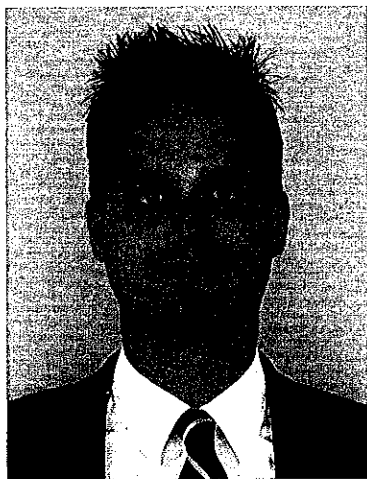


Aktuelle Herausforderungen für den Prüfungsausschuss unter besonderer Berücksichtigung der Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer



DDr. Ulrich Kraßnig, LL.M.,
WP

Der Gesetzgeber sieht für den Prüfungsausschuss eine Vielzahl an rechnungslegungs- und abschlussprüfungsbezogenen Aufgaben vor. Der Beitrag verfolgt das Ziel, diese in Erinnerung zu rufen und Anregungen zu geben, um die Diskussion zur Verbesserung der Qualität der Zusammenarbeit zwischen Prüfungsausschuss und Abschlussprüfung weiter zu befruchten.

1. Pflicht zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses

Gemäß § 92 Abs. 4a AktG bzw. § 30g Abs. 4a GmbHG müssen folgende aufsichtsratspflichtige Gesellschaften einen Prüfungsausschuss einrichten:

- **Kapitalmarktorientierte Gesellschaften** (§ 92 Abs. 4a AktG iVm § 271a Abs. 1 iVm 221 Abs. 3 zweiter Satz UBG)
Als kapitalmarktorientierte Gesellschaften gelten Kapitalgesellschaften, wenn ihre Aktien oder andere von ihr ausgegebenen Wertpapiere an einem geregelten Markt im Sinne des § 1 Abs. 2 BörseG oder einem anerkannten, für das Publikum offenen, ordnungsgemäß funktionierenden Wertpapiermarkt in einem Vollmitgliedstaat der OECD zum Handel zugelassen sind. Diese Gesellschaften sind auch von der Regel 40 ÖCGK erfasst, wonach im

Falle einer Börsennotierung ein Prüfungsausschuss einzurichten ist.

- **Sehr große Gesellschaften**
Darunter fallen Kapitalgesellschaften, bei denen das Fünffache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft überschritten wird (§ 92 Abs. 4a AktG bzw. § 30g Abs. 4a GmbHG iVm § 271a Abs. 1 iVm § 221 Abs. 3 erster Satz iVm Abs. 4 bis 6 UGB). Daraus folgt, dass es für eine Kategorisierung als sehr große Gesellschaft einer Bilanzsumme von mehr als EUR 96,95 Mio. oder eines Umsatzerlöses von mehr als EUR 192,5 Mio. bedarf. Die Größenkriterien müssen dabei an den Abschlussstichtagen von zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten werden.¹

Ein Prüfungsausschuss muss bei Vorliegen der oben angeführten Voraussetzungen dann nicht eingerichtet werden, wenn eine Gesellschaft unmittelbar oder mittelbar in hundertprozentigem Anteilsbesitz eines in- oder ausländischen Mutterunternehmens ist, das selbst einen Prüfungsausschuss eingerichtet hat (§ 92 Abs. 4a AktG bzw. § 30g Abs. 4a GmbHG), der den aktienrechtlichen bzw. GmbH-rechtlichen Anforderungen entspricht.²

Bei der Verpflichtung zur Einrichtung eines Prüfungsausschusses handelt es sich um eine bloße Ordnungsvorschrift, deren Missachtung allenfalls haftungsrechtliche Konsequenzen für den Aufsichtsrat nach sich ziehen kann, jedoch nicht der Billigung des Jahresabschlusses durch einen rechtswirksamen Beschluss des Gesamtaufwandsrats (§ 96 Abs. 4 AktG) entgegensteht.³ Auf diese Weise wird Rechtssicherheit geschaffen und dem Umstand Rechnung getragen, dass an der Rechtskraft der Feststellung des Jahresabschlusses auch Corporate-Governanceferne Personen wie etwa Gläubiger, Kleinaktionäre oder potenzielle Investoren ein Interesse haben.

2. Der Finanzexperte im Prüfungsausschuss

Dem Prüfungsausschuss muss gemäß § 92 Abs. 4a AktG bzw. § 30g Abs. 4a GmbHG idF URÄG 2008 eine Person angehören, die „über den Anforderungen des Unternehmens entsprechende Kenntnisse und praktische Erfahrung im Finanz- und Rechnungswesen und in der Berichterstattung“ verfügt. Diese Person mit Expertenwissen im Prüfungsausschuss wird gemeinhin als Finanzexperte bezeichnet und fungiert als Informationsschnittstelle zum Restaufwandsrat bzw. zum Prüfungsausschuss.⁴

Durch die Entsendung einer einschlägig versierten Person in den Prüfungsausschuss soll sichergestellt werden, dass der Aufsichtsrat bzw. der Prüfungsausschuss seiner gesetzlichen Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses – insbesondere auch im Hinblick auf dessen Zweckmäßigkeit⁵ – und des Lageberichts (§ 96 Abs. 1 AktG bzw. § 30k Abs. 1 GmbHG) überhaupt nachkommen kann.⁶ Ferner ist das nunmehr gesetzlich verankerte Erfordernis eines Finanzexperten im Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss auf die zahlreichen Bilanzskandale der Vergangenheit zurückzuführen, im Zuge derer immer wieder im Finanz- und Rechnungswesen und in der Berichterstattung unbedarfte Aufsichtsräte vom für die Jahresabschlusserstellung verantwortlichen Management getäuscht wurden. Durch eine autonome und bezogen auf das Finanz- und Rechnungswesen und die Berichterstattung fachlich hochqualifizierte Person im Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss versucht der Gesetzgeber somit nicht zuletzt auch möglichen Bilanzdelikten entgegenzuwirken.⁷ Der Finanzexperte soll vor diesem Hintergrund über umfassenden rechnungslegungs- und abschlussprüfungsbezogenen Sachverstand verfügen. Dadurch soll sichergestellt werden, dass der Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss selbst im Hinblick auf komplexe bilanzielle Sachverhalte nicht getäuscht wird und somit auch in diesem Zusammenhang seiner Überwachungsfunktion ordnungsgemäß nachkommen kann.⁸ Selbstredend fungiert der Finanzexperte als primärer Ansprechpartner für den Abschlussprüfer. Der Finanzexperte dient aber nicht nur der kommunikativen Integration des Abschlussprüfers,⁹ sondern ist, wie bereits angedeutet, auch Dreh- und Angelpunkt der Interaktion mit dem Gesamtaufichtsrat bzw. dem Prüfungsausschuss.¹⁰ Ein wesentlicher Schwachpunkt der Bestimmung des § 92 Abs. 4a AktG bzw. § 30g Abs. 4a GmbHG ist, dass die Qualifikation als Finanzexperte nicht objektivierbar ist, weil der Gesetzgeber weder Vorgaben macht, welche Gebiete die Spezialkenntnisse der Finanzexperten abdecken sollen, noch, wie ein Nachweis hierfür geführt werden kann. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass die ErlRV zum GesRÄG 2005 darauf hinweisen, dass insbesondere Wirtschaftsprüfer und für

Fragen der Rechnungslegung in anderen (vergleichbaren) Unternehmen verantwortliche Personen über die erforderlichen Kenntnisse verfügen werden.¹¹ Mit der mangelnden Objektivierbarkeit der Qualifikation als Finanzexperte verfolgt der Gesetzgeber das Ziel, den Kreis der Finanzexperten nicht unsachlich einzuschränken,¹² erreicht dadurch jedoch vielmehr eine unsachliche Erweiterung des Kreises der als Finanzexperten in Frage kommenden Personen. Dies führt nicht zuletzt dazu, dass die Position des Finanzexperten in der Praxis regelmäßig auch von Personen übernommen wird, die hierfür nicht geeignet sind.¹³ Aufgrund der vagen und unpräzisen Beschreibung des Anforderungsprofils an den Finanzexperten besteht somit die Gefahr, dass der Gesetzgeber das Ziel, die Qualität der Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts durch den Aufsichtsrat zu steigern, verfehlt. Dies wird vor allem dann der Fall sein, wenn der Informationsaustausch mit dem Abschlussprüfer im Zusammenhang mit Fragen der Rechnungslegung unter der mangelnden Expertise des Finanzexperten leidet.^{14,15} De lege ferenda sollten für die Funktion des Finanzexperten im Prüfungsausschuss ausschließlich Wirtschaftsprüfer in Frage kommen.

Verstärkt wird der Makel der mangelnden Objektivierbarkeit der Qualifikation als Finanzexperte im Rahmen der österreichischen Regelung weiterhin dadurch, dass es sich bei der Bestimmung wiederum nur um eine bloße Ordnungsvorschrift handelt, deren Missachtung „lediglich“ haftungsrechtliche Konsequenzen für den Aufsichtsrat nach sich ziehen kann, der Billigung des Jahresabschlusses durch einen rechtswirksamen Beschluss des Gesamtaufichtsrats (§ 96 Abs. 4 AktG) aber nicht entgegensteht.¹⁶ Eine Person, die in die Rolle des Finanzexperten im Prüfungsausschuss „schlüpft“, ohne über die hierzu erforderliche theoretische und praktische Expertise und Erfahrung zu verfügen, macht sich der Einlassungs- bzw. Übernahmefahrlässigkeit schuldig und kann bei Eintritt eines Schadens von der Gesellschaft nach § 99 iVm § 84 AktG bzw. § 33 iVm §§ 25, 27 GmbHG zur Haftung herangezogen werden.¹⁷ Wiewohl

der Grundsatz der Solidarverantwortung des Gesamtaufichtsrats gilt und die Haftung des Finanzexperten nicht über jene anderer Mitglieder des Aufsichtsrats hinausgeht,¹⁸ bejaht die h.L. eine vergleichsweise höhere Sorgfaltspflicht des Finanzexperten.¹⁹ Im Sinne der Klarheit ist aber dennoch auch festzuhalten, dass unabhängig von der Tätigkeit des Finanzexperten im Prüfungsausschuss die übrigen Mitglieder des Aufsichtsrats freilich nicht von der allgemeinen Verpflichtung zur Prüfung des Jahresabschlusses sowie des Lageberichts – wenn auch in geringerer Intensität und mit Unterstützung des Finanzexperten – befreit sind. Kommen einzelne Aufsichtsräte daher dieser Verpflichtung nicht nach, kann dies im Falle des Eintritts eines Schadens und bei Vorliegen eines schuldhaften Verhaltens haftungsrechtliche Konsequenzen nach sich ziehen.²⁰

3. Aufgaben des Prüfungsausschusses

3.1. Überwachung des Rechnungslegungsprozesses

Während § 92 Abs. 4a Z 1 AktG bzw. § 30g Abs. 4a Z 1 GmbHG normiert, dass dem Prüfungsausschuss die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses obliegt, bestimmt § 82 AktG bzw. § 22 GmbHG dagegen, dass die gesetzlichen Vertreter zunächst dafür zu sorgen haben, dass ein Rechnungslegungsprozess, der den Anforderungen des Unternehmens entspricht, eingerichtet und aufrechterhalten wird. Ferner normiert § 222 Abs 1 UGB, dass die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft in den ersten fünf Monaten eines Geschäftsjahres für das vorangegangene Geschäftsjahr den um den Anhang erweiterten Abschluss sowie einen Lagebericht aufzustellen und den Mitgliedern des Aufsichtsrats vorzulegen haben, wobei für börsennotierte Gesellschaften abweichende Fristen gelten können. Der Abschluss hat ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens zu vermitteln. Der Prüfungsausschuss muss sich in geeigneter Weise vergewissern, dass sämtliche gesetzliche Vertreter dem ihm vorgelegten Abschluss und Lagebericht zugestimmt haben. Die Verantwortung der gesetzlichen Vertreter ergibt sich auch aus der Strafbestimmung des § 255 AktG, wonach Mitglieder des

Vorstands (oder des Aufsichtsrats sowie Beauftragte und Abwickler) mit Geld- oder Freiheitsstrafen zu bestrafen sind, wenn sie bei den in dieser Vorschrift genannten Anlässen, die Verhältnisse der Gesellschaft oder mit ihr verbundener Unternehmen oder erhebliche Umstände, auch wenn sie nur einzelne Geschäftsvorfälle betreffen, unrichtig wiedergeben, verschleiern oder verschweigen.²¹ Das zur Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess berufene Organ ist der Aufsichtsrat, wobei dieser diese Aufgabe an einen Prüfungsausschuss übertragen kann bzw. muss. Der Prüfungsausschuss hat zu überwachen, ob der Rechnungslegungsprozess wirksam und funktionsfähig ist und damit richtige und vollständige Finanzinformationen gewährleistet.²² Die Überwachungspflicht des Rechnungslegungsprozesses beinhaltet aber freilich keine Verpflichtung des Prüfungsausschusses, materielle Prüfungshandlungen in Form von Einzelfallprüfungshandlungen bezogen auf Geschäftsvorfälle und Kontoinhalte vorzunehmen. Ebenso ist auch keine aktive detaillierte Prüfung der rechnungslegungsrelevanten internen Kontrollen durch den Prüfungsausschuss selbst mit der Überwachungspflicht verbunden. Vielmehr hat sich der Prüfungsausschuss im Rahmen einer Prozesskontrolle zu vergewissern, ob die gesetzlichen Vertreter einen Rechnungslegungsprozess, der den Anforderungen des Unternehmens entspricht, implementiert haben und ob dieser Prozess wirksam ist.²³ Die Überwachungstätigkeit in Verbindung mit dem Rechnungslegungsprozess, welche vom Prüfungsausschuss selbst aktiv durchzuführen ist, hat zumindest folgende Maßnahmen im Zusammenhang mit dessen Angemessenheit und Dokumentation zu umfassen:²⁴

- Prüfung der Aufbauorganisation anhand von Organigrammen
- Überwachung der Kompetenzverteilung im Rechnungswesen
- Prüfung von Stellvertreterregelungen
- Prüfung der Einhaltung des Vier-Augen-Prinzips
- Prüfung der bedarfsweisen Adaptierung des Rechnungslegungsprozesses
- Prüfung der Evaluierung des Rechnungslegungsprozesses
- Prüfung und Überwachung der

qualitativen und quantitativen Anforderungen an die Mitarbeiter des Rechnungswesens

- Prüfung der Angemessenheit der rechnungslegungsbezogenen IT-Software
- Kritische Würdigung der Finanzberichterstattung des Vorstands bzw. der Geschäftsführer

Zur Durchführung der diversen Überwachungsschritte ist es notwendig, dass der Prüfungsausschuss die hierzu erforderlichen Unterlagen (Organigramme, Arbeitsanweisungen, Dokumentationen, Berichte, Richtlinien, Kanzleiordnung, sonstige Unterlagen) anfordert und sichtet. Ferner kann der Prüfungsausschuss rechnungslegungsprozessverantwortliche Mitarbeiter (auch direkt) befragen, ohne den verantwortlichen Vorstand oder Geschäftsführer einschalten zu müssen. Eine direkte Kontaktierung der verantwortlichen Mitarbeiter des Rechnungswesens ohne Einbindung des verantwortlichen Vorstands oder Geschäftsführers kann anlassbezogen erforderlich sein – insbesondere, wenn konkrete Verdachtsmomente einer Pflichtverletzung bestehen. Eine solche Vorgehensweise ist aber jedenfalls mit Bedacht zu wählen, um nicht die Grenzen zwischen Mitgeschäftsführung und Kontrolle bei Bestehen des dualistischen Systems zu überschreiten.²⁵

3.2. Überwachung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, des internen Revisionssystems und des Risikomanagementsystems

Eine weitere wesentliche vom Prüfungsausschuss wahrzunehmende Aufgabe besteht in der Überwachung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems (IKS), eines allfälligen internen Revisionssystems und des Risikomanagementsystems (RMS) der Gesellschaft (§ 92 Abs. 4a Z 2 AktG bzw. § 30g Abs. 4a Z 2 GmbHG). Auch diese Überwachungsfunktion hat sich auf eine Prozesskontrolle zu beschränken, die auch eine Überprüfung der Implementierung entsprechender Systeme und deren grundsätzlicher Wirksamkeit miteinbezieht.²⁶ Mit der Überwachung des internen Kontrollsystems (IKS) und des Risikomanagementsystems (RMS) geht nach den Vorgaben des Committee of Sponsoring

Organization of the Treadway Commission (COSO) auch die Überwachung der Compliance-Organisation (Abläufe zur Einhaltung rechtlicher und statutarischer Anforderungen), der Ablauforganisation und der Unternehmensziele einher.²⁷ Folgende konkrete Maßnahmen hat der Prüfungsausschuss in Verbindung mit der Überwachung des internen Kontrollsystems (IKS), eines allfälligen internen Revisionssystems und des Risikomanagementsystems (RMS) aktiv zu ergreifen:²⁸

- Kritische Würdigung der Ziele, Komponenten und Maßnahmen des internen Kontrollsystems (IKS), internen Revisionssystems und Risikomanagementsystems (RMS)
- Kritische Würdigung und Beurteilung der Kontrollmaßnahmen und der Überwachung der Kontrollmaßnahmen des internen Kontrollsystems (IKS)
- Beurteilung der quantitativen und qualitativen personellen Besetzung der internen Revision, auch im Hinblick auf deren Unabhängigkeit
- Beurteilung und kritische Würdigung des vorgelegten Revisionsplans
- Durchsicht und kritische Würdigung der Berichte der internen Revision und Überwachung der Umsetzung empfohlener Maßnahmen

Der Prüfungsausschuss muss sich bei der Ausübung seiner Aufgaben, vor allem bei der Überwachung der Wirksamkeit des Rechnungslegungsprozesses bzw. des rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems, welche er schwerlich selbst durchführen kann, durch die Abschlussprüfung unterstützen lassen, indem er sich deren Ergebnisse berichten lässt und sich damit kritisch auseinandersetzt. Die Verantwortung des Prüfungsausschusses bleibt dadurch allerdings unberührt. Bei der verpflichtenden Inanspruchnahme der Unterstützung durch den Abschlussprüfer ist allerdings zu bedenken, dass diese nur Teilaspekte der Überwachungsbereiche des Prüfungsausschusses abdeckt. Die Überwachungsbereiche des Prüfungsausschusses umfassen dagegen nicht nur den Rechnungslegungsprozess. Jene Aufgaben, die sich auf sämtliche nicht rechnungslegungsbezoge-

nen Bereiche beziehen und daher von der Abschlussprüfung nicht erfasst sind, muss der Prüfungsausschuss daher vollkommen eigenständig wahrnehmen. Dies betrifft insbesondere das nicht rechnungslegungsrelevante interne Kontrollsystem, das nicht rechnungslegungsrelevante Risikomanagementsystem (RMS), aber auch das interne Revisionssystem.

3.3 Aufgaben im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung

Weitere Aufgaben des Prüfungsausschusses bestehen darin, die Abschlussprüfung zu überwachen (§ 92 Abs. 4a Z 3 AktG bzw. § 30g Abs. 4a Z 3 GmbHG), die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu prüfen und zu überwachen (§ 92 Abs. 4a Z 4 AktG bzw. § 30g Abs. 4a Z 4 GmbHG) sowie einen Vorschlag für die Auswahl des Abschlussprüfers vorzubereiten (§ 92 Abs. 4a Z 7 AktG bzw. § 30g Abs. 4a Z 7 GmbHG).

Die Überwachung der Abschlussprüfung durch den Prüfungsausschuss hat sich darauf zu beziehen, ob diese „state of the art“ bzw. *lege artis* unter Berücksichtigung einschlägiger Fachgutachten und Prüfungsstandards durchgeführt wird. Dabei hat der Prüfungsausschuss insbesondere auf folgende Kriterien der Abschlussprüfung zu achten:²⁹ Prüfungsplanung, Prüfungsansatz, Prüfungsdurchführung, Kontrolle der Prüfungshandlungen, Berichterstattung an den Prüfungsausschuss, Fachliche Kompetenz des Schlüsselpersonals und des restlichen Prüfungsteams, Prüfungszeiten und Prüfungstermine sowie System der Qualitätssicherung. Der Prüfungsausschuss hat die vom Abschlussprüfer vorgeschlagenen Prüfungsinhalte und den Ablauf des Prüfungsprozesses (Vorprüfung und Hauptprüfung bzw. Systemprüfung vs. Einzelfallprüfung), die Kapazitätsplanung unter kapazitiven und qualitativen Gesichtspunkten sowie das eingesetzte Schlüsselpersonal (insbesondere den verantwortlichen Prüfungsleiter) zu evaluieren. Im Verlauf und am Ende der Abschlussprüfung ist der Prüfungsausschuss sodann angehalten, diese Kriterien punktuell einer begleitenden Überwachung zu unterziehen, dies insbesondere im Hinblick auf die Einhaltung der Prüfungsplanung. Schließlich

sollte der Prüfungsausschuss am Ende der Abschlussprüfung mit dem Abschlussprüfer den Prüfungsverlauf und aufgetretene Probleme erörtern, wobei dies nicht im Rahmen der offiziellen Sitzung des Prüfungsausschusses, die sich mit dem Jahresabschluss befasst, geschehen sollte. Vielmehr ist der Finanzexperte im Prüfungsausschuss angehalten, bereits auf informeller Basis im Vorfeld dieser Sitzung einschlägige Zweifelsfragen und Schwierigkeiten mit dem Abschlussprüfer zu erörtern und gegebenenfalls auszuräumen.

Um seiner Überwachungsfunktion gerecht zu werden, muss der Prüfungsausschuss bereits vor Prüfungsbeginn mit dem Abschlussprüfer Prüfungsschwerpunkte und die Eckpunkte der wechselseitigen Information und Kommunikation festlegen.³⁰ Dies gilt unabhängig davon, dass der Abschlussprüfer im Rahmen eines eventuell vorhandenen Prüfungskonzepts, welches z.B. im Zuge eines Vergabeverfahrens eingefordert wurde, bereits seinerseits einseitig Vorschläge hierzu unterbreitet hat, die aber nur unverbindlichen Charakter haben und in weiterer Folge jedenfalls auch einer Abstimmung mit dem Prüfungsausschuss bedürfen.

Die Verantwortung des Aufsichtsrats hinsichtlich der Überwachung der Abschlussprüfung beginnt jedoch nicht erst unmittelbar vor Beginn bzw. bei der Aufnahme der Prüfungstätigkeit durch den Abschlussprüfer, sondern bereits bei dessen Auswahl. Aufgabe des Prüfungsausschusses ist nämlich ferner, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vor dessen Auswahl zu überprüfen und während seiner Tätigkeit zu überwachen (§ 92 Abs. 4a Z 4 AktG bzw. § 30g Abs. 4a Z 4 GmbHG). Eine sorgfältige Vorgehensweise des Aufsichtsrats bei der Auswahl des Abschlussprüfers ist wesentlich, zumal sich diese positiv auf die Qualität der Abschlussprüfung auswirkt. Der Abschlussprüfer wird von den Gesellschaftern gewählt, wobei der Wahl ein Vorschlag des Aufsichtsrats vorausgeht, sofern ein solcher besteht (§ 270 UGB).³¹ Im Vorfeld der Auswahl des Abschlussprüfers muss dieser den Aufsichtsrat bzw. den Prüfungsausschuss in mehrfacher Hinsicht

informieren. Mittels eines Transparenzschreibens haben die zur Anbotslegung eingeladenen Abschlussprüfer folgenden Informationspflichten nachzukommen (§ 270 Abs. 1a UGB):

- Vorlage einer nach Leistungskategorien gegliederten Aufstellung über das für das vorangegangene Geschäftsjahr erhaltene Entgelt
- Bericht über die Einbeziehung in ein gesetzliches Qualitätssicherungssystem
- Darlegung und Dokumentation aller Umstände, die eine Befangenheit oder Ausgeschlossenheit begründen könnten (samt getroffenen Schutzmaßnahmen zur Sicherstellung einer unbefangenen Prüfung)

Eine unabdingbare und vom Prüfungsausschuss zunächst zu prüfende und weiterhin zu überwachende Voraussetzung für eine unbefangene Prüfung des Jahresabschlusses ist die wirtschaftliche Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vom Management des zu prüfenden Unternehmens. Diese Voraussetzung könnte beispielsweise dann nicht gegeben sein, wenn ein Abschlussprüfer vom Management eines Unternehmens, das den im Zuge der Abschlussprüfung zu beurteilenden Jahresabschluss erstellt, laufend mit Nichtprüfungsleistungen (insbesondere Beratungsaufträge) beauftragt wird und sich dadurch in einer wirtschaftlichen Abhängigkeit befindet. Dies wird jedenfalls dann der Fall sein, wenn der Abschlussprüfer einen nicht unbeachtlichen Teil seiner Umsätze mit dem zu prüfenden Unternehmen erzielt.³² Dieser Aspekt wurde vom Gesetzgeber insofern berücksichtigt, als vor Erstattung des Vorschlags für die Wahl des Abschlussprüfers sowie vor der Wahl durch die Gesellschafter eine nach Leistungskategorien gegliederte Aufstellung über das für das vorangegangene Geschäftsjahr vom zu prüfenden Unternehmen erhaltene Entgelt vorzulegen ist (§ 270 Abs. 1a UGB).³³ Dabei ist eine Aufschlüsselung zumindest getrennt nach Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen erforderlich.³⁴ Dadurch soll der Abschlussprüfer bereits vorab gezwungen werden, seine Unabhängigkeit vom Management zu belegen. Die inhaltliche Behandlung

dieser Information erfolgt naturgemäß im Prüfungsausschuss. Legistisch betrachtet ist die Bestimmung in Verbindung mit § 271 Abs. 2 Z 7 UGB (bzw. § 271a Abs. 1 Z 1 UGB) zu lesen. Demnach darf nicht Abschlussprüfer sein, wer in den letzten fünf Jahren jeweils mindestens 30% (15% bei der Prüfung börsennotierter oder sehr großer Gesellschaften) der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit als Wirtschaftstreuhänder aus der Prüfung und Beratung des zu prüfenden Unternehmens (oder von mit diesem finanziell nahestehenden Unternehmen) lukriert hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist. Der Prüfungsausschuss ist bei der Auswahl des Abschlussprüfers angehalten, diese Bestimmungskombination aus den §§ 270 Abs. 1a, 271 Abs. 2 Z 7 bzw. § 271a Abs. 1 Z 1 UGB, welche die ökonomische Abhängigkeit des Abschlussprüfers vom Prüfungsmandanten zu unterbinden beabsichtigt, um eine hohe Prüfungsqualität zu gewährleisten, einer ökonomisch-theoretischen Analyse zu unterziehen. Einerseits muss ihm bewusst sein, dass ein Prüfungsumsatz mit einem einzigen Prüfungsmandanten in Höhe von 15% bzw. 30% des Gesamtumsatzes wohl noch immer eine gewisse Mandatsabhängigkeit impliziert und daher die Gefahr einer eingeschränkten Prüfungsqualität in sich birgt.

Andererseits muss er jedoch in seine Überlegungen auch miteinbeziehen, dass die Auswahlkriterien innerhalb der gesetzlichen Vorgaben (extra legem) nicht zu restriktiv festgesetzt werden sollten, um sich bei der Auswahl nicht selbst zu limitieren. Dies hätte nämlich zur Folge, dass Prüfungsmandate ab einer bestimmten Größe nur noch von großen Prüfungsgesellschaften („Big Four“) übernommen werden können.³⁵ Dadurch besteht die Gefahr, dass der Prüfungsausschuss die gesetzliche Vorgabe, eine unabhängige Abschlussprüfung sicherzustellen, verfehlt. Bereits durch die normative Umsatzabhängigkeitsgrenze hat bereits ein Verdrängungsprozess kleiner und mittelständischer Prüfkanzleien eingesetzt, mit dem eine zunehmende Konzentration am Abschlussprüfungsmarkt korreliert. Eine weitere Verschärfung der Anforderungen über die gesetzlichen Anforderungen hinaus geht

zwangsweise auf Kosten des Wettbewerbs sowie zu Lasten der Prüfungsqualität, die in den Kollisionsneigungen auf Seiten der Anbieter ihren Ursprung hat, und kann darüber hinaus zu höheren Prüfungskosten für den Prüfungsmandanten führen.³⁶ Zur praktischen Umsetzbarkeit dieser Bestimmung ist festzuhalten, dass diese lückenhaft ist, weil die zur Anbotsabgabe eingeladenen Abschlussprüfer rechtlich lediglich verpflichtet sind, dem Aufsichtsrat eine nach Leistungskategorien gegliederte Aufstellung über das für das vorangegangene Geschäftsjahr von der zu prüfenden Gesellschaft erhaltene Entgelt vorzulegen. Sie sind dagegen nicht verpflichtet, sämtliche Umsätze ihrer beruflichen Tätigkeit offenzulegen.

Dies wäre jedoch für den Aufsichtsrat erforderlich, um eine Beurteilung hinsichtlich der 15-Prozent- bzw. der 30-Prozent-Umsatzabhängigkeitsgrenze vornehmen und so ein etwaiges wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis feststellen zu können. Umso wichtiger ist es, dass Prüfungsausschüsse in der Praxis Anbot legende Wirtschaftsprüfer von sich aus auffordern, ihre Gesamteinnahmen aus ihrer wirtschaftstreuhänderischen Tätigkeit offenzulegen. Einen weiteren Schwachpunkt der Bestimmung bildet die erst mit einer Verzögerung von fünf Jahren schlagend werdende Wirksamkeit der Umsatzabhängigkeitsgrenze. So lange darf nämlich ein Abschlussprüfer gemäß § 271 Abs. 2 Z 7 UGB bzw. § 271a Abs. 1 Z 1 UGB prüfen, obwohl er sich faktisch in einem wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnis befindet. Er muss die Honorarquote nur einmal unter die 15-Prozent- bzw. 30-Prozent-Umsatzabhängigkeitsgrenze bringen; danach beginnt der fünfjährige Beobachtungszeitraum wieder neu zu laufen, und der Abschlussprüfer hat wieder fünf Jahre Zeit, um die kritische Grenze einmal zu unterschreiten. Der Prüfungsausschuss sollte daher im Zuge seiner Prüfungs- und Überwachungstätigkeit Maßnahmen über die gesetzlichen Vorgaben hinaus ergreifen, die eine wirtschaftliche Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bereits ab der ersten Jahresabschlussprüfung sicherstellen. De lege ferenda ist eine realitätsnähere und praxisbezogenere Fassung des § 271 Abs. 2 Z 7 UGB bzw.

§ 271a Abs. 1 Z 1 UGB wünschenswert. So könnte der Prozentsatz von 30% bzw. 15% etwa auf den durchschnittlichen Gesamtumsatz der letzten fünf Jahre bezogen werden, auf dessen Basis überhaupt kein Abschlussprüfungsmandat angenommen werden sollte, sofern die kritische Grenze überschritten werden würde. Die diesbezügliche Prüfung der Umsatzabhängigkeitsgrenze müsste dabei jedes Jahr auf Basis des durchschnittlichen Gesamtumsatzes der jeweils letzten fünf Jahre erfolgen.³⁷ Der Prüfungsausschuss sollte sich in Ausübung seiner Prüfungs- und Überwachungstätigkeit noch einer weiteren Problematik bewusst sein: Eine Abhängigkeit des Abschlussprüfers vom Prüfungsmandanten wird nämlich nur dann gesehen, wenn zu erwarten ist, dass die 15-Prozent- bzw. 30-Prozent-Umsatzabhängigkeit auch im laufenden Geschäftsjahr gegeben sein wird. Abgesehen von der Möglichkeit des Abschlussprüfers, innerhalb eines realistischen Ermessensspielraums durch subjektive Prognosen die zu erwartenden Umsätze zum eigenen Vorteil zu definieren, ist es für Einnahmen-Ausgaben-Rechner, aufgrund des für sie geltenden Zufluss-Abfluss-Prinzips, relativ unproblematisch, durch eine gezielte Honorarlegung die 15-Prozent- bzw. 30-Prozent-Umsatzabhängigkeit („in fraudem legis“) zu umgehen. Aus diesem Grund sollte das laufende Wirtschaftsjahr nicht in die Betrachtung miteinbezogen werden.

Im Zusammenhang mit der Offenlegung der Honorare betreffend Nichtprüfungsleistungen muss der Prüfungsausschuss im Zuge seiner Prüfungs- und Überwachungstätigkeit im Hinblick auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers weiterhin berücksichtigen, dass sich diese negativ auf die Qualität der Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat auswirken kann. Hierzu ist zunächst auf die unterstützende bzw. beratende Funktion des Abschlussprüfers gegenüber dem Aufsichtsrat zu verweisen. Selbstredend wird der Aufsichtsrat den Abschlussprüfer häufig, wenn dieser ihn mit im Zuge der Abschlussprüfung entdeckten Schwachstellen im Unternehmen konfrontiert, mit weiteren Beratungsaufträgen betrauen. Allerdings verstärkt sich der Trend zur

Trennung von Prüfungs- und Beratungsleistungen innerhalb eines Unternehmens immer mehr. Dieser Umstand wird von Aufsichtsräten in Zukunft wohl verstärkt zum Anlass genommen werden, diverse Beratungsleistungen im Zusammenhang mit Schwachstellen im Unternehmen, seien sie auch vom Abschlussprüfer entdeckt worden, anderwärtig zu vergeben. Konsequenterweise wird bei Abschlussprüfern die Motivation nachlassen, den Aufsichtsrat über die allgemeine Berichterstattung *lege artis* über die Prüfung des Jahresabschlusses hinaus mit Informationen zu versorgen.³⁸

Im Zuge der Ausübung der Überwachungspflicht in Bezug auf die Abschlussprüfung hat sich der Prüfungsausschuss bereits vor der Bestellung des Abschlussprüfers zu vergewissern, dass dieser über eine Bescheinigung über die erfolgreiche Teilnahme an einer externen Qualitätsprüfung verfügt. Rechtliche Grundlage dafür ist das am 1. September 2005 in Österreich in Kraft getretene Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG). Abschlussprüfer, die gesetzliche Abschlussprüfungen nach österreichischem Recht durchführen (§ 1 Z 1 A-QSG), sind demnach verpflichtet, sich einer regelmäßigen externen Qualitätskontrolle zu unterziehen.³⁹ Dabei sind die konkreten Qualitätssicherungsmaßnahmen der Prüfungsbetriebe Prüfungsobjekt der externen Qualitätsprüfung. Folgende Bereiche werden bei externen Qualitätsprüfung schwerpunktmäßig adressiert (§ 2 Abs. 2 A-QSG): Wahrung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, Auswahl, Einsatz und Beaufsichtigung der Mitarbeiter, Aus- und Weiterbildung der Mitarbeiter und die Abwicklung einzelner Prüfungsaufträge.

Hat der Qualitätsprüfer ein uneingeschränktes oder eingeschränktes Prüfungsurteil abgegeben, ist gemäß § 15 A-QSG die erfolgreiche Teilnahme an der externen Qualitätsprüfung durch eine entsprechende Bescheinigung zu bestätigen. Als Zeichen eines gewissenhaften Vorgehens in dieser Überwachungsangelegenheit sollte der Prüfungsausschuss – über die gesetzliche Vorgaben hinaus – davon Abstand nehmen, der Hauptversammlung bzw. der Generalversammlung einen

Abschlussprüfer zur Wahl vorzuschlagen, dessen Prüfungsbetrieb lediglich ein eingeschränktes Prüfungsurteil erhalten hat. Eine solche Einschränkung ist nämlich das Resultat der Feststellung wesentlicher Mängel der Qualitätssicherungsmaßnahmen durch den Abschlussprüfer (§ 15 Abs. 1 Z b A-QSG). Selbst im Falle eines uneingeschränkten Prüfungsurteils sollte der Prüfungsausschuss Einsicht in den Prüfbericht des Qualitätsprüfers nehmen und die Prüfungsfeststellungen analysieren. Auch wenn (unwesentliche) Feststellungen nicht zu einer Einschränkung des Prüfungsurteils führten, ist es ratsam, dass der Prüfungsausschuss Überlegungen anstellt, ob diese Feststellungen unter Berücksichtigung des konkreten Prüfungsgegenstands nicht dennoch einer Beauftragung entgegenstehen.

Die verpflichtende Darlegung und Dokumentation aller Umstände, die eine Befangenheit gemäß § 271 Abs. 1 UGB (insbesondere Anscheinsbefangenheit⁴⁰ bei Vorliegen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Beziehungen) oder Ausgeschlossenheit gemäß § 271 Abs. 2 bis 4 UGB (insbesondere Umsatzabhängigkeit, Besitz von Anteilen am zu prüfenden Unternehmen, Mitwirkung an der Führung der Bücher, an der Aufstellung des Jahresabschlusses oder an der internen Revision, Übernahme von Managementaufgaben, Einbezug in das Treffen wesentlicher rechnungslegungsrelevanter Personalentscheidungen, Erbringung rechnungslegungsrelevanter Bewertungsleistungen oder versicherungsmathematischer Dienstleistungen) und § 271a UGB (insbesondere Umsatzabhängigkeit, Rechts- und Steuerberatungsleistungen mit konkreten Handlungsempfehlungen bei börsennotierten oder sehr großen Kapitalgesellschaften⁴¹) begründen könnten,⁴² stellt einen weiteren Aspekt der Prüfungs- und Überwachungspflicht im Hinblick auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers dar. Der Prüfungsausschuss ist angehalten, die diesbezüglichen Angaben des Abschlussprüfers zu überprüfen und allfällige Schutzmaßnahmen des Abschlussprüfers zu plausibilisieren, um eine unbefangene Prüfung sicherzustellen. Hierzu ist zu konstatieren, dass Schutzmaßnahmen lediglich in Bezug auf Befangenheitsgründe

ergriffen werden können. Ausschlussgründe können dagegen nicht durch Schutzmaßnahmen „geheilt“ werden können.

Im Zuge der Beurteilung, ob Gründe für eine Befangenheit des Abschlussprüfers gegeben sind, muss der Prüfungsausschuss nach objektiven Kriterien vorgehen. Hierbei kommt es nicht unbedingt auf die Erfüllung subjektiver Voraussetzungen aus Sicht des Abschlussprüfers an, sondern vielmehr auch darauf, ob eine maßstabsgerechte, vernünftige, informierte und vorurteilsfreie Person nach objektiven Kriterien eine Befangenheit von vornherein zweifelsfrei ausschließen kann. Der Abschlussprüfer hat daher den Prüfungsausschuss ausreichend und vollständig zu informieren. Dem Prüfungsausschuss obliegt in weiterer Folge die Würdigung der vom Abschlussprüfer vorgebrachten Umstände hinsichtlich einer etwaigen Befangenheit.⁴³

Während – wie bereits angesprochen – Ausschlussgründe nach §§ 271 Abs. 2 bzw. 271a UGB nicht zu „heilen“ sind, hat der Abschlussprüfer bei Vorliegen einer bloßen Besorgnis der Befangenheit nach § 271 Abs. 1 UGB die Möglichkeit, diese durch das Ergreifen geeigneter Schutzmaßnahmen zu beseitigen. Ergreift der Abschlussprüfer von sich aus geeignete Schutzmaßnahmen, ist dem Prüfungsausschuss darüber zu berichten. In besonders sensiblen Fällen sollten der Abschlussprüfer und der Prüfungsausschuss jedoch gemeinsam über eine adäquate Vorgehensweise beraten.

Die Europäische Kommission empfiehlt als geeignete Schutzmaßnahme vor allem die Implementierung eines internen Sicherheitssystems im Prüfungsbetrieb. Der Prüfungsausschuss sollte sich vom Vorhandensein eines solchen internen Sicherheitssystems überzeugen, weil es die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers impliziert. Bei seinen entsprechenden Prüfungshandlungen muss sich der Prüfungsausschuss eine schriftlich ausformulierte Unternehmenspolitik betreffend Unabhängigkeit und Unbefangenheit sowie eine ausreichende Dokumentation der Bewertung von Risikofaktoren im Hinblick auf die Unabhängigkeit und Unbefangen-

heit vorlegen lassen. Dadurch kann sich der Prüfungsausschuss vergewissern, dass Fälle einer Anscheinsbefangenheit sofort erkannt und unverzüglich entsprechende Schutzmaßnahmen ergriffen werden. Des Weiteren sieht die Empfehlung der Europäischen Kommission eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung in Form einer externen Nachschau durch einen anderen prozessunabhängigen Abschlussprüfer vor.⁴⁴ Auch die Einhaltung dieser Empfehlung sollte Prüfungs- bzw. Überwachungsgegenstand des Prüfungsausschusses in diesem Zusammenhang sein.

Wie bereits erörtert, hat der Prüfungsausschuss dem Aufsichtsrat einen Vorschlag für die Auswahl des Abschlussprüfers zu unterbreiten (§ 92 Abs. 4a Z 7 AktG bzw. § 30g Abs. 4a Z 7 GmbHG), womit bereits im Auswahlverfahren der Grundstein für eine von hoher Qualität getragene Abschlussprüfung gelegt werden kann. Eine besondere Herausforderung besteht in diesem Zusammenhang bei ausschreibungspflichtigen Abschlussprüfungsleistungen. Unter Beachtung der Vorschriften des Bundesvergabegesetzes (BVerG) ist der Prüfungsausschuss im Hinblick auf die Eignung der in Frage kommenden Abschlussprüfer angehalten, über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehende Ausschlussgründe und Eignungskriterien (die wirtschaftliche und finanzielle sowie technische Leistungsfähigkeit betreffend) festzulegen, die dem konkreten Ausschreibungsgegenstand Rechnung tragen. Im Zuge des Eignungsverfahrens wird sodann auf Basis der Erfüllung dieser Kriterien eine Vorauswahl getroffen. Jene Abschlussprüfer, die diese Eignungskriterien erfüllen bzw. am besten erfüllen (sofern ein Auswahlverfahren vorgesehen ist), sind in weiterer Folge zur Angebotslegung aufzufordern. Die Angebote sind vom Prüfungsausschuss im anschließenden Vergabeverfahren jedenfalls sowohl nach dem Zuschlagskriterium Preis als auch nach dem Zuschlagskriterium Qualität zu bewerten. Wesentlich ist, dass das Zuschlagskriterium Preis eine nicht zu starke Gewichtung erfährt. Umso entscheidender ist daher die Vorgehensweise des Prüfungsausschusses bei der Festsetzung der Teilkriterien zur Qualität, die es zu definieren gilt. Als qualitative Teilkriterien eignen

sich etwa das Realisierungskonzept, die Kapazitätsplanung, das Schlüsselpersonal, die Konzeptpräsentation und die internationale Vernetzung des Abschlussprüfers. Es wird ausdrücklich festgehalten, dass auch bei der Vergabe von nicht ausschreibungspflichtigen Abschlussprüfungsleistungen sinngemäß vorzugehen ist. Im Lichte der Verantwortlichkeit des Prüfungsausschusses für eine qualitativ hochwertige Abschlussprüfung sollte dem Zuschlagskriterium Qualität jedenfalls mehr Bedeutung beigemessen werden als dem Zuschlagskriterium Preis. Je mehr Bedeutung nämlich dem Zuschlagskriterium Preis zukommt, desto höher ist die Gefahr einer Abschlussprüfung zu einem unangemessen niedrigen Prüfungshonorar, die folglich nicht „state of the art“ bzw. lege artis durchgeführt wird. Ein unangemessen niedriges Prüfungshonorar impliziert nämlich, dass der Zuschlag für eine Abschlussprüfungsleistung auf Grund des Zuschlagskriteriums Preis erteilt und das Zuschlagskriterium Qualität bei der Zuschlagsentscheidung vernachlässigt wurde. Dies kann etwa wie folgt begründet werden, was auch mitunter schon modelltheoretisch und ökonomisch analysiert wurde:

- Um den Zuschlag für Abschlussprüfungsleistungen zu erwirken und „Zutritt“ zu der zu prüfenden Gesellschaft zu erlangen, können Wirtschaftsprüfer geneigt sein, im ersten Jahr der Abschlussprüfung ein nicht kostendeckendes Honorar zu akzeptieren (Low Balling).⁴⁵ Honorardumping kann somit aus subjektiver Prüfersicht eine Notwendigkeit aufgrund mandantenspezifischer Anlaufkosten im ersten Jahr der Prüfung darstellen, die sich infolge von Einarbeitungsinvestitionen ergeben. In Folgejahren fallen Anlaufkosten in Form von Einarbeitungsinvestitionen indes nicht mehr an, wodurch der amtierende Abschlussprüfer gegenüber potenziellen Konkurrenten um das Prüfungsmandat einen Kostenvorteil hat. Konsequenterweise liegt das Anbot des Abschlussprüfers vergangener Jahresabschlüsse preislich über seinem eigenen Prüfungshonorar aus dem Vorjahr, aber unter den Angeboten anderer Abschlussprüfer. In den Folgejahren ist das Prüfungshonorar, bezogen auf die eigenen Prüfungskosten, freilich

kostendeckend (Fee Cutting). Dabei wird eine Rente lukriert (auch als Quasirente bezeichnet), welche allerdings nur eine fiktive ist, da der scheinbar auftretende ökonomische Vorteil lediglich das Dumpingangebot der ersten Prüfungsperiode möglich gemacht hat, was erforderlich war, um den Zuschlag zu erhalten.⁴⁶ Beim Honorardumping basierend auf Quasirenten (Quasirentenmodell) hat der Abschlussprüfer ein gesteigertes Interesse, das Prüfungsmandat nicht zu verlieren, weil er durch die kalkulierten Quasirenten der Folgeperioden die Verluste aus der ersten Prüfungsperiode ausgleichen muss und erst in weiterer Folge an der Abschlussprüfung verdienen kann. Dadurch besteht etwa die Gefahr, im Zuge von potenziell auftretenden Meinungsverschiedenheiten vom Prüfungsmandanten mit einem drohenden Mandatsentzug zu Zugeständnissen gezwungen zu werden, wodurch die Qualität und Verlässlichkeit des Prüfungsurteils des Abschlussprüfers stark eingeschränkt werden.⁴⁷

- Weiterhin besteht in der wirtschaftstreuhandlichen Praxis die Möglichkeit, die Abschlussprüfung durch die Lukrierung von Beratungsaufträgen quer zu subventionieren. Ebenso wie beim Low-Balling-Phänomen im Rahmen des Quasirentenmodells kann das Modell der Quersubventionierung, welches auf strategischer Interdependenz basiert, die Prüfungsqualität beeinflussen. Auch im Falle der Quersubventionierung der Abschlussprüfung durch andere Beratungsleistungen kann nämlich der Abschlussprüfer wirtschaftlichem Druck von Seiten des Prüfungsmandanten ausgesetzt sein. Dies wird etwa dann der Fall sein, wenn es zu Auffassungsunterschieden im Bezug auf einzelne zu prüfende bilanzielle Sachverhalte mit dem Management kommt, welches für den Jahresabschluss verantwortlich ist, in dessen primären Einflussbereich aber auch die Vergabe lukrativer Beratungsaufträge liegen. In einer solchen Konstellation liegt es auf der Hand, dass der Abschlussprüfer verleitet sein kann, sein eigenes wirtschaftliches Interesse über jenes des zu prüfenden Unternehmens stellen. Hinzu kommt ferner, dass nicht kostendeckende Honorare im Bereich der Abschlussprüfung, zu einer

Reduzierung der Prüferstunden führen können. Abschlussprüfer werden nämlich ihre eigene Arbeitskraft bzw. ihr Personal tendenziell dort einsetzen, wo hohe Gewinne zu erzielen sind. Dies wird – wie dargestellt – primär der Beratungsbereich und eben nicht der Bereich der Abschlussprüfung sein. Schließlich führt dies dazu, dass keine hinreichende Sicherheit gegeben ist, dass die Abschlussprüfung „state of the art“ bzw. *lege artis* durchgeführt wird, weil davon auszugehen ist, dass (zu) niedrige Prüfungshonorare in Verbindung mit quersubventionierenden Beratungsaufträgen zur Folge haben, dass erforderliche Prüfungsschritte nicht in geeigneter Form bzw. nicht in ausreichendem Ausmaß gesetzt werden. Außerdem besteht im Zusammenhang mit Abschlussprüfungsleistungen zu unangemessen niedrigen Prüfungshonoraren die Gefahr, dass bei der Abschlussprüfung auf unerfahrene und daher billige Arbeitskräfte (=Prüfungsassistenten in Form von Berufsanwärtern mit mangelnder Abschlussprüfungspraxis) zurückgegriffen wird, was den Effekt der Qualitätsverlustes im Bereich der Abschlussprüfung weiter verstärkt.⁴⁸

Die oben dargestellte Problematik des Honorardumpings zu Lasten der Prüfungsqualität hat auch der Gesetzgeber erkannt. Anlässlich der Anpassung an Art. 25 der Abschlussprüfungs-RL wurde im Zuge des URÄG 2008 kodifiziert, dass das Prüfungshonorar in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben des Abschlussprüfers und dem voraussichtlichen Umfang der Abschlussprüfung zu stehen hat. Das Prüfungshonorar darf ferner nicht durch zusätzliche Leistungen des Abschlussprüfers beeinflusst und an keinerlei Bedingungen geknüpft sein (§ 270 Abs. 1 UGB).⁴⁹

3.4 Prüfung der Rechnungslegungsunterlagen und Berichterstattung über das Prüfungsergebnis an das Plenum

Dem Prüfungsausschuss sind weiterhin folgende Agenden vorbehalten (§ 92 Abs. 4a Z 5 und 6 AktG bzw. § 30g Abs. 4a Z 5 und 6 GmbHG):

- Prüfung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses und

- Vorbereitung der Feststellung des Jahresabschlusses⁵⁰,
- Prüfung des Vorschlags für die Gewinnverteilung,
- Prüfung des Lageberichts bzw. Konzernlageberichts und
- eines allfälligen Corporate Governance-Berichts sowie
- die Erstattung eines Berichts über die Prüfungsergebnisse an den Aufsichtsrat.

Die Prüfungspflicht des Jahres- bzw. Konzernabschlusses umfasst dabei nicht nur eine Recht- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung (Gesetzmäßigkeitprüfung), sondern auch eine Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitprüfung.⁵¹ Die Rechts- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung (Gesetzmäßigkeitprüfung) ist auch der gemeinsame Schnittpunkt hinsichtlich der Prüfungsaktivität von Prüfungsausschuss und Abschlussprüfung. Die Rechts- und Ordnungsmäßigkeitsprüfung bezieht sich auf die Übereinstimmung der Rechnungslegung mit den gesetzlichen und satzungsmäßigen Vorschriften und darauf, ob unter Beachtung der Generalnorm des „*true and fair view*“ insgesamt ein getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des zu überwachenden Unternehmens vermittelt wird.⁵² Der Prüfungsausschuss kann grundsätzlich auf die Prüfungsergebnisse der Abschlussprüfung aufsetzen.⁵³ Etwas anderes gilt allerdings dann, wenn dem Aufsichtsrat bewusst ist oder er damit rechnen muss, dass der Abschlussprüfer seiner Prüfungspflicht nur unzureichend nachkommt. Selbstredend darf sich der Prüfungsausschuss auch dann nicht auf die Ergebnisse der Abschlussprüfung verlassen, wenn der Prüfungsbericht oder andere Quellen offensichtliche Mängel aufweisen.⁵⁴ Die Prüfungsaktivität von Abschlussprüfung und Prüfungsausschuss sind zeitlich und funktional sequenziert. Deshalb hat sich der Umfang der Prüfung durch den Prüfungsausschuss an den Ergebnissen und an der Qualität der Abschlussprüfung zu orientieren. Eine Doppelprüfung ist nicht vorgesehen.⁵⁵ Der Prüfungsausschuss hat vielmehr die Ergebnisse der Abschlussprüfung als Grundlage für seine eigene Prüfung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses heranzuziehen.⁵⁶ Dies bedeutet,

dass den Prüfungsausschuss zwar keine mit einer Abschlussprüfung vergleichbare Prüfungspflicht trifft, sondern dessen Prüfung „lediglich“ eine Plausibilitätsbeurteilung darstellt,⁵⁷ diese aber dennoch einen gewissen Grad an Eigenständigkeit aufweisen muss.⁵⁸ Eine bloße unbesehene Übernahme der Prüfungsergebnisse der Abschlussprüfung steht daher mit dem Konzept der Prüfung durch den Prüfungsausschuss nicht im Einklang.⁵⁹ Der Prüfungsausschuss wird demzufolge auch nicht durch die Abschlussprüfung vom Erfordernis einer eigenständigen kritischen Prüfung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses befreit.⁶⁰ Der Prüfungsausschuss hat darüber hinaus den Jahres- bzw. Konzernabschluss auch hinsichtlich Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit zu prüfen. Dabei erfährt dieser allerdings keine Unterstützung durch die Abschlussprüfung, weil deren Prüfung ausschließlich die Recht- und Ordnungsmäßigkeit des Jahres- bzw. Konzernabschlusses adressiert.⁶¹ Die Wirtschaftlichkeits- und Zweckmäßigkeitprüfung adressiert bilanzpolitische Entscheidungen der Geschäftsführung innerhalb des gesetzlich zulässigen Rahmens und bezieht sich auf die wirtschaftliche Sinnhaftigkeit der Ausübung von Ansatz-, Bewertungs- und Ausweiswahlrechten in der Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung.⁶² Im Fokus stehen insbesondere bilanzpolitische Entscheidungen mit hoher bilanzieller Strahlkraft wie etwa Rückstellungsbildungen, das Ausüben von Bilanzierungs- und Bewertungswahlrechten, die Bildung bzw. Auflösung stiller Reserven oder die Dotierung bzw. die Auflösung von Gewinnrücklagen.⁶³

Die Beurteilung der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit bilanzpolitischer Entscheidungen hat zunächst auf Basis des allgemeinen Unternehmens- und Gesellschafterinteresses, der Eigenkapitalausstattung, der Selbstfinanzierungskraft und der Positionierung des Unternehmens am Kapitalmarkt und an sonstigen Märkten zu erfolgen.⁶⁴ Nicht zuletzt ist aber auch eine Würdigung im Hinblick auf die Dividenden- und Steuerwirkungen solcher bilanzpolitischer Entscheidungen im Rahmen des gesetzlich zulässigen Ermessensspielraums vorzunehmen.⁶⁵

Durch diesen Prüfungsaspekt, der von der Abschlussprüfung nicht tangiert wird, wird der eigenständige Charakter der Prüfung durch den Prüfungsausschuss weiter unterstrichen.⁶⁶

Bei der Prüfung des Vorschlags über die Gewinnverteilung sind die gesetzlichen Vorgaben, die Satzung sowie die Prinzipien der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit zu berücksichtigen. Hinsichtlich der Prüfung der Einhaltung der gesetzlichen Vorgaben gilt es bei der Aktiengesellschaft zu beachten, dass sich die Anteile der Aktionäre am Gewinn nach ihren Anteilen am Grundkapital richten (quotale Beteiligung gemäß § 53 Abs. 1 AktG). Für den Fall, dass nicht alle Einlagen auf das Grundkapital in gleicher Höhe und/oder zum gleichen Zeitpunkt geleistet wurden, erhalten die Aktionäre zunächst eine Vorabdividende in der Höhe von 40% der auf das Grundkapital geleisteten Einlage (§ 53 Abs. 2 AktG). Die gesetzlichen Gewinnverteilungsregeln gelten vorbehaltlich, dass in der Satzung keine davon abweichende Gewinnverteilung bestimmt wurde (§ 53 Abs. 3 AktG). Für die GmbH gilt, dass in Ermangelung einer abweichenden Regelung im Gesellschaftsvertrag die Verteilung des Bilanzgewinns nach dem Verhältnis der eingezahlten Stammeinlagen erfolgt (§ 82 Abs. 2 GmbHG).⁶⁷ Im Hinblick auf die Prüfung der Einhaltung der gesetzlichen und satzungsmäßigen Vorgaben ist die Verantwortlichkeit des Prüfungsausschusses im Zusammenhang mit dem Vorschlag über die Gewinnverteilung offensichtlich. In Bezug auf die Beurteilung des Vorschlags über die Gewinnverteilung im Lichte der Prinzipien der Wirtschaftlichkeit und Zweckmäßigkeit hat der Prüfungsausschuss folgenden Kriterien in seine Beurteilung einfließen zu lassen:⁶⁸ Eigenkapitalausstattung, Kapitalbedarf, Finanzierungsnotwendigkeiten, Notwendigkeit des Aufbaus von Rücklagen, Finanzierungszusagen einzelner Gesellschafter, Zugänglichkeit zum Kapitalmarkt und das Dividendeninteresse der Aktionäre bzw. Gesellschafter.

Für die Prüfung des Lageberichts bzw. des Konzernlageberichts gilt, dass dieser – ebenso wie der Jahres- bzw. Konzernabschluss – hinsichtlich Gesetzmäßigkeit

und inhaltlicher Richtigkeit zu prüfen ist. Auch bei dieser Prüfung kann sich der Prüfungsausschuss grundsätzlich auf die Prüfungsergebnisse der Abschlussprüfung bzw. Konzernabschlussprüfung aufsetzen. Unabhängig davon ist der Prüfungsausschuss jedoch schon auch angehalten, den Lagebericht bzw. Konzernlagebericht anhand des Prüfungsberichts des Abschlussprüfers bzw. Konzernabschlussprüfers einer eigenständigen kritischen Würdigung zu unterziehen. Dabei ist darauf zu achten, dass der Lagebericht bzw. Konzernlagebericht mit dem Jahresabschluss bzw. Konzernabschluss im Einklang steht und die darin enthaltenen sonstigen Angaben die Lage der Gesellschaft bzw. des Konzerns zutreffend darstellen.

Mit dem URÄG 2008 wurde die für börsennotierte Gesellschaften die verpflichtende Erstellung eines Corporate Governance Berichts normiert (§ 243b Abs. 1 UGB). Dieser ist auch dann zu erstellen, wenn die Aktiengesellschaft andere Wertpapiere (z.B. Anleihen) auf einem geregelten Markt ausgegeben hat.⁶⁹ Während der Abschlussprüfer lediglich feststellen muss, ob ein Corporate Governance Bericht erstellt wurde, muss der Prüfungsausschuss diesen im Rahmen seiner Prüfungspflicht nach § 92 Abs. 4a Z 5 AktG auf seine Recht- und Zweckmäßigkeit hin prüfen. Die Prüfung hat sich dabei auf folgende allgemeine Informationen im Corporate Governance Bericht (§ 243b Abs. 1 UGB) zu beziehen: Corporate Governance Kodex, dem sich die Aktiengesellschaft verpflichtet hat; Hinweis, wo dieser Corporate Governance Kodex zugänglich ist; Erklärung für etwaige Abweichungen von L-Regeln⁷⁰ und C-Regeln⁷¹ des Corporate Governance Kodex; Begründung, falls keinem Corporate Governance Kodex entsprochen wird. Konkret sind weiterhin folgenden Angaben im Corporate Governance Bericht (§ 243b Abs. 2 UGB) vom Prüfungsausschuss einer Prüfung zu unterziehen: Zusammensetzung und Arbeitsweise des Vorstands und des Aufsichtsrats sowie seiner Ausschüsse; Maßnahmen zur Förderung von Frauen im Vorstand, im Aufsichtsrat und in leitenden Stellungen (§ 80 AktG) der Gesellschaft; Gesamtbezüge der einzelnen Vorstandsmitglieder. Bei den angeführten

inhaltlichen Anforderungen handelt es sich um grundsätzlich leicht zugängliche Schlüsselinformationen⁷² die tatsächliche Unternehmensführung einschließlich des internen Kontroll- und Risikomanagementsystems betreffend,⁷³ die vom Prüfungsausschuss einfach zu überprüfen sind. Im Anhang 2 zum ÖCGK erfahren die erforderlichen Informationen bzw. Angaben im Corporate Governance Bericht sowie dessen Aufbau eine weitere Konkretisierung, die auf Empfehlungen des AFRAC basieren.⁷⁴ Da der Corporate Governance Bericht nicht vom Abschlussprüfer auf seine inhaltliche Richtigkeit hin zu prüfen ist, kann die Prüfung durch den Prüfungsausschuss nicht auf den Prüfungsergebnissen der Abschlussprüfung basieren. Vielmehr muss der Prüfungsausschuss bei der Prüfung des Corporate Governance Berichts vollkommen selbstständig vorgehen.

Schließlich hat der Prüfungsausschuss dem Gesamtaufsichtsrat, dem die endgültige Wahrnehmung der beschriebenen Pflichten (Prüfung Jahres- bzw. Konzernabschlussabschluss, Lagebericht bzw. Konzernlagebericht, Vorschlag für die Gewinnverwendung, Corporate Governance Bericht obliegen, über die Prüfungsergebnisse Bericht zu erstatten. Aus Gründen der Dokumentation ist eine schriftliche Berichterstattung, die auf die Prüfungsergebnisse im Einzelnen eingeht, ratsam.⁷⁵ Aufbauend auf den Prüfungsergebnissen hat der Prüfungsausschuss die Feststellung des Jahresabschlusses vorzubereiten, wobei die Aufgabe in diesem Zusammenhang darin besteht, eine diesbezügliche Empfehlung an den Gesamtaufsichtsrat abzugeben.^{76,77}

4. Resümee

Der vorliegende Beitrag befasste sich mit den umfassenden Überwachungsagenden des Prüfungsausschusses im Zusammenhang mit der Rechnungslegung und der Abschlussprüfung. Dabei kristallisierte sich insbesondere einmal mehr die Notwendigkeit einer intensiven Kooperation zwischen den Kontrollinstanzen Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer heraus.

1 Vgl. *Kalss in Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG2, § 92 Rz 136; *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 159; *Potyka/Weber*,

Der Prüfungsausschuss nach dem URÄG 2008, GesRZ 2008, 193; *Schimka*, Die Aufsichtsratsausschüsse, in: *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat 810; aA *Dellinger/Steinböck*, BWG, § 63a Rz 62.

2 Vgl. ErlRV 467 BgNR XXIII. GP 35 (URÄG 2008); *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG2, § 92 Rz 136; *Schimka*, Die Aufsichtsratsausschüsse, in: *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat 811; *Potyka/Weber*, Der Prüfungsausschuss nach dem URÄG 2008, GesRZ 2008, 194. Siehe auch *Panzirsch/Reiter*, Konsequenzen bei einem im Ausland ansässigen nicht ausreichend tätigen Prüfungsausschuss des Mutterunternehmens für das inländische verbundene Unternehmen, RWZ 2011/12, 38ff.

3 Vgl. *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG2, § 92 Rz 137; *Schimka*, Die Aufsichtsratsausschüsse, in: *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat 811; *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 168.

4 Vgl. *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer 70.

5 Vgl. *Reiter*, Der Finanzexperte im Prüfungsausschuss des Aufsichtsrats, Aufsichtsrat aktuell 2/2005, 11; *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 168; *Schimka*, Die Aufsichtsratsausschüsse, in: *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat 812.

6 Vgl. *Reiter*, Der Finanzexperte im Prüfungsausschuss des Aufsichtsrats, Aufsichtsrat aktuell 2/2005, 9f; *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer 70; siehe weiterhin ausführlich hierzu *Kalss/Schimka*, Qualifikationsanforderungen an die AR-Mitglieder, in: *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat 82 f; ferner *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 168 ff; *Fida/Gelter/Rechberger*, Der Finanzexperte im Aufsichtsrat – Lex imperfecta?, Ges 2006, 241 f; *Reiter/Panzirsch*, RWZ 2010/49, 197 ff.

7 Vgl. *Chini/Reiter/Reiter*, GesRÄG/A-QSG 2005, 52; *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer 70.

8 Vgl. *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer 70.

9 Vgl. ErlRV 927 BgNR XXII. GP 3 (GesRÄG 2005); *Reiter*, Der Finanzexperte im Prüfungsausschuss des Aufsichtsrats, Aufsichtsrat aktuell 2/2005, 11; *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 164; *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer 70.

10 *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer 126.

11 ErlRV 927 BgNR 22. GP zum GesRÄG 2005 (§ 92 Abs. 4a AktG), die sich allerdings auf die alte restriktivere Rechtslage beziehen, die „besondere Kenntnisse ... im Finanz- und Rechnungswesen ...“ verlangt (§ 92 Abs. 4a AktG bzw. § 30g Abs. 4a GmbHG idF GesRÄG 2005).

12 Vgl. *Reiter*, Der Finanzexperte im Prüfungsausschuss des Aufsichtsrats, Aufsichtsrat aktuell 2/2005, 11.

13 Siehe zur fachlichen Kompetenz von Aufsichtsräten bzw. Mitgliedern von Prüfungsausschüssen in Österreich auch eine empirische Untersuchung, durchgeführt 2009/10: *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer 126 ff.

14 Vgl. *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer 73.

15 Siehe hierzu auch die korrespondierende, aber konkretere Bestimmung im US-amerikanischen Sarbanes-Oxley Act (SOX), die durch die SEC präzisiert wird und an der sich die österreichische Regelung de lege ferenda orientieren sollte (17CFR 229.401 (h) (3); Release No. 33-8177, II.A.4.a.); vgl. ferner *Fida/Gelter/Rechberger*, Der Finanzexperte im Aufsichtsrat – Lex imperfecta? Ges 2006, 239 (239 ff.), mit der Anmerkung, dass die US-amerikanischen Vorgaben für die Auslegung im Zusammenhang mit dem Anforderungsprofil für die Funktion des Finanzexperten, wenn auch diese nicht abschließend sind, zumindest als Ideengeber fruchtbarer zu sein scheinen.

16 Vgl. *Fida/Gelter/Rechberger*, Der Finanzexperte im Aufsichtsrat – Lex imperfecta?, Ges 2006, 244; *Schimka*, Die Aufsichtsratsausschüsse, in: *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat 813.

17 Vgl. *Kalss/Schimka*, Qualifikationsanforderungen an die AR-Mitglieder, in: *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat 83; *Schimka*, Die Aufsichtsratsausschüsse, in: *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat 814; *Schauer*, Zivilrechtliche Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats, in: *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat 1041 ff.

18 Vgl. *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer 71; *Reiter*, Der Finanzexperte im Prüfungsausschuss des Aufsichtsrats, Aufsichtsrat aktuell 2/2005, 11; *Chini/Reiter/Reiter*, GesRÄG/A-QSG 2005, 52; siehe auch SOX Act Section 407 zur Haftung des financial expert im angloamerikanischen audit committee.

19 Vgl. *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG2, § 92 Rz 140; *Schauer*, Zivilrechtliche Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats, in: *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat 1056; *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 167; *Riss*, Doppelorganschaft und Treuepflichten 56.

20 Zur Haftung von Mitgliedern des Aufsichtsrats im Allgemeinen siehe *Schauer*, Zivilrechtliche Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats, in: *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat 1041 ff.

21 Siehe hierzu ebenso § 122 GmbHG.

22 Vgl. *Dellinger/Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 63a Rz 103; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG2, § 92 Rz 146.

23 Vgl. ErlRV 467 BgNR 23. GP 36 (URÄG 2008); *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 161; *Potyka/Weber*, Der Prüfungsausschuss nach dem URÄG 2008, GesRZ 2008, 195; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG2, § 92 Rz 146; *Schimka*, Die Aufsichtsratsausschüsse, in: *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat 813.

24 Vgl. teilw. auch *Dellinger/Steinböck* in *Dellinger*, BWG § 63a Rz 104; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG2, § 92 Rz 146; *Potyka/Weber*, Der Prüfungsausschuss nach dem URÄG 2008, GesRZ 2008, 195.

25 Vgl. *Von Rosen*, Fehlentwicklungen bei Compliance und Risikomanagement – Zugleich eine Anmerkung zum Regierungsentwurf des BILMOG, Steuer-Journal 15/2008, 539; zust. *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 163.

26 Vgl. ErlRV 467 BgNR 23. GP 36 (URÄG 2008); *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 161; *Potyka/Weber*, Der Prüfungsausschuss nach dem URÄG 2008, GesRZ 2008, 195; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG2, § 92 Rz 146; *Schimka*, Die Aufsichtsratsausschüsse, in: *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat 813.

27 Vgl. Committee of Sponsoring Organization

of the Treadway Commission (COSO), Unternehmensweites Risikomanagement – Übergreifendes Rahmenwerk (Zusammenfassung), übersetzt vom Deutschen Institut für Interne Revision e.V., Frankfurt/Main 2006.

28 Vgl. *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 162; *Potyka/Weber*, Der Prüfungsausschuss nach dem URÄG 2008, GesRZ 2008, 195; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG2, § 92 Rz 149.

29 Vgl. *Dellinger/Steinböck* in *Dellinger*, BWG3, § 63a Rz 119; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG2, § 92 Rz 150.

30 Vgl. *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 163; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG2, § 92 Rz 150; *Schimka*, Die Aufsichtsratsausschüsse, in: *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat 816.

31 Die Zuschlagsentscheidung fällt somit bereits auf Ebene des Aufsichtsrats, die Aufgabe der Hauptversammlung bzw. Generalversammlung beschränkt sich somit in der Praxis auf die Überprüfung, ob das Vergabeverfahren ordnungsgemäß abgelaufen ist (*Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer 69).

32 Vgl. *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer 49.

33 Vgl. dazu auch ISA 260.13, wonach der Abschlussprüfer dem Aufsichtsrat alle Beziehungen und Honorare für Prüfungsleistungen des Vorjahres aufgliedert nach Leistungskategorien mitteilen muss.

34 Siehe dazu auch Regel 80 ÖCGK.

35 Zum Dilemma des Gesetzgebers im Allgemeinen, dass einerseits bei einem Prüfungsumsatz in der Höhe von 15% bzw. 30% des Gesamtumsatzes eine wirtschaftliche Mandatsabhängigkeit schwer auszuschließen ist, andererseits durch diese Regelung kleinere und selbst mittelständische Prüfungsgesellschaften nach und nach vom Markt verdrängt werden und nur noch große Prüfungsgesellschaften übrig bleiben siehe Rückle, Zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in: *Altenburger* (Hrsg.), Reformbedarf bei der Abschlussprüfung – Umstrittene Rückstellungen (2005) 28; *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer 49.

36 Siehe auch *Kraßnig*, Grundlagen der Qualitätssicherung, 91 ff.

37 Siehe hierzu bereits *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer 51.

38 So bereits *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer 52.

39 Siehe dazu ausführlich etwa ErlRV 970 BgNR 22. GP zum A-QSG; *Chini/Reiter/Reiter*, GesRÄG/A-QSG 2005; *Reiter/Haase/Benesch*, Das neue Qualitätssicherungsgesetz, in: *IWP* (Hrsg.), Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2006 (2006) 210.

40 Vgl. ErlRV 927 BgNR 22. GP zum GesRÄG 2005; zur Anscheinsbefangenheit siehe etwa *Quick*, Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Spiegel der Wissenschaft, in: *Haller* (Hrsg.), Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance in Österreich 92. Ausführlich dazu auch die Ausführungen zur Unabhängigkeit im Code of Ethics in Section 8.28. Siehe kritisch zu Umsetzbarkeit *Milla/Steri/Gedlicka*, Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Reformbedarf und Lösungsansätze, in: *IWP*

(Hrsg.), Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2003 31.

41 Zur größenmäßigen Kategorisierung von Kapitalgesellschaften siehe § 221 UGB.

42 In diesem Kontext sind auch die Vorschriften des § 271 Abs. 3 und 4 UGB und 271b UGB zu beachten, die die Befangenheit oder Ausgeschlossenheit eines Wirtschaftsprüfers, der seinen Beruf gemeinsam mit einer ausgeschlossenen Person ausübt, einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bzw. im Netzwerk (Netzwerkbefangenheit) regelt.

43 Siehe auch *Chini/Reiter/Reiter*, GesRÄG/A-QSG 2005, 72.

44 Siehe Empfehlung 2002/590/EG der Europäischen Kommission – Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien (4. Abschnitt: Schutzmaßnahmen). Siehe auch ErlRV 467 BlgNR 23. GP zum URÄG 2008. Die Prüfung durch einen anderen prozessunabhängigen Abschlussprüfer ist gemäß International Standard on Quality Control 1 (ISQC 1) Punkt 60 analog durchzuführen.

45 Siehe etwa De Angelo, Auditor independence, "low balling", and disclosure regulation, in: *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3 (1981), 113 ff; Stefani, Abschlussprüfung, Unabhängigkeit und strategische Interdependenzen – eine ökonomische Analyse institutioneller Reformen zur Steigerung der Prüfungsqualität 233 ff.; Gelter, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung (2004) 122 ff.; derselbe, Zur ökonomischen Analyse der begrenzten Haftung des Abschlussprüfers, WPg 2005, 488 (488 f.); derselbe, Unabhängigkeit, Prüferbestellung und Audit Committee: Ein Vergleich zwischen Österreich und den USA, RWZ 2004, 54 (54 f.); *Marten/Quick/Ruhnke*, Wirtschaftsprüfung – Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen 3 152 ff.

46 Vgl. *De Angelo*, Auditor independence, "low balling", and disclosure regulation, in: *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 3 (1981), 113 ff; *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer 61; *Kraßnig*, Grundlagen der Qualitätssicherung 135, mwN.

47 Vgl. *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer 61.

48 Siehe *Richter*, Vertrauensgüter, in *Altenburger*, Reformbedarf, 50 f. Siehe auch *Kraßnig*, Grundlagen der Qualitätssicherung, 136; derselbe, Aufsichtsrat aktuell 3/2008, 13 ff; derselbe, *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer 61.

49 Vgl. ErlRV 467 BlgNR XXIII. GP 35 (URÄG 2008); *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 84; *Walter* in *Hirschler*, Bilanzrecht § 270 Rz 7.

50 Der Konzernabschluss wird nicht festgestellt, sondern lediglich zur Kenntnis genommen. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der Konzernabschluss lediglich Informationscharakter hat und nicht wie der Jahresabschluss Grundlage für die Bemessung der Ausschüttung ist (Vgl. *Kalss/Gruber* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG2, § 96 Rz 60; *Kalss* in *Kalss/Nowotny/Schauer*, ÖGesR Rz 3/712).

51 Dies ist auch der wesentliche Unterschied zur Prüfung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses durch den Abschlussprüfer, dessen Prüfung nur den Aspekt der Gesetzmäßigkeit kennt. Vgl. dazu *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG2, § 92 Rz 151.

52 Vgl. *Kalss/Gruber* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG2,

§ 96 Rz 33; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG2, § 92 Rz 151.

53 Vgl. OGH 22.5.2003, 8 Ob 262/02s, RdW 2003, 448; 26.2.2002, 1 Ob 144/01k; *Kalss/Gruber* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG2, § 96 Rz 39 mwN.; *Strasser* in *Jabornegg/Strasser*, Kommentar zum Aktiengesetz 4 (2006), §§ 95-97 Rz 55; *Straube/Ratka/Rauter*, Die Aufsichtsratsgeschäftsordnung 2 (2006), 78; *Gelter* in *Berti/Mandl*, Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 273 HGB; *Milla/Rödler*, Auswahl und Beauftragung des Abschlussprüfers, in: *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat 560; *Wiedermann*, Die Haftung des Aufsichtsrats bei unangemessenen Prüfungshonoraren, RdW 2004, 322 ff; *Kraßnig*, Grundlagen der Qualitätssicherung, 136; derselbe, *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer 35.

54 Vgl. *Gelter/Haberer*, Aufsichtsrat und Konzernabschluss, GesRZ 2001, 172 (172 f.); *Gelter* in *Berti/Mandl*, Rechnungslegungsgesetz, § 273 HGB.

55 Vgl. *Clemm*, Abschlussprüfer und Aufsichtsrat, ZGR 1980, 455.

56 Vgl. *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG, § 96 Rz. 5, m. w. N.; *Strasser* in *Jabornegg/Strasser*, AktG4, §§ 95-97 Rz. 55.

57 Vgl. *Weilinger*, Die Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses 192; Vgl. *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer 36.

58 Vgl. *Kittel*, Handbuch für Aufsichtsratsmitglieder 289; *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 161; *Kalss/Gruber* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG2, § 96 Rz 33. 59 Vgl. *Kalss/Gruber* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG2, § 96 Rz 33; *Kalss*, Die Beziehung eines Sachverständigen durch den Aufsichtsrat, in: *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat 635; *Kalss* in *Konecny*, Insolvenzforum 2009, 149; *Fleischer*, Vertrauen von Geschäftsleitern und Aufsichtsratsmitgliedern auf Informationen Dritter, ZIP 2009, 1404.

60 Vgl. *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer 36.

61 Eine Ausnahme davon besteht etwa dann, wenn der Aufsichtsrat im Zuge seiner Wirtschaftlichkeits- bzw. Zweckmäßigkeitprüfung Unregelmäßigkeiten feststellt und in diesem Zusammenhang den Abschlussprüfer konkret mit Prüfungsschwerpunkten betraut.

62 Vgl. *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG, § 96 Rz 40; *Frotz*, Grundsätzliches zu den Rechten und Pflichten des Aufsichtsrats und seiner bestellten und entsendeten Mitglieder, in: *ÖZW* 1978/2, 44 ff; *Gelter/Haberer*, Aufsichtsrat und Konzernabschluss, GesRZ 2001, 173; *Weilinger*, Die Aufstellung und Feststellung des Jahresabschlusses 199; *Kropff* in *MünchKomm2* § 171 Rz 7 und 28 f.

63 Vgl. *Kittel*, Handbuch für Aufsichtsratsmitglieder, 291.

64 Vgl. *Hüffer*, AktG9 § 171 Rz 8; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG, § 96 Rz 40.

65 Vgl. *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer 36.

66 Vgl. *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer 36.

67 Siehe auch *Koppensteiner/Rüffler*, GmbHG3, § 82 Rz 4; *Bauer/Zehetner* in *Straube*, GmbHG § 82 Rz 34 ff.

68 Vgl. *Kropff* in *MünchKomm2* § 171 Rz 35 und 55; *Hüffer*, AktG9, § 171 Rz 8; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG, § 96 Rz 36.

69 Vgl. ErläutRV 467 BlgNR 23. GP 15.

70 L-Regeln beruhen auf zwingenden Rechtsvorschriften.

71 C-Regeln sollen eingehalten werden. Wird davon abgewichen, hat hierfür eine Begründung zu erfolgen, um ein kodexkonformes Verhalten zu erreichen.

72 Vgl. *Birkner/Inetas*, Verpflichtender Corporate Governance Bericht, RdW 2008, 563.

73 Vgl. Erwägungsgrund 10 RL 2006/46/EG; *Hlawati/Schmidt*, Besonderheiten des Aufsichtsrats in der börsennotierten Gesellschaft, in: *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat 964.

74 Vgl. Austrian Financial Reporting and Auditing Committee, Dezember 2008 – Stellungnahme „Corporate Governance-Bericht gemäß § 243b UGB“, RWZ 2009, 259; *Schenz/Eberhartinger*, Der Österreichische Corporate Governance Kodex in der Fassung Jänner 2009, ÖBA 2009, 333 f.

75 Vgl. *Schimka*, Die Aufsichtsratsausschüsse, in: *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat 816; *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 163 f.; *Kalss* in *Doralt/Nowotny/Kalss*, AktG2, § 92 Rz 151.

76 Vgl. *Dellinger/Steinböck* in *Dellinger*, BWG3, § 63a Rz 123.

77 Bei der Aktiengesellschaft erfolgt die Feststellung des Jahresabschlusses grundsätzlich durch den Aufsichtsrat, es sei denn dieser entscheidet gemeinsam mit dem Vorstand, dass die Feststellung durch die Hauptversammlung erfolgen soll (§ 96 Abs. 4 AktG). Bei der GmbH erfolgt die Feststellung des Jahresabschlusses dagegen zwingend durch die Generalversammlung (§ 35 Abs. 1 Z 1 iVm Abs. 2 GmbHG; siehe auch *Hediger*, Besonderheiten des Aufsichtsrats in der GmbH, in: *Kalss/Kunz*, Handbuch für den Aufsichtsrat 1007).