

Der Wirtschaftsprüfer und der Aufsichtsrat: Überlegungen aus der Perspektive des Auf- sichtsrats

Christian Strenger/Christoph Schrammel

- I. **Das richtige Rollenverständnis**
 - A. Die Rolle des Prüfers
 - B. Die Rolle des Aufsichtsrates
- II. **„Best-Practice“-Erwartungen an den Prüfer**
 - A. Inhalt der Prüfung
 - B. Kommunikation des Abschlussprüfers
 - C. Unabhängigkeit und Beauftragung
- III. **Fazit**

Der Wirtschaftsprüfer ist wesentlicher Bezugspunkt des Aufsichtsrats für seine Beratungs- und Kontrollfunktion. Der folgende praxisorientierte Beitrag beleuchtet diese Rolle des Prüfers und die an ihn gestellten Erwartungen. Dies wird vorrangig aus Sicht des Prüfungsausschusses und dessen Verhältnis zum Abschlussprüfer behandelt.

I. Das richtige Rollenverständnis

A. Die Rolle des Prüfers

Für den Aufsichtsrat und seine Kontrollaufgabe sollte der Wirtschaftsprüfer insbesondere folgende Funktionen wahrnehmen:

- Er unterstützt den Aufsichtsrat dabei, den Vorstand zu überwachen (vergangenheitsorientiert) und bei strategischen Fragen die bilanzielle Durchführbarkeit zu validieren (zukunftsorientiert).
- Er ist „Assurance-Geber“ mit geprüften Daten. Diese „validierte“ Grundlage ist für den Aufsichtsrat zur Ausübung seiner Kontroll- und Beratungsfunktion unerlässlich.
- Er ist auch wesentliche Informationsquelle für den Aufsichtsrat, insbesondere für die Bereiche Compliance, Risikomanagement und Revision, von deren systemischer Funktionstüchtigkeit der Aufsichtsrat sich regelmäßig zu überzeugen hat.
- Er sollte auch als „Sparringpartner“ fungieren und unterjährig seine Erfahrungen in die konkrete Arbeit des Prüfungsausschusses einbringen.

B. Die Rolle des Aufsichtsrates

- Entscheidend ist die Funktion des Aufsichtsrats als Auftraggeber des Wirtschaftsprüfers; dies basiert auf einer Empfehlung des Prüfungsausschusses (und nach Bestätigung durch die Hauptversammlung).
- Zur Sicherstellung der effektiven Zusammenarbeit müssen Kompetenz und Qualifikation des Aufsichtsrates vorhanden sein. Der hierfür vorrangig einstehende Prüfungsausschuss hat folgende Voraussetzungen zu erfüllen:
 - Es muss eine ausreichende Anzahl von Mitgliedern mit entsprechender Qualifikation geben. Die jeweiligen Gesetze (§ 92 Abs 4a des österreichischen und § 107 Abs 4 des deutschen Aktiengesetzes) schreiben vor, dass dem Prüfungsausschuss mindestens ein Financial Expert (mit konkreter Erfahrung im Finanz- und Rechnungslegungsbereich) angehören muss. Diese Pflichtvorgabe ist für große börsennotierte Unternehmen zahlenmäßig ungenügend: Ein Drittel bzw zwei ausgewiesene Experten wären zur Behandlung der immer komplexer werdenden Materie wünschenswert. Die Zahl der zwingend in den Aufsichtsräten erforderlichen Experten sollte *de lege ferenda* auch in den Gesetzen des Gesellschaftsrechts (AktG, GmbHG) verankert werden.

- Ist das Qualifikationsniveau als unabdingbare Voraussetzung für eine effiziente Zusammenarbeit mit dem Abschlussprüfer defizitär, sollte der Abschlussprüfer dies mit dem Vorsitzenden des Aufsichtsrats erörtern.
- Aufgrund der fachspezifisch hohen Anforderungen ist der Ausschuss vor allem unabhängig und kompetent, aber nicht zwingend paritätisch zu besetzen.
- Die Mitglieder des Prüfungsausschusses und insbesondere der Vorsitzende sollten ein ausreichendes „Rückgrat“ für den Umgang mit Vorstand und leitenden Angestellten aufweisen. Falls erforderlich, unterstützt der Vorsitzende den Prüfer bei der Behandlung kritischer Themen mit dem Vorstand.

II. „Best-Practice“-Erwartungen an den Prüfer

Eine zielführende Zusammenarbeit mit dem Prüfer sollte von „Best-Practice“-Erwartungen zu den Punkten *Inhalt der Prüfung, Kommunikation des Abschlussprüfers* sowie *Unabhängigkeit und Beauftragung* geleitet sein.

A. Inhalt der Prüfung

Folgende Anforderungen sollten erfüllt werden:

- **Detaillierte Beschreibung des Prüfungsansatzes**
Der Prüfungsansatz ist durch den Prüfer detailliert zu beschreiben. Danach ist eine darauf basierende, maßgeschneiderte Risikoeinschätzung vorzunehmen und die Umsetzung der Prüfung durch eine systembezogene Prüfungsplanung darzustellen. In diesem Bereich ist eine entsprechende Transparenz gegenüber dem Prüfungsausschuss von wesentlicher Bedeutung, dh Prüfungsansatz und Risikoeinschätzung sind dem Prüfungsausschuss entsprechend verständlich und mit ausreichendem zeitlichen Vorlauf zu kommunizieren.
- **„Sich-in-Frage-Stellen“ des Prüfers**
Wesentlich ist auch, dass der Prüfer bei der Behandlung unternehmensspezifischer „Critical Issues“ seine Beurteilung jeweils aktualisiert und kritisch hinterfragt. Dies ist insbesondere bei zunehmend langer Prüfungstätigkeit im Unternehmen relevant. Hierfür muss er seine Standpunkte zu wesentlichen Themen immer wieder in Frage stellen und darf sich nicht mit der Feststellung „so bereits in den Vorjahren akzeptiert“ begnügen.
- **Keine akkomodierenden Bewertungen kritischer Punkte**
Durch das fortlaufende Sich-in-Frage-Stellen sind akkomodierende Bewertungen des Abschlussprüfers in wesentlichen Punkten, bei denen der Vorstand zu nicht geeigneten Kompromisslösungen neigt, zu vermeiden. Dies erfordert auch die Bereitschaft, kritische Themen konkret anzusprechen.
- **Korrekte Unternehmensethik**
Hier sollte der Grundsatz beachtet werden: „Nicht alles, was legal ist, ist auch legitim.“ Zwar ist es nicht primäre Rolle des Abschlussprüfers, ethischen Fra-

gen der Unternehmensführung nachzugehen. Dennoch sollte er darauf hinweisen, wenn durch zwar noch legale, aber ethisch fragwürdige Vorgänge die nachhaltige Ausrichtung des Unternehmens (und somit eventuell auch der „Going Concern“) gefährdet ist.

So kann der Einsatz komplexer Finanzinstrumente und steuerlich attraktiver Gestaltungen zwar kurzfristige, spekulative Gewinne generieren; neben dem finanziellen Risiko trägt dies aber die Gefahr, dass das Unternehmen seine Ausrichtung auf die Kernaktivitäten und deren Nachhaltigkeit vernachlässigt. Der Prüfer sollte daher immer die Frage stellen, ob die vom Unternehmen gewählte Vorgehensweise wirklich Teil eines nachhaltigen Geschäftsmodells ist. In angezeigten Fällen ist der Aufsichtsrat (unmittelbar der Vorsitzende) in Kenntnis zu setzen.

B. Kommunikation des Abschlussprüfers

Intensive Kommunikation zwischen Abschlussprüfer und Aufsichtsrat ist weitere wesentliche Voraussetzung für eine gelungene Zusammenarbeit. Besonders wichtig sind hierfür:

- **Kommunikation von kritischen Punkten und Compliance Mängeln**
Der Prüfer hat dem Prüfungsausschuss eine umfassende und deutliche Darstellung von kritischen Punkten und Compliance-Mängeln vorzulegen. Dabei sind klare Gewichtungen der kritischen Themen durch entsprechende Hervorhebungen vorzunehmen.
- **Ausführliche und aussagekräftige Executive Summaries**
Den Berichten des Abschlussprüfers sind aussagekräftige Executive Summaries voranzustellen, die einen schnellen Überblick über die wesentlichen Punkte geben und durch Querverweise eine zielgerichtete Abarbeitung ermöglichen.
- **Erörterung kritischer Themen mit dem Prüfungsausschuss**
Dies ist Pflichtteil des laufenden Dialogs mit dem Ausschussvorsitzenden und sollte deutlich über die Vorbereitung der Sitzungen hinausgehen. Sollte der Vorstand in die Kommunikation mit dem Prüfungsausschuss eingebunden werden? In allen relevanten Fragen sollte der Inhalt der Kommunikation des Vorsitzenden des Prüfungsausschusses mit dem Vorstand abgestimmt sein. In besonders kritischen Fällen, die den Vorstand auch persönlich betreffen, dürfte es aber sinnvoll sein, dass die Kommunikation mit dem Vorsitzenden des Prüfungsausschusses auch ohne Teilnahme des Vorstandes erfolgt.
- **Zielführende Auswahl der Prüfungsschwerpunkte**
Für die jährliche Festlegung der Prüfungsschwerpunkte ist eine intensive Abstimmung zwischen Abschlussprüfer und Prüfungsausschuss (der auch eigene Vorschläge unterbreiten sollte) erforderlich. Beispielgebend können Schwerpunkte bei „Peer-Group“-Unternehmen und die jährlich vorgestellten

Punkte der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) bzw der Österreichischen Prüfstelle für Rechnungslegung (OePR) sein.

- **Information über Kommunikation mit Aufsichtsbehörden und Regulatoren**
Der Prüfungsausschuss ist selbstverständlich zeitnah über die Kommunikation des Abschlussprüfers mit Aufsichtsbehörden und Regulatoren zu informieren. Kritische Aspekte sollten vor dem Eingehen von verpflichtenden Positionen abgestimmt werden.
- **Frage der Berichtspflicht des Prüfungsausschusses gegenüber der Hauptversammlung**

In Deutschland wird derzeit die Einführung einer Berichtspflicht des Vorsitzenden des Prüfungsausschusses an die Hauptversammlung (zusätzlich zur Berichtspflicht des Abschlussprüfers) diskutiert. Der Vorsitzende des Prüfungsausschusses würde dann über die Schwerpunkte der Prüfung und die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers berichten, um den Aktionären ein transparentes Bild über die Zusammenarbeit von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer zu geben.

- **Längerfristige Prognoserechnungen als Prüferaufgabe**
Die Frage, inwieweit der Abschlussprüfer selbst ausführliche Prognosen erstellen sollte, etwa um auf Basis eigener Untersuchungen die längerfristige Leistungs- und Lebensfähigkeit des Unternehmens zu prüfen, ist kritisch zu beurteilen. Prognosen sollten nicht Kernaufgabe des Prüfers sein. Der Umfang der zukunftsgerichteten Arbeit des Prüfers sollte sich auf Plausibilitätsanalysen zu den vom Vorstand vorgelegten Planungen und Strategien beschränken.
- **Jährliche Diskussion über die Effizienz der Prüfung und der Zusammenarbeit**

Die Effizienz der Abschlussprüfung und die Zusammenarbeit mit dem Prüfungsausschuss ist regelmäßig zu analysieren bzw zu hinterfragen. Zeitlich sollte dies vor der Empfehlung für die Vergabe bzw Erneuerung des Prüfungsauftrages erfolgen. Obwohl weitgehend anerkannte „Best Practice“, ist in der konkreten Umsetzung noch ein erhebliches Qualitätsgefälle zu beobachten.

C. Unabhängigkeit und Beauftragung

- **Abklärung von Interessenskonflikten**

Der Abschlussprüfer hat laufend und proaktiv mögliche Interessenskonflikte abzuklären und bei Auftreten den Prüfungsausschuss- sowie den Aufsichtsratsvorsitzenden unverzüglich darauf hinzuweisen. Dies betrifft vor allem prüfungserne Beratungstätigkeiten. Besonders bei internationalen Konzernen ist darauf zu achten, in welchem Umfang Beratungsgesellschaften des gleichen Netzwerks für ausländische Konzerngesellschaften Leistungen – insbesondere im Bereich der Beratung – erbringen, die die prüferische Unabhängigkeit gefährden können.

- **Abgrenzung von Prüfungsleistungen und Beratungsleistungen**

Eine klare Abgrenzung von Prüfungsleistungen und prüfungsnahen Leistungen einerseits und Beratungsleistungen andererseits ist *ex ante* durch einen zu Beginn der Prüfungsperiode vom Aufsichtsrat gefassten Beschluss herzustellen. Die zulässigen Nichtprüfungsleistungen und das voraussichtliche Honorarvolumen sind dabei nachvollziehbar festzulegen.

- **Kein unbegründetes Nachgeben bei Prüfungsgebühren**

Eine überzeugende Qualität der Abschlussprüfung ist mit angemessenen Prüfungsgebühren verbunden. Der Grundsatz „*You get what you paid for*“ ist hierbei zu beachten. Wettbewerbsinduziertes, unbegründetes Nachgeben bei den Prüfungshonoraren dürfte zu sinkender Qualität der Prüfungen führen und sollte auch ein Ausschlusskriterium bei der Auftragsvergabe sein.

Eine Quersubventionierung von Prüfungsaufträgen durch Beratungsleistungen, die als Folgeaufträge der Prüfung akquiriert werden, sollte ebenfalls vermieden werden. Das Prüfungsunternehmen sollte vielmehr die Entscheidung treffen, ob es bei einem Mandanten als Prüfer oder als Berater agieren möchte.

- **Externe Rotation des Prüfers**

Die externe Rotation der Prüfungsgesellschaft nach zehn Jahren zur Sicherung nachhaltiger Unabhängigkeit ist grundsätzlich positiv zu bewerten. Die Entscheidung hierüber bedarf intensiver Abwägung der bisherigen Leistungen und insbesondere der gezeigten Unabhängigkeit gegenüber dem Vorstand bei kritischen Themen. Mandatsverlängerungen nach zehn Jahren sollten von erhöhten Nachweiskriterien in puncto Unabhängigkeit und Qualität abhängen und einer qualifizierten Mehrheit in der Haupt- bzw. Generalversammlung bedürfen. Das Auswahlverfahren ist generell im Einvernehmen mit dem Vorstand und dessen intensiver Vorbereitung der relevanten Aspekte durchzuführen. Erfolgt ein Prüferwechsel, so muss dieser gerade bei Unternehmen mit komplexem Konzernaufbau mit einem den Erfordernissen der Prüfung entsprechenden Übergangskonzept verbunden werden.

III. Fazit

Eine gelungene Zusammenarbeit von Abschlussprüfer und Aufsichtsrat ist für die effiziente Kontrolle des Managements eines Unternehmens von wesentlicher Bedeutung. Bei Beachtung der obengenannten Punkte können Aufsichtsrat (iW der Prüfungsausschuss) und Abschlussprüfer ein effektives „Gespann“ zur Kontrolle und Begleitung der Unternehmensführung bilden. Entscheidende Elemente für die Kooperation sind: Unabhängigkeit in der Beurteilung, umfassende Transparenz, offene Problemansprache und eine intensive, proaktive Kommunikation.