
- Prüfungssatz und Prüfungsschwerpunkte;
- Stellungnahme zur Darstellung der Lage des Unternehmens im Lagebericht, insb. zu Risiken der künftigen Entwicklung;
- Beurteilung der Funktionsfähigkeit des Risikomanagementsystems sowie der internen Revision (soweit vertraglich Gegenstand der Abschlussprüfung);
- Ergebnisse der Prüfung zu den vom Aufsichtsrat vorgegebenen Schwerpunkten; Hinweise auf kritische Einzelsachverhalte, bezüglich des internen Kontroll-

Wenn sich Jahresabschlussprüfer und Aufsichtsrat bei ihrer Kommunikation nicht nur auf die vom Gesetz vorgeschriebenen Mindestanforderungen beschränken, sondern darüber hinaus informell durch eine gegenseitige Informationspolitik unterstützen, kann dies ein wesentliches Merkmal zur Erreichung der Qualität der Jahresabschlussprüfung sein. Das GesRÄG 2005 hat wesentlich dazu beigetragen, dass sich das Verhältnis von Abschlussprüfer und Aufsichtsrat nicht nur entspannt hat, sondern sogar zu einem spannenden Verhältnis geworden ist. Die Aufsichtsräte sind aufgefordert, dem Jahresabschlussprüfer nicht nur die gesetzliche Mindestverpflichtung abzuverlangen, sondern ihn darüber hinaus als objektive und sachverständige Auskunftsperson für ihre Überwachungs- und Berichterstattungsarbeiten zu nutzen. Gute Praxis ist auch die Einbindung des Abschlussprüfers zur Arbeitnehmersprechung vor der Bilanzsitzung des Aufsichtsrates. Im Gegenzug werden auch die Abschlussprüfer aufgefordert, ihre kritische Brille scharf genug einzustellen, um die Überwachungs- und Wachstumsaufgabe des Aufsichtsrates in befriedigendem Maße zu unterstützen.

5. ZUSAMMENFASSUNG

(6) Vgl. Arbeitskreis "Externe und Interne Überwachung der Unternehmung" der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e.V., Prüfungsausschüsse in deutschen Aktiengesellschaften.