

Das Zusammenwirken von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer im Prüfungsausschuss – eine empirische Analyse

Eine der wichtigsten Aufgaben des Aufsichtsrats ist die Überwachung der Geschäftsführung bzw die Prüfung des Jahresabschlusses. Bei dieser Aufgabe hat der Abschlussprüfer den Aufsichtsrat zu unterstützen. Um dieser Aufgabe gerecht werden zu können, bedarf es einer engen Zusammenarbeit der beiden, wobei der im Aufsichtsrat angesiedelte Prüfungsausschuss eine geeignete Plattform hierfür darstellt. Der vorliegende Beitrag befasst sich daher mit den Grundlagen des Zusammenwirkens von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer im Prüfungsausschuss, wobei den Ausführungen eine im Jahr 2010 veröffentlichte empirische Untersuchung des Verfassers, die auf einer Befragung von 265 Aufsichtsräten österreichischer börsennotierter Unternehmen basiert, zugrunde liegt.¹⁾

1. Gesetzliche Grundlagen und Etablierung des Prüfungsausschusses in der Praxis

Mit dem Inkrafttreten des GesRÄG 2005 und der Verabschiedung des Österreichischen Corporate Governance Kodex (ÖCGK) wurde vom Gesetzgeber bereits vor einiger Zeit der Prüfungsausschuss aus der Taufe gehoben und mit dem GesRÄG 2008 entscheidend weiterentwickelt. Geregelt ist der Prüfungsausschuss in § 92 Abs 4a AktG bzw § 30g Abs 4a GmbHG. Große Gesellschaften iSd § 221 Abs 3 UGB und börsennotierte Unternehmen haben verpflichtend einen Prüfungsausschuss einzurichten, dem folgende Aufgaben zukommen:

- Überwachung der Rechnungslegung
- Überwachung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, der internen Revision und des Risikomanagementsystems des Unternehmens
- Überwachung der Abschlussprüfung und Konzernabschlussprüfung
- Prüfung und Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers (vor allem im Lichte der für das Unternehmen zusätzlich erbrachten Leistungen)
- Prüfung des Jahresabschlusses und Vorbereitung seiner Feststellung, Prüfung des Vorschlags für die Gewinnverteilung, des Lageberichts und des Corporate-Governance-Berichts sowie Erstattung des Berichts über die Prüfungsergebnisse an den Aufsichtsrat
- Prüfung des Konzernabschlusses und des Konzernlageberichts sowie Er-

stattung des Berichts über die Prüfungsergebnisse an den Aufsichtsrat des Mutterunternehmens

- Vorbereitung des Vorschlags des Aufsichtsrats für die Auswahl des Abschlussprüfers

Dem Prüfungsausschuss muss ein Finanzexperte angehören, der über den Anforderungen des Unternehmens entsprechende Kenntnisse und praktische Erfahrung im Finanz- und Rechnungswesen und in der Berichterstattung verfügt. Damit soll sichergestellt werden, dass der Aufsichtsrat seiner gesetzlich auferlegten Pflicht hinsichtlich der Prüfung des Jahresabschlusses im erforderlichen Ausmaß nachkommt.²⁾ Im Zuge zahlreicher Bilanzskandale in der Vergangenheit hat sich immer wieder gezeigt, dass das für die Jahresabschlusserstellung verantwortliche Management regelmäßig auch Aufsichtsräte getäuscht hat. Durch eine möglichst autonome und fachlich hoch qualifizierte Person im Prüfungsausschuss versucht der Gesetzgeber, weiteren möglichen Malversationen vonseiten des Managements im Zusammenhang mit der Bilanzierung entgegenzutreten.³⁾ Von einer Person mit rechnungslegungs- und abschlussprüfungsbezogenem Sachverstand wird somit erwartet, dass sie sich im Hinblick auf komplexe bilanzielle Sachverhalte nicht so leicht täuschen lässt wie etwa eine Person ohne rechnungslegungs- und abschlussprüfungsbezogenen Background. Der Finanzexperte befindet sich an der Schnittstelle zum Restaufsichtsrat und soll aufgrund seiner allgemeinen

unternehmerischen sowie rechnungslegungs- und abschlussprüfungsbezogenen Kenntnisse primärer Ansprechpartner für den Abschlussprüfer sein.⁴⁾

Für Finanzexperten gilt eine dreijährige *Cooling-off-Phase*, innerhalb deren sie nicht Vorstandsmitglied, leitender Angestellter oder Abschlussprüfer des Unternehmens gewesen sein dürfen. Die für den Finanzexperten geltenden Unabhängigkeitsbestimmungen sind somit strenger als jene für einfache Aufsichtsräte und beruhen auf der Überlegung, dass Personen, die bis vor Kurzem die Geschäfte der Gesellschaft geführt oder deren Jahresabschluss geprüft haben, befangen sein könnten und daher keine führende Rolle im Prüfungsausschuss einnehmen sollen. Kein Einwand besteht dagegen, dass solche Personen ihre idR besonders genauen Kenntnisse über das Unternehmen als einfache Mitglieder im Prüfungsausschuss einbringen.⁵⁾

Auch wenn, insb vonseiten des Berufsstands der Wirtschaftsprüfer, immer wieder bemängelt wird, dass die Plattform des Prüfungsausschusses bis dato nur unzureichend genutzt wird, kann dennoch ein positives Gesamturteil zu dessen Implementierung abgegeben werden. So gaben im Zuge der empirischen Untersuchung immerhin knapp zwei Drittel der Aufsichtsräte an, dass sich dieser positiv auf die Kommunikation bzw Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer ausgewirkt hat.

1) Siehe dazu ausführlich U. Kraßnig, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer – Gesetzlicher Anspruch vs. gelebte Wirklichkeit (2010).

2) Vgl Reiter, Der Finanzexperte im Prüfungsausschuss des Aufsichtsrats, Aufsichtsrat aktuell 2/2005, 9 (9 f).

3) Siehe auch Chini/Reiter/Reiter, GesRÄG/A-QSG 2005, 52.

4) Vgl Chini/Reiter/Reiter, GesRÄG/A-QSG 2005, 52.

5) Vgl ErlRV 927 BlgNR 22. GP zum GesRÄG 2005 (§ 92 Abs 4a AktG). Siehe dazu ferner ausführlich Chini, Vor- und Nachteile eines altersbedingten Wechsels vom Vorsitzenden des Vorstandes zum Vorsitzenden des Aufsichtsrates, Aufsichtsrat aktuell 1/2007, 8 (8 ff).

Verbesserung der Kommunikation von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer aufgrund des Prüfungsausschusses

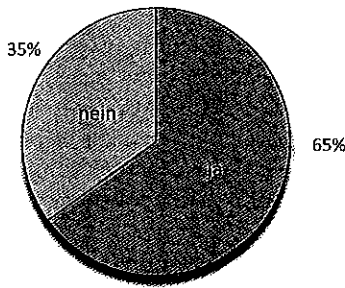


Abbildung 1: Hat sich durch die verpflichtende Implementierung des Prüfungsausschusses die Kommunikation bzw Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer intensiviert?

In weiterer Folge sollen vor dem Hintergrund der oben dargelegten Aufgabengebiete des Prüfungsausschusses die wesentlichen Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen dem Prüfungsausschuss und dem Abschlussprüfer dargestellt und in der Praxis vorherrschende Detailprobleme aufgezeigt werden.

2. Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Prüfungsausschuss vor dessen Bestellung

Im Vorstadium der Auswahl des Abschlussprüfers hat dieser den Aufsichtsrat bzw Prüfungsausschuss in mehrfacher Hinsicht zu informieren. Mittels eines Transparenzschreibens haben die zur Anbotslegung eingeladenen Abschlussprüfer dem Aufsichtsrat folgende Informationen mitzuteilen (§ 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)

Empirisch wurde erhoben, inwieweit dieser Norm in der Praxis entsprochen wird. Dabei gaben 89 % der Befragten an, dass vom Abschlussprüfer die erforderlichen Informationen hinsichtlich des von der Gesellschaft im Vorjahr bezogenen Entgelts, der Einbeziehung in ein gesetzliches Qualitätssicherungssystem und der

Unabhängigkeit anhand eines Transparenzschreibens regelmäßig vorgelegt werden. 6 % gaben dagegen an, dass ein solches Transparenzschreiben nicht erstattet wird, während 5 % hierzu keine Angabe machen wollten bzw konnten. Prima vista erscheint die Tatsache, dass 89 % angaben, dass der Abschlussprüfer seiner gesetzlichen Verpflichtung zur Vorlage eines Transparenzschreibens regelmäßig nachkommt, zufriedenstellend zu sein. Bezieht

man allerdings in die Überlegungen mit ein, dass es sich hierbei zum einen um ein gesetzlich normiertes Pflichterfordernis und zum anderen um Aufsichtsräte börsennotierter Unternehmen mit hochgradigen Organisationsstrukturen handelt, die wohl als „Benchmark“ herangezogen werden können, relativiert sich diese Einschätzung wiederum. Insb vor dem Hintergrund letzterer Feststellung ist aus Sicht des Verfassers zu befürchten, dass Transparenzschreiben von Abschlussprüfern anderer nicht im ATX bzw im ATX-Prime notierender Unternehmen ungleich seltener den Prüfungsausschüssen vorgelegt werden.

Vorlage Transparenzschreiben gem § 270 Abs 1a UGB

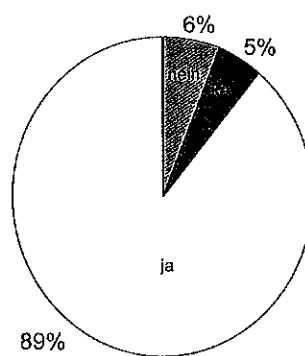


Abbildung 2: Wird dem Aufsichtsrat vom Abschlussprüfer regelmäßig ein Transparenzschreiben gem § 270 Abs 1a UGB vorgelegt?

In der Praxis bringt vor allem die verpflichtende Vorlage einer nach Leistungskategorien gegliederten Aufstellung über das für das vorangegangene Geschäftsjahr erhaltene Entgelt einige Detailprobleme mit sich. Eine unabdingbare Voraussetzung für eine unbefangene Prüfung des

Jahresabschlusses ist die wirtschaftliche Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vom Management des zu prüfenden Unternehmens. Diese Voraussetzung könnte bspw dann nicht gegeben sein, wenn ein Abschlussprüfer vom Management eines Unternehmens, das den im Zuge der Abschlussprüfung zu beurteilenden Jahresabschluss erstellt, laufend mit Nichtprüfungsaufträgen (sprich Beratungsaufträgen) „versorgt“ wird und sich dadurch in einer wirtschaftlichen Abhängigkeit befindet. 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).⁶⁾ Legistisch betrachtet ist die Bestimmung iVm § 271 Abs 2 Z 7 UGB (bzw § 271a Abs 1 Z 1 UGB) zu lesen, wonach nicht Abschlussprüfer sein darf, 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 diesem finanziell nahestehenden Unternehmen) lukriert hat und bei wem dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu

erwarten ist. Zur praktischen Umsetzbarkeit dieser Bestimmung ist festzuhalten, dass diese in Bezug auf nicht im öffentlichen Interesse liegende Unternehmen („public interest companies“) 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, sämtli-

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

che Umsätze ihrer beruflichen Tätigkeit offenzulegen.⁷⁾ Dies wäre jedoch für den Prüfungsausschuss im Aufsichtsrat erforderlich, um eine Beurteilung hinsichtlich der 15-Prozent- bzw der 30-Prozent-Umsatzabhängigkeitsgrenze vornehmen und so ein etwaiges wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis feststellen zu können. In Art 40 der Abschlussprüfer-Richtlinie⁸⁾ wurde dagegen die Notwendigkeit der Offenlegung sämtlicher Umsätze erkannt, und zwar aufgeschlüsselt nach Honoraren für Abschlussprüfungen und nach Honoraren für andere Beratungsleistungen und sonstige Leistungen. Daraus wird ersichtlich, dass die Richtlinie in diesem Punkt wenig konsequent umgesetzt wurde. Eine entsprechende Anpassung der nationalen Offenlegungsvorschrift (§ 270 Abs 1a UGB) an Art 40 der Abschlussprüfer-Richtlinie ist daher unabdingbar. 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 gem § 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 wiederum fünf Jahre Zeit, um die kritische Grenze einmal zu unterschreiten. Aus diesem Grund empfiehlt der Verfasser eine realitätsnähere und praxisbezogenere Fassung des § 271 Abs 2 Z 7 UGB (bzw § 271a Abs 1 Z 1 UGB). 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 über-

schritten werden würde. Die diesbezügliche Prüfung der Umsatzabhängigkeitsgrenze müsste dabei jedes Jahr auf Basis des durchschnittlichen Gesamtumsatzes der jeweils letzten fünf Jahre erfolgen.

3. Zur Verantwortlichkeit des Prüfungsausschusses für den Inhalt des Prüfungsvertrags

Nach der Wahl des Abschlussprüfers durch die Gesellschafter hat der Aufsichtsrat, der die zu prüfende Gesellschaft gegenüber dem Abschlussprüfer vertritt, mit diesem den Prüfungsvertrag über die Durchführung der Abschlussprüfung abzuschließen (§ 270 Abs 1 UGB). Dabei wird der Prüfungsausschuss vorab im Auftrag des Aufsichtsrats tätig. Bedauerlicherweise hat die empirische Untersuchung ergeben, dass sich Aufsichtsräte ihrer inhaltlichen Verantwortlichkeit für den Prüfungsvertrag nicht immer bewusst sind. So gaben immerhin mehr als ein Drittel der Befragten an, dass der Inhalt des Prüfungsvertrags zwischen Vorstand und Abschlussprüfer verhandelt wird. Weitere 23 % der Vorstände verhandeln Seite an Seite mit dem Aufsichtsrat über den Inhalt des Prüfungsvertrags. Auch diese Praxis widerspricht eindeutig dem Gesetz und ist entschieden abzulehnen. 6 % der Befragten wollten sich zur Frage, welches Unternehmensorgan mit dem Abschlussprüfer den Inhalt des Prüfungsvertrags verhandelt, nicht äußern.

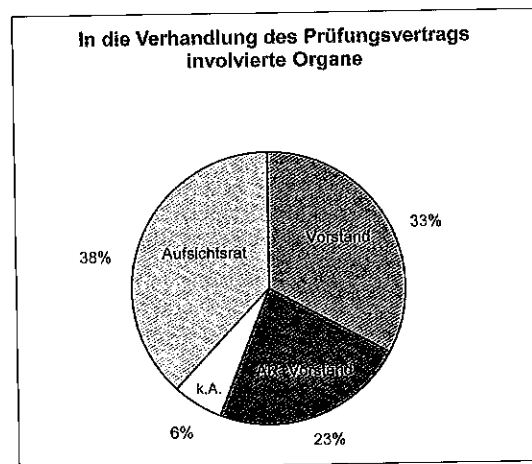


Abbildung 3: Wer verhandelt mit dem Abschlussprüfer den Inhalt des Prüfungsvertrags?

Interessant ist ferner die Tatsache, dass zwei von drei an der Befragung teilnehmenden Wirtschaftsprüfern angaben, dass der Prüfungsinhalt Gegenstand von Verhandlungen zwischen Vorstand und Abschlussprüfer ist. Dieser Umstand zeigt, dass die gesetzliche Verantwort-

lichkeit des Aufsichtsrats für den Inhalt des Prüfungsvertrags offenbar nicht nur in der Aufsichtsratspraxis, sondern auch beim Berufsstand der Wirtschaftsprüfer noch nicht in ausreichendem Ausmaß angekommen zu sein scheint. Daher ist in diesem Zusammenhang viel Aufklärungsarbeit im Aufsichtsrat selbst, im Rahmen von Aufsichtsratsseminaren und nicht zuletzt auch beim Berufsstand der Wirtschaftsprüfer nach wie vor geboten.

4. Das Prüfungshonorar als wesentlicher Bestandteil des Prüfungsvertrags

Einen wesentlichen und aufgrund seines Haftungspotenzials überaus sensiblen Punkt des Prüfungsvertrags stellt die Honorarvereinbarung mit dem Abschlussprüfer dar, welche gem § 270 Abs 1 UGB in den Verantwortungsbereich des Aufsichtsrats bzw Prüfungsausschusses fällt.⁹⁾ Die Sensibilität dieses Themenkreises ist vor dem Hintergrund des in der Abschlussprüferpraxis bis dato dominierenden Honorardumpings zu sehen, das sich in einer Nichteinhaltung des *Quid-pro-quo*-Prinzips niederschlägt. Dies bedeutet, dass das für die Prüfungstätigkeit verrechnete Entgelt in einem zu geringen Verhältnis zu den *verba legalia* des § 269 UGB und den zusätzlich mit der Abschlussprüfung in Verbindung zu bringenden gesetzlichen und berufsständischen Reglementierungen steht, die sich

auf den Gegenstand und den Umfang der Abschlussprüfung beziehen. In der Praxis stellt sich die beschriebene Usance idR so dar, dass Abschlussprüfer mit signifikant unterpreisigen Angeboten den Zuschlag für Abschlussprüfungen erwirken und sich auf diese Weise „Zutritt“ zu der zu prüfenden Gesellschaft verschaffen. In weiterer Folge werden von der zu prüfenden Gesellschaft Beratungsaufträge lukriert, mit denen die Abschlussprüfung quersubventioniert wird.¹⁰⁾ In der abschlussprüferischen Realität soll dieses Modell

strategischer Interdependenz vereinzelt sogar so weit gesponnen werden, dass

9) Vgl auch EIRV 927 BlgNR 22. GP zum GesRAG 2005 (Art IV § 270 Abs 1 HGB).

10) Vgl U. Krabnig, Grundlagen der Qualitätssicherung der Abschlussprüfung in Österreich im Lichte internationaler Entwicklungstendenzen, Diss. WU Wien 2009, 135.

7) Bei Abschlussprüfern von Unternehmen im öffentlichen Interesse (börsennotierte Unternehmen, Kreditinstitute, Versicherungen und Pensionskassen) ist der Gesamtumsatz dagegen aus dem auf der Website verpflichtend zu veröffentlichenden Transparenzbericht ersichtlich (§ 24 Abs 1 Z 9 iVm § 4 Abs 1 A-QSG).

8) Siehe Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, ABl L 157 vom 9. 6. 2006 S 87; siehe auch Empfehlung der Kommission 2002/590/EG vom 16. Mai 2002, Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien, ABl L 191 vom 19. 7. 2002 S 22.

Abschlussprüfungen überhaupt zum Nulltarif angeboten werden, wenn dafür andere lukrative Beratungsaufträge in Aussicht gestellt werden.¹¹⁾ Ein solches Honorardumping kann die Qualität der Abschlussprüfung massiv gefährden, was mitunter auch zu einer Haftung des Aufsichtsrats führen kann.¹²⁾

Der Gesetzgeber reagierte im Zuge des URÄG 2008 auf den in der Abschlussprüferpraxis vorherrschenden Usus des Honorardumpings und seine potenziellen haftungsrechtlichen Folgen und fügte § 270 Abs 1 UGB folgende entscheidenden Sätze hinzu:

„Das Entgelt hat in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben des Prüfers und dem voraussichtlichen Umfang der Prüfung zu stehen. Der Prüfungsvertrag und die Höhe des vereinbarten Entgelts dürfen an keinerlei Voraussetzungen oder Bedingungen geknüpft werden und nicht davon abhängen, ob der Prüfer neben der Prüfungstätigkeit zusätzliche Leistungen für die geprüfte Gesellschaft erbringt.“

Dies bedeutet aber auch, dass der Prüfungsausschuss nunmehr bei der Bestellung des Abschlussprüfers bereits hinsichtlich der Vereinbarung des Prüfungshonorars fachlich und zeitlich mehr gefordert ist als bisher. War es bisher so, dass sich der Aufsichtsrat bzw der Prüfungsausschuss bei der Erstattung eines Wahlvorschlags an die Hauptversammlung bzw an die Generalversammlung vordergründig vom Preis leiten ließ, so wurde durch die gesetzliche Neuregelung dem dadurch am Abschlussprüfermarkt ausgelösten Preiswettbewerb zumindest formal ein Riegel vorgeschoben. Anstatt – wie bisher üblich – dem Billigstbieter, idR ohne weitere Nachprüfung, den Zuschlag zu erteilen, hat sich der Prüfungsausschuss nunmehr eingehend mit den Angeboten der potenziellen Abschlussprüfer auseinanderzusetzen. In einem ersten Schritt wird sich der Abschlussprüfer dabei mit der Zielsetzung sowie mit Art und Umfang der konkreten Abschlussprüfung unter Berücksichtigung von Branchenzugehörigkeit, Größe und Komplexität des zu prüfenden Unternehmens befassen. Darauf aufbauend hat er in einem zweiten Schritt eine Plausibilitätsprüfung hinsichtlich des angebotenen Preises vorzunehmen. Da-

bei hat sich der Prüfungsausschuss vom Abschlussprüfer schon bei der Anbotlegung ein voraussichtliches Stundenbudget vorlegen zu lassen. Dieses hat er sodann, basierend auf seiner eigenen Lebens- und Geschäftserfahrung, kritisch zu beurteilen. Um eine entsprechende Sicherheit bezüglich der Angemessenheit des Stundenbudgets zu erlangen, hat der Abschlussprüfer dem Prüfungsausschuss eine detaillierte Aufstellung hinsichtlich der Vorprüfung (Systemprüfung), Hauptprüfung und allenfalls vertraglich vereinbarter Sonderprüfungsaufträge sowie eine Aufteilung der Stunden auf die unterschiedlichen Prüfungspersonen und deren Qualifikation darzulegen. Anhand eines üblichen Stundensatzes kann der Prüfungsausschuss sodann beurteilen, ob das veranschlagte Prüfungshonorar gerechtfertigt ist. Hat der Prüfungsausschuss nach seiner Plausibilitätsprüfung Zweifel am im Anbot festgelegten Preis, muss er sich im Zuge einer vertiefenden Nachprüfung vom Anbot legenden Abschlussprüfer eingehend über seine Kalkulationsgrundlagen informieren lassen. Kann der Abschlussprüfer dabei nicht nachweisen, dass der Preis für die Abschlussprüfung in einem angemessenen Verhältnis zum vorgesehenen Prüfungsumfang steht, und damit die Zweifel des Aufsichtsrats nicht ausräumen, ist das Anbot auszuschneiden.

Formal betrachtet müsste die dargelegte Neuregelung des § 270 Abs 1 UGB eine Abkehr vom Billigstbieterprinzip hin zum Bestbieterprinzip bedeuten. Anstatt des bisher dominierenden Aspekts des Preises als wichtigstes Auswahlkriterium sollte der Prüfungsausschuss nunmehr weitere Auswahlkriterien, die Rückschlüsse auf die Qualität der Abschlussprüfung *ex ante* ermöglichen sollen, in seine Überlegungen mit einbeziehen.

Kritisch zu sehen ist, was die empirische Untersuchung zum Honorar für Abschlussprüfungen zutage brachte. Formalrechtlich wurde untersucht, inwieweit Aufsichtsräte ihrer Verantwortung zur Verhandlung des Prüfungshonorars mit dem Abschlussprüfer, das letztendlich auch Bestandteil des Prüfungsvertrags ist, gerecht werden. Dabei gaben 50 % der Befragten an, dass sie überhaupt nicht in die Verhandlungen über das Prüfungshonorar mit dem Ab-

schlussprüfer involviert sind, sondern diese Aufgabe von den Vorständen wahrgenommen wird. Weitere 12 % der befragten Aufsichtsräte erklärten, dass sie gemeinsam mit den Vorständen das Prüfungshonorar mit dem Abschlussprüfer verhandeln. Die Konsequenzen dieser Gepflogenheit, die eindeutig den gesetzlichen Vorgaben (§ 270 Abs 1 UGB) und jedem Grundverständnis über eine unabhängige Abschlussprüfung zuwiderläuft, sind ebenso evident wie fatal. Einem Jahresabschluss, der von einem Abschlussprüfer testiert wurde, dessen Honorar von Verhandlungen abhängig ist, die mit jenem Unternehmensorgan (Vorstand) geführt werden, das für die Erstellung des Jahresabschlusses verantwortlich ist, kann kein Vertrauen geschenkt werden.

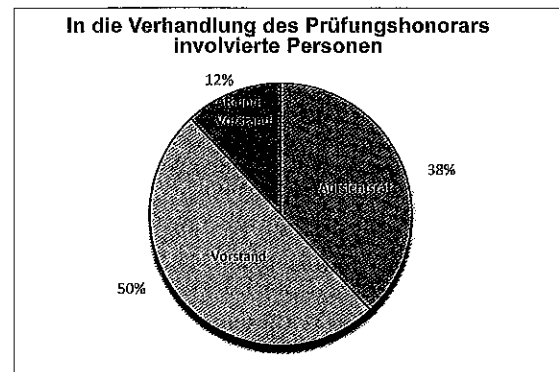


Abbildung 4: Wer verhandelt mit dem Abschlussprüfer das Prüfungshonorar?

Nicht zufriedenstellend ist ferner das Ergebnis hinsichtlich der materiellrechtlichen Frage, ob neben der Abschlussprüfungsleistung andere (Beratungs-) Leistungen an das Unternehmen erbracht werden. 46 % der Befragten bejahten diese Frage. 15 % wollten sich diesbezüglich nicht äußern. Von jenen Befragten, die angaben, dass der Abschlussprüfer noch weitere Leistungen an das geprüfte Unternehmen erbringt, gaben immerhin 17 % an, dass diese Leistungen das Honorar für die Abschlussprüfung beeinflussen. Weitere 13 % gaben auf diese Frage keine Antwort. Abgesehen davon, dass dieses Vorgehen wohl teilweise gegen § 271a UGB, welcher die Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers in besonderen Fällen regelt, verstoßen wird, zeigt das Ergebnis der Untersuchung insb, dass häufig § 270 Abs 1 UGB verletzt wird, wonach das Prüfungshonorar nicht von zusätzlichen Leistungen abhängen darf. 12 % gaben außerdem explizit an, die Auswahl des Abschlussprüfers davon abhängig zu machen, ob bereits andere

11) Vgl Richter, Abschlussprüfungen als Vertrauensgüter, in *Altenburger*, Reformbedarf 50.
12) Vgl *Wiedermann*, Die Haftung des Aufsichtsrats bei unangemessenen Prüfungshonoraren, RdV 2004, 322.

(Beratungs-)Leistungen vom infrage kommenden Abschlussprüfer an das Unternehmen erbracht werden. Dies ist wohl ein weiteres Indiz dafür, dass Abschlussprüfungsleistungen preislich verteilt an andere an das Unternehmen erbrachte Leistungen gekoppelt sind.

Bezeichnend ist außerdem, dass mehr als zwei Drittel der in die Honorarverhandlungen involvierten Aufsichtsräte das Honorar des Abschlussprüfers als ein maßgebliches Auswahlkriterium ansehen. Dies ist zwar noch kein Nachweis dafür, dass regelmäßig der Billigstbieter den Zuschlag für die Durchführung einer Abschlussprüfung erhält, aber dennoch ein Indiz, dass die Auswahl des Abschlussprüfers nach wie vor stark preisinduziert ist. Der Preis sollte allerdings nur dann als maßgebliches Entscheidungskriterium herangezogen werden, wenn alle anderen Auswahlkriterien von den infrage kommenden Abschlussprüfern gleichermaßen erfüllt werden.¹³⁾

5. Kommunikativer Kontakt zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer als Kontinuum

Um dem Erfordernis einer hochwertigen Zusammenarbeit zwischen Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer im Sinne einer effizienten Unternehmensüberwachung gerecht zu werden, ist der bloße Informationsaustausch vor und nach der Abschlussprüfung – wie im Gesetz normiert – bei Weitem unzureichend. Vielmehr bedarf es eines laufenden kommunikativen Kontakts über den gesamten Prüfungszeitraum hinweg.¹⁴⁾ Dabei soll der Prüfungsausschuss den Abschlussprüfer laufend über aktuelle Unternehmensgeschehnisse, insb über jüngste Geschäftsfälle und Risiken, sowie über Erkenntnisse, zu denen der Aufsichtsrat im Zuge seiner laufenden unterjährigen Kontroll- und Überwachungstätigkeit gelangt ist, unterrichten. Zum Zwecke des Nachweises der Pflichterfüllung durch den Prüfungsausschuss hat dieser jedenfalls dafür Sorge zu tragen, dass diese Vorgehensweise entsprechend

13) Zu den maßgeblichen Kriterien für die Auswahl des Abschlussprüfers siehe ausführlich U. Kraßnig, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer – Gesetzlicher Anspruch vs. gelebte Wirklichkeit (2010) 119 ff.

14) Siehe hierzu auch die Idee von Theisen, Information und Berichterstattung des Aufsichtsrats⁴ (2007) 83 ff, 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.

protokolliert wird. Umgekehrt soll der Abschlussprüfer den Prüfungsausschuss, über den aktuellen Fortschritt der Abschlussprüfung informieren und bereits mit Zwischenergebnissen, vor allem in Bezug auf gemeinsam festgelegte Prüfungsschwerpunkte, versorgen, die der Prüfungsausschuss sodann bereits für seine eigene Prüfung verwerten kann. Im Prüfungsvertrag könnten etwa periodische Sitzungen – im Abstand von bspw drei Wochen – festgelegt werden, zu denen Mitglieder des Prüfungsausschusses mit dem Abschlussprüfer zum Informationsaustausch zusammentreffen. Zumindest sollte der Abschlussprüfer ausgewählten Mitgliedern des Prüfungsausschusses 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 Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer 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. Jedenfalls ratsam ist es jedoch wiederum, die mündliche (Zwischen-)Berichterstattung schriftlich zu protokollieren. 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. 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 Prüfungsausschuss gegeben sein kann.

Wie bereits unter Pkt 1. ausgeführt, hat sich der Prüfungsausschuss positiv auf die Kommunikation zwischen Auf-

sichtsrat und Abschlussprüfer ausgewirkt. Dennoch ist auch festzuhalten, dass über 20 % der Aufsichtsräte in börsennotierten Unternehmen 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 anderen 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.

Erwünschtheit einer weiteren kommunikativen Integration des Abschlussprüfers

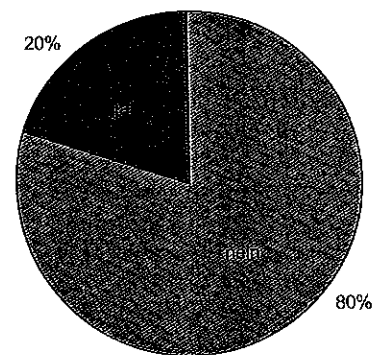


Abbildung 5: Ist eine weitere kommunikative Integration des Abschlussprüfers wünschenswert?

6. Der Prüfungsbericht

Wenn von einer Intensivierung der Zusammenarbeit zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat die Rede ist,¹⁵⁾ hat diese Diskussion insb auch eine Verbesserung der Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat einzuschließen. Dabei ist eine unabhängige Information des Aufsichtsrats essenziell für dessen Überwachungs- und Kontrolltätigkeit. Daher gilt der Prüfungsbericht auch als das zentrale

15) Vgl L. Kraßnig, Die Kooperation zwischen Aufsichtsrat und Wirtschaftsprüfer als wichtiger Beitrag zu einer hochqualitativen Abschlussprüfung, Aufsichtsrat aktuell 3/2007, 6; weiters U. Kraßnig, Zur Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats bei der Bestellung des Abschlussprüfers de lege ferenda, Aufsichtsrat aktuell 3/2008, 13; Prändl/Schober, RWZ 2005, 594; Draxler, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer „viribus unitis“, in Hammerschmied, FS Brogányi 243 f; Brogányi/Jordis/Draxler, Prüfungsausschuss, in *ivw*, Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2008, 163 f.

Berichterstattungsinstrument des Abschlussprüfers im Zuge der Prüfung des Jahresabschlusses,¹⁶⁾ weil dieser von einer objektiven Stelle kommt und im Gegensatz zu unternehmensintern aufbereiteten Informationsmedien vom Vorstand bzw von den Geschäftsführern unbeeinflusst ist. Berichtsempfänger sind neben den gesetzlichen Vertretern insb auch die Aufsichtsräte des geprüften Unternehmens, wobei sich idR primär der Prüfungsausschuss damit befassen wird.¹⁷⁾

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 habe zur Folge, dass die Überwachungsfunktion nur unzureichend erfüllt sei.¹⁸⁾ 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 und 6 für die niedrigste Verwendungsintensität. Der Prüfungsbericht kam bei dieser Untersuchung lediglich auf einen Durchschnittswert von 3,87, den zweit-schlechtesten aller ermittelten Werte im Zuge dieser Untersuchung. Vordringlich verwenden Aufsichtsräte im Zuge ihrer Überwachungstätigkeit dagegen den Jahresabschluss und Quartalsberichte, die einen Durchschnittswert von 2,46 und 2,93 erreichten (siehe Abbildung 6).

Die empirische Erhebung befasste sich darüber hinaus konkret mit Schwachstellen, die Prüfungsberichte regelmäßig aus Aufsichtsratssicht aufweisen. Folgendes Ergebnis-Abstract gibt einen konzisen Gesamtüberblick darüber:

16) Vgl etwa Marten/Quick/Ruhnke, Lexikon der Wirtschaftsprüfung (2006) 599.
 17) Siehe dazu ausführlich Scheffler, Die Berichterstattung des Abschlussprüfers aus Sicht des Aufsichtsrats, WPg 2002, 1289 (1289 ff); Rechberger in Bertl/Mandl, Rechnungslegungsgesetz, § 273 HGB.
 18) Vgl Weigle, Aufsichtsräte stellen die falschen Fragen, Der Aufsichtsrat 7–8/2006, 1.

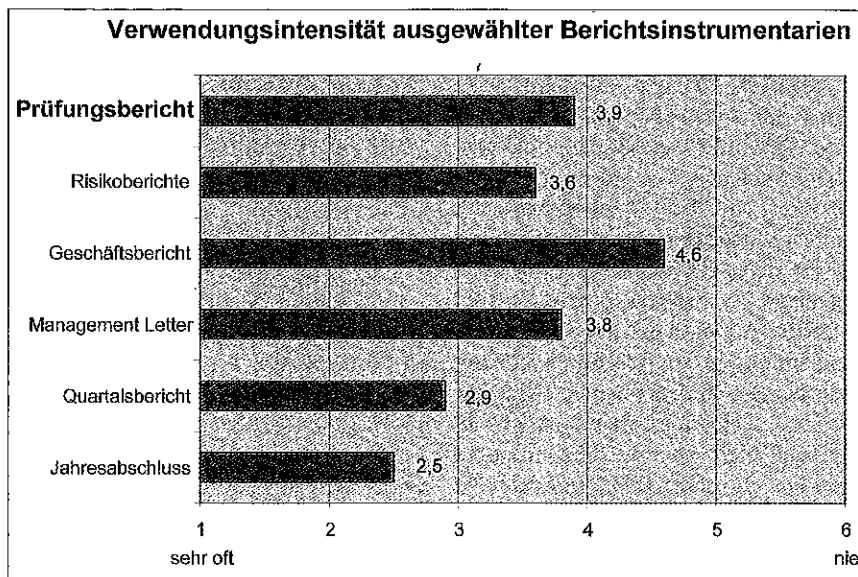


Abbildung 6: Welches Berichtsinstrumentarium wird vom Aufsichtsrat im Zuge seiner Überwachungstätigkeit vordringlich verwendet?

- 16 % der befragten Aufsichtsräte gaben an, dass sie eine Aufgliederung relevanter Posten des Jahresabschlusses als destruktiv redundant empfinden, sofern diesem Erfordernis bereits im Anhang zum Jahresabschluss gem § 236 UGB entsprochen wurde, weil der Prüfungsbericht dadurch unnötig „aufgebläht“ wird.
- 21 % der befragten Aufsichtsräte kritisierten die regelmäßig mangelhafte Interpretation der bzw Ausführungen zur Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage im Prüfungsbericht.
- Im Zuge der empirischen Untersuchung bemängelten 23 % der Aufsichtsräte das regelmäßige Fehlen einer Darstellung relevanter Leistungsindikatoren im Rahmen von Zeitreihen (über drei bis fünf Jahre).
- 15 % der befragten Aufsichtsräte bemängelten, dass vereinbarte Prüfungsschwerpunkte im Prüfungsbericht nicht ausreichend berücksichtigt werden.
- 4 % der befragten Aufsichtsräte gaben an, dass Prüfungsberichte regelmäßig unvollständig sind.
- 2 % der befragten Aufsichtsräte 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 im Prüfungsbericht nicht in der dafür gebotenen Deutlichkeit anspricht.

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

7. Der Management Letter

Ein grundsätzlich wertvoller Beitrag zur Förderung der Kommunikation zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer ist der Management Letter.¹⁹⁾ Dieser ist dem Vorsitzenden des Aufsichtsrats zur Kenntnis zu bringen und in weiterer Folge im Prüfungsausschuss zu behandeln (Regel 82 ÖCGK). 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 angesprochen werden können, auch wenn sie nicht zu einer Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks führten. 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, aber von denen die gesetzlichen Vertreter zum Zweck der rechtzeitigen Einleitung erforderlicher und adäquater Gegenmaßnahmen dennoch Kenntnis erlangen sollten. In der Abschlussprü-

19) Vgl aus dem Schrifttum statt vieler etwa Büchele, Risikomanagement des Vorstands als Zeichen „guter“ Corporate Governance, GesRZ 2003, 233.

fungspraxis werden im Management Letter häufig Schwachstellen des internen Kontrollsystems und des Risikomanagementsystems angesprochen.²⁰⁾ Wesentlich ist, dass der Abschlussprüfer Schwachstellen des internen Kontrollsystems nicht nur formal anspricht, sondern auch allgemeine Empfehlungen für Gegenmaßnahmen in Form von Aufzeigen von Gestaltungsalternativen unterbreitet, um diese in weiterer Folge auch möglichst zeitnah auszuräumen. Stellt der Abschlussprüfer im Folgejahr fest, dass der Prüfungsmandant den Anregungen nicht nachgekommen ist, so sollte dies wiederum Gegenstand der Berichterstattung im Management Letter sein. Die empirische Untersuchung hat in diesem Zusammenhang allerdings gezeigt, 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 allgemeine Empfehlungen zur Ergreifung von erforderlichen Gegenmaßnahmen abzugeben. Dieser Umstand wurde von immerhin über 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 und daher im Prüfungsausschuss auch nicht behandelt wird.

Der Management Letter ist kein alternatives Berichtsinstrumentarium zum Prüfungsbericht. Hinsichtlich der 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 Prüfungsbericht aufzunehmen sind. Vor dem Hintergrund, dass 19 % der Aufsichtsräte eine Verwässerung der Inhalte mit anderen Berichtsinstrumentarien monierten, wäre eine entsprechende Klarstellung im ÖCGK wünschenswert.

20) Vgl. Marten/Quick/Ruhnke, Lexikon der Wirtschaftsprüfung, 524 f.; Draxler, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer „viribus unitis“, in: Hamerschied, FS Brogyányi 257; Brogyányi/Jordis/Draxler, Prüfungsausschuss, in: iwv, Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2008, 178; Geirhofer, Prüfungsbericht und Management Letter des Abschlussprüfers als Unterstützungsinstrument für Aufsichtsratsmitglieder, Aufsichtsrat aktuell 5/2005, 23.

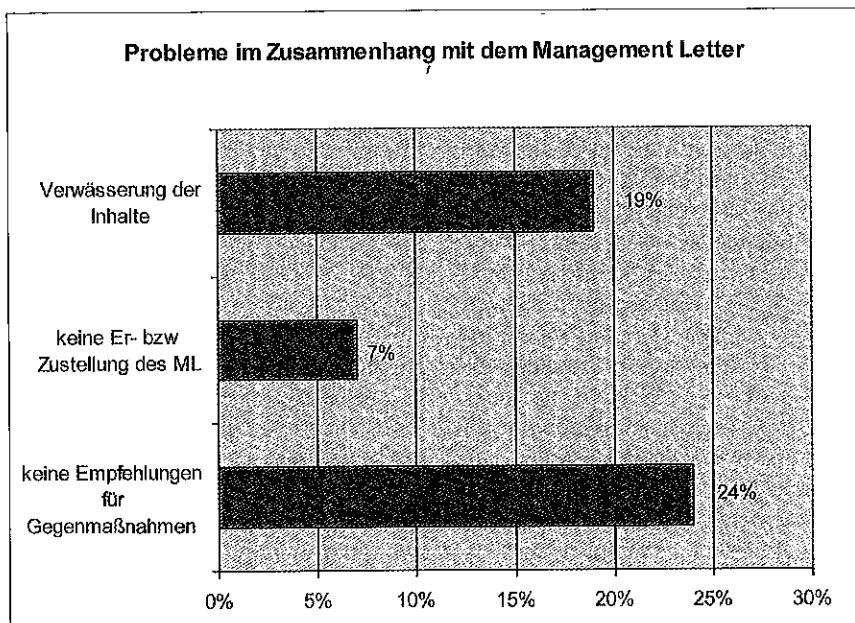


Abbildung 7: Welche Probleme treten regelmäßig im Zusammenhang mit dem Management Letter auf?

Abschließend ist festzuhalten, dass der Management Letter – ebenso wie der Prüfungsbericht – für Aufsichtsräte offenbar nur unterdurchschnittlich interessant ist. Bei der Ermittlung der Verwendungsintensität (1 für die höchste Verwendungsintensität, 2 für die zweithöchste Verwendungsintensität etc. und 6 für die niedrigste Verwendungsintensität) erreichte der Management Letter lediglich einen Durchschnittswert von 3,75.²¹⁾

In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass im Entwurf des URÄG 2008 eine dem Management Letter entsprechende verpflichtende Berichterstattung vorgesehen war, die sämtliche bei der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnisse und Beanstandungen zum Inhalt haben sollte, die zwar nicht zu einer Einschränkung oder Versagung des Bestätigungsvermerks führen, aber dennoch für die Überwachung der Geschäftsführung und des geprüften Unternehmens von Bedeutung sind.²²⁾ Der Berufsstand wendete gegen das ursprüngliche Gesetzesvorhaben jedoch ein, dass von solchen Umständen auch unternehmensexterne Stellen wie etwa Banken oder Finanzamt erfahren würden.²³⁾ Außerdem blieb der Gesetzgeber eine nähere Konkretisierung der „wichtigsten bei der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnisse“ im Gesetz schuldig bzw. wäre eine solche Konkretisierung gar nicht möglich gewesen.

Dem allgemeinen Postulat nach einem Spagat zwischen einer vom Abschlussprüfer erwarteten problemorientierten und aussagekräftigen Information des Aufsichtsrats einerseits und einer kurzen und prägnanten Berichterstattung andererseits wäre unter der geplanten Bestimmung wohl nicht mehr zu entsprechen gewesen.

8. 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 formellrechtlich in § 92 Abs 4a AktG normiert, wonach 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 ist. In diesem Rahmen hat der Abschlussprüfer den Prüfungsbericht durch eine mündliche Berichterstattung zu ergänzen. § 92 Abs 4a AktG bezieht sich sowohl auf die entsprechende Sitzung des Gesamtaufsichtsrats als auch auf jene des Prüfungsausschusses. D.h., dass der Abschlussprüfer dem Gremium zweimal zur Verfügung zu stehen und zu berichten hat.

21) Zur Verwendungsintensität anderer Berichtsinstrumentarien (insb des Prüfungsberichts) siehe unter Abschn 6., Abbildung 6.

22) Vgl. EIRV 467 BlgNR 23. GP zum URÄG 2008 (§ 273 UGB).

23) Vgl. iwv, Stellungnahme zum URÄG 2008.

Materiellrechtlich gibt es keine § 92 Abs 4a AktG ergänzende Vorschrift. Daher sind die Themenbereiche der mündlichen Berichterstattung jedenfalls im Prüfungsvertrag festzuhalten und sollten zumindest folgende Punkte umfassen:²⁴⁾

- Risikoorientierter Prüfungsansatz
- Rechtliche und wirtschaftliche Besonderheiten des Geschäftsjahres
- Wirtschaftliche Lage des zu prüfenden Unternehmens
- Betriebswirtschaftlich relevante Informationen
- Besondere Berichtspflichten zu Prüfungsschwerpunkten
- Stellungnahme zur Darstellung der Lage des geprüften Unternehmens im Lagebericht
- Stellungnahme zu kritischen Einzelsachverhalten des internen Kontrollsystems²⁵⁾

in den Prüfungsvertrag aufgenommen werden:

- Feststellung inhaltlicher Mängel des Corporate-Governance-Berichts
- Gewonnene Erkenntnisse und Beanstandungen, die nicht zur Einschränkung des Bestätigungsvermerks führten
- 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.

Nachfolgende Grafik gibt Aufschluss über die Häufigkeit der mündlichen Berichterstattung in der Praxis betreffend vorstehend beschriebene Punkte laut Auskunft der im Zuge der empirischen Erhebung befragten Aufsichtsräte:

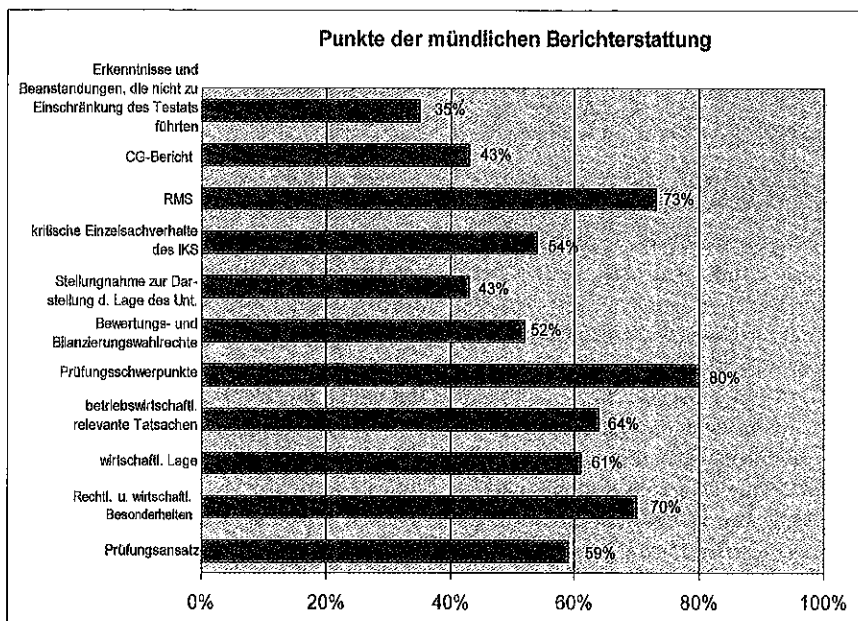


Abbildung 8: Über welche Punkte wird im Rahmen der mündlichen Berichterstattung regelmäßig berichtet?

- Feststellungen betreffend die Funktionsfähigkeit des Risikomanagementsystems

Über die Anforderungen des IDW 470 hinaus sollten aus Sicht des Verfassers außerdem folgende Punkte hinsichtlich der mündlichen Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat

24) Vgl hierzu auch IDW PS 470 und die Materialien (Application and Other Explanatory Material) zu ISA 260, Communication with Those Charged with Governance; siehe weiters Arbeitskreis „Externe und interne Überwachung der Unternehmung“ der Schmalenbach-Gesellschaft für Betriebswirtschaft eV, DB 2000, 2281 (2284); U. Kraßnig, Aufsichtsrat aktuell 3/2008, 13 ff.

25) Siehe dazu ausführlich ISA 265, Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management.

9. Die Redepflicht

In der Abschlussprüfungspraxis gibt es eine bestimmte Anzahl von Sachverhalten, bei deren Vorliegen der Abschlussprüfer die gesetzlichen Vertreter, insb 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
- Wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses
- Vorliegen der Voraussetzungen für die Vermutung eines Reorganisationsbedarfs gem § 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 kann zunächst mündlich erfolgen. Eine Gelegenheit dazu bieten insb Sitzungen des Prüfungsausschusses,²⁶⁾ sofern diese entsprechend zeitnah anberaumt sind. Ansonsten ist in solchen Situationen wohl vor allem der Aufsichtsratsvorsitzende bzw der Vorsitzende des Prüfungsausschusses erster Ansprechpartner des Abschlussprüfers. Erfolgt die Ausübung der Redepflicht zunächst mündlich, ist diese in weiterer Folge jedenfalls durch einen gesonderten schriftlichen Bericht zu ergänzen.²⁷⁾ Der redepflichtige Sachverhalt ist im Prüfungsausschuss zu behandeln.

In Gesetz und Literatur ist nicht geklärt, wie umfangreich die unverzügliche Berichterstattung zu sein hat. Die Notwendigkeit der Nachreichung eines Sonderberichts²⁸⁾ 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 seiner Redepflicht zwar grundsätzlich immer nachkommt, sie jedoch nicht immer unverzüglich ausübt. 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 diese entsprechend zu würdigen. Die empirische Untersuchung

26) Vgl Reiter, RWZ 2006, 163.

27) Vgl Casey in Hirschler, Bilanzrecht, § 273; Reitsamer/Steiner, ecolex 1997, 164.

28) Vgl Lechner in Straube, HGB II² § 273; Rechberger in Bertil/Mandl, Rechnungslegungsgesetz, § 273 HGB; Reiter, RWZ 2006, 162.

hat gezeigt, dass auch diesem Erfordernis in der Praxis häufig nicht entsprochen wird. Wieder gaben 22 % an, dass vom Abschlussprüfer regelmäßig kein gesonderter schriftlicher Bericht über die die Redepflicht auslösenden Umstände erstellt wird. Bemerkenswert in diesem Zusammenhang ist, dass sich in den AeQ-Berichten 2008 und 2009 hierzu keine Feststellungen zum Mangel der schriftlichen Ausübung der Redepflicht finden, vielmehr wird nur in einem Fall auf eine verspätete schriftliche Ausübung hingewiesen.²⁹⁾

der Mitglieder des Prüfungsausschusses angewiesen. Dieses haben sich die Mitglieder des Prüfungsausschusses in ihrer Aufsichtsratsfunktion in Abhängigkeit von ihrer bisherigen Mandatsdauer durch eine intensive Auseinandersetzung mit den Unternehmensspezifika im Zuge der Ausübung ihrer obligaten Kontroll- und Überwachungstätigkeit über einen längeren Zeitraum hinweg angeeignet. Insb verfügen die einzelnen Mitglieder des Prüfungsausschusses dadurch auch über umfassende und fundierte Kenntnisse über einzelne Geschäftsfälle und sollten

trägerischen Handlungen hat.³³⁾ Darüber hinaus sind dem Abschlussprüfer auch Ziele und Strategien, die nicht zuletzt auch vom Aufsichtsrat mitdefiniert werden und bestimmte Geschäftsrisiken bergen³⁴⁾ und die wiederum falsche Aussagen im Jahresabschluss bewirken können, zu erläutern. Grundsätzlich bieten sich folgende Möglichkeiten der Informationsweitergabe an:³⁵⁾

- Der Prüfungsausschuss stellt dem Abschlussprüfer die Sitzungsprotokolle vergangener Aufsichtsrats- und Prüfungsausschusssitzungen zur Verfügung.
- Im Rahmen eines Eröffnungsgesprächs informiert der Vorsitzende des Aufsichtsrats in Abstimmung mit dem Vorsitzenden des Prüfungsausschusses, sofern er diese Funktion nicht selbst innehat, den Abschlussprüfer über Ziele und Strategien, wesentliche Geschäftsfälle und Risiken des Unternehmens sowie über wesentliche Elemente des IKS und darüber, ob er Kenntnis von tatsächlichen, vermuteten oder behaupteten Malversationen im Unternehmen hat.

Außerdem sollte sichergestellt werden, dass der Prüfungsausschuss dem Abschlussprüfer während der Prüfung laufend Informationen weitergibt, die er im Zuge seiner eigenen Prüfung erlangt.

Bei der empirischen Untersuchung gaben 41 % der Aufsichtsräte an, den Abschlussprüfer im Rahmen eines Eröffnungsgesprächs über abschlussprüfungsrelevante Umstände zu informieren. 35 % erklärten, dem Abschlussprüfer Sitzungsprotokolle weiterzugeben. 43 % legten ferner dar, dass der Abschlussprüfer laufend informiert wird. Idealerweise sollten sämtliche angesprochene Informationswege kumulativ zum Einsatz kommen. Dies ist, wie die Studie zeigt, in der Unternehmensüberwachungspraxis bedauerlicherweise aber nicht der Fall. Vielmehr beschränkt sich der Prüfungsausschuss weitgehend auf ein bis zwei Alternativen, den Abschlussprüfer zu informieren. (Siehe Abb 10 auf S 237)

Nur ein funktionierender Informationsfluss vom Prüfungsausschuss zum Abschlussprüfer, insb im Vorprüfungsstadium, garantiert auch, dass die richtigen

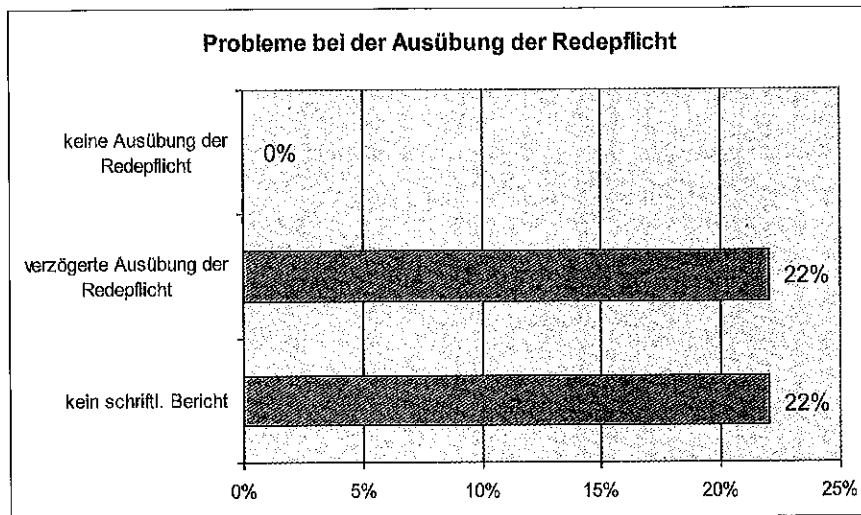


Abbildung 9: Welche Probleme treten regelmäßig bei der Ausübung der Redepflicht auf?

10. Der Prüfungsausschuss als Informationsquelle für den Abschlussprüfer

Für eine fruchtbringende Zusammenarbeit von Prüfungsausschuss und Abschlussprüfer zum Zwecke einer wirkungsvollen Unternehmenskontrolle ist der funktionierende Informationsfluss vom Abschlussprüfer zum Prüfungsausschuss allein nicht ausreichend. Vielmehr ist auch umgekehrt der Abschlussprüfer vor und bei der Durchführung der Abschlussprüfung im Lichte des Erfordernisses, sich ein umfassendes Verständnis des Unternehmens sowie seines Umfeldes, einschließlich des internen Kontrollsystems, zu verschaffen,³⁰⁾ auf das unternehmensspezifische (Fach-)Wissen

somit auch erster Ansprechpartner für den Abschlussprüfer sein, wenn es etwa darum geht, Ursachen von Budgetverfehlungen und Schwächen in der Organisation in Erfahrung zu bringen sowie hinreichenden Einblick zur Beurteilung der Aussagekraft von Berichterstattungen seitens des Vorstandes zu bekommen.³¹⁾ Vor allem sollte der Abschlussprüfer vom Prüfungsausschuss vorab auch hinreichend über Komponenten und Funktion des internen Kontrollsystems informiert werden, um Risiken von Falschaussagen im Jahresabschluss leichter identifizieren und seiner Berichtspflicht nach § 273 UGB nachkommen zu können.³²⁾ Ferner sollte sich der Abschlussprüfer vom Prüfungsausschuss darüber informieren lassen, ob dieser Kenntnis von tatsächlichen, vermuteten oder behaupteten be-

29) Vgl *Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen*, Tätigkeitsbericht des Arbeitsausschusses für externe Qualitätsprüfungen (AeQ) für das Jahr 2008; *Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen*, Tätigkeitsbericht des Arbeitsausschusses für externe Qualitätsprüfungen (AeQ) für das Jahr 2009.

30) Vgl ISA 315, Understanding the Entity and its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement.

31) Vgl *Draxler*, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer „viribus unitis“, in *Hammerschmid*, FS Brogányi 258; *Brogányi/Jordis/Draxler*, Prüfungsausschuss, in *iwp*, Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2008, 179.

32) Vgl etwa auch *Institut für Interne Revision in Österreich*, Das Risikomanagement aus Sicht der Internen Revision (2006) 33.

33) Vgl ISA 240, The Auditor's Responsibility to Consider Fraud in an Audit of Financial Statements.

34) Vgl ISA 315, Understanding the Entity and its Environment and Assessing the Risks of Material Misstatement.

35) Vgl *Draxler*, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer „viribus unitis“, in *Hammerschmid*, FS Brogányi 258; *Brogányi/Jordis/Draxler*, Prüfungsausschuss, in *iwp*, Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2008, 179.

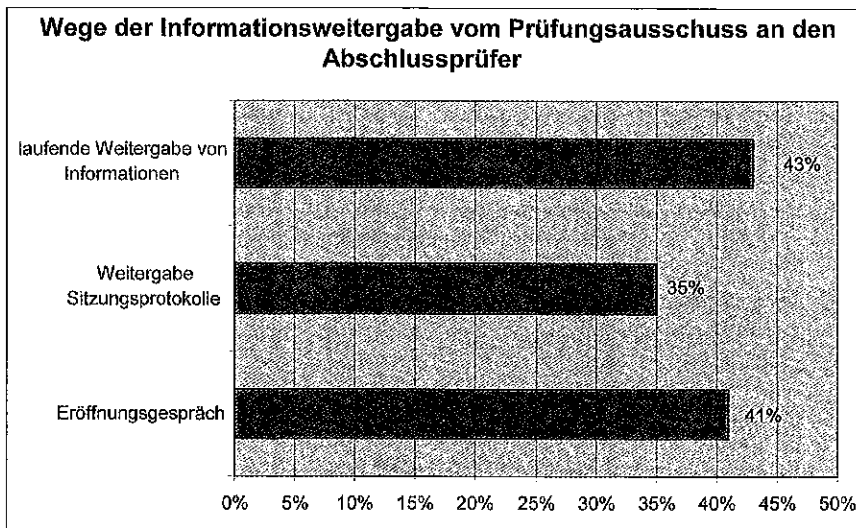


Abbildung 10: Auf welchem Wege werden Informationen vom Prüfungsausschuss an den Abschlussprüfer weitergegeben?

Prüfungsschwerpunkte gesetzt werden. Das Ergebnis sollte ein weiterer wesentlicher Beitrag zu einer qualitativ hochwertigen Unternehmenskontrolle und -überwachung sein.

11. Anforderungsprofil an die Mitglieder des Prüfungsausschusses unter Berücksichtigung ihrer Vergütung

Die Mitglieder des Prüfungsausschusses können die ihnen vom Gesetzgeber zugedachten Funktionen nur dann adäquat erfüllen, wenn sie das nötige Rüstzeug,³⁶⁾ vor allem hohe fachliche Kompetenz, und ausreichend Zeit für ihre Funktion im Prüfungsausschuss aufbringen.

Wenn man über die erforderliche Qualifikation eines Aufsichtsratsmitglieds diskutiert, ist die rechnungslegungs- und

abschlussprüfungsbezogene Sachqualifikation wohl der sensibelste Aspekt. Dabei ist vorab klarzustellen, dass der Gesetzgeber zwischen der fachlichen Kompetenz des Finanzexperten im Prüfungsausschuss und den übrigen Mitgliedern des Aufsichtsrats unterscheidet, für die er keine Sachqualifikation als Bestellungs Voraussetzung nennt (auch nicht für die sonstigen Mitglieder im Prüfungsausschuss). Der Finanzexperte im Prüfungsausschuss, als Dreh- und Angelpunkt der Interaktion mit dem Gesamtaufichtsrat und primärer Ansprechpartner des Abschlussprüfers,³⁷⁾ hat gem § 92 Abs 4a AktG über „den Anforderungen des Unternehmens entsprechende Kenntnisse und praktische Erfahrungen im Finanz- und Rechnungswesen und in der Berichterstattung“ zu verfügen. Der Gesetzgeber sagt weder etwas darüber, welche Gebiete die Kennt-

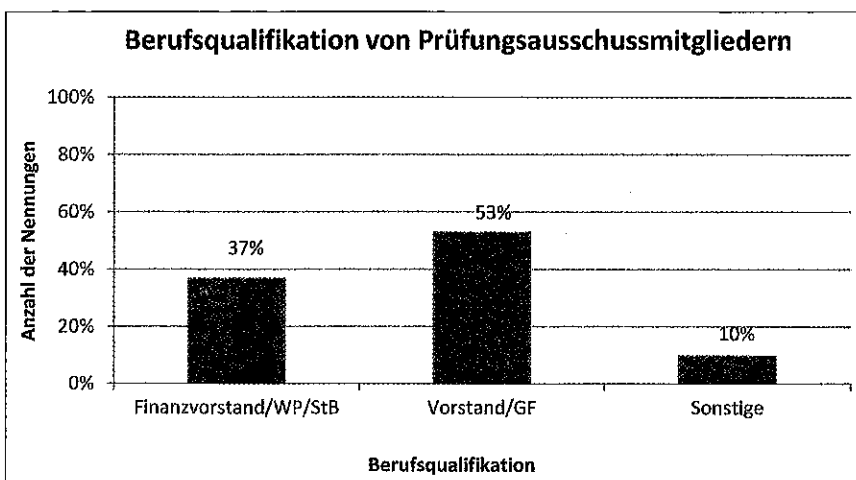


Abbildung 11: Berufsqualifikation von Mitgliedern von Prüfungsausschüssen

36) Vgl. Thümmel, Professionelle Aufsichtsräte braucht das Land, Der Aufsichtsrat 2007, 65.

37) Vgl. Chini/Reiter/Reiter, GesRAG/A-QSG 2005, 52.

nisse im Finanz- und Rechnungswesen konkret abdecken sollten, noch darüber, in welcher Form diese konkret nachgewiesen werden können. Die ErlRV zum GesRAG 2005 weisen allerdings darauf hin, dass über die erforderlichen Kenntnisse neben Wirtschaftsprüfern idR die für Fragen der Rechnungslegung in anderen (vergleichbaren) Unternehmen verantwortlichen Personen verfügen werden.³⁸⁾ Auch alle anderen Mitglieder des Prüfungsausschusses sollten über sehr gute Kenntnisse im Bereich des Finanz- und Rechnungswesen sowie der Berichterstattung verfügen. Nur auf diese Weise kann eine professionelle Arbeit des Prüfungsausschusses im Hinblick auf die Überwachung des Rechnungslegungsprozesses und der Abschlussprüfung nachhaltig sichergestellt werden.

Im Bereich des Finanz- und Rechnungswesens unbedarfte Personen können die ihnen zugedachten Funktionen dagegen nicht verlässlich wahrnehmen, und auch die erforderliche Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer kann unter diesen Umständen nicht funktionieren. Zum einen fehlt ihnen das erforderliche Rüstzeug, um Bilanzen des Unternehmens und Prüfungsberichte des Abschlussprüfers lesen und analysieren zu können, womit die Diskussionsgrundlage für einen fruchtbringenden Dialog mit dem Abschlussprüfer fehlt. Zum anderen werden solche Aufsichtsräte weder abschätzen können, wann welche Informationen vom Abschlussprüfer einzuholen sind bzw wann der Dialog mit dem Abschlussprüfer zu suchen sein wird, noch werden sie in der Lage sein, Informationen, die sie vom Abschlussprüfer bekommen, richtig zu interpretieren und zu verwerten. Mangels gesellschaftsrechtlicher Grundkenntnisse können solche Aufsichtsräte idR auch nicht die ihnen vor und unmittelbar nach der Bestellung des Abschlussprüfers zugedachten Aufgaben wahrnehmen. Dazu zählen etwa die Prüfung der erforderlichen Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, die Determination des Inhalts des Prüfungsvertrags mit diesem (insb auch die Vereinbarung von Prüfungsschwerpunkten) oder die Vereinbarung des Entgelts für die Abschlussprüfung. Die empirische Studie hat dazu ergeben, dass 37 % der in Prüfungsausschüssen vertretenen Aufsichtsräte entweder Finanzvorstand,

38) Vgl. ErlRV 927 BlgNR 22. GP zum GesRAG 2005 (§ 92 Abs 4a AktG), die sich allerdings auf die alte restriktivere Rechtslage beziehen, die „besondere Kenntnisse ... im Finanz- und Rechnungswesen ...“ einforderte.

Wirtschaftsprüfer, Steuerberater oder Leiter einer Rechnungswesenabteilung sind. Diesem Personenkreis können zweifellos sehr gute Kenntnisse im Bereich des Finanz- und Rechnungswesens sowie der Berichterstattung zugesprochen werden. Die große Mehrheit der weiteren Mitglieder der Prüfungsausschüsse, nämlich 53 %, ist bzw war Geschäftsführer einer GmbH oder Vorstand einer AG. Auch dieser Personenkreis wird grundsätzlich solide Kenntnisse auf dem Gebiet des Finanz- und Rechnungswesens sowie der Berichterstattung mitbringen. Zur weiteren Vertiefung dieser Kenntnisse sollten diese Mitglieder des Prüfungsausschusses jedoch unbedingt zur regelmäßigen Teilnahme an Weiterbildungsseminaren angehalten werden.³⁹⁾ Die restlichen 10 %, die aufgrund ihres beruflichen Backgrounds die erforderlichen Kenntnisse nicht haben können, sollten sich diese jedenfalls durch entsprechende Schulungen und Ausbildungen aneignen, was in weiterer Folge auch durch entsprechende Bescheinigungen oder Zertifikate bestätigt werden sollte. (Siehe Abb 11 auf S 237)

Neben der fachlichen Qualifikation ist das Vorliegen eines ausreichenden Zeitbudgets die zweite wesentliche Komponente für die Übernahme eines Aufsichtsratsmandats. In diesem Sinne ist zusätzlich zu bedenken, dass bei sorgfältiger Wahrnehmung der damit verbundenen Aufgaben vor allem die Tätigkeit im Prüfungsausschuss sehr zeitintensiv ist. Verfügen einzelne Mitglieder des Prüfungsausschusses nicht über die zur sorgfältigen Amtsführung erforderliche Zeit, wird dies nicht zuletzt auch zulasten des Dialogs mit dem Abschlussprüfer gehen, wodurch die rechnungslegungs- und abschlussprüfungsbezogenen Aufgaben nicht ordnungsgemäß erfüllt werden können. Ebenso wie bei der Übernahme eines Aufsichtsratsmandats trotz mangelnder fachlicher Kompetenz wird auch bei dessen Übernahme trotz unzureichenden Zeitbudgets ein Übernahmeverschulden vorliegen.⁴⁰⁾ An potenzielle Mitglieder eines Prüfungsausschusses ist zu appellieren, ein solches Mandat nur zu übernehmen, wenn man die dafür erforderliche Zeit auch tatsächlich aufbringen kann.

Untenstehende Abbildungen zeigen das Ergebnis der empirischen Befragung hinsichtlich des für die Funktion im Prüfungsausschuss durchschnittlich

39) Dies gilt freilich dann nicht, wenn die erforderlichen Fachkenntnisse auf andere Art und Weise nachgewiesen werden können (etwa durch eine einschlägige Professur).

40) Vgl *Chini/Reiter/Reiter*, GesRAG/A-QSG 2005, 46; *Potthoff/Trescher*, Das Aufsichtsratsmitglied 151.

veranschlagten Zeitaufwands. Im Sinne einer differenzierten Betrachtungsweise wird dabei zwischen dem Vorsitzenden des Prüfungsausschusses und einem einfachen Mitglied des Prüfungsausschusses unterschieden.

das eine leistungsgerechte Vergütung des Mandats einen maßgeblichen Anreiz für eine gewissenhafte Ausübung der Aufsichtsrats Tätigkeit darstellt. Diese Erkenntnis wird ferner durch die Tatsache unterstrichen, dass sich im Zuge der

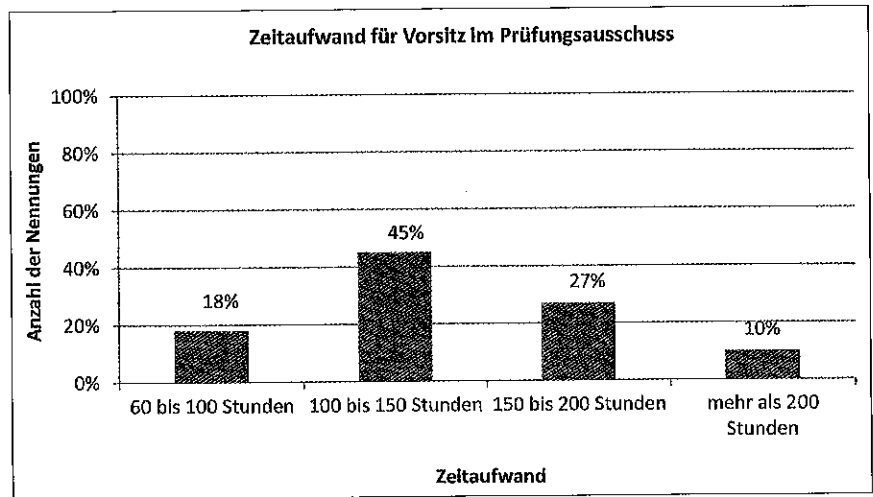


Abbildung 12: Veranschlagter Zeitaufwand für Vorsitz im Prüfungsausschuss

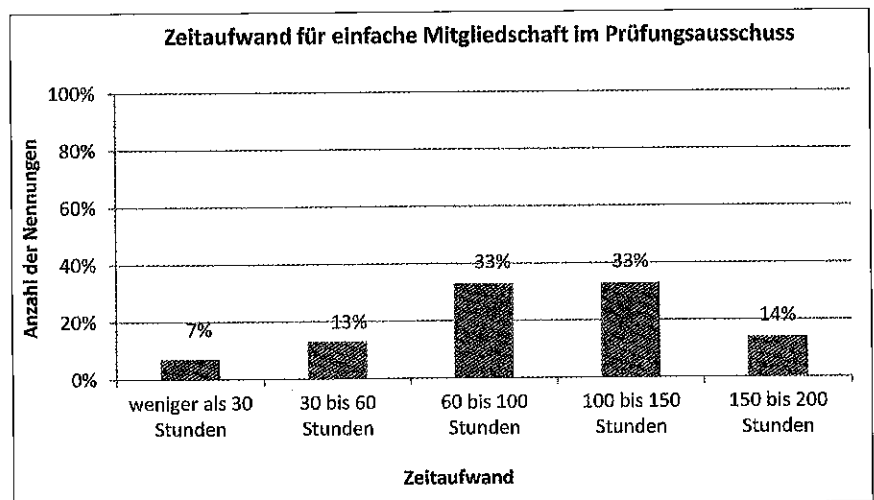


Abbildung 13: Veranschlagter Zeitaufwand für einfache Mitgliedschaft im Prüfungsausschuss

Vor dem Hintergrund des Erfordernisses einer von hoher Qualität getragenen Arbeit des Aufsichtsrats bedarf es auch einer angemessenen Aufsichtsratsvergütung. Nur auf diese Weise kann sichergestellt werden, dass Aufsichtsräte hinreichend Zeit in ihre Überwachungsfunktion investieren. Wird die Aufsichtsrats Tätigkeit dagegen nicht angemessen vergütet, besteht die Gefahr, dass (beinahe) unentgeltlich arbeitende Aufsichtsräte, in Ermangelung einer entsprechenden Honorierung ihrer Leistungen, nicht alle erforderlichen Überwachungsschritte bzw diese nur oberflächlich setzen werden. Dies wird durch die durchgeführte empirische Untersuchung teilweise bestätigt: 31 % der Aufsichtsräte erklärten,

empirischen Untersuchung herausstellte, dass diejenigen Aufsichtsräte, die jährlich mehr als 50.000 € verdienen, idR auch mehr als 200 Stunden für ihr Mandat aufwenden. Dagegen verdienen jene Aufsichtsräte, die relativ betrachtet wenig(er) Zeit in ihre Aufsichtsrats Tätigkeit investieren, tendenziell auch wenig(er).⁴¹⁾ Der Umkehrschluss, dass (beinahe) unentgeltlich arbeitende Aufsichtsräte ihr Aufsichtsratsmandat nicht ordnungsgemäß ausüben, ist jedoch unzulässig.

Eine weitere negative Konsequenz der Vergütungsproblematik ist die Tendenz,

41) Siehe dazu ausführlich *U. Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer – Gesetzlicher Anspruch vs. gelebte Wirklichkeit (2010) 137 ff.

unerfahrene und fachlich ungeeignete Personen in Aufsichtsräte zu entsenden. Eine hoch qualifizierte Persönlichkeit des Wirtschaftslebens wird nämlich kaum bereit sein, ein Aufsichtsratsmandat ohne adäquate Entlohnung zu übernehmen, es sei denn, sie erwartet sich andere (berufliche) Vorteile aus der Tätigkeit. Sowohl mangelnder zeitlicher Aufwand als auch fehlendes Know-how, insb bei Mitgliedern des Prüfungsausschusses, können dramatische Konsequenzen für das Unternehmen nach sich ziehen, weil dadurch die ordnungsgemäße Erfüllung der Kernaufgaben, nämlich der Überwachung des Rechnungslegungsprozesses und der Abschlussprüfung, nicht zuletzt auch mangels einer fruchtbringenden Kooperation mit dem Abschlussprüfer massiv gefährdet ist.

Aus der skizzierten Problematik ergibt sich, dass ein Wandel im Bereich der Aufsichtsratsvergütung angestrebt werden muss, wie er in Deutschland etwa schon in Fluss ist.⁴²⁾ Dies gilt umso mehr vor dem Hintergrund gestiegener Anforderungen an Aufsichtsratsmitglieder in den letzten Jahren,⁴³⁾ insb für solche, die in Prüfungsausschüssen sitzen.⁴⁴⁾ Dabei ist vor allem auf eine monetäre Honorierung der Aufsichtsratsfunktion zu achten, die den Aufgaben- und Verantwortungsbereich reflektiert. Insb bedarf es einer Differenzierung der Vergütung für Aufsichtsratsvorsitz, stellvertretenden Aufsichtsratsvorsitz, Prüfungsausschussvorsitz, einfacher Mitgliedschaft im Prüfungsausschuss und sonstiger Mitgliedschaft im Aufsichtsrat. Wenn ein Unternehmen professionelle Aufsichtsräte haben will, dann muss es diese jedenfalls auch entsprechend bezahlen. Hoch qualifizierte Personen wie etwa Manager, Unternehmer oder Berater werden nämlich ein Aufsichtsratsmandat wohl nur dann attraktiv finden und den erforderlichen fachlichen und zeitlichen Einsatz leisten, wenn diese Tätigkeit – heruntergebrochen auf Zeiteinheiten – ähnlich vergütet wird wie diejenige eines Vorstandes.⁴⁵⁾ Auch ein durchschnittliches Beraterhonorar könnte als Maßstab herangezogen werden. Eine scharfe Differen-

zierung bei der Vergütung der einzelnen Funktionen innerhalb des Aufsichtsrats soll ferner die systemkonforme, deutlich herausgehobene Funktion des Vorsitzenden des Aufsichtsrats,⁴⁶⁾ vor allem aber auch jene des Vorsitzenden bzw Finanzexperten des Prüfungsausschusses sowie der übrigen Mitglieder des Prüfungsausschusses berücksichtigen.

Nachstehende Abbildungen stellen das Ergebnis der empirischen Erhebung zur Vergütung von Mitgliedern von Prüfungsausschüssen bei im ATX bzw im ATX-Prime notierenden Unternehmen dar, wobei zwischen dem Vorsitzenden und einfachen Mitgliedern im Prüfungsausschuss differenziert wird.⁴⁷⁾

12. Fazit

Der Beitrag unterstreicht die Notwendigkeit der intensiven Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer im Prüfungsausschuss vor (im Zuge der Vertragsanbahnung), während und nach Abschluss der Jahres- bzw Konzernabschlussprüfung. Eine Plattform hierfür besteht in der Praxis in Gestalt des im Aufsichtsrat angesiedelten Prüfungsausschusses. Die Qualität der Arbeit des Prüfungsausschusses hängt im hohen Maße vom Zusammenwirken mit dem Abschlussprüfer ab. Der Prüfungsausschuss kann seinen umfassenden Aufgaben nur gerecht werden, wenn er den Abschluss-

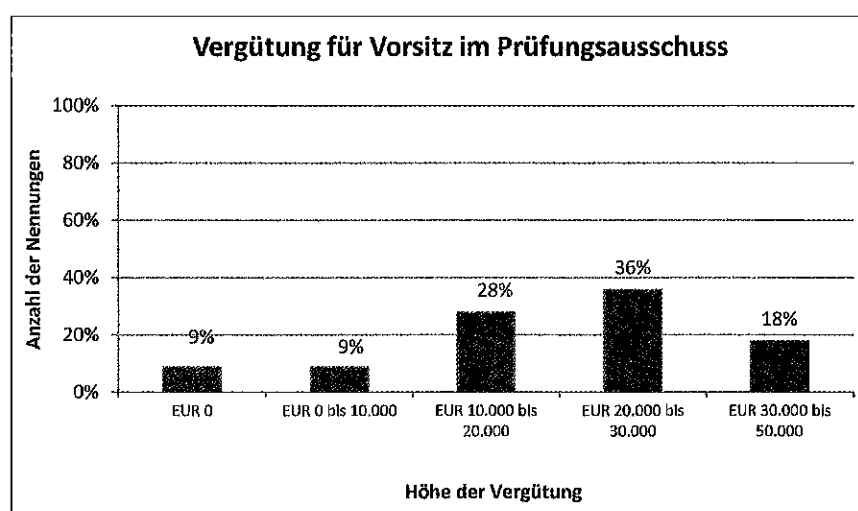


Abbildung 14: Jährliche Vergütung für Vorsitzende des Prüfungsausschusses

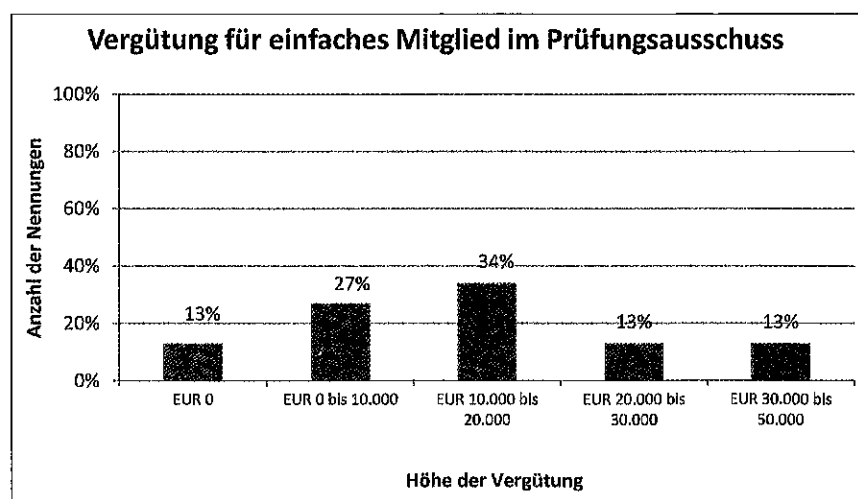


Abbildung 15: Jährliche Vergütung für einfache Mitglieder im Prüfungsausschuss

42) Vgl etwa *Filbert/Kramarsch*, Aufsichtsratsarbeit im Wandel, *Der Aufsichtsrat* 12/2007, 170 (170 ff); *Kramarsch*, Aufsichtsratsstätigkeit in herausfordernden Zeiten, *Der Aufsichtsrat* 1/2009, 1.

43) Vgl etwa *Potthoff/Trescher*, Das Aufsichtsratsmitglied 177; *Huwer*, Prüfungsausschuss 257 f; *Theisen*, *Der Aufsichtsrat* 6/2008, 81; *Kramarsch*, *Der Aufsichtsrat* 1/2009, 1; *Thümmel*, *Der Aufsichtsrat* 5/2007, 65.

44) Vgl *Huwer*, Prüfungsausschuss 257.

45) Vgl *Thümmel*, *Der Aufsichtsrat* 5/2007, 65.

46) Vgl *Kramarsch*, *Der Aufsichtsrat* 1/2009, 1.

47) Für weitere Detailinformationen zur Vergütung von Aufsichtsratsmitgliedern siehe ausführlich *U. Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer – Gesetzlicher Anspruch vs. gelebte Wirklichkeit (2010) 137 ff.

prüfer in seine Arbeit entsprechend einbindet. Erfreulich ist die Etablierung des Prüfungsausschusses in der Aufsichtsratspraxis, dessen Implementierung für fast zwei Drittel der befragten Aufsichtsräte wesentlich zu einer Verbesserung der

Kommunikation mit dem Abschlussprüfer beigetragen hat. Dennoch ist aber auch festzuhalten, dass der derzeit stattfindende Aufholprozess in diesem Bereich nach wie vor als nicht abgeschlos-

sen erachtet werden kann. Deshalb ist weiterhin im Aufsichtsrat selbst und im Rahmen von Aufsichtsratsseminaren viel Aufklärungsarbeit geboten, um bei allen Beteiligten das Bewusstsein für die ho-

hen Anforderungen, die insb die Tätigkeit im Prüfungsausschuss mit sich bringt, zu schärfen und sie ferner für das Erfordernis einer intensiven Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer zu sensibilisieren.

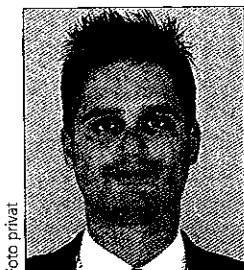


Foto privat

Der Autor:

DDr. Ulrich Kraßnig, LL.M., ist als Steuerberater bei der Moore Stephens Alpen Adria Wirtschaftsprüfungs GmbH tätig und war vormals Group Tax Adviser der Erste Group Bank AG.

Publikationen des Autors (Auswahl):

Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer – gesetzlicher Anspruch versus gelebte Wirklichkeit, Wien 2010; Der Aufsichtsrat staatsnaher Unternehmen im Zangengriff der Politik, in Aufsichtsrat aktuell, 4/2010; Abschlussprüfer: Am 31. Dezember ist es zu spät, in „Die Presse“, Print-Ausgabe 27. 9. 2010; zahlreiche weitere Aufsätze zum Gesellschafts-, Bilanz- und Steuerrecht.

Mag. Regina Reiter, WP und StB, CPA
Wien

■ RWZ 2011/61, 240

IWP/PG 7 Richtlinie zur Sicherung der Qualität von Prüfungsbetrieben – Relevante Neuerungen für Prüfungsbetriebe

Der Vorstand des iwip hat im Mai 2011 die Richtlinie zur Sicherung der Qualität von Prüfungsbetrieben verabschiedet. Diese neue Richtlinie ersetzt IWP/PG 7 vom September 2003. Damit steht den österreichischen Prüfern eine aktuelle und umfassende Unterstützung bei der Einrichtung und Führung ihrer Prüfungsbetriebe zur Verfügung. IWP/PG 7 ist ab dem 1. 1. 2012 anzuwenden. Eine frühere Anwendung ist zulässig.

1. Vorbemerkungen

Bereits in § 2 Abs 2 A-QSG 2005¹⁾ hat der Gesetzgeber eine dynamische Regelung vorgesehen, wonach Qualitätssicherungsmaßnahmen auf der Grundlage allgemein anerkannter nationaler und internationaler Prüfungsstandards und Berufsprinzipien zu setzen sind. Ob und in welchem Umfang damit ISQC 1²⁾ und ISA 220³⁾ in Österreich anzuwenden waren, war damit allerdings noch nicht hinreichend geklärt. In der vorliegenden Richtlinie wurden die Anforderungen des ISQC 1 und des ISA 220 berücksichtigt und damit nicht nur Regelungen aus internationalen Prüfungsstandards, sondern auch aus internationalen Berufsprinzipien übernommen. Für

externe Qualitätsprüfungen bedeutet dies, dass das Nichteinhalten von Bestimmungen des ISQC 1, soweit sie in IWP/PG 7 enthalten sind, nicht mehr, wie in der Vergangenheit, nur als Anregungen („Verbesserungspotenzial“) im Prüfungsbericht über die externe Qualitätsprüfung anzuführen sein werden, sondern als zu behobender Mangel („Verbesserungsbedarf“).

2. Anwendungsbereich und Definitionen

Der Anwendungsbereich umfasst Wirtschaftstreuhänder, die Abschlussprüfungen, prüferische Durchsichten, sonstige Prüfungen oder vereinbarte Untersuchungshandlungen durchführen. Nach der Definition des IWP/PG 7, welche von den engeren Definitionen gem § 1 Z 1 A-QSG und auch gem § 268 UGB zu unterscheiden ist, bedeutet Abschlussprüfung sowohl die Prüfung von Jahres- und Konzernabschlüssen als auch die Prüfung eines Berichtspaketes nach nationalen (KFS/PG 1) oder internationalen (ISA)

Vorschriften. Prüfungen von Berichtspaketes sind für den Prüfer uU wesentlich risikobehafteter als Prüfungen von nach UGB erstellten Abschlüssen, da sie häufig Spezialkenntnisse erfordern (zB IFRS, ISA) und keine Haftungsobergrenzen wie in § 275 UGB bestehen.

Da diese Aufträge nicht Bestandteil eines Prüfungsbetriebes nach den Kriterien des § 1 Z 1 A-QSG sind und daher nicht in externe Qualitätsprüfungen einbezogen werden, war deren Einbeziehung in ein von Berufsprinzipien gefordertes Qualitätssicherungssystem dringend wünschenswert. Mit der umfassenden Regelung des Anwendungsbereiches hat das iwip alle Prüfungen und prüfungähnlichen Aufträge erfasst, die von Wirtschaftstreuhändern durchgeführt werden. Die Richtlinie ist nicht nur von Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften für in den Anwendungsbereich fallende Aufträge zu beachten, sondern auch von Steuerberatern und Steuerberatungsgesellschaften, zB für Prüfungsaufgaben gem § 3 Abs 1 Z 4 WTBG.

- 1) Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz 2005 idgF.
- 2) Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and Other Assurance and Related Services Engagements.
- 3) International Standard on Auditing 220 „Quality Control for Audits of Historical Financial Information“.