

Ulrich Kraßnig

Dokumentationspflichten des Aufsichtsrats und des Abschlussprüfers – If It Is Not Documented, It Is Not Done!

Im Zuge von spektakulären Unternehmenszusammenbrüchen haben Aufsichtsräte und Abschlussprüfer regelmäßig alle Hände voll zu tun, die Einhaltung ihrer Sorgfaltspflichten nachzuweisen. Dabei ist im Vorfeld eine Dokumentation lege artis der Grundlagen von getroffenen Entscheidungen unerlässlich. Vor diesem Hintergrund befasst sich dieser Beitrag mit den Anforderungen an eine ordnungsgemäße Dokumentation der Tätigkeit des Aufsichtsrats und des Abschlussprüfers.

1. ÜBERBLICK

Nicht zuletzt durch die zahlreichen Bilanzskandale in der Vergangenheit wurde der Diskurs über die Qualität der Unternehmensüberwachung wieder intensiviert.⁽¹⁾ So unterschiedlich sich die unbeabsichtigten Fehler in der Rechnungslegung und die Malversationen darstellten, so evident ist, dass regelmäßig weder die verantwortlichen Aufsichtsräte noch die Abschlussprüfer in der Lage waren, die ordnungsgemäße Erfüllung der ihnen zugeordneten Aufgaben zu belegen. Dafür wäre eine ordnungsgemäße Dokumentation maßgeblicher Entscheidungen sowie der Grundlagen, wie diese getroffen wurden, erforderlich gewesen.

Während es sich beim Aufsichtsrat im Wesentlichen um die ordnungsgemäße Dokumentation seiner Beschlüsse sowie der Beschlussgrundlagen handelt, geht es beim Abschlussprüfer um die gesamte Auftragsdokumentation von der Auftragsannahme bis zur Erteilung des Prüfungsurteils.

2. DOKUMENTATIONSPFLICHTEN DES AUFSICHTSRATS

Der Aufsichtsrat ist verpflichtet, die Geschäftsführung zu überwachen (§ 30j GmbHG bzw. § 95 Abs 1 AktG).⁽²⁾ Konkret resultieren daraus folgende Aufgaben:⁽³⁾

- a) Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses sowie Prüfung des Lageberichts einschließlich der Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer;
- b) Auswahl des Abschlussprüfers durch Erstattung eines Vorschlags;
- c) Überwachung der Rechnungslegung;
- d) Überwachung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, der internen Revision und des Risikomanagements;

- e) Überwachung der Abschlussprüfung;
- f) Prüfung und Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers;
- g) Prüfung des Vorschlags für die Gewinnverteilung;
- h) Prüfung des Corporate-Governance-Berichts;
- i) Prüfung des gesonderten nichtfinanziellen Berichts;
- j) Überwachung des Vorstands bzw der Geschäftsführung;
- k) Vertretung der Gesellschaft gegenüber dem Abschlussprüfer und Mitgliedern des Vorstands bzw der Geschäftsführung;
- l) Ausübung der Personalhoheit über den Vorstand;
- m) Erlass einer Geschäftsordnung für den Vorstand bzw die Geschäftsführer;
- n) Beratung von Vorstand bzw Geschäftsführung;
- o) Abgabe von Stellungnahmen und Beanstandungen;
- p) Treffen von Entscheidungen iZm zustimmungspflichtigen Geschäften;
- q) Einberufung von Hauptversammlung bzw Generalversammlung;
- r) Beschränkung der Vertretungsbefugnis des Vorstands bzw der Geschäftsführer;
- s) Vertretung der Gesellschaft in Anfechtungs- und Nichtigkeitsverfahren;
- t) Mitwirkung bei Umgründungen und Kapitalmaßnahmen und
- u) seine Selbstorganisation.

Bei der Erfüllung dieser Aufgaben schuldet der Aufsichtsrat die Einhaltung der gebotenen Sorgfalt, widrigenfalls haftungsrechtliche Konsequenzen drohen. Die Haftung des Aufsichtsrats wird in der Generalklausel des § 99 AktG bzw § 33 GmbHG geregelt, welche wiederum auf die haftungsrechtlichen Bestimmungen für den Vorstand (§ 84 AktG) bzw Geschäftsführer



WP/StB DDr. Ulrich Kraßnig, LL.M. ist Geschäftsführer der Alpen-Adria Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung GmbH in Klagenfurt.

⁽¹⁾ Vgl Kraßnig, Auswahl und Honorierung des Abschlussprüfers (2018) 2.

⁽²⁾ Vgl Frotz/Schörghofer, Aufgaben des Aufsichtsrats, in Kalls/Kunz, Handbuch für den Aufsichtsrat² (2016) 335.

⁽³⁾ Vgl Kraßnig, Auswahl und Honorierung des Abschlussprüfers, 5.

(§§ 25, 27 GmbHG) verweisen. Da mit der Erledigung der oben angeführten Aufgaben in Aufsichtsratssitzungen gefasste Beschlüsse einhergehen, bedarf es stets einer ordnungsgemäßen Protokollierung. Da das Protokoll insbesondere auch Beweisfunktion iZm der Einhaltung der Sorgfaltspflichten des Aufsichtsrats hat, handelt es sich dabei nicht nur um einen bloßen Formalakt.⁽⁴⁾ Gemäß § 30g Abs 2 GmbHG bzw § 92 Abs 2 AktG ist demnach über die Verhandlungen und Beschlüsse des Aufsichtsrats eine Niederschrift anzufertigen, die der Vorsitzende des Aufsichtsrats oder sein Stellvertreter unterfertigen muss. Die bloße Protokollierung eines Beschlussergebnisses reicht daher nicht aus.

Die Protokollierung dient also primär als Nachweis der Grundlagen für die Beschlussfassung. Konkret kann damit belegt werden, dass der Aufsichtsrat dabei seinen Sorgfaltspflichten entsprechend nachgekommen ist. Wenngleich der Aufsichtsratsvorsitzende bzw sein Stellvertreter für das Protokoll verantwortlich ist, kann die Protokollierung selbst an ein anderes Mitglied des Aufsichtsrats oder an Dritte, wie einen Rechtsanwalt oder einen Mitarbeiter des Unternehmens, delegiert werden. Vom Umfang her muss sichergestellt sein, dass die Protokollierung nicht zu rudimentär ausfällt, zumal dieses Beweisfunktion hat. Schon der Gesetzeswortlaut besagt, dass nicht nur das Beschlussergebnis zu dokumentieren ist, sondern auch die im Vorfeld dazu im Aufsichtsrat geführten Verhandlungen. Darunter sind sowohl Erläuterungen und Wortmeldungen von Mitgliedern des Aufsichtsrats, von Geschäftsführer/Vorstand, Sachverständigen oder anderen Personen zu verstehen als auch Diskussionen, bei denen unterschiedliche Standpunkte vertreten wurden. Da das Protokoll Beweiszwecken dient, ist dieses umso sorgfältiger zu erstellen, je umstrittener die zu beschließenden Themenbereiche sind.⁽⁵⁾ In diesem Sinne müssen in das Protokoll alle Umstände aufgenommen werden, die für das Zustandekommen, den Inhalt und die Wirksamkeit der Beschlüsse wesentlich sind.⁽⁶⁾ Dazu zählen auch Präsentationsunterlagen iZm Vorträgen und Erläuterungen, die der Beschlussfassung vorangegangen sind. Wenngleich eine Genehmigung des Aufsichts-

ratsprotokolls durch den Gesamtaufsichtsrat gesetzlich nicht vorgesehen ist, sollte eine solche zur Verstärkung der Beweisfunktion jedenfalls vorgenommen werden. Wenn ein Mitglied des Aufsichtsrats gegen Fassung und Inhalt des Protokolls Einwände hat und diese nicht zu einer Anpassung des Protokolls führen, sollte das die Protokollierung beanstandende Mitglied des Aufsichtsrats die Kritikpunkte zu Beweis Zwecken schriftlich festhalten.⁽⁷⁾ Zum Nachweis der Einhaltung seiner Sorgfaltspflichten sollte jedes Mitglied des Aufsichtsrats jedenfalls auf eine Übermittlung der Abschrift der Niederschrift pochen.

3. DOKUMENTATIONSPFLICHTEN DES ABSCHLUSSPRÜFERS

Der Abschlussprüfer eines Unternehmens soll durch seine gewissenhafte, sorgfältige, verschwiegene, unabhängige und eigenverantwortliche Prüfungstätigkeit (§ 1 WT-ARL) die Gesetzmäßigkeit des Jahresabschlusses und des Lageberichts bestätigen und so das Vertrauen all jener stärken, die an der Richtigkeit der Rechnungslegung und Finanzberichterstattung ein Interesse haben und sich darauf verlassen.⁽⁸⁾ Der Abschlussprüfer muss das Ergebnis seiner Prüfung in einem Prüfungsbericht zusammenfassen. Integrierender Bestandteil des Prüfungsberichts ist das abschließende Prüfungsurteil, der sogenannte (formelhafte) Bestätigungsvermerk.⁽⁹⁾

Die §§ 268 ff UGB normieren für den Abschlussprüfer bzw Konzernabschlussprüfer folgende Prüfungstätigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung bzw Konzernabschlussprüfung:⁽¹⁰⁾

- Einbeziehung der Buchführung (Prüfungsgegenstand) in die Prüfung des Jahresabschlusses durch Prüfung der Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung (Prüfungsziel);⁽¹¹⁾
- Prüfung des Jahresabschlusses bzw Konzernabschlusses bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung und Anhang (Prüfungsgegenstand)⁽¹²⁾ hinsichtlich der Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und ergänzenden Bestimmungen des

(4) Vgl *Arnold*, Die Protokollierung von Aufsichtsratssitzungen, Aufsichtsrat aktuell 2005, 8.

(5) Vgl *Arnold*, Aufsichtsrat aktuell 2005, 8.

(6) Vgl *Temmel*, Der Aufsichtsrat (2003) 57.

(7) Vgl *Arnold*, Aufsichtsrat aktuell 2005, 8 (9).

(8) Vgl *Wagenhofer/Ewert*, Externe Unternehmensrechnung³ (2015) 410 ff.

(9) Siehe hierzu ausführlich etwa *Pucher* in *Bertl/Fröhlich/Mandl*, Handbuch Rechnungslegung (2018) § 273 Rz 1 ff.

(10) Siehe auch ISA 200.10; IDW PS 200.10; auch *IWP*, KFS/PG 1 – Fachgutachten über die Durchführung von Abschlussprüfungen (9. 12. 2009) 20 ff.

(11) Siehe ausführlich *Fröhlich* in *Hirschler*, Bilanzrecht² (2019) § 269 Rz 9 f.

(12) Vgl *Djanani/Steckel/Graschitz* in *Bertl/Fröhlich/Mandl*, Rechnungslegung, § 268 Rz 3.

Gesellschaftsvertrags oder der Satzung (Prüfungsziel);⁽¹³⁾

- Prüfung des Lageberichts bzw Konzernlageberichts (Prüfungsgegenstand)⁽¹⁴⁾ im Hinblick auf seinen Einklang mit dem Jahresabschluss bzw Konzernabschluss und ob die sonstigen Angaben im Lagebericht bzw Konzernlagebericht die Lage des Unternehmens bzw Konzerns richtig darstellen (Prüfungsziel);⁽¹⁵⁾
- gegebenenfalls Prüfung, ob eine nach § 243b UGB oder § 267a UGB erforderliche nichtfinanzielle Erklärung oder ein solcher Bericht und ob ein nach § 243c UGB oder § 267b UGB erforderlicher Corporate-Governance-Bericht aufgestellt worden sind (Prüfungsziel).⁽¹⁶⁾

Konkret lässt sich das Prüfungsziel weiterhin aus § 274 UGB ableiten, wobei der Abschlussprüfer bei der Urteilsbildung hinreichende Sicherheit⁽¹⁷⁾ erlangen muss (ISA 200.5):⁽¹⁸⁾

- In einem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk erklärt der Abschlussprüfer, dass die Abschlussprüfung zu keinen Einwendungen geführt hat und dass der geprüfte Jahres- oder Konzernabschluss aufgrund der bei der Abschlussprüfung gewonnenen Erkenntnisse den gesetzlichen Vorschriften entspricht und unter Beachtung der Grundsätze ordnungsgemäßer Buchführung oder sonstiger maßgeblicher Rechnungslegungsgrundsätze ein möglichst getreues Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens oder des Konzerns vermittelt (Abs 2).⁽¹⁹⁾
- Ferner hat der Bestätigungsvermerk auch ein Urteil darüber zu enthalten, ob der Lagebericht oder der Konzernlagebericht nach dem Urteil des Abschlussprüfers mit dem Jahresabschluss oder mit dem Konzernabschluss in Einklang steht (Abs 5).⁽²⁰⁾

Auf die wesentlich weiterreichenden Prüf- und Berichtspflichten von Bankprüfern iSd § 63 BWG, die insbesondere in der Anlage zum bankaufsichtsrechtlichen Prüfbericht das Ergebnis der Prüfung der Organisationsstruktur

und der Verwaltungs-, Rechnungs- und Kontrollverfahren, die die Geschäftsleiter eingerichtet haben, darstellen müssen (§ 63 Abs 5 iVm Abs 4 BWG und KFS/BA 9), wird hier nicht im Detail eingegangen.

Nach § 275 UGB haftet der Abschlussprüfer, wenn er schuldhaft (fahrlässig oder vorsätzlich) gegen die Grundsätze ordnungsgemäßer Prüfung verstößt. Um ein sorgfältiges Vorgehen bei der Abschlussprüfung belegen zu können, wird in ISA 230 (*audit documentation*) umfassend normiert, dass für jeden Prüfungsauftrag vom Abschlussprüfer eine Auftragsdokumentation anzulegen ist. Im Berufsstand selbst versteht man darunter die sogenannten „Arbeitspapiere“. Diese Arbeitspapiere dienen dem Nachweis für die ordnungsgemäße Durchführung der Abschlussprüfung im Allgemeinen und für die gezogenen Schlussfolgerungen für das Prüfungsurteil im Besonderen (ISA 230.5). In diesem Sinne erfüllen Arbeitspapiere nicht zuletzt auch den Zweck, die Durchführung von internen Nachschauen (§ 23 Abs 2 KSW-PRL 2017), von externen Qualitätssicherungsprüfungen (alle Abschlussprüfer gemäß § 25 APAG) oder Inspektionen (Abschlussprüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse gemäß Art 26 Abs 2 AP-VO) zu ermöglichen.⁽²¹⁾

Der Abschlussprüfer hat dafür zu sorgen, dass er ausreichend geeignete Prüfungsnachweise generiert, auf die er sein Prüfungsurteil stützt und die zeitgerecht in den Arbeitspapieren zusammenzufassen sind (ISA 230.7 und ISA 220.17). Die Arbeitspapiere, die sowohl in Papierform als auch elektronisch geführt werden können, sind im Sinne eines Vier-Augen-Prinzips durch ein Mitglied des Prüfungsteams zu reviewen (ISA 220.16) und innerhalb einer 60-Tages-Frist redaktionell abschließend zusammenzustellen (§ 22 Abs 5 KSW-PRL).⁽²²⁾

Um die prüferische Tätigkeit belegen zu können, sind in den Arbeitspapieren nicht nur die erlangten Prüfungsnachweise zu erfassen, sondern insbesondere auch die konkret durchgeführten Prüfungshandlungen. Prüfungshandlungen, die in den Arbeitspapieren nicht

(13) Vgl Fröhlich in Hirschler, Bilanzrecht², § 269 Rz 16 ff.

(14) Siehe IWP, KFS/PG 10 – Fachgutachten des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhand über die Prüfung des Lageberichts (2017).

(15) Vgl Fröhlich in Hirschler, Bilanzrecht², § 269 Rz 21.

(16) Vgl Fröhlich in Hirschler, Bilanzrecht², § 269 Rz 24.

(17) In der Praxis wird eine Prüfungssicherheit von 95 % angestrebt (vgl exemplarisch Simon-Heckroth, Risiko-orientierte Abschlussprüfung, in Richter, Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung [1997] 68; Kavan/Müßig, Ist eine Neuordnung der Abschlussprüfung notwendig? in Funk/Rossmann, Internationale Rechnungslegung und Internationales Controlling [2017] 284).

(18) Siehe hierzu auch IWP, KFS/PG 1, 18.

(19) Siehe auch Reiter in Hirschler, Bilanzrecht², § 274 Rz 36.

(20) Siehe auch Reiter in Hirschler, Bilanzrecht², § 274 Rz 57 ff.

(21) Vgl Gedlicka in Bertl/Hirschler/Aschauer, Handbuch Wirtschaftsprüfung (2019) 819.

(22) Vgl Gedlicka in Bertl/Hirschler/Aschauer, Wirtschaftsprüfung, 820.

nachvollziehbar dokumentiert sind, gelten als nicht gesetzt.

Insbesondere folgende Unterlagen gehören zur Prüfungsdokumentation (ISA 230.A3):(23)

- Prüfprogramme;
- Checklisten;
- Analysen;
- Memos iZm relevanten Sachverhalten;
- schriftliche Bestätigungen und Erklärungen;
- Schriftverkehr iZm relevanten Sachverhalten;
- Kopien von Unterlagen des Prüfungsklienten (zB wichtige Verträge);
- Protokolle über Gespräche mit dem Prüfungsklienten iZm relevanten Sachverhalten.

Die Prüfungsdokumentation in den Arbeitspapieren des Abschlussprüfers muss so ausgestaltet sein, dass ein erfahrener Prüfer, der mit der Prüfung nichts zu tun hatte, in der Lage ist, folgende Punkte nachzuvollziehen (ISA 230.8):

- Art, zeitliche Gestaltung und Umfang der gesetzten Prüfungshandlungen;
- Ergebnisse der gesetzten Prüfungshandlungen und die erlangten Prüfungsnachweise;
- bedeutsame Sachverhalte der Prüfung und Schlussfolgerungen in diesem Zusammenhang.

Nach ISA 230.9 muss die Dokumentation der gesetzten Prüfungshandlungen beinhalten, welches Mitglied des Prüfungsteams die Arbeit durchgeführt hat, wann diese Tätigkeit abge-

schlossen wurde sowie wer, wann und in welchem Umfang einen diesbezüglich abschließenden Review vorgenommen hat.

Abschließend ist festzuhalten, dass entsprechend ISA 230.A4 mündliche Erläuterungen des Abschlussprüfers alleine keine ausreichenden Nachweise für durchgeführte prüferische Tätigkeiten oder gezogene Schlussfolgerungen darstellen.

4. FAZIT

Wie ausgeführt, erfüllen die Arbeitspapiere des Abschlussprüfers ua den Zweck, externe Qualitätssicherungsprüfungen und Inspektionen nach den Bestimmungen des APAG zu ermöglichen. Unter Qualitätssicherungsprüfern und Inspektoren gilt folgende goldene Dokumentationsregel: „If it is not documented, it is not done!“ Dieses Grundprinzip besagt, dass Prüfungshandlungen, die in den Arbeitspapieren nicht dokumentiert sind, als nicht durchgeführt gelten. Ein nachträglicher Nachweis für dennoch durchgeführte bezughabende Prüfungshandlungen ist ausgeschlossen. Das Gleiche gilt sinngemäß für die Überwachungstätigkeit des Aufsichtsrats. Wenn im Vorfeld einer Beschlussfassung stattgefundenen Verhandlungen und der Austausch von Argumenten nicht ordnungsgemäß und zeitnahe protokolliert wurden, können diese als Nachweis einer sorgfältigen Vorgehensweise der Ausübung der Aufsichtsratsstätigkeit nicht herangezogen werden.

(23) Vgl Gedlicka in Bertl/Hirschler/Aschauer, Wirtschaftsprüfung, 820.

Alle relevanten rechtlichen Regelungen für Aufsichtsratsmitglieder

Linde

Kompakt & konkret



Der Aufsichtsrat
BDO Austria GmbH (Hrsg.)

2., aktualisierte Auflage 2022
104 Seiten, geb.
978-3-7041-0808-1

€ 28,60



Versandkostenfrei bestellen
www.lindeverlag.at

Steuern.
Wirtschaft.
Recht.
Am Punkt.