

Ulrich Kraßnig

## Aufsichtsrat meets Abschlussprüfer – ein empirischer Befund zu einem kritischen Verhältnis

*Bisher gab es keine empirische Bestandsaufnahme des kritischen Verhältnisses zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer. Diesem Versäumnis versuchte der Verfasser anhand einer schriftlichen Befragung von Aufsichtsräten börsennotierter österreichischer Unternehmen beizukommen, um die diesbezügliche Lücke zu schließen. Die Ergebnisse dieser empirischen Untersuchung sind Gegenstand einer Beitragsreihe in Aufsichtsrat aktuell. Die Ausführungen beruhen dabei im Wesentlichen auf der Dissertation des Verfassers zu diesem Thema, die in Kürze fertig gestellt und zur Beurteilung vorgelegt werden soll.<sup>(1)</sup> Neben einer kurzen Beschreibung der empirischen Untersuchung befasst sich der erste Beitrag vorwiegend mit den Informationspflichten des Abschlussprüfers gegenüber dem Aufsichtsrat vor dessen Bestellung sowie der inhaltlichen Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats für den Prüfungsvertrag unter besonderer Berücksichtigung des Prüfungshonorars als wesentlicher Bestandteil des Prüfungsvertrags.*



### 1. EINLEITUNG

Eine wesentliche Aufgabe des Aufsichtsrats ist die Überwachung der Geschäftsführung bzw. die Prüfung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses. Bei dieser Aufgabe hat der Abschlussprüfer den Aufsichtsrat zu unterstützen. Durch das Gesellschaftsrechts-Änderungsgesetz (GesRÄG) 2005 und das Unternehmensrechts-Änderungsgesetz (URÄG) 2008 sowie den Corporate Governance Kodex wurden vom Gesetzgeber in der jüngeren Vergangenheit punktuell Bestrebungen unternommen, die Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer zu verbessern, wobei diese insbesondere von der Absicht getragen sind, die kommunikative Integration des Abschlussprüfers zu intensivieren. *De lege lata* bestehen nachfolgende Informationspflichten des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat bzw. normative Tatbestände, welche die Zusammenarbeit der beiden Organe regeln:<sup>(2)</sup>

- mündliche Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat (Teilnahme des Abschlussprüfers an der Aufsichtsratssitzung, die sich mit der Feststellung des Jahresabschlusses befasst, gem. § 93 Abs. 1 AktG bzw. § 30h GmbHG);
- Vorschlag eines Abschlussprüfers durch den Aufsichtsrat und Abschluss des Prüfungsvertrags zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat (§ 270 Abs. 1 UGB);
- allgemeine Berichterstattung (§ 273 Abs. 1 UGB);
- Bericht, ob ein Corporate-Governance-Bericht aufgestellt wurde (§ 273 Abs. 1 UGB);
- Erläuterungen nachteiliger Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage (§ 273 Abs. 1 UGB);
- Redepflicht bei der Feststellung von bestandsgefährdenden Tatsachen und schwerwiegenden Verstößen von gesetzlichen Vertretern oder Arbeitnehmern gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung (§ 273 Abs. 2 UGB);
- unverzügliche Berichterstattung über wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses (§ 273 Abs. 2 UGB);
- Transparenzschreiben des Abschlussprüfers hinsichtlich der von der zu prüfenden Gesellschaft im vergangenen Jahr erhaltenen Entgelte, der Einbindung in ein Qualitätssicherungssystem sowie potenzieller Befangenheitsgründe (§ 270 Abs. 1a UGB; Regel 80 ÖCGK);
- verpflichtende Implementierung eines Prüfungsausschusses (§ 92 Abs. 4a AktG);

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

(1) Der Autor bedankt sich an dieser Stelle beim Betreuer seiner Dissertation und Chefredakteur der Zeitschrift Aufsichtsrat aktuell, Prof. Mag. Dr. Leo W. Chini, für die Gelegenheit, die Ergebnisse der empirischen Untersuchung publizieren zu dürfen.

(2) Vgl. Draxler, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer „viribus unitis“, in IWP (Hrsg.), Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2008 (2008) 243.

## Aufsichtsrat meets Abschlussprüfer

- Bericht über das Vorliegen eines Reorganisationsbedarfs gem. § 22 Unternehmensreorganisationsgesetz (URG) (§ 273 Abs. 3 UGB);
- Management Letter betreffend organisatorische, wirtschaftliche und rechtliche Schwachstellen (IKS und Risikomanagementsystem) des Unternehmens (Regel 82);
- Bestätigungsvermerk (§ 274 UGB).

Neben den allgemeinen gesetzlichen Grundlagen und Rahmenbedingungen, die für das Verhältnis des Aufsichtsrats zum Abschlussprüfer entscheidend sind, bringen vor allem vorstehend beschriebene Punkte, welche die Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer betreffen, in der Praxis zahlreiche Detailprobleme mit sich, was empirisch zu beweisen war.

### 2. GEGENSTAND, UNTERSUCHUNGSZIEL UND KONZEPTION DER EMPIRISCHEN ERHEBUNG

Gegenstand der empirischen Untersuchung, die anhand einer schriftlichen Befragung durchgeführt wurde, war insbesondere die Erhebung und Analyse des Informationsaustausches zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, aber auch der allgemeinen Rahmenbedingungen und Grundlagen für eine fruchtbringende Zusammenarbeit der beiden Organe. Zu diesem Zwecke wurden im Juni 2009 265 Aufsichtsräte im ATX bzw. im ATX-Prime notierender Unternehmen postalisch kontaktiert, indem ihnen ein Fragebogen zugesandt wurde mit der Bitte, diesen ausgefüllt zu retournieren.

Die untersuchten Elemente lassen sich dabei auf folgende Forschungsfrage reduzieren:

*„Ist die Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer in Österreich so gut entwickelt, dass der Aufsichtsrat seiner pflichtgemäßen Kontrollfunktion im Rahmen der Unternehmensüberwachung im erforderlichen Ausmaß nachkommen kann?“*

Um dem Kriterium der Objektivität ausreichend Rechnung tragen zu können, wurden die Fragebögen standardisiert und weitgehend strukturiert konzipiert. Allerdings wird der festgelegte Grad der Strukturierung der Antwortvorgaben durch vereinzelt weniger hoch strukturierte Fragen (Hybridfragen) durchbrochen, um einen etwaigen Informationsverlust bzw. falsche Antworten zu vermeiden. Insgesamt wurden 32 Fragen generiert. Der Weg der Kontaktaufnahme mit den Aufsichtsräten erfolgte postalisch, wobei die Adressen der Aufsichtsräte anhand des Firmenbuchs eruiert wurden. Um eine möglichst hohe Rücklaufquote (Ausschöpf-

ungsquote) der postalischen Befragung zu erreichen, wurde ein bereits frankiertes Rückkuvert beigelegt. Von den insgesamt 265 versandten Fragebögen wurden insgesamt 74 ausgefüllt retourniert, was einer Rücklaufquote von 28 % entspricht. Die erhobenen empirischen Daten wurden anhand statistischer Methoden ausgewertet und analysiert.

Der zum Einsatz gekommene Fragebogen lässt sich grundsätzlich in zehn große Themenkomplexe untergliedern, die inhaltlich unterschiedlich umfangreich sind und sich wie folgt darstellen:

Teil	Themenkomplex	Inhalt
1	Strukturelle und personelle Aspekte	Ausbildung, beruflicher Background, Anzahl der AR-Mandate, Anzahl der AR-Vorsitze, Anzahl der Vorsitze und Mitgliedschaften in Prüfungsausschüssen, Funktion im konkreten AR, Art des Unternehmens
2	Transparenz-schreiben gem. § 270 Abs. 1a UGB	Angaben hinsichtlich des von der Gesellschaft im Vorjahr bezogenen Entgelts, Einbeziehung in ein externes Qualitätssicherungssystem und der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers; weitere Maßnahmen zur Sicherstellung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und der Qualität der Abschlussprüfung durch den Aufsichtsrat
3	Auswahl des Abschlussprüfers, Prüfungsvertrag	Kriterien der Auswahl des Abschlussprüfers, Verantwortlichkeit für Verhandlung des Inhalts des Prüfungsvertrags
4	Honorar für Abschlussprüfung	Verantwortlichkeit für Honorarverhandlungen, Abhängigkeit des Prüfungshonorars von anderen an die Gesellschaft erbrachten Leistungen
5	Mündliche Berichterstattung, Prüfungsausschuss	Punkte der mündlichen Berichterstattung, Intensivierung der Zusammenarbeit durch Prüfungsausschuss
6	Prüfungsbericht	Verwendungsintensität und Mängel des Prüfungsberichts
7	Redepflicht	Probleme bei der Ausübung der Redepflicht
8	Management Letter	Verwendungsintensität und Schwachstellen des Management Letter
9	Information des Abschlussprüfers	Wege der Information des Abschlussprüfers über abschlussprüfungsrelevante Umstände
10	Zeitaufwand und Vergütung für Aufsichtsrats-tätigkeit	Anzahl der Aufsichtsratssitzungen, Zeitaufwand, Vergütung, Anreize für eine gewissenhafte Ausübung der Aufsichtsrats-tätigkeit

Abb. 1: Themenkomplexe der schriftlichen Befragung und deren Inhalte

### 3. ERGEBNISSE DER EMPIRISCHEN UNTERSUCHUNG

Im Rahmen der nachfolgenden Ausführungen werden die Ergebnisse der empirischen Untersuchung hinsichtlich der Informationspflichten des Abschlussprüfers gegenüber dem Aufsichtsrat vor dessen Bestellung und der in-

haltlichen Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats für den Prüfungsvertrag unter besonderer Berücksichtigung des Prüfungshonorars als wesentlicher Bestandteil des Prüfungsvertrags in komprimierter Form zusammengefasst und analysiert, wobei die untersuchten Elemente des Verhältnisses von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer erläutert werden. Die Auslegung erfolgt dabei *lege artis*. Ferner werden auf Basis der Ergebnisse des empirisch erhobenen Datenmaterials vereinzelt rechtspolitische Empfehlungen anhand präskriptiver Sätze abgegeben.

### 3.1. Berichterstattung des Abschlussprüfers an den Aufsichtsrat vor dessen Bestellung

Im Vorstadium der Auswahl des Abschlussprüfers hat dieser den Aufsichtsrat bzw. den Prüfungsausschuss in mehrfacher Hinsicht zu informieren. Mittels eines Transparenzberichts haben die zur Anbotslegung eingeladenen Abschlussprüfer dem Aufsichtsrat folgende Informationen zu geben (§ 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 getroffener Schutzmaßnahmen zur Sicherstellung einer unbefangenen Prüfung).

Empirisch wurde erhoben, inwieweit diesem Erfordernis 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 Transparenzberichts regelmäßig vorgelegt werden. 6 % gaben dagegen an, dass ein solcher Transparenzbericht 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 Transparenzberichts regelmäßig nachkommt, zufrieden stellend 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 börsenotier-

ter Unternehmen mit hochgradigen Organisationsstrukturen handelt, die wohl als „Benchmark“ herangezogen werden müssen, relativiert sich diese Einschätzung wiederum erheblich. Insbesondere vor dem Hintergrund letzterer Feststellung ist davon auszugehen, dass Transparenzschreiben von Abschlussprüfern anderer nicht im ATX bzw. im ATX Prime notierender Unternehmen ungleich seltener den Aufsichtsräten vorgelegt werden.

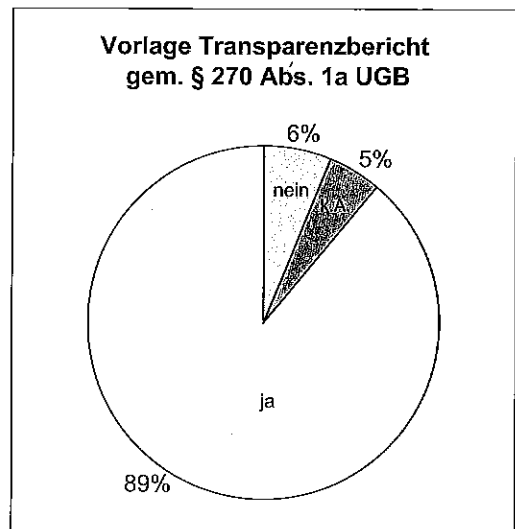


Abb. 2: Wird dem Aufsichtsrat vom Abschlussprüfer regelmäßig ein Transparenzbericht gemäß § 270 Abs. 1a UGB vorgelegt?

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 beispielsweise dann nicht gegeben sein, wenn ein Abschlussprüfer vom Management eines Unternehmens, das den im Zuge der Abschlussprüfung zu beurteilenden Jahresabschluss erstellt, laufend mit Nicht-Prüfungsaufträgen (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).<sup>(3)</sup> Legistisch betrachtet ist die Bestimmung in Verbindung

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

Eine unabdingbare Voraussetzung für eine unbefangene Prüfung des Jahresabschlusses ist die wirtschaftliche Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vom Management des zu prüfenden Unternehmens.

## Aufsichtsrat meets Abschlussprüfer

mit § 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 Wirtschaftstreuhand aus der Prüfung und Beratung des zu prüfenden Unternehmens (oder von mit diesem finanziell nahestehenden Unternehmen) lukriert hat, wenn dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist. Die praktische Umsetzbarkeit der Bestimmung ist allerdings mangelhaft, weil für Abschlussprüfer keine Verpflichtung besteht, ihre Gesamtumsätze offenzulegen. Dies wäre jedoch erforderlich, um eine Beurteilung hinsichtlich der 15%- bzw. 30%-Umsatzabhängigkeitsgrenze vornehmen und so ein etwaiges wirtschaftliches Abhängigkeitsverhältnis feststellen zu können. Umso mehr interessiert es, inwiefern Aufsichtsräte in der Praxis anbotlegende Abschlussprüfer von sich aus auffordern, ihre Gesamteinnahmen aus ihrer gesamten wirtschaftstreuhandersischen Tätigkeit offenzulegen. Dies wurde im Rahmen der empirischen Erhebung untersucht, wobei das Ergebnis diesbezüglich ernüchternd ist: Niemand der Befragten gab an, dass der Aufsichtsrat aktiv vom Abschlussprüfer die Offenlegung sämtlicher Umsätze aus seiner beruflichen Tätigkeit fordert, um Rückschlüsse auf eine etwaige Umsatzabhängigkeit ziehen zu können. Eine entsprechende Anpassung der nationalen Offenlegungsvorschrift (§ 270 Abs. 1a UGB) an Art. 40 der Abschlussprüferrichtlinie, der diese Notwendigkeit berücksichtigt, 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 gemäß § 271 Abs. 2 Z 7 UGB (bzw. § 271a Abs. 1 Z 1 UGB) prüfen, obwohl er sich *de facto* in einem wirtschaftlichen Abhängigkeitsverhältnis befindet. Er muss die Honorarquote nur einmal unter die 15%- bzw. 30%-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. Es wurde daher empirisch untersucht, ob in der Aufsichtsratspraxis Maßnahmen ergriffen werden, die einer wirtschaftlichen Abhängigkeit des Abschlussprüfers von vornherein entgegenwirken. Die Untersuchung ergab dabei, dass der Aufsichtsrat auch dieses vom Gesetzgeber verursachte Problem in der Praxis nicht eigenständig zu lösen vermag, da keiner der Befragten entsprechende Maßnahmen nannte, die über die gesetzlichen Vorgaben hinaus ergriffen werden,

um eine wirtschaftliche Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bereits ab der ersten Jahres- bzw. Konzernabschlussprüfung sicherzustellen. 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 überschritten werden würde. Die diesbezügliche Prüfung der Umsatzabhängigkeitsgrenze müsste dabei jedes Jahr auf Basis des durchschnittlichen Gesamtumsatzes der jeweils letzten fünf Jahre erfolgen.

### 3.2. Zur Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats 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). Die empirische Untersuchung hat in diesem Zusammenhang ergeben, dass sich viele Aufsichtsräte ihrer alleinigen inhaltlichen Verantwortlichkeit für den Prüfungsvertrag mit dem Abschlussprüfer nicht bewusst sind. So gab immerhin mehr als ein Drittel der Befragten an, dass der Inhalt des Prüfungsvertrags zwischen Vorstand und Abschlussprüfer verhandelt wird. Weitere 23 % der Vorstände verhandeln mit dem Aufsichtsrat gemeinsam mit dem Abschlussprüfer 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.

Viele Aufsichtsräte sind sich ihrer alleinigen inhaltlichen Verantwortlichkeit für den Prüfungsvertrag mit dem Abschlussprüfer nicht bewusst.

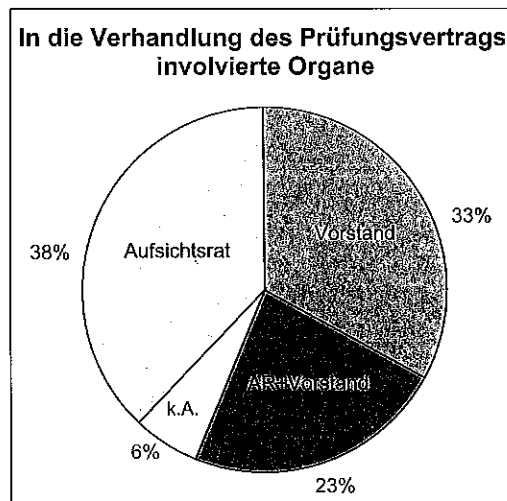


Abb. 3: Wer verhandelt mit dem Abschlussprüfer den Inhalt des Prüfungsvertrags?

Interessant und alarmierend zugleich 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 Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats für den Inhalt des Prüfungsvertrags offenbar nicht nur in der Aufsichtspraxis, sondern auch beim Berufstand der Wirtschaftsprüfer selbst noch nicht in ausreichendem Ausmaß angekommen zu sein scheint.

Unter dem Aspekt der gesetzlich normierten inhaltlichen Verantwortlichkeit des Aufsichtsrats für den Prüfungsvertrag ist es für jedes Aufsichtsratsmitglied ein unverzichtbares Kriterium, sich mit den wesentlichen Punkten eines Prüfungsvertrags auseinanderzusetzen. Grundsätzlich sollten folgende Punkte im Prüfungsvertrag jedenfalls angesprochen werden (Pflichtbestandteile des Prüfungsvertrags):(4)

- Anzuwendendes Rechnungslegungskonzept;
- Ziel der Abschlussprüfung;
- Klarstellung der Verantwortlichkeit der gesetzlichen Vertreter für die Erstellung des Jahresabschlusses;
- Umfang der Prüfung;
- zu beachtende Gesetze, berufsständische Vorschriften und IAS;
- subsidiäre Anwendung der allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe bzw. der allgemeinen Auftragsbedingungen für Abschlussprüfer;
- Umstand, dass aufgrund der Notwendigkeit der Prüfung in Stichproben und wegen anderer immanenter Grenzen der Abschlussprüfung zusammen mit den immanenten Grenzen eines jeden rechnungslegungsbezogenen internen Kontrollsystems ein unvermeidbares Risiko besteht, dass selbst wesentliche falsche Aussagen unentdeckt bleiben können;(5)
- Verpflichtung, dem Abschlussprüfer sämtliche für die Durchführung der Abschlussprüfung erforderlichen Aufzeich-

nungen, Schriftstücke und andere Informationen zur Verfügung zu stellen;

- Hinweis auf die Auskunftspflicht der gesetzlichen Vertreter gemäß § 272 UGB;
- Form, Inhalt und Zeitpunkt der Berichterstattung;
- Honorar.(6)

Für kapitalmarktorientierte Unternehmen sieht der ÖCGK als zusätzliches Berichterstattungsinstrumentarium den sog. Management Letter vor, der sowohl an den Vorstand als auch an den Aufsichtsrat zu richten ist. In der Praxis kommt es allerdings immer wieder vor, dass dieser dem Aufsichtsrat nicht zugeht. Aus diesem Grund empfiehlt es sich, zur rechtlichen Absicherung auch diesbezüglich entsprechende Vorkehrungen im Prüfungsvertrag zu treffen. Dies gilt umso mehr für Unternehmen, die nicht in den Anwendungsbereich des ÖCGK fallen. Im Rahmen der empirischen Erhebung gaben 64 % der Befragten an, dass regelmäßig entsprechende Vorkehrungen hinsichtlich des Management Letter im Prüfungsvertrag getroffen werden.(7)

Eine gute und fruchtbringende Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer zeigt sich insbesondere auch in einer Kooperation bei der Vereinbarung von Prüfungsschwerpunkten, die sodann Eingang in den Prüfungsvertrag finden sollen. Genau die Hälfte der Befragten erklärte, dass regelmäßig Prüfungsschwerpunkte vereinbart werden, die in weiterer Folge Gegenstand des Prüfungsvertrags sind. Vor dem Hintergrund der Bedeutsamkeit der Setzung von Prüfungsschwerpunkten zum einen für die Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer und zum anderen für die Qualität der Unternehmensüberwachung insgesamt ist eine weitere Bewusstseins-schärfung für diese Thematik in der Aufsichtsratspraxis jedenfalls wünschenswert.

Ein weiterer wesentlicher Eckpfeiler des Prüfungsvertrags sollte darüber hinaus die Festsetzung eines Zeitplans für die Abschlussprüfung sein. In diesem Zusammenhang sollten vor allem Zwischenberichtspflichten des Abschlussprüfers festgelegt werden. Diese Notwendigkeit wurde bisher in der Praxis noch kaum erkannt. So gaben nur 20 % der Aufsichtsräte an, dass Regelungen zu Zwischenberichtspflichten in den

**Eine gute und fruchtbringende Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer zeigt sich insbesondere auch in einer Kooperation bei der Vereinbarung von Prüfungsschwerpunkten, die sodann Eingang in den Prüfungsvertrag finden sollen.**

(4) Vgl. ISA 210: Agreeing the Terms of Audit Engagements sowie KFS/PG 1: Fachgutachten über die Durchführung von Abschlussprüfungen (10. 1. 2007).

(5) Weitere Gefahrenquellen sind etwa gefälschte Unterlagen, Verheimlichung von nicht aus den Büchern ersichtlichen Verpflichtungen oder Schätzungen von Wertansätzen in den Jahresabschlüssen (nach Kerschbaumer, Seminarreihe „Aufsichtsräte“, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, 1. 1. 2008).

(6) Siehe dazu ausführlich Punkt 3.3.

(7) Festgehalten sei, dass dieser und allen nachfolgenden Auswertungen in diesem Kapitel lediglich 52 Datensätze zugrunde liegen, weil 22 Aufsichtsräte zu den typischen Inhalten eines Prüfungsvertrags mit dem Abschlussprüfer keine Angaben machen wollten bzw. konnten.

## Aufsichtsrat meets Abschlussprüfer

Prüfungsvertrag regelmäßig aufgenommen werden.

Bei Vorliegen einer Prüfungsgemeinschaft sollte zudem das Vorgehen der beteiligten Abschlussprüfer bei einem etwaigen Widerruf des Bestätigungsvermerks durch einen der beteiligten Abschlussprüfer festgelegt werden. Diesem Erfordernis wird in der Praxis so gut wie überhaupt nicht entsprochen: Keiner der Befragten erklärte, dass ein solcher Passus Gegenstand des Prüfungsvertrags mit dem Abschlussprüfer sei.

Darüber hinaus sollte bei Erstprüfungen unbedingt vereinbart werden, dass der Abschlussprüfer mit dem Vorprüfer Kontakt aufnehmen darf und dieser ferner von seiner Verschwiegenheitspflicht zu entbinden ist. Auch diesen Vertragspunkt sucht man in der Praxis vergebens: Nur 4 % der Befragten gaben an, dass Regelungen betreffend Erstprüfungen Eingang in den Prüfungsvertrag mit dem Abschlussprüfer finden.

Ferner sollten im Prüfungsvertrag Vorkehrungen für den Fall getroffen werden, dass der Abschlussprüfer das Prüfungsmandat aus wichtigem Grund zurücklegt. Dabei sollte daran gedacht werden, den scheidenden Abschlussprüfer gegenüber dem Folgeprüfer von seiner Verschwiegenheitspflicht zu entbinden und ihn zu einer umfassenden Informationsweitergabe zu verpflichten. Dieser Aspekt wird in der Praxis bisweilen völlig vernachlässigt. So gaben nur knapp 5 % der Befragten an, dass im Prüfungsvertrag regelmäßig entsprechende Vorkehrungen betreffend eine etwaige Mandatsniederlegung getroffen werden.

Auch wenn dies laut empirischer Erhebung in der Praxis bis dato noch überhaupt kein Thema ist, ist ferner eine negative Abgrenzung des Bestätigungsvermerks dahin gehend zu empfehlen, dass dieser weder eine Gewähr für die künftige Lebensfähigkeit des geprüften Unternehmens ist noch eine positive Aussage über die Qualität der Unternehmensführung trifft. Nur 2 % der Befragten erklärten, dass dieser Umstand regelmäßig im Prüfungsvertrag angesprochen wird.

Mangels materiellrechtlicher Vorgaben sind ferner die Themenbereiche der mündlichen Berichterstattung im Prüfungsvertrag festzuhalten. In diesem Zusammenhang gaben nur 41 % der befragten Aufsichtsräte an, dass Themen der mündlichen Berichterstattung Gegenstand des Prüfungsvertrags mit dem Abschlussprüfer sind.

Abb. 4 gibt einen zusammenfassenden Überblick über die Häufigkeit der Aufnahme jener

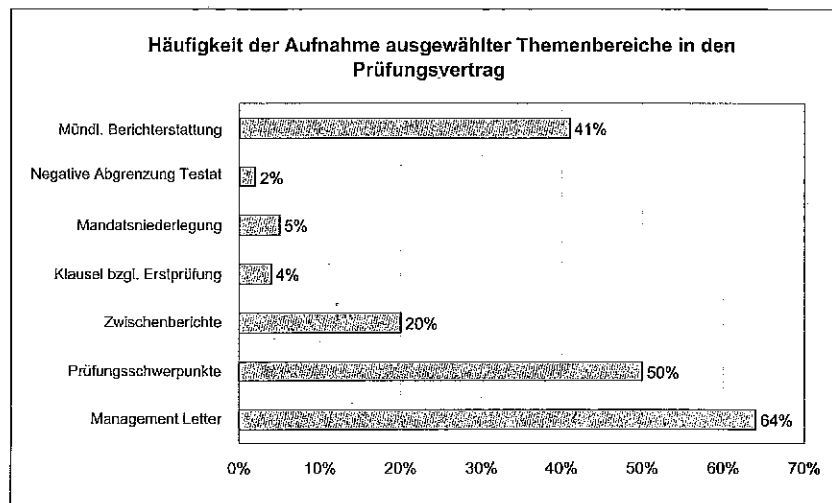


Abb. 4: Häufigkeit der Aufnahme ausgewählter Themenbereiche in den Prüfungsvertrag

Punkte in den Prüfungsvertrag, die über dessen Pflichtbestandteile hinausgehen.

### 3.3. Das Prüfungshonorar als wesentlicher Bestandteil des Prüfungsvertrags

Einen wesentlichen und aufgrund seines Haftungspotenzials überaus sensiblen Punkt des Prüfungsvertrags stellt die Honorarvereinbarung dar, die gemäß § 270 Abs. 1 UGB in den Verantwortungsbereich des Aufsichtsrats fällt.<sup>(8)</sup> 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, die sich auf Gegenstand und Umfang der Abschlussprüfung beziehen, steht. In der Praxis stellt sich die beschriebene Usance in der Regel so dar, dass Abschlussprüfer mit signifikant unterpreisigen Angeboten den Zuschlag für Abschlussprüfungen erwirken und sich auf diese Weise „Zutritt“ in die zu prüfende Gesellschaft verschaffen. In weiterer Folge werden von der zu prüfenden Gesellschaft Beratungsaufträge lukriert, mit denen die Abschlussprüfung quersubventioniert wird.<sup>(9)</sup> In der abschlussprüferischen Realität soll dieses Modell strategischer Interdependenz vereinzelt sogar so weit gesponnen werden, dass Abschlussprüfungen überhaupt zum Nulltarif angeboten werden, wenn dafür andere lukrative Beratungsaufträge in Aussicht gestellt wer-

In der Praxis ist es in der Regel so, dass Abschlussprüfer mit signifikant unterpreisigen Angeboten den Zuschlag für Abschlussprüfungen erwirken und sich auf diese Weise „Zutritt“ in die zu prüfende Gesellschaft verschaffen.

<sup>(8)</sup> Vgl. auch ErlRV 927 BlgNR 22. GP, 22 (Art. IV GesRÄG 2005: zu § 270 Abs. 1 HGB).

<sup>(9)</sup> Vgl. U. Kraßnig, Grundlagen der Qualitätssicherung der Abschlussprüfung in Österreich im Lichte internationaler Entwicklungstendenzen, Diss. WU Wien 2007, 135.

den.(10) Ein solches Honorardumping kann die Qualität der Abschlussprüfung massiv gefährden, was mitunter auch zu einer Haftung des Aufsichtsrats führen kann.(11)

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 entscheidende 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, dass der Aufsichtsrat von jetzt an bei der Bestellung des Abschlussprüfers bereits hinsichtlich der Vereinbarung des Prüfungshonorars fachlich und zeitlich mehr gefordert sein wird als bisher. War es bisher so, dass sich der Aufsichtsrat bei der Erstattung eines Wahlvorschlages an die Hauptversammlung bzw. an die Generalversammlung vorwiegend durch den 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, in der Regel ohne weitere Nachprüfung, den Zuschlag zu erteilen, hat sich der Aufsichtsrat nunmehr eingehend mit den Anboten 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 auseinandersetzen. Darauf aufbauend hat er in einem zweiten Schritt eine Plausibilitätsprüfung hinsichtlich des angebotenen Preises vorzunehmen. Dabei hat sich der Aufsichtsrat vom Abschlussprüfer schon bei der Anbotslegung 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 Aufsichtsrat eine detaillierte Aufstellung hinsichtlich Vorprüfung (Systemprüfung), Hauptprüfung und allenfalls vertraglich vereinbarter Sonderprüfungsaufträge

sowie eine Aufteilung der Stunden auf die unterschiedlichen Prüfungspersonen und deren Qualifikation vorzulegen. Anhand eines üblichen Stundensatzes kann der Aufsichtsrat sodann beurteilen, ob das veranschlagte Prüfungshonorar gerechtfertigt ist. Hat der Aufsichtsrat nach seiner Plausibilitätsprüfung Zweifel am im Anbot festgelegten Preis, muss er sich im Zuge einer vertiefenden Nachprüfung vom anbietenden 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 Aufsichtsrat nunmehr weitere Auswahlkriterien, die Rückschlüsse auf die Qualität der Abschlussprüfung *ex ante* ermöglichen, in seine Überlegungen mit einbeziehen.

Kritisch zu sehen ist, was die empirische Untersuchung zum Honorar für Abschlussprüfungen zu Tage 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 Abschlussprüfer involviert sind, sondern diese Aufgabe vielmehr von den Vorständen wahrgenommen wird. Weitere 12 % der befragten Aufsichtsräte erklärten, dass sie gemeinsam mit dem Vorstand 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 jedenfalls kein Vertrauen geschenkt werden.

Nicht zufrieden stellend ist ferner das Ergebnis hinsichtlich der materiellrechtlichen Frage, ob neben der Abschlussprüfungsleistung noch

**Hat der Aufsichtsrat nach seiner Plausibilitätsprüfung Zweifel am im Anbot festgelegten Preis, muss er sich im Zuge einer vertiefenden Nachprüfung vom anbietenden Abschlussprüfer eingehend über seine Kalkulationsgrundlagen informieren lassen.**

(10) Vgl. Richter, Abschlussprüfungen als Vertrauensgüter, in *Altenburger* (Hrsg.), Reformbedarf bei der Abschlussprüfung – Umstrittene Rückstellungen (2006) 50.

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

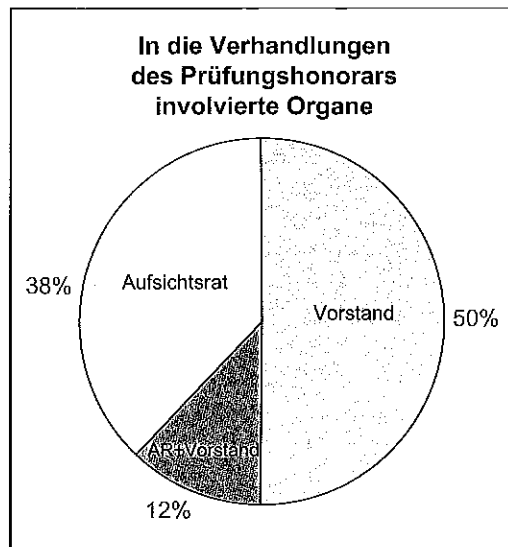


Abb. 5: Wer verhandelt mit dem Abschlussprüfer das Prüfungshonorar?

andere (Beratungs-)Leistungen an das Unternehmen erbracht werden. 46 % der Befragten bejahten diese Frage. 15 % wollten sich diesbezüglich nicht äußern. Von jenen Befragten, die erklärten, 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, der die Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers in besonderen Fällen regelt, verstoßen wird, zeigt das Ergebnis der Untersuchung insbesondere, dass häufig § 270 Abs. 1 UGB verletzt wird, wonach das Prüfungshonorar nicht von zusätzlichen Leistungen abhängen darf. Ferner gaben 10 % explizit an, die Auswahl des Abschlussprüfers davon abhängig zu machen, ob bereits andere (Beratungs-)Leistungen vom in Frage kommenden Abschlussprüfer an das Unternehmen erbracht werden.

Bezeichnend ist außerdem, dass mehr als zwei Drittel der in die Honorarverhandlungen involvierten Aufsichtsräte das Honorar des Abschlussprüfers nach wie vor 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 stark preisinduziert ist. Der Preis sollte allerdings nur dann als maßgebliches Entscheidungskriterium herangezogen werden, wenn alle anderen Auswahlkriterien von den in Frage kommenden Abschlussprüfern gleichermaßen erfüllt werden.

## 4. ZUSAMMENFASSUNG

Im vorliegenden Beitrag wurden die Ergebnisse einer empirischen Untersuchung zu den Informationspflichten des Abschlussprüfers gegenüber dem Aufsichtsrat vor dessen Bestellung sowie zum Bewusstsein von Aufsichtsräten für ihre inhaltliche Verantwortlichkeit für den Prüfungsvertrag unter besonderer Berücksichtigung des Prüfungshonorars als wesentlicher Bestandteil des Prüfungsvertrags präsentiert und analysiert. Die wesentlichsten im Zuge der empirischen Untersuchung getroffenen Feststellungen seien an dieser Stelle abschließend nochmals wertfrei zusammengefasst dargestellt:

- 89 % der befragten Aufsichtsräte gaben an, dass vom Abschlussprüfer regelmäßig die gesetzlich vorgeschriebenen Informationen hinsichtlich des im Vorjahr von der Gesellschaft erhaltenen Entgelts, der Einbeziehung in ein gesetzliches Qualitätssicherungssystem und etwaiger Ausgeschlossenheits- bzw. Befangheitsgründe vorgelegt werden.
- 60 % der Aufsichtsräte werden ihrer inhaltlichen Alleinverantwortlichkeit für den Prüfungsvertrag nicht gerecht.
- 62 % der Aufsichtsräte kommen ihrer Verpflichtung, das Prüfungshonorar mit dem Abschlussprüfer alleinverantwortlich zu verhandeln, nicht nach.
- Von jenen Befragten, die erklärten, dass der Abschlussprüfer noch weitere Leistungen an das geprüfte Unternehmen erbringt, gaben trotz Koppelungsverbot 17 % an, dass diese Leistungen das Honorar für die Abschlussprüfung beeinflussen.

Die Ergebnisse der Studie hinsichtlich der in diesem Beitrag behandelten Themenbereiche spiegeln den aktuellen Meinungsstand ausgewiesener Experten auf dem Gebiet der Aufsichtsratsarbeit im Allgemeinen sowie der Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer im Besonderen wider.<sup>(12)</sup> Als Fazit kann daher festgehalten werden, dass in diesem Zusammenhang weiterhin viel Aufklärungsarbeit im Aufsichtsrat selbst, im Rahmen von Aufsichtsratsseminaren und nicht zuletzt auch beim Berufsstand der Wirtschaftsprüfer geboten ist, um das Bewusstsein bei Aufsichtsratsmitgliedern für die hohen Anforderungen, die ihre Überwachungsfunktion mit sich bringt, zu schärfen und sie ferner für die Notwendigkeit einer intensiven Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer zu sensibilisieren.

**Weiterhin ist viel Aufklärungsarbeit im Aufsichtsrat selbst, im Rahmen von Aufsichtsratsseminaren und nicht zuletzt auch beim Berufsstand der Wirtschaftsprüfer geboten, um das Bewusstsein für die hohen Anforderungen zu schärfen.**

(12) Vgl. etwa Chini, Editorial, Aufsichtsrat aktuell 3/2009, 1; Draxler, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer, in IWP, Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2008, 243.