

Ulrich Kraßnig

Aufsichtsrat meets Abschlussprüfer – kommunikativer Kontakt und laufender Informationsaustausch

Während sich der in der letzten Ausgabe des „Aufsichtsrat aktuell“ erschienene Beitrag des Verfassers vordringlich mit der Kooperation von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer vor Durchführung der Jahresabschlussprüfung befasste,⁽¹⁾ behandelt dieser daran anknüpfend das kommunikative Verhältnis der beiden Organe während und nach der Prüfung des Jahresabschlusses. Im Mittelpunkt der Diskussion stehen dabei ausgewählte Wege der wechselseitigen Information.⁽²⁾



1. ZUM ERFORDERNIS EINES KOMMUNIKATIVEN KONTAKTS ZWISCHEN AUFSICHTSRAT UND ABSCHLUSSPRÜFER ALS KONTINUUM

Um dem Erfordernis einer hochwertigen Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer im Sinne einer effizienten Unternehmensüberwachung gerecht zu werden, ist der bloße Informationsaustausch vor und nach der Abschlussprüfung – wie im Gesetz normiert – unzureichend. Vielmehr bedarf es eines laufenden kommunikativen Kontakts über den gesamten Prüfungszeitraum hinweg.⁽³⁾ Dabei soll der Aufsichtsrat den Abschlussprüfer auf informelle Weise laufend über aktuelle Unternehmensgeschehnisse, insbesondere über jüngste Geschäftsfälle und Risiken, sowie über Erkenntnisse, zu denen er im Zuge seiner laufenden unterjährigen Kontroll- und Überwachungstätigkeit gelangt ist, unterrichten.⁽⁴⁾ Umgekehrt soll der Abschlussprüfer den Aufsichtsrat über den aktuellen Fortschritt der Abschlussprüfung informieren und bereits mit Zwischenergebnissen, vor allem in Bezug auf gemeinsam festgelegte Prüfungsschwerpunkte, versorgen, die der Aufsichtsrat bereits für seine eigene Prüfung verwenden kann. Im Prüfungsvertrag könnten etwa periodische Sitzungen – im Abstand von beispielsweise zwei Wochen – festgelegt werden, zu denen Mitglieder des Aufsichtsrats (naheliegenderweise Mitglieder des Prüfungsausschusses) mit dem Abschlussprüfer zum Informationsaus-

tausch zusammentreffen. Zumindest sollte der Abschlussprüfer ausgewählten Mitgliedern des Aufsichtsrats bzw. dem Vorsitzenden des Prüfungsausschusses nach der Systemprüfung und einmal während der materiellen Hauptprüfung bzw. danach (Zwischen-)Bericht erstatten. Durch eine derartige Vorkehrung ließe sich eine Ausweitung der Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer *de facto* forcieren. Aus Sicht des Verfassers reicht dagegen ein solcher regelmäßiger Informationsaustausch in schriftlicher Form nicht aus, weil ergänzende Fragen nicht gestellt werden können und daher eine umfassende und präzise Berichterstattung, wie dies auf mündlichem Wege möglich ist, schriftlich nicht machbar wäre. Die Vorteile eines solchen kontinuierlichen mündlichen Informationsaustausches liegen etwa darin, dass die wechselseitigen überwachungsorientierten Erkenntnisse an das jeweils andere Überwachungsorgan weitergegeben werden können und darauf basierend die eigene Prüfung den aktuellen Entwicklungen angepasst werden kann. Dadurch können erforderlichenfalls neue Überwachungsfelder geschaffen, Prüfungshandlungen adaptiert und Prüfungsschwerpunkte erweitert bzw. neu vereinbart werden.

Der laufende Informationsaustausch sollte sich jedoch nicht ausschließlich auf den Prüfungszeitraum beziehen, sondern vielmehr auch bereits das Vorprüfungsstadium umfassen, weil bereits zu diesem Zeitpunkt einiger Informations- und Beratungsbedarf für den Aufsichtsrat

(1) Vgl. U. Kraßnig, Aufsichtsrat meets Abschlussprüfer – ein empirischer Befund zu einem kritischen Verhältnis, Aufsichtsrat aktuell 4/2009, 18.

(2) Im Zuge dieses Beitrags Problem, nämlich dessen Widerruf durch einen Abschlussprüfer im Rahmen einer Prüfungsgemeinschaft (*joint audit*) bereits im in FN 1 zitierten Aufsatz des Verfassers diskutiert wurde.

(3) Siehe hierzu auch die Idee von Theisen, Information und Berichterstattung des Aufsichtsrats⁴ (2007) 83, wonach der Abschlussprüfer den Aufsichtsrat anhand eines sog. *monitoring letter* periodisch über aktuelle Überwachungsfelder informieren soll; siehe ferner Warncke, Prüfungsausschuss und Corporate Governance (2005) 180.

(4) Zur Information des Abschlussprüfers durch den Aufsichtsrat siehe auch Pkt. 4.

Mag. rer. soc. oec. Dr. iur.
Ulrich Kraßnig, LL.M. ist als
Steuerberater bei einem
börsennotierten österreichischen
Kreditinstitut tätig.

Aufsichtsrat meets Abschlussprüfer

gegeben sein kann. An dieser Stelle seien demonstrativ weitere Argumentationspunkte angeführt, die vor allem die Funktion des Abschlussprüfers als wertvoller „Sparringspartner“ für den Aufsichtsrat bei der Unternehmensüberwachung unterstreichen und die dringende Empfehlung zu einer intensiven Zusammenarbeit zwischen den beiden Organen während der Prüfung weiter rechtfertigen sollen:

- Eine der vordringlichsten Aufgaben des Aufsichtsrats ist die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses. Vor dem Hintergrund, dass selbst im Prüfungsausschuss nicht regelmäßig ausgewiesene Rechnungslegungsexperten sitzen werden und der Aufsichtsrat im Zuge seiner Prüfung immer wieder mit komplexen bilanzrechtlichen Fragen konfrontiert sein wird, kann nur ein regelmäßiger Kontakt mit dem Abschlussprüfer eine angemessene Überwachung sicherstellen. Vor allem in Anbetracht der Implementierung internationaler Rechnungslegungsstandards (IAS) und der Tatsache, dass Rechnungslegungsprozesse generell ständig Änderungen unterworfen sind, erscheint eine laufende Kooperation mit dem Abschlussprüfer – auch bereits vor der System- bzw. Hauptprüfung – besonders angebracht.
- Ferner ist die Überwachung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems eine wesentliche Herausforderung für den Aufsichtsrat. Auch dabei sollte der Aufsichtsrat regelmäßig auf die Erfahrung des Abschlussprüfers in diesem Überwachungsbereich zurückgreifen und sich auf dessen Expertisen verlassen. Das gilt insbesondere für den Bereich des rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems, welches auch Gegenstand der Abschlussprüfung ist.
- Der Abschlussprüfer steht nicht nur während der System- und materiellen Hauptprüfung, sondern auch schon davor in permanentem Kontakt mit dem für Finanzen zuständigen Vorstand bzw. leitenden Mitarbeitern des Rechnungswesens, um diesen beratend bei der Bilanzierung zur Seite zu stehen. Problembereiche, die in diesen Gesprächsrunden erörtert werden, sind unbedingt auch dem Aufsichtsrat vorzutragen. Sie sind ein weiterer Beleg für die Notwendigkeit einer laufenden Zusammenarbeit.

- Der Aufsichtsrat hat die Abschlussprüfung zu überwachen (§ 92 Abs. 4a Z 3 AktG). Diese Überwachungspflicht beschränkt sich nicht auf die bloße Auswahl des Abschlussprüfers, sondern bezieht eine permanente Aufsicht mit ein. Zu diesem Zweck sollte der Abschlussprüfer dem Aufsichtsrat seinen Prüfungsplan zur Verfügung stellen, der eine permanente Überwachung erleichtern sollte. Mit dessen Hilfe kann der Aufsichtsrat etwa nachvollziehen, wann der Abschlussprüfer welche Überwachungsfelder bearbeitet und wann eine Kontaktaufnahme daher zum Informationsaustausch sinnvoll ist.

Eine Plattform für eine intensive Kontaktpflege zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer besteht in der Praxis bereits in Gestalt des im Aufsichtsrat angesiedelten Prüfungsausschusses, der mit Inkrafttreten des GesRÄG 2005 und der Verabschiedung des Österreichischen Corporate Governance Kodex (ÖCGK) – im Lichte internationaler Entwicklungstendenzen – implementiert und mit dem GesRÄG 2008 weiterentwickelt wurde. Auch wenn insbesondere von Seiten des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer immer wieder bemängelt wird, dass der Prüfungsausschuss bis dato nur unzureichend genutzt wird, kann dennoch ein positives Gesamturteil zu dessen Implementierung abgegeben werden. So gaben im Zuge der durchgeführten empirischen Untersuchung immerhin knapp zwei Drittel der Aufsichtsräte an, dass sich dieser positiv auf die Kommunikation bzw. Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer ausgewirkt hat.⁽⁵⁾

Um dem Erfordernis einer hochwertigen Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer im Sinne einer effizienten Unternehmensüberwachung gerecht zu werden, ist der bloße Informationsaustausch vor und nach der Abschlussprüfung – wie im Gesetz normiert – unzureichend.

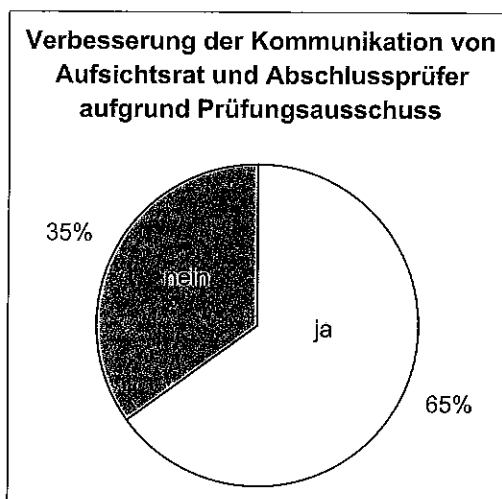


Abb. 1: Hat sich durch die verpflichtende Implementierung des Prüfungsausschusses die Kommunikation bzw. Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer intensiviert?

(5) 14 Aufsichtsräte konnten auf die diesbezügliche Frage mangels Erfahrungswerten keine Antwort geben. Der Auswertung liegen daher nur 60 Datensätze zugrunde.

Ferner wurde in diesem Zusammenhang die allgemeine Zufriedenheit der Aufsichtsräte mit der Kommunikation bzw. der Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer empirisch hinterfragt. Dabei stellte sich heraus, dass 20 % der befragten Aufsichtsräte börsennotierter Unternehmen (ATX bzw. ATX-Prime) mit der Kommunikation bzw. der Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer nicht restlos zufrieden sind und sich eine weitere Intensivierung des Verhältnisses wünschen. Vor dem Hintergrund, dass diese Befragung bei Aufsichtsräten börsennotierter Unternehmen durchgeführt wurde, bei denen die Kommunikationskultur im Vergleich zu anderer aufsichtsrats- und prüfungspflichtigen Unternehmen ungleich professioneller sein wird, kann dieser Wert als relativ hoch erachtet werden und zeigt, dass ein weiterer Aufholprozess in diesem Bereich erforderlich ist.

Eine Plattform für eine intensive Kontaktpflege zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer besteht in der Praxis bereits in Gestalt des im Aufsichtsrat angesiedelten Prüfungsausschusses.

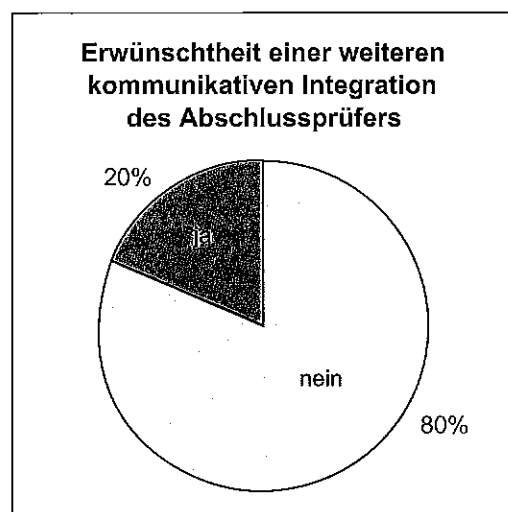


Abb. 2: Ist eine weitere kommunikative Integration des Abschlussprüfers wünschenswert?

2. DER PRÜFUNGSBERICHT

Wenn von einer Intensivierung der Zusammenarbeit zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat die Rede ist,⁽⁶⁾ so hat diese Diskussion insbesondere auch eine Verbesserung der Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat einzuschließen. Dabei ist eine unabhängige Information des Aufsichtsrats essenziell für dessen Überwachungs- und Kontrolltä-

tigkeit. Daher gilt der Prüfungsbericht auch als das zentrale Berichterstattungsinstrument des Abschlussprüfers im Zuge der Prüfung des Jahresabschlusses,⁽⁷⁾ weil dieser von objektiver Stelle kommt und im Gegensatz zu unternehmensintern aufbereiteten Informationsmedien vom Vorstand bzw. den Geschäftsführern unbeeinflusst ist. Berichtsempfänger sind neben den gesetzlichen Vertretern insbesondere auch die Aufsichtsräte des geprüften Unternehmens.⁽⁸⁾

Oft wird kritisiert, dass sich der Aufsichtsrat der Bedeutung externer Informationsquellen wie vor allem des Prüfungsberichts nicht bewusst ist und sich vielmehr auf Ausführungen des Vorstands (Jahresabschluss) und seine eigene Erfahrung verlässt. Diese Innenorientierung hätte zur Folge, dass die Überwachungsfunktion nur unzureichend erfüllt wäre.⁽⁹⁾ Durch die durchgeführte empirische Untersuchung konnte diese These bestätigt werden. Aufsichtsräte sind sich in der Praxis in der Tat der faktischen Bedeutung des Prüfungsberichts für ihre Überwachungstätigkeit nicht bewusst. Dies ergab eine Frage, die sich mit der Verwendungsintensität der den Aufsichtsräten zur Verfügung stehenden Berichtsinstrumentarien (Prüfungsbericht, Jahresabschluss, Quartalsberichte, Geschäftsberichte, Risikoberichte, Management Letter) befasste. Dabei war „1“ für die höchste Verwendungsintensität anzugeben, „2“ für die zweithöchste Verwendungsintensität usw., „6“ schließlich für die niedrigste Verwendungsintensität. Der Prüfungsbericht kam bei dieser Untersuchung lediglich auf einen Durchschnittswert von 3,87, was im Zuge dieser Untersuchung den zweitschlechtesten aller ermittelten Werte darstellt. Vordringlich verwenden Aufsichtsräte im Zuge ihrer Überwachungstätigkeit dagegen den Jahresabschluss und Quartalsberichte, die einen Durchschnittswert von 2,46 und 2,93 erreichten.

Folgendes Ergebnis-Abstract gibt einen konzisen Gesamtüberblick über das Resultat der empirischen Untersuchung zu Schwachstellen des Prüfungsberichts aus Aufsichtsratsicht:

- 16 % der befragten Aufsichtsräte gaben an, dass sie eine Aufgliederung relevanter Posten des Jahresabschlusses als destruk-

(6) Vgl. L. Kraßnig, Die Kooperation zwischen Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer als wichtiger Beitrag zu einer hochqualitativen Abschlussprüfung, Aufsichtsrat aktuell 3/2007, 6; U. Kraßnig, Zur Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats bei der Bestellung des Abschlussprüfers de lege ferenda, Aufsichtsrat aktuell 3/2008, 13; Prändl/Schober, Prüfungsausschuss neu: Verbesserte Zusammenarbeit Aufsichtsrat – Wirtschaftsprüfer, RdW 2005, 594; Draxler, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer „viribus unitis“, in FS Brogyányi (2008) 243; Brogyányi/Jordis/Draxler, Prüfungsausschuss: „Aufgaben, Haftung und Zusammenarbeit mit Wirtschaftsprüfern“, in Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2008 (2008) 163.

(7) Vgl. etwa Marten/Quick/Ruhnke, Lexikon der Wirtschaftsprüfung (2006) 599.

(8) Siehe dazu ausführlich Scheffler, Die Berichterstattung des Abschlussprüfers aus Sicht des Aufsichtsrates, WPg 2002, 1289; Rechberger in Bertl/Mandl, Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz (Loseblatt) § 273.

(9) Vgl. Welge, Aufsichtsräte stellen die falschen Fragen, Der Aufsichtsrat 7-8/2006, 1.

Aufsichtsrat meets Abschlussprüfer

tiv redundant empfinden, sofern diesem Erfordernis bereits im Anhang zum Jahresabschluss gemäß § 236 UGB entsprochen wurde, weil der Prüfungsbericht dadurch unnötig „aufgebläht“ wird.⁽¹⁰⁾ In diesem Zusammenhang ist allerdings festzuhalten, dass *de lege lata* und entgegen internationalen Tendenzen der sog. „short form report“ in Österreich nicht zulässig ist.

- 21 % der befragten Aufsichtsräte kritisierten die regelmäßige mangelhafte Interpretation der bzw. Ausführungen zur Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Prüfungsbericht.
- Damit qualitative und betriebswirtschaftlich fundierte Aussagen gemacht und insbesondere Trends (also Kommentierungen auf Basis mehrperiodischer, gleichbleibender Inhalte) erkannt werden können, bedarf es einer Darstellung relevanter Leistungsindikatoren über drei bis fünf Jahre.⁽¹¹⁾ Im Zuge der empirischen Untersuchung bemängelten 23 % der Aufsichtsräte das regelmäßige Fehlen eines solchen Vergleichs relevanter Kennzahlen im Rahmen von Zeitreihen.
- Empirisch wurde untersucht, inwieweit Aufsichtsräte in der Praxis von der Vereinbarung von Prüfungsschwerpunkten Gebrauch machen und ob diese in weiterer Folge im Zuge der Prüfungsberichte ausreichend Berücksichtigung finden. Dabei gaben 50 % der Aufsichtsräte an, regelmäßig Prüfungsschwerpunkte mit dem Abschlussprüfer zu vereinbaren. 15 % dieser Aufsichtsräte bemängelten jedoch, dass diese sodann durch den Abschlussprüfer im Prüfungsbericht nicht ausreichend berücksichtigt werden.
- 4 % der befragten Aufsichtsräte bemängelten eine regelmäßige Unvollständigkeit von Prüfungsberichten.
- 2 % monierten eine regelmäßige mangelnde Prägnanz von Prüfungsberichten.
- 3 % der befragten Aufsichtsräte beanstandeten, dass Prüfungsberichte nicht aussagekräftig sind.
- Mehr als ein Drittel kritisierte, dass der Abschlussprüfer kritische Sachverhalte

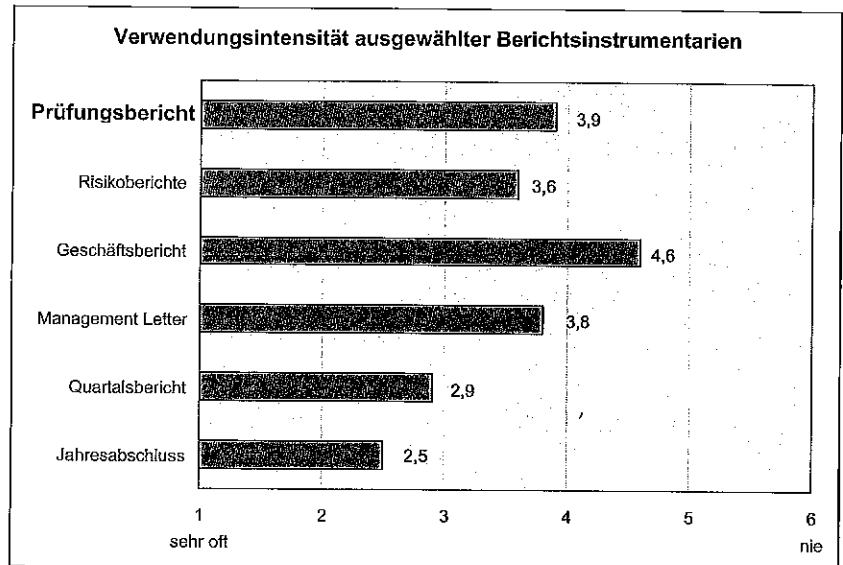


Abb. 3: Welches Berichtsinstrumentarium wird vom Aufsichtsrat im Zuge seiner Überwachungstätigkeit vordringlich verwendet?

innerhalb des geprüften Unternehmens im Rahmen des Prüfungsberichts nicht in der dafür gebotenen Deutlichkeit anspricht.

- Über 20 % der befragten Aufsichtsräte kritisierten, dass Prüfungsberichte regelmäßig im Fachjargon formuliert und daher schwer verständlich sind.

3. DER MANAGEMENT LETTER

Ein grundsätzlich wertvoller Beitrag zur Förderung der Kommunikation zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer ist der Management Letter.⁽¹²⁾ Der Management Letter stellt für die Berichtsadressaten einen nicht zu unterschätzenden wesentlichen Grenznutzen dar, weil es sich dabei um ein rein internes Dokument handelt, in dem kritische Sachverhalte direkt und ohne Rücksicht auf negative Auswirkungen angesprochen werden können. In den Management Letter werden vor allem organisatorische, wirtschaftliche und rechtliche Schwachstellen aufgenommen, die zwar keine Gefahr für den Bestand des Unternehmens darstellen und somit die Redepflicht des Abschlussprüfers nicht auslösen, von denen die gesetzlichen Vertreter jedoch zum Zwecke der rechtzeitigen Einleitung erforderlicher und adäquater Gegenmaßnahmen dennoch Kenntnis erlangen sollten. In der Abschlussprüferpraxis werden im Management Letter häufig Schwachstellen des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems

Aufsichtsräte sind sich in der Praxis der faktischen Bedeutung des Prüfungsberichts für ihre Überwachungstätigkeit nicht bewusst.

⁽¹⁰⁾ Dieser Auswertung liegen lediglich 63 Datensätze zugrunde, weil 11 Aufsichtsräte diesbezüglich keine Angabe machen wollten bzw. konnten. Dies gilt auch für alle weiteren Auswertungen im Rahmen dieses Abschnitts.

⁽¹¹⁾ Vgl. Sterl/Gedlicka, Die Analyse der wirtschaftlichen Lage im Prüfungsbericht des Jahresabschlussprüfers, in *Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer, Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2000 (2000)* 39 (52).

⁽¹²⁾ Vgl. aus dem Schrifttum statt vieler etwa Büchtele, Risikomanagement des Vorstands als Zeichen „guter“ Corporate Governance, *GesRZ 2003*, 221 (233).

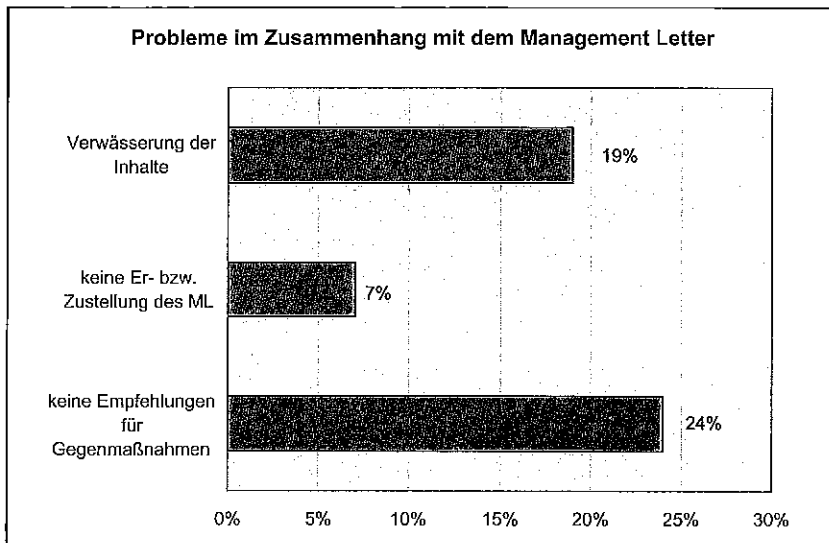


Abb. 4: Welche Probleme treten regelmäßig im Zusammenhang mit dem Management Letter auf?

angesprochen. Wesentlich ist, dass der Abschlussprüfer Schwachstellen des internen Kontrollsystems nicht nur formal anspricht, sondern auch konkrete Vorschläge für Gegenmaßnahmen unterbreitet, um diese in weiterer Folge auch möglichst zeitnah auszuräumen. Stellt der Abschlussprüfer im Folgejahr fest, dass der Prüfungsmandant den Empfehlungen und Anregungen nicht nachgekommen ist, so sollte dies wiederum Gegenstand der Berichterstattung im Management Letter sein. Die empirische Untersuchung hat in diesem Zusammenhang allerdings ergeben, dass sich Abschlussprüfer in der Praxis im Zuge der Berichterstattung im Management Letter häufig lediglich darauf beschränken, Schwachstellen im geprüften Unternehmen zu identifizieren, ohne darüber hinaus auch konkrete Empfehlungen für erforderliche Gegenmaßnahmen abzugeben. Dieser Umstand wurde von immerhin 24 % der an der Befragung teilnehmenden Aufsichtsräte kritisiert. Weiters kritisierten 7 % der befragten Aufsichtsräte, dass regelmäßig überhaupt kein Management Letter erstellt bzw. dieser dem Aufsichtsrat nicht zugestellt wird.

Der Management Letter ist kein alternatives Berichtsinstrumentarium zum Prüfungsbericht. Hinsichtlich Prüfungsfeststellungen, die in den Management Letter aufzunehmen sind, und jener, die Pflichtbestandteile des Prüfungsberichts darstellen, bedarf es daher einer scharfen Abgrenzung, um eine Verwässerung der Inhalte zu vermeiden. Keinesfalls zulässig ist etwa die Verlagerung von Prüfungsfeststellungen in den Management Letter, die verpflichtend in den Prü-

fungsbericht aufzunehmen sind. Vor dem Hintergrund, dass 19 % der Aufsichtsräte eine Verwässerung der Inhalte mit anderen Berichtsinstrumentarien monierten, wäre eine entsprechende Klarstellung im ÖCGK wünschenswert.

Abschließend ist festzuhalten, dass der Management Letter für Aufsichtsräte ebenso wie der Prüfungsbericht nur erwerbsmäßig interessant ist. Bei der Ermittlung der Verwendungsintensität („1“ ist für die höchste Verwendungsintensität anzugeben, „2“ für die zweithöchste Verwendungsintensität usw., „6“ schließlich für die niedrigste Verwendungsintensität) erreichte der Management Letter lediglich einen Durchschnittswert von 3,75.⁽¹³⁾

4. DIE MÜNDLICHE BERICHTERSTATTUNG DES ABSCHLUSSPRÜFERS ALS ERGÄNZUNG ZUM PRÜFUNGSBERICHT

Einen ganz wesentlichen Aspekt der Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat bezogen auf die Ergebnisse der Abschlussprüfung stellt die mündliche Berichterstattungspflicht dar. Diese wird formell-rechtlich im AktG normiert. Demnach ist gemäß § 92 Abs. 4a AktG den Sitzungen, die sich mit der Feststellung des Jahresabschlusses und deren Vorbereitung sowie mit der Prüfung des Jahresabschlusses (Konzernabschlusses) beschäftigen, jedenfalls der Abschlussprüfer (Konzernabschlussprüfer) beizuziehen. Im Rahmen dessen hat der Abschlussprüfer den Prüfungsbericht durch eine mündliche Berichterstattung zu ergänzen. Der Vollständigkeit halber sei erwähnt, dass sich § 92 Abs. 4a AktG wohl auf die entsprechende Sitzung des Gesamtaufwandsrats und jene des Prüfungsausschusses beziehen wird. Das heißt, dass der Abschlussprüfer dem Gremium zweimal zur Verfügung zu stehen und zu berichten hat.

Materiell-rechtlich gibt es keine § 92 Abs. 4a AktG ergänzende Vorschrift. Bemerkenswert ist vor allem, dass es auch keinen entsprechenden ISA dazu gibt. Daher sind die Themenbereiche der mündlichen Berichterstattung jedenfalls im Prüfungsvertrag festzuhalten und sollten zumindest folgende Punkte umfassen:⁽¹⁴⁾

- Risikoorientierter Prüfungsansatz;
- rechtliche und wirtschaftliche Besonderheiten des Geschäftsjahres;
- wirtschaftliche Lage des zu prüfenden Unternehmens;

(13) Zur Verwendungsintensität anderer Berichtsinstrumentarien (insbesondere des Prüfungsberichts) siehe unter Pkt. 2.

(14) Vgl. hierzu auch IDW PS 470; siehe weiters Arbeitskreis „Externe und interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft e. V., Prüfungsausschüsse in deutschen Aktiengesellschaften, DB 2000, 2281 (2284); U. Kraßnig, Aufsichtsrat aktuell 3/2008, 13 ff.

Der Management Letter ist kein alternatives Berichtsinstrumentarium zum Prüfungsbericht.

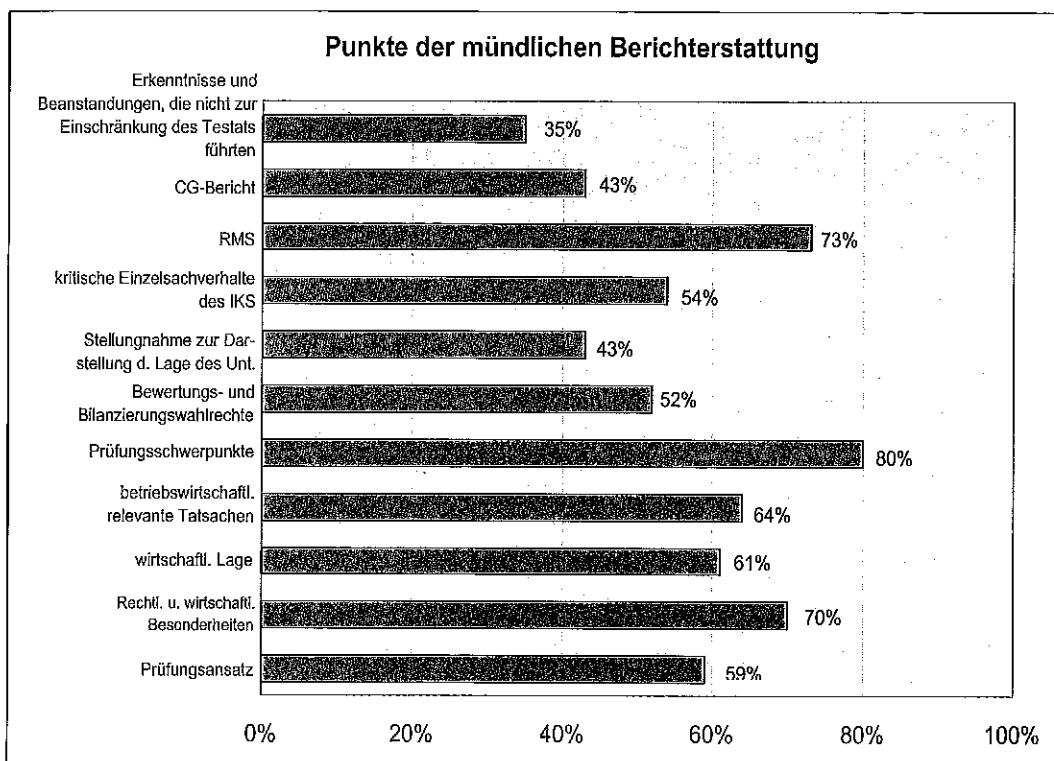


Abb. 5: Über welche Punkte wird im Rahmen der mündlichen Berichterstattung regelmäßig berichtet?

- betriebswirtschaftlich relevante Informationen;
- besondere Berichtspflichten zu Prüfungsschwerpunkten;
- Stellungnahme zur Darstellung der Lage des geprüften Unternehmens im Lagebericht;
- Stellungnahme zu kritischen Einzelsachverhalten des interne Kontrollsystems;
- Feststellungen betreffend die Funktionsfähigkeit des Risikomanagementsystems.

Über die Anforderungen des IDW 470 hinaus sollten die mündliche Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat betreffend aus Sicht des Verfassers folgende Punkte in den Prüfungsvertrag aufgenommen werden:

- Feststellung von inhaltlichen Mängeln des Corporate-Governance-Berichts;
- gewonnene Erkenntnisse und Beanstandungen, die nicht zur Einschränkung des Bestätigungsvermerks führten;
- Vorliegen einer Voraussetzung für die Vermutung eines Reorganisationsbedarfs;
- Kommunikation von Bewertungs- und Bilanzierungswahlrechten.

Bei der empirischen Untersuchung gaben nur 41 % der befragten Aufsichtsräte an, dass

Themen der mündlichen Berichterstattung in den Prüfungsvertrag regelmäßig aufgenommen werden.

Obenstehende Grafik gibt Aufschluss über die Häufigkeit der mündlichen Berichterstattung in der Praxis betreffend vorstehend beschriebene Punkte laut Auskunft der befragten Aufsichtsräte:⁽¹⁵⁾

5. DIE REDEPFLICHT DES ABSCHLUSSPRÜFERS GEGENÜBER DEM AUFSICHTSRAT

In der Abschlussprüferpraxis gibt es eine bestimmte Anzahl von Sachverhalten, bei deren Vorliegen der Abschlussprüfer die gesetzlichen Vertreter, insbesondere den Aufsichtsrat, unverzüglich zu informieren hat (sog. Redepflicht). Konkret nennt der Gesetzgeber fünf Tatbestände, deren Erfüllung eine sofortige Redepflicht des Abschlussprüfers gegenüber dem Aufsichtsrat nach sich zieht (§ 273 Abs. 2 und 3 UGB):

- Möglichkeit einer Bestandsgefährdung des Unternehmens oder des Konzerns;
- Möglichkeit einer wesentlichen Beeinträchtigung der Entwicklung;
- schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter oder von Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung;

Einen ganz wesentlichen Aspekt der Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat bezogen auf die Ergebnisse der Abschlussprüfung stellt die mündliche Berichterstattungspflicht dar.

(15) Festgehalten sei, dass dieser Auswertung lediglich 69 Datensätze zugrunde liegen, weil fünf Aufsichtsräte zu den Punkten der mündlichen Berichterstattung keine Angaben machen wollten bzw. konnten.

- wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses;
- Vorliegen der Voraussetzungen für die Vermutung eines Reorganisationsbedarfs gemäß § 22 Abs. 1 Z 1 URG.

Gemäß gesetzlicher Vorschrift (§ 273 Abs. 2 und 3 UGB) hat der Abschlussprüfer die Redepflicht unverzüglich nach der Feststellung berichtspflichtiger Tatsachen auszuüben. Die Ausübung der Redepflicht bedarf grundsätzlich nicht der Schriftform und kann daher auch mündlich erfolgen, was regelmäßig auch der Fall ist. Eine Gelegenheit dazu bieten insbesondere auch Aufsichtsratssitzungen,⁽¹⁶⁾ sofern diese entsprechend zeitnah anberaumt sind. Dazu wäre es allerdings erforderlich, dass der Abschlussprüfer regelmäßig an den Sitzungen des Aufsichtsrats teilnimmt. Dies ist *de lege lata* nur für jene Aufsichtsratssitzungen vorgesehen, die sich mit der Jahresabschlussprüfung befassen. Ansonsten wäre in solchen Situationen wohl vor allem der Aufsichtsratsvorsitzende bzw. der Vorsitzende des Prüfungsausschusses erster Ansprechpartner des Abschlussprüfers.

In diesem Zusammenhang wurden Aufsichtsräte befragt, ob es ihrer persönlichen Einschätzung nach ausreicht, dass der Abschlussprüfer lediglich an jenen Aufsichtsratssitzungen teilnimmt, die sich mit der Feststellung des Jahresabschlusses und deren Vorbereitung sowie mit der Prüfung des Jahresabschlusses (Konzernabschlusses) beschäftigen, oder ob aus ihrer Sicht, im Sinne einer effizienteren Zusammenarbeit durch vermehrten Kontakt, eine weitergehende Integration des Abschlussprüfers in diverse Sitzungen des Aufsichtsrats erwünscht wäre. Dabei gaben interessanterweise 74 % an, dass dies nicht erforderlich sei. 14 % wünschen sich dagegen eine regelmäßige Teilnahme auch an Sitzungen des Aufsichtsrats (Prüfungsausschusses), die sich nicht mit dem Jahresabschluss befassen. 12 % machten auf die Frage keine Angabe.

In Literatur und Gesetz ist nicht geklärt, wie umfangreich die unverzügliche Berichterstattung zu sein hat. Die Notwendigkeit der Nachreichung eines Sonderberichts⁽¹⁷⁾ lässt aber wohl darauf schließen, dass sich die Redepflicht auf die wesentlichen Informationen hinsichtlich der berichtspflichtigen Tatsachen beschränken wird. Durch diese Interpretation lässt sich darüber hinaus auch dem Erfordernis der Unmittelbarkeit der Berichterstattung am besten Rechnung tragen. Die empirische Untersuchung hat dazu ergeben, dass der Abschlussprüfer sei-

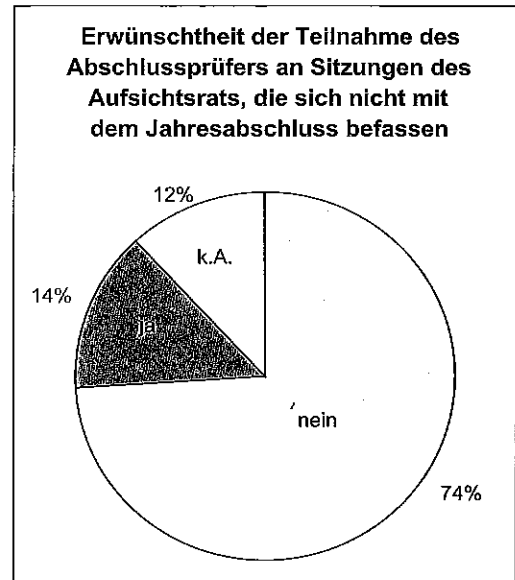


Abb. 6: Wäre eine regelmäßige Teilnahme des Abschlussprüfers an Sitzungen des Aufsichtsrats, die sich nicht mit dem Jahresabschluss befassen, wünschenswert?

ner Redepflicht zwar grundsätzlich immer nachkommt, die Ausübung dieser jedoch nicht immer unverzüglich erfolgt. So gaben 22 % der Aufsichtsräte, die bereits Erfahrung mit der Redepflicht gemacht haben, an, dass sich die Ausübung der Redepflicht durch den Abschlussprüfer regelmäßig verzögert.

Der gesonderte Bericht hat in weiterer Folge die Funktion, den gemeldeten Sachverhalt zu konkretisieren, auf Einzelheiten einzugehen und entsprechend zu würdigen. Die empirische Untersuchung hat gezeigt, dass auch diesem Erfordernis in der Praxis häufig nicht entsprochen wird. Wieder gaben 22 % an, dass vom Abschlussprüfer regelmäßig kein gesonderter ausführlicher schriftlicher Bericht über die die Redepflicht auslösenden Umstände erstellt wird.

Die Tatsache der Ausübung der Redepflicht und entsprechende Erläuterungen hierzu sind ferner in den Prüfungsbericht aufzunehmen. Keinesfalls ausreichend ist es dagegen, die festgestellten berichtspflichtigen Tatsachen nur in den Prüfungsbericht aufzunehmen, ohne vorab der Redepflicht nachgekommen zu sein.

6. DER AUFSICHTSRAT ALS INFORMATIONSQUELLE FÜR DEN ABSCHLUSSPRÜFER

Für eine fruchtbringende Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer zum Zwecke einer wirkungsvollen Unternehmenskontrolle ist der funktionierende Informationsfluss vom Abschlussprüfer zum Aufsichtsrat alleine

(16) Vgl. Reiter, Die Redepflicht des Abschlussprüfers, RWZ 2006, 162 (163).

(17) Vgl. Lechner in Straube, HGB II² (2000) § 273; Rechberger in Bertl/Mandl, RLG, § 273; Reiter, RWZ 2006, 162.

Eine unverzügliche Redepflicht des Abschlussprüfers besteht bei Erfüllung bestimmter Tatbestände, die eine Gefahr für das Unternehmen darstellen.