

Die Auswahl des Jahresabschlussprüfers durch den Aufsichtsrat

von

o. Univ. Prof. Dr. Romuald Bertl

1. Vorbemerkung und Problemstellung

Waldemar Jud hat sich in den letzten Jahren nicht nur durch Publikationen¹, sondern auch durch die Evaluierung von Corporate Governance Berichten und als Leiter der Arbeitsgruppe Corporate Governance im AFRAC² verstärkt mit den Themen der Corporate Governance auseinandergesetzt. Aufgrund seiner praktischen Erfahrung als Mitglied zahlreicher Aufsichtsräte ist es ihm dabei gelungen, wissenschaftliche Analyse und Beobachtung der Realität in einer Weise zu verbinden, die zu einer Weiterentwicklung der Rechtskultur in Österreich führten.

Aus diesem Wissenschaftsverständnis heraus wird im vorliegenden Beitrag der rechtliche Kontext der Bestellung des Jahresabschlussprüfers unter Beachtung zu erwartender Rechtsentwicklungen analysiert und eine Empfehlung für die praktische Gestaltung erarbeitet.

¹ Etwa: Institutional investors and corporate governance: the Austrian view, in: Baums, Buxbaum, Hopt (Hrsg), Institutional Investors and Corporate Governance, de Gruyter, Berlin, New York 1993; S. 465-488; Zur Bestellung von stellvertretenden Mitgliedern eines Aufsichtsratsausschusses, NZ 1982, S. 56-58; Vorratsbeschlüsse im System zustimmungspflichtiger Geschäfte des Aufsichtsrats, Österreichisches Bankarchiv, 10/1993, S. 773-785; Fünf Fragen an den Aufsichtsrat, Audit Committee News, 6/2009, S. 20-21.

² www.afrac.at [Stand: 14.02.2012].

2. Wahl und Bestellung des Jahresabschlussprüfers

Der Jahresabschluss und der Lagebericht von Kapitalgesellschaften sind gemäß § 268 UGB, sofern es sich nicht um kleine Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt, durch einen Abschlussprüfer zu prüfen. Kapitalgesellschaften, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften einen Aufsichtsrat haben, unterliegen immer der Prüfungspflicht. Die Prüfung ist die Voraussetzung für die Feststellung des Jahresabschlusses und kann nur von einem Wirtschaftsprüfer oder einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft durchgeführt werden. Dies gilt auch für Konzernabschluss- und Konzernlagebericht.

Die maßgebliche Rechtsgrundlage für die Wahl und Beauftragung des Jahresabschlussprüfers ist § 270 UGB. Diese Bestimmung wurde mit Umsetzung der Abschlussrichtlinie (8. Richtlinie)³ durch das Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008 (URÄG 2008)⁴ letztmalig geändert; dem Aufsichtsrat wurde dadurch eine wesentliche Rolle bei der Bestellung und Beauftragung des Abschlussprüfers eingeräumt⁵. Der Abschlussprüfer wird zwar von den Gesellschaftern, das heißt von der Hauptversammlung bei der AG bzw. von der Generalversammlung bei der GmbH gewählt; es hat jedoch bei Bestehen eines Aufsichtsrates dieser zwingend einen Vorschlag für die Wahl des Jahresabschlussprüfers zu erstatten.

Nach der Wahl durch die Gesellschafter hat der Aufsichtsrat unverzüglich mit dem gewählten Jahresabschlussprüfer den Vertrag über die Durchführung der Abschlussprüfung abzuschließen und das Entgelt zu vereinbaren. Der Aufsichtsrat (nicht der Vorstand) vertritt somit die Gesellschaft gegenüber dem Abschlussprüfer und hat auch im Innenverhältnis die Entscheidung über die maßgeblichen Vertragspunkte zu treffen⁶. Der Prüfungsvertrag (der Prüfungsauftrag) ist daher direkt zwischen Aufsichtsrat und Jahresabschlussprüfer zu verhandeln. Der Gesetzgeber sieht weiters vor, dass das Entgelt in einem angemessenen Verhältnis zu den Aufgaben des Prüfers und dem voraussichtlichen Umfang der Prüfung zu stehen hat. Weiters darf der Prüfungsvertrag und die Höhe des vereinbarten Entgeltes an keinerlei Voraussetzungen oder Bedingungen geknüpft werden und nicht davon abhängen, ob der Prüfer neben der Prüfungstätigkeit zusätzliche Leistungen für die geprüfte

³ Richtlinie 2008/30/EG des europäischen Parlaments und des Rates vom 11. März 2008 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen im Hinblick auf die der Kommission übertragenen Durchführungsbefugnisse; URL: <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:081:0053:0056:DE:PDF> [Stand: 14.02.2012].

⁴ Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008, BGBl. I Nr. 70/2008.

⁵ Vgl. dazu Egger/Samer/Bertl, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Band I, 13. Auflage, S. 511, sowie Milla/Rödler, Auswahl und Beauftragung des Abschlussprüfers, in: Kalss/Kunz, Handbuch für den Aufsichtsrat, Wien 2010, S. 558 ff.

⁶ Vgl. dazu und zum Folgenden: Wiedermann, URÄG 2008: Angemessenes Prüfungshonorar und Aufsichtsratshaftung, RWZ 9/2009, S. 257 ff.

Gesellschaft erbringt. Damit soll die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vom Vorstand der zu prüfenden Gesellschaft gestärkt werden.

Durch das URÄG 2008 wurden darüber hinaus auch noch weitere Regelungen zur Abschlussprüfung aufgrund der Neufassung der Abschlussprüfungsrichtlinie geändert bzw. neu gefasst⁷. Für die Frage der Auswahl des Jahresabschlussprüfers sind dabei folgende von besonderer Bedeutung:

- Einführung des Tatbestandes der Befangenheit (§ 271 Abs. 1 UGB): „Ein Wirtschaftsprüfer darf die Abschlussprüfung nicht durchführen, wenn Gründe, insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht.“
- Einführung eines neuen Ausschlussgrundes (§ 271 Abs. 2 Z 3 UGB) „Ein Wirtschaftsprüfer ist als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn er über keine Bescheinigung gemäß § 15 Abschlussprüfungs- Qualitätssicherungsgesetz verfügt.“
- Ausschlussgründe in besonderen Fällen (§ 271a Abs. 1 UGB) Befangenheit und Ausgeschlossenheit im Netzwerk (§ 271b UGB)
- Befristetes Tätigkeitsverbot (§ 271c UGB)

Geändert wurde weiters das Aktiengesetz. Gemäß § 92 Abs. 4a ist in Gesellschaften mit den Merkmalen des § 271 a Abs. 1 UGB (es handelt sich dabei um Gesellschaften, bei der das Fünffache eines der in € ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft überschritten wird) ein **Prüfungsausschuss** zu bestellen. Zu den Aufgaben des Prüfungsausschusses gehören unter anderem die Überwachung der Abschlussprüfung, die Prüfung und Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, insbesondere im Hinblick auf die für die geprüfte Gesellschaft erbrachten zusätzlichen Leistungen und die Vorbereitung des Vorschlages des Aufsichtsrates für die Wahl des Abschlussprüfers.

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass der Aufsichtsrat bei der Erstellung des Wahlvorschlages für den Abschlussprüfer folgende wesentliche Auswahlkriterien zu berücksichtigen hat⁸:

- (1) Formale Qualifikation;
- (2) Befangenheit und Ausgeschlossenheit sowie
- (3) Leistungsfähigkeit und Qualität.

⁷ Vgl. Egger/Samer/Bertl a. a. O., S. 511 f.

⁸ Vgl. Milla/Rödler a.a.O., S. 563.

3. Kriterien für den Wahlvorschlag des Jahresabschlussprüfers

Um einen Wahlvorschlag des Jahresabschlussprüfers durch den Aufsichtsrat (Prüfungsausschuss des Aufsichtsrates) ordnungsgemäß zu erstellen, sind die im Kapitel 2 dargestellten Kriterien zu beachten und entsprechende Informationen vom Aufsichtsrat einzuholen.

3.1. Formale Qualifikation

Jahresabschlussprüfer können gemäß § 268 Abs. 4 UGB nur Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein. Wirtschaftsprüfer (Wirtschaftsprüfungsgesellschaft) im Sinne des UGB sind berufsbefugte Personen, die in die Liste der Wirtschaftsprüfer der Kammer der Wirtschaftstreuhänder eingetragen sind. Die Jahresabschlussprüfung kann daher nur von einem österreichischen Wirtschaftsprüfer bzw. einem Wirtschaftsprüfer, der Mitglied der österreichischen Kammer der Wirtschaftstreuhänder ist, durchgeführt werden. Seit 2011 gilt für die Prüfung aller gesetzlichen Jahresabschlüsse, dass der Wirtschaftsprüfer auch über eine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG verfügen muss.

Das Abschlussprüferqualitätssicherungsgesetz (A-QSG)⁹ aus dem Jahr 2005 wurde 2009 und 2011 novelliert¹⁰. Durch dieses Gesetz wurde eine zweistufige Behörde eingeführt, die die Auswahl externer Qualitätsprüfer (Peer-Reviewer) durchführt und deren Prüfungstätigkeit sowie die kontinuierliche Fortbildung der Wirtschaftsprüfer überwacht.

Durch den Qualitätsprüfer sind die (organisatorischen) Maßnahmen des jeweiligen Wirtschaftsprüfungsbetriebes zu prüfen, die eine hohe Qualität der durchzuführenden Prüfungen gewährleisten sollen¹¹. Dies betrifft insbesondere Maßnahmen auf den Gebieten der Wahrung der Unabhängigkeit, der Auswahl, der Einsatzes und der Beaufsichtigung der Mitarbeiter, der Aus- und Weiterbildung des Abschlussprüfers und seiner Mitarbeiter sowie die Maßnahmen betreffend die qualitativ hochwertige Abwicklung von Abschlussprüfungen.

Wirtschaftsprüfer die börsennotierte Unternehmen, Kreditinstitute, Versicherungen oder Pensionskassen prüfen, müssen sich einer solchen externen Qualitätsprüfung alle drei Jahre unterziehen. Die übrigen Wirtschaftsprüfer unterliegen alle sechs Jahre einer externen Qualitätsprüfung.

⁹ Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz - A-QSG - sowie Änderung des Wirtschaftstreuhänderberufsgesetzes, BGBl. 84/2005.

¹⁰ Vgl. Egger/Samer/Bertl, a. a. O., S. 527 f; Reiter, Wesentliche Neuerungen der A-QSG Novelle 2009, in RWZ 12/2009, S. 382 ff.

¹¹ Vgl. Bertl, Qualitätssicherung im Wirtschaftstreuhänderbetrieb, in Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band 1 Teil 2, Bertl, Kanduth-Kristen, Djanani, Kofler, Pummerer, Urnik, Tumpel (Hrsg.), 2010, S. 305 f.

Die Liste der zertifizierten Jahresabschlussprüfer, die eine Bescheinigung gemäß § 15 A-QSG aufweisen, findet sich in der Homepage der Qualitätskontrollbehörde für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften¹².

Der Aufsichtsrat wäre daher in der Lage, sowohl das formale Erfordernis der Berufsbefugnis des Wirtschaftsprüfers als auch der Vorlage einer § 15 A-QSG Bescheinigung durch Nachfrage bei den Behörden festzustellen. In der Praxis erfolgt dieser Nachweis durch das sogenannte **Transparenzschreiben**¹³.

3.2. Befangenheit und Ausgeschlossenheit

Risikofaktoren für die Unabhängigkeit des Jahresabschlussprüfers und damit des Vorliegens einer Befangenheit sind grundsätzlich:

- Eigeninteresse,
- die Überprüfung eigener Leistung,
- die Vertretung der Interessen des zu Prüfenden,
- die besondere Vertrautheit mit dem Geprüften und
- allfällig auch die Einschüchterung durch den Geprüften.

Das UGB konkretisiert im Einklang mit der 8. Richtlinie, in den § 271 (a-c) die Befangenheits- und Ausschlussgründe wozu insbesondere die Erstellung von Buchunghaltungsunterlagen und Jahresabschlüssen, Bewertungsleistungen und Anteilsbesitz zählen.

Die Prüfung, ob derartige Umstände vorliegen, erfolgt aufgrund der Vorlage des oben dargestellten Transparenzschreibens des Jahresabschlussprüfers. Er hat in diesem nicht nur über die Einbeziehung in ein gesetzliches Qualitätssicherungssystem zu berichten, sondern auch alle Umstände darzulegen, die eine Befangenheit oder Ausgeschlossenheit begründen könnten, sowie von Schutzmaßnahmen, die getroffen worden sind, um eine unabhängige und unbefangene Prüfung sicherzustellen¹⁴. Der Gesetzeswortlaut sieht diesbezüglich eine schriftliche Berichterstattung an den Aufsichtsrat bzw. Prüfungsausschuss zwingend vor.

¹² URL: <http://www.bmwfj.gv.at/Unternehmen/Qualitaetskontrollbehoerde/Seiten/default.aspx> [Stand: 14.02.2012].

¹³ Vgl. Milla/Rödler, a.a.O., S. 565.

¹⁴ Vgl. Milla/Rödler, a.a.O., S. 565.

Als spezifische Schutzmaßnahmen werden in einer IWP Stellungnahme¹⁵ genannt:

- Einrichtung getrennter Verantwortlichkeiten für die Durchführung von Prüfungsaufträgen und Nicht-Prüfungsaufträgen
- Ausschluss befangener Mitarbeiter von der Mitwirkung an der Durchführung des Prüfungsauftrages
- Überprüfung der Ergebnisse einer Nicht-Prüfungsleistung oder nochmalige Durchführung der selben durch eine andere Person, die nicht an einer Prüfung mitwirkt, sodass diese die Verantwortung für die Leistung übernehmen kann

Der Aufsichtsrat steht im Falle des Vorliegens der Befangenheit und der vom Jahresabschlussprüfer behaupteten Beseitigung durch entsprechende Schutzmaßnahmen vor der Problematik, diese Schutzmaßnahmen beurteilen zu müssen. Dies benötigt zweifelsfrei ein entsprechendes Fachwissen des Aufsichtsrats, insbesondere über die Mechanismen der Jahresabschlussprüfung.

Eine weitere Problematik ist die unklare gesetzliche Regelung in § 271a Abs. 1 Z 2 UGB, wonach ein Ausschlussgrund vorliegen kann, wenn der in dem zu prüfenden Geschäftsjahr über die Prüfungstätigkeit hinaus für die zu prüfende Gesellschaft Rechts- oder Steuerberatungsleistungen erbracht hat, die über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinaus gehen und die sich auf den Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken. Der Jahresabschlussprüfer hat zwar eine umfassende Beurteilung seiner Befangenheit/Ausgeschlossenheit durchzuführen und im Transparenzschreiben alle früheren, bestehenden und möglicherweise zukünftig geplanten Leistungen zu untersuchen und das erhaltene Entgelt darzustellen. Eine Beurteilung, ob damit Befangenheitsgründe ausgelöst werden, obliegt jedoch dem Sachverstand des Aufsichtsrates bzw. der Aufsichtsratsmitglieder. Diese Problematik könnte zweifelsfrei nur durch ein vollständiges Verbot der Beratung durch den Jahresabschlussprüfer gelöst werden.

Die Erbringung von Jahresabschlussprüfungsleistungen bei Befangenheit oder Vorliegen von Ausschlussgründen ist für den Abschlussprüfer mit Sanktionen versehen. Gemäß § 271 Abs. 6 gebührt ihm für dennoch erbrachte Leistungen kein Entgelt. Dies gilt auch, wenn er seine Ausgeschlossenheit erkennen hätte müssen oder wenn er grob fahrlässig seine Befangenheit nicht erkannt hat. Weiters entfällt die Haftungsbeschränkung gemäß § 275 UGB¹⁶. Eine Nichtigkeit des Jahresabschlusses ist jedoch nicht abzuleiten.¹⁷

¹⁵ Vgl. IWP Stellungnahme zu Einzelfragen zu den Unabhängigkeitsvorschriften nach dem UGB Dezember 2009.

¹⁶ Vgl. Milla/Rödler. a.a.O., S. 571.

¹⁷ Vgl. Hasenauer, Birkner, Jahresabschlussprüfung: Keine Nichtigkeit bei Verstoß gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen, Aufsichtsrat aktuell, 2/2006, S. 10 ff.

3.3. Leistungsfähigkeit und Qualifikation

Die Beurteilung der Leistungsfähigkeit und der Qualität eines Wirtschaftsprüfungsbetriebes stellt den Aufsichtsrat vor die besondere Herausforderung den Begriff „Qualität“ zu definieren¹⁸. Wird Qualität als Nutzen der Leistung für den Auftraggeber definiert, werden wohl subjektive Qualitätsmerkmale eine Rolle spielen. Wird Qualität als Entsprechen der Leistung hinsichtlich eines Standards definiert, stellt sich die Frage welcher Standard herangezogen werden kann und wie weit Aufsichtsratsmitglieder überhaupt in der Lage sind, die Qualitätserfüllung zu beurteilen. In der Regel wird dies durch den Nichtfachmann nur schwer möglich sein, da Qualität in der Dienstleistung der Jahresabschlussprüfung nicht direkt beurteilt werden kann.

Der Gesetzgeber hat daher mit dem A-QSG Qualitätssicherungsmaßnahmen eingeführt, deren Einhaltung eine vertrauensbildende Maßnahme für den Auftraggeber sein sollen, die jedoch nur eine notwendige aber nicht ausreichende Rahmenbedingung für die Beurteilung des Kriteriums der Leistungsfähigkeit bzw. Qualität sein können.

Der Aufsichtsrat ist daher gefordert, die von ihm geforderte Qualität der Jahresabschlussprüfung entsprechend zu definieren (formulieren). Dies kann durchaus eine Mischung aus subjektiver (auftraggeberorientierter) Qualität und objektiver Qualität sein.

Beispielhaft könnten folgende Kriterien bei der Qualitätsfestlegung eine Rolle spielen:¹⁹

- (1) Fachliche Kompetenz, gemessen an:
 - a. Erfahrung bei der Bilanzierung und Beurteilung von branchentypischen Geschäftsfällen
 - b. Spezialkenntnisse zur Beantwortung von Sonderfragen der Rechnungslegung
 - c. Erfahrung und Wissen hinsichtlich der Durchführung von IT-Prüfungen
 - d. Know How in der internationalen Rechnungslegung;
- (2) Ausreichende quantitative und qualitative Personalausstattung in Abhängigkeit der Anforderung des zu prüfenden Unternehmens;
- (3) Einbindung in ein internationales Netzwerk bei internationalen Konzernprüfungen bzw. bei der Prüfung ausländischer Tochtergesellschaften;
- (4) Transparente und nachvollziehbare Leistungsaufzeichnung und Honorargestaltung;

¹⁸ Vgl. Bertl, Qualitätssicherung im Wirtschaftstreuhandbetrieb, in Der Beruf des Wirtschaftstreuhanders in der Praxis, Bertl (Hrsg), Wien 1997, S. 9 f.

¹⁹ Vgl. Bertl, Qualitätssicherung a.a.O., Milla/Rödler a.a.O., S. 564, Draxler, Aufsichtsrat und Abschlussprüfer „Viribus Unities“, in: Hammerschmied (Hrsg), Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Europa, Wien 2008, S. 243 ff.

- (5) Gewissenhafte Einhaltung der Berufsgrundsätze (insbesondere Unabhängigkeit und Verschwiegenheit);
- (6) Pünktlichkeit, Gewissenhaftigkeit, Seriosität und Zuverlässigkeit.

Das besondere Problem bei der Beurteilung dieser Kriterien ist, dass es sich um qualitative Merkmale handelt. Besonders augenscheinlich ist die Beurteilungsproblematik bei den Kriterien 5 und 6.

Allgemein gilt für freiberufliche Dienstleistungen, dass die Qualität der Leistungserstellung in letzter Konsequenz durch Empfehlungen überprüft wird. Diese sind zulässige aber keine ausreichenden Begründungen für die Wahl des Abschlussprüfers. Vielmehr werden entscheidungsrelevante Informationen bei der Angebotseinholung direkt vom Jahresabschlussprüfer einzuholen sein.

Zwingend erscheint in diesem Zusammenhang eine mündliche Besprechung des Angebotes zwischen Aufsichtsrat und Jahresabschlussprüfer, da die qualitativen Merkmale in der Regel nicht ausreichend schriftlich darstellbar sind. Auch hier wird die entscheidende Frage für eine angemessene Beurteilung der Qualität des Jahresabschlussprüfers die Urteilungsfähigkeit (Qualität) des Aufsichtsrates selbst sein. Es erscheint zweifelhaft, dass ein Aufsichtsrat, in dem kein spezifisches Prüfungs-Know-how abgebildet ist, in der Lage ist hinsichtlich der Kriterien Leistungsfähigkeit und Qualität des Jahresabschlussprüfers ein verlässliches Urteil abzugeben.

Hilfreich können in diesen Zusammenhang wissenschaftliche Systematisierungen sein, die empirischen Studien im Zusammenhang mit der Messung und Steuerung der Prüfungsqualität zu Grunde gelegt wurden²⁰.

²⁰ Vgl. etwa: Marten, Qualität von Wirtschaftsprüferleistungen - eine empirische Untersuchung des deutschen Marktes für Wirtschaftsprüferleistungen - (Habilitationsschrift), IDW-Verlag, Düsseldorf 1999; Leuchtmann, Eine empirische Messung der subjektiv wahrgenommenen Qualität von Prüfern börsennotierter Gesellschaften, München 2005 oder Rebhan, Qualität der Wirtschaftsprüfung in Österreich, Wien 2011.

4. Ausgewählte Forschungsergebnisse zur Zusammenarbeit zwischen Jahresabschlussprüfer und Aufsichtsrat

Aufgrund der bisherigen Ergebnisse dieses Beitrages wird ersichtlich, dass die Beurteilung und damit auch die Auswahl des Jahresabschlussprüfers eine intensive Kommunikation zwischen Jahresabschlussprüfer und Aufsichtsrat benötigt. Dies ist auch dann der Fall, wenn es zur Wiederbestellung eines Jahresabschlussprüfers kommen soll. Gerade in dieser Situation könnte der Aufsichtsrat auf entsprechendes Erfahrungswissen über die bisherige Zusammenarbeit zurückgreifen.

Es besteht jedoch die Vermutung, dass es nach wie vor gängige Praxis ist, dass der Vorstand den Prüfungsvertrag mit dem Abschlussprüfer inhaltlich verhandelt und der Aufsichtsrat den Vertrag dann nur formal abschließt²¹ und auch die vom Gesetzgeber vorgesehene intensive Kommunikation zwischen Jahresabschlussprüfer und Aufsichtsrat (noch) nicht ausreichend wahrgenommen wird.

Diese Vermutung wurde von Deutschland erstmals im Jahr 1988 durch eine empirische Studie bestätigt, wonach schon damals bei vergleichbarer Rechtslage festgestellt wurde, dass nicht einmal 10% der Wirtschaftsprüfer bei der erstmaligen Wahl zum Abschlussprüfer vom Aufsichtsrat kontaktiert wurden.²² Bei der wiederholten Beauftragung gab es in der Regel keinen vorherigen Kontakt zwischen Wirtschaftsprüfer und Aufsichtsrat.

Die Praxis zeigte, dass dem Aufsichtsrat in der Regel durch den Vorstand der Vorschlag eines Abschlussprüfers unterbreitet wurde, obwohl diesem ein formelles Vorschlagsrecht gar nicht zustand. Die Untersuchung stellte weiters fest, dass auch während der Prüfungsdurchführung routinemäßige Kontakte zwischen Abschlussprüfern und Aufsichtsrat praktisch nicht stattfanden²³. Anregungen über Prüfungsschwerpunkte bzw. über die Art des Prüfungsberichtes bildeten ebenfalls die Ausnahme.

Für Österreich liegen zwei aktuelle empirische Analysen von Kraßnig und Rebhan vor²⁴.

²¹ Vgl. Müller/Rödler a.a.O., S.575.

²² Vgl. Söllner „Informationsprozesse zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat in deutschen Aktiengesellschaften – eine empirische Analyse, Frankfurt 1988.

²³ Vgl. Söllner „Informationsprozesse zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat in deutschen Aktiengesellschaften – eine empirische Analyse, Frankfurt 1988.

²⁴ Vgl. Kraßnig, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer- gesetzlicher Anspruch versus gelebte Wirklichkeit, Wien 2010; Kraßnig, Das Zusammenwirken von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer im Prüfungsausschuss – eine empirische Analyse, RWZ 7-8/2011, Seite 228 ff.; Rebhan, Qualität der Wirtschaftsprüfung in Österreich, Wien 2012.

Kraßnig kommt zum Ergebnis, dass sich durch das URÄG 2008 und insbesondere durch die Einführung des Prüfungsausschusses die Kommunikation zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer verbessert bzw. intensiviert hat. 89% der befragten Aufsichtsräte erhalten regelmäßig (auch bei Wiederbestellungen) ein Transparenzschreiben vom Beauftragten Jahresabschlussprüfer.

Die empirische Untersuchung hat allerdings auch gezeigt, dass noch immer mehr als ein Drittel der Befragtenangaben, dass der Inhalt des Prüfungsvertrages zwischen Vorstand und Abschlussprüfer verhandelt wird. Weitere 23% der Vorstände verhandeln Seite an Seite mit dem Aufsichtsrat über den Inhalt des Prüfungsvertrages. Dies widerspricht eindeutig den Intentionen des Gesetzgebers.

Bestätigt wird dieses Bild durch die Erkenntnis, dass nur 38% der befragten Aufsichtsräte das Prüfungshonorar mit dem Abschlussprüfer ohne Beziehung des Vorstandes verhandeln und 50% der befragten Aufsichtsräte gar nicht in die Honorarverhandlung involviert sind.

Dies ist umso bedenklicher, als mehr als zwei Drittel der befragten Aufsichtsräte das Honorar des Abschlussprüfers als das maßgebliche Auswahlkriterium ansehen.

Kraßnig geht von der Hypothese aus, dass eine effiziente Unternehmensüberwachung und Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer nur bei Intensivierung der Kommunikation möglich ist.

Rebhan²⁵ hat unter anderem die Erwartungshaltungen des Aufsichtsrats einerseits und des Jahresabschlussprüfers andererseits an Hand des nachfolgenden Kriterienkatalogs (Qualitätsmerkmale) empirisch erhoben:

	Qualitätsmerkmal
1	Umfangreiche Erfahrung des Abschlussprüfers in der Branche des zu prüfenden Unternehmens
2	Übersteigerung der Kosten durch den Nutzen der Abschlussprüfung
3	Ausreichende Wahrnehmung der Funktion des Krisenwarners durch den Abschlussprüfer
4	Objektive und verständliche Berichterstattung des Abschlussprüfers über seine Prüfungsergebnisse
5	Effektive Prüfungshandlungen des Abschlussprüfers durch Erkennen von Fehlern und Verstößen gegen die Rechnungslegungsnormen im Abschluss

²⁵ Rebhan, a. a. O., Seite 85 f.

6	Notwendiger neuester Stand der EDV-Kenntnisse und EDV-Erfahrungen des Abschlussprüfers
7	Ausreichende Kenntnisse des Abschlussprüfers auf dem Gebiet der internationalen Rechnungslegung
8	Konzentration des Abschlussprüfers auf risikobehafteten Prüffelder
9	Ausreichender Kontakt des Abschlussprüfers mit dem Aufsichtsrat
10	Umfangreiche Prüfungserfahrung des Abschlussprüfers
11	Einhaltung der geplanten Dauer und des geplanten Umfangs der Prüfung durch den Abschlussprüfer
12	Wahrnehmung der Funktion des (Prüfungs-)Beraters des Unternehmens durch den Abschlussprüfer
13	Wechsel der Prüfungsschwerpunkte in ausreichenden Abständen
14	Notwendiger neuester Stand der Kenntnisse des Abschlussprüfers in betriebswirtschaftlichen, steuerlichen und rechtlichen Fragen
15	Ausreichende Analyse des Umfelds des zu prüfenden Unternehmens durch den Abschlussprüfer
16	Ausgezeichnete kommunikative Fähigkeiten des Abschlussprüfers
17	Geringe Fluktuation im Prüfungsteam des Abschlussprüfers
18	Termingerechte Abwicklung des Prüfungsauftrages durch den Abschlussprüfer
19	Ausreichender Erfahrungsaustausch des Abschlussprüfers mit dem Vorstand/der Geschäftsführung und dem Aufsichtsrat
20	Besetzung des Prüfungsteams des Abschlussprüfers mit Spezialisten
21	Interesse des Abschlussprüfers am Erfolg des zu prüfenden Unternehmens
22	Neuester Stand der Kenntnisse des Abschlussprüfers über das zu prüfende Unternehmen
23	Ausgezeichnete Kooperationsfähigkeit des Abschlussprüfers mit dem Vorstand/der Geschäftsführung und dem Aufsichtsrat
24	Ausreichende Überwachung der durch den Abschlussprüfer angewiesenen Prüfungsprozesse
25	Ausreichende Offenlegung der Prüfungsergebnisse durch den Abschlussprüfer an den Vorstand und Aufsichtsrat (Bestätigungsvermerk, Prüfungsbericht und Management-Letter) sowie an die Öffentlichkeit (Bestätigungsvermerk)
26	Verwässerung der Prüfungsergebnisse durch Bestätigung (z.B. Vollständigkeitserklärung), die im Zuge der Abschlussprüfung von Seiten des Unternehmens abgegeben werden müssen.

Die Studie kommt zum Ergebnis, dass die Jahresabschlussprüfer davon ausgehen, dass folgende Qualitätsmerkmale von Ihnen am besten erfüllt werden:²⁶

- Krisenwarnfunktion
- Prüfungsergebnis
- Objektiver Prüfungsbericht
- Kenntnisse BWL, Steuern und Recht

Die Aufsichtsräte hingegen beurteilen ihren Jahresabschlussprüfer vor allem in den folgenden Kriterien besonders gut²⁷:

- (1) Kenntnisse der internationalen Rechnungslegung
- (2) Prüfungsergebnis
- (3) Branchenerfahrung
- (4) Prüfungserfahrung

Die Aufsichtsräte geben den Jahresabschlussprüfern ein schlechtes Zeugnis beim Kosten-Nutzen Verhältnis und bei der Krisenwarnfunktion.

Aus diesen Ergebnissen kann einerseits eine Erwartungslücke und andererseits eine verbesserungswürdige Kommunikation zwischen Jahresabschlussprüfer und Aufsichtsrat abgeleitet werden, wobei die Jahresabschlussprüfer die Kommunikationsqualität wesentlich kritischer sehen als die Aufsichtsräte selbst. In zukünftigen Untersuchungen wäre hier wohl zu überprüfen, in wie weit die Aufsichtsräte die fachliche Fähigkeit besitzen mit dem Jahresabschlussprüfer einen entsprechenden qualitativen Kontakt zu pflegen.

²⁶ Vgl. Rebhan, a.a.O., S.124 f.

²⁷ Vgl. Rebhan a.a.O., S. 125.

5. Internationale Rechtsentwicklung

Die Entwicklung in der europäischen Union und damit auch in Österreich wird maßgeblich von der Diskussion um das Grünbuch der europäischen Kommission zur Abschlussprüfung²⁸ und vom im November 2011 veröffentlichten Entwurf zur Modifizierung der Richtlinie über die Abschlussprüfung sowie dem Entwurf einer Verordnung über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse beeinflusst.²⁹

Die Mitgliedsstaaten sollen verpflichtet werden sicherzustellen, dass Abschlussprüfungen auf der Grundlage der einschlägigen Internationalen Prüfungsstandards durchgeführt werden, die im Rahmen des „Clarity Project“ von der IFAC 2009 herausgegeben wurden.

Österreich hat diesbezüglich im § 269a UGB vorgesehen, dass die Abschlussprüfungen unter Beachtung internationaler Prüfungsstandards ab dem Zeitpunkt durchzuführen sind, ab dem sie von der europäischen Kommission übernommen werden. Eine Übernahme durch die EU ist jedoch nach dem neuen Richtlinienvorschlag nicht mehr vorgesehen.

Weiters wird eine Ausweitung der Kompetenz der öffentlichen Aufsicht bzw. der nationalen Qualitätssicherungssysteme vorgeschlagen. In Österreich ist diese Kompetenz schon umfassend gestaltet und eine Richtlinienänderung würde größtenteils nur Anpassungsnotwendigkeiten im Detail mit sich bringen.

Durch Erleichterungen bei den Zugangsvorschriften und der Einführung eines „Passes für Abschlussprüfer“ könnten zukünftig auch ausländische Prüfungsgesellschaften in Österreich tätig werden bzw. paneuropäische Prüfungsgesellschaften entstehen. Wieweit allerdings eine derartige Novellierung eine Qualitätsverbesserung darstellt, kann vorläufig nicht beurteilt werden.

Neben diesen allgemeinen Änderungen hat die europäische Kommission spezifische Anforderungen für die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse in einer eigenen Verordnung festgelegt. Darin sind u.a. die nachfolgenden Vorschläge enthalten:³⁰

Jedes Unternehmen von öffentlichem Interesse hat einen Prüfungsausschuss, dem die Aufgabe der Auswahl des Jahresabschlussprüfers bzw. des Vorschlages an die Hauptversammlung an die Eigentümer zukommt, zu bilden. Um die Qualität der Arbeit des Prüfungsausschusses zu gewährleisten, verlangt Artikel 41 Abs. 1 letzter Satz der

²⁸ Vgl. Nagy/Milla/Gedlicka, Grünbuch der Europäischen Kommission zur Abschlussprüfung: Zwischenstand der Diskussion und Ausblick, RWZ 7-8/2011, S. 193 ff.

²⁹ Vgl. http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_de.htm [Stand: 14.02.2012].

³⁰ Vgl. http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_de.htm [Stand: 14.02.2012].

Abschlussprüfungsrichtlinie bisher (nur) dass mindestens ein Mitglied des Prüfungsausschusses über Sachverstand in Rechnungslegung und/oder Abschlussprüfung verfügen muss.³¹ In Österreich wurde aufgrund dessen in § 92 Abs. 4a Aktiengesetz (bzw. § 30g Abs. 4a GmbHG) die Bestimmung aufgenommen, dass dem Prüfungsausschuss eine Person anzugehören hat, die über entsprechende Kenntnisse und praktische Erfahrung im Finanz- und Rechnungswesen verfügt (Finanzexperte). Das heißt in Österreich gibt es derzeit nicht den Zwang, einen „Prüfungsexperten“ in den Prüfungsausschuss aufzunehmen.

Der vorliegende Entwurf der Verordnung einer neuerlichen Änderung der Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse sieht Folgendes vor:

„Mindestens ein Mitglied des Prüfungsausschusses muss über Sachverstand im Bereich der Abschlussprüfung und ein weiteres Mitglied im Bereich der Rechnungslegung und/oder Abschlussprüfung verfügen.“

Dieser Vorschlag ist im Lichte der in diesem Beitrag dargestellten Schlussfolgerungen, dass die Beurteilung des Prüfungsangebotes eines Jahresabschlussprüfers überwiegend qualitativer Natur ist, für die entsprechende Fachkenntnisse notwendig sind, zu begrüßen. Nur Experten im Bereich des Prüfungswesens können die Angebote bzw. die Struktur von Wirtschaftsprüfungsbetrieben beurteilen bzw. sind in der Lage die entsprechende Analyse und Befragung des Angebotserstellers durchzuführen.

Weiters sieht der Richtlinienentwurf vor, dass bei Neuausschreibung eines Prüfungsmandates die Hauptversammlung die Wahlmöglichkeit zwischen zumindest zwei Empfehlungen des Prüfungsausschusses haben muss. Der Prüfungsausschuss hat allerdings unter Angabe der Gründe seine Präferenz für einen der Vorschläge der Hauptversammlung mitzuteilen.

Eine derartige Regelung ist derzeit im österreichischen Unternehmensrecht nicht vorgesehen.

Um einen fairen Wettbewerb zu erreichen wird drittens vom Aufsichtsrat gefordert, dass für die zur Angebotslegung eingeladenen Wirtschaftsprüfer, Ausschreibungsunterlagen zu erstellen sind, die transparente und diskriminierungsfreie Auswahlkriterien enthalten, die für die Bewertung der Vorschläge heranzuziehen sind. In diesen Ausschreibungsunterlagen sind die Geschäftstätigkeit des geprüften Unternehmens und die Art der durchzuführenden Abschlussprüfung darzulegen.

³¹ Vgl. Potyka/Weber, Der Prüfungsausschuss nach dem URÄG 2008, Ges RZ 2008, S.190 f.

Dies ist der bemerkenswerteste Vorschlag und die logische Konsequenz aus den hier im Kapitel 3. dargestellten Überlegungen, dass die Beurteilung der Qualität eines Jahresabschlussprüfers und der entsprechende Auswahlprozess vorweg eine klare Zieldefinition des Aufsichtsrates verlangt. Diese mündet konsequenterweise in einer entsprechend formulierten Ausschreibung und ist die Dokumentation der sowohl vom (europäischen) Gesetzgeber als auch von den Wirtschaftsprüfern selbst geforderten intensiveren Beschäftigung des Aufsichtsrates mit Fragen der Jahresabschlussprüfung. Sie bildet den Kernpunkt „ordnungsgemäßer“ Auswahl des Jahresabschlussprüfers und sollte unabhängig von der Größe des Unternehmens zwingend eingeführt werden.

Umso unverständlicher ist es, dass im Entwurf empfohlen wird kleinere und mittlere Unternehmen von öffentlichem Interesse von dieser Pflicht zu befreien, da dies unverhältnismäßig hohe Kosten verursachen könnte.

6. Schlussfolgerungen

In Folge von Bilanzskandalen in den letzten zehn Jahren und der Finanzkrise im Jahr 2008 wird vom europäischen Gesetzgeber aber auch von der Literatur Forderung erhoben, die Wahl und Bestellung des Jahresabschlussprüfers transparenter und professioneller zu gestalten. Die bisher schon in der achten Richtlinie vorgesehenen und auch im österreichischen nationalen Unternehmensrecht umgesetzten Maßnahmen erscheinen als nicht ausreichend bzw. werden in der praktischen Realität (noch) nicht ausreichend umgesetzt.

Insbesondere gilt dies für die Rolle des Prüfungsausschusses bzw. des Aufsichtsrates bei der Auswahl des Jahresabschlussprüfers (das heißt der Empfehlung an die Eigentümer) und bei der Vereinbarung des Prüfungsvertrages. Empirische Befunde weisen darauf hin, dass in vielen prüfungspflichtigen Unternehmen die Wahl und das Honorar des Abschlussprüfers nach wie vor maßgeblich vom Vorstand beeinflusst werden. Aus dem empirischen Befund, dass die Kommunikation zwischen Aufsichtsrat und Jahresabschlussprüfer aus der Sicht der Prüfer selbst unzureichend ist, lässt sich auch die Vermutung einer zu geringen Einflussnahme des Aufsichtsrates auf den Prüfungsprozess ableiten.

Eine wesentliche Forderung an die Praxis der Aufsichtsrats Tätigkeit muss daher eine stärkere Emanzipation vom Vorstand und umfassendere direkte Kommunikation mit dem Jahresabschlussprüfer (auch ohne Vorstand) sowohl im Auswahlprozess als auch im Prüfungsprozess sein. Es wäre bedenklich, wenn es erst Schadenersatz- und Haftungsfälle benötigt, damit sich diese Erkenntnis bei den österreichischen Aufsichtsräten durchsetzt.

Obwohl (noch) nicht gesetzliche Vorschrift, sollte es eine Best Practice für Aufsichtsräte sein, dass sie vor Bestellung wie vor Ausschreibung eines Prüfungsauftrages die Anforderungen an die Jahresabschlussprüfung und damit auch an den Jahresabschlussprüfer durch eine entsprechenden „Ausschreibung“ mit entsprechenden Kriterien (Qualitätsmerkmale) formulieren. Für bestehende und weiterzuführende Prüfungsmandate ist eine derartige (erstmalige) Formulierung des Ausschreibungstextes eine nützliche, wenn nicht sogar unabdingbare Unterlage zur Evaluierung der Prüfungsqualität, aber auch zur Ermittlung des angemessenen Prüferhonorars.

Die Thematik der Prüferrotation wurde in diesem Beitrag nicht untersucht. Es entspricht aber den Grundsätzen eines Ausschreibungsverfahrens, dass, auch wenn es zu keiner Rotation kommt, in bestimmten Abständen (zum Beispiel fünf Jahre) ein Zweit- oder Drittangebot eingeholt wird. Damit verbunden wäre ein obligatorisches Hearing bei denen die konkurrenzierenden Anbieter die Möglichkeit zur Selbstdarstellung haben³². Dadurch können die Aufsichtsräte die Leistung des bisherigen Jahresabschlussprüfers vergleichen und evaluieren.

Trotz allfällig verbesserter Rahmenbedingungen im oben dargestellten Sinne und allfälligen zusätzlichen Maßnahmen wird die sachgerechte Beurteilung eines Prüfungsangebotes beziehungsweise der Qualität des anbietenden Jahresabschlussprüfers auch von der Kompetenz (Qualität) des Aufsichtsrates abhängen. Der Vorschlag der europäischen Kommission in den Prüfungsausschuss von Unternehmen mit öffentlichem Interesse einen Prüfungsexperten aufzunehmen ist zielführend, da nur ein derartiger Experte in der Lage ist, qualitative Beurteilungen durchzuführen. Bei Unternehmen ohne Prüfungsausschuss bzw. Unternehmungen von nicht öffentlichem Interesse wäre es angebracht, sofern nicht im Aufsichtsrat ein Prüfungsexperte vertreten ist, einen derartigen Experten für Zwecke der Auswahl des Jahresabschlusses als Berater beizuziehen.

³² Vgl. Bertl, Aufsichtsrat und Abschlussprüfung, a.a.O., S. 106.