

AKTUELLE PROBLEME BEI DER AUSWAHL UND HONORIERUNG DES ABSCHLUSSPRÜFERS IN DER PRAXIS

Der vorliegende Beitrag beleuchtet aus der Sicht des Praktikers aktuelle Probleme bei der Auswahl und Honorierung des Abschlussprüfers, für die in erster Linie der Aufsichtsrat verantwortlich ist.



DAVID BUGELNIG

Certified Valuation Analyst (CVA)

1. RECHTLICHE GRUNDLAGEN DER AUSWAHL DES ABSCHLUSSPRÜFERS

Die Verantwortung des Aufsichtsrats hinsichtlich der Überwachung der Abschlussprüfung beginnt bereits bei der Auswahl des Abschlussprüfers. Dabei müssen sich der Aufsichtsrat bzw. der Prüfungsausschuss Gedanken machen, welche Wirtschaftsprüfer am besten zum Unternehmen passen könnten bzw. mit welchen Wirtschaftsprüfern eine vertrauensvolle Arbeit möglich ist.

Eine sorgfältige Vorgehensweise des Aufsichtsrats bei der Auswahl des Abschlussprüfers ist eine der Voraussetzungen für eine qualitativ hochwertige Abschlussprüfung. Wenngleich der Abschlussprüfer formal von den Gesellschaftern gewählt wird, erfolgt die Auswahl durch den Aufsichtsrat, wenn ein solcher implementiert ist (§ 270 Abs. 1 UGB). Sofern ein Prüfungsausschuss besteht, muss dieser dem Aufsichtsrat im Vorfeld einen Vorschlag für die Auswahl des Abschlussprüfers unterbreiten (§ 92 Abs. 4a Z 4 lit. h AktG bzw. § 30g Abs. 4a Z 4 lit. h GmbHG). Dabei ist er im Hinblick auf die Eignung der infrage kommenden Abschlussprüfer angehalten, über die gesetzlichen Anforderungen hinausgehende Ausschlussgründe und Eignungskriterien festzulegen.

Bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (das sind nach § 189a Z 1 UGB insbesondere kapitalmarktorientierte Unternehmen, Banken und Versicherungen) muss nach Art 16 der EU-Abschlussprüfungsverordnung ein besonders streng geregeltes Auswahlverfahren erfolgen. Bei allen anderen gesetzlichen Abschlussprüfungen ist ein solches Auswahlverfahren in skaliert Form durchzuführen.

Damit das Auswahlverfahren (insbesondere bei einer Neubestellung) strukturiert, transparent und nachvollziehbar abläuft, ist es erforderlich, dass ausreichend viele grundsätzlich geeignete Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften daran teilnehmen. Diese sind vom Prüfungsausschuss im Rahmen seines haftungsfreien Ermessensspielraums zur Teilnahme aufzufordern.

Die Auswahl der potenziellen Bewerber muss dabei diskriminierungsfrei (insbesondere bezogen auf die Größe eines Prüfungsbetriebs) erfolgen. Nur so können objektiv ein faires Auswahlverfahren und ein funktionierender Wettbewerb um ein vakantes Prüfungsmandat gewährleistet werden.

Die Vorselektion sollte daher nicht beliebig erfolgen, sondern entsprechend begründet werden. Ein solches Vorgehen dient dem Aufsichtsrat bzw. dem Prüfungsausschuss insbesondere zur eigenen Absicherung, weil sie schließlich bei der Wahrnehmung ihrer Verantwortung für die Prüfung des Jahresabschlusses auf den Prüfungsergebnissen des Abschlussprüfers aufsetzen bzw. sich auf diese verlassen können müssen.

Wenn der Aufsichtsrat bzw. der Prüfungsausschuss dagegen bei der Auswahl des Abschlussprüfers ihre Sorgfaltspflichten verletzen, die Abschlussprüfung in weiterer Folge mangelhaft ist und Prüfungsfehler passieren und der Aufsichtsrat bzw. der Prüfungsausschuss ihrer dadurch ausgelösten Prüfungspflicht kraft Ingerenz nicht entsprechend nachkommen, wovon auszugehen ist, kann das für diese gravierenden haftungsrechtlichen Konsequenzen nach sich ziehen.

Folgende Szenarien sind in diesem Zusammenhang aufgrund von Erfahrungen aus der Praxis etwa denkbar:¹

- Der Aufsichtsrat entscheidet sich – contra legem – für die Durchführung eines Vergabeverfahrens nach den Bestimmungen des BVergG 2006, wodurch es (z.B. aufgrund von Einsprüchen unterlegener Bieter) zu einer Verzögerung bei der Bestellung des Abschlussprüfers kommt.² Dies könnte dazu führen, dass IKS- bzw. Prozessprüfungshandlungen nicht zeitgerecht durchgeführt werden. Damit ist der Aufsichtsrat als ausschreibendes Organ für Mängel der Abschlussprüfung verantwortlich, was seinem Überwachungsauftrag gemäß § 92 Abs. 4a Z 4 lit. c AktG bzw. § 30g Abs. 4a Z 4 lit. c GmbHG zuwiderläuft. Ferner kommt der Aufsichtsrat dabei auch seiner Verantwortung im Zusammenhang mit der Auswahl des Abschlussprüfers gemäß § 270 Abs. 1 UGB iVm § 92 Abs. 4a Z 4 lit. c AktG bzw. § 30g Abs. 4a Z 4 lit. c GmbHG nicht nach, welche eine rechtzeitige Bestellung gewährleisten soll.
- Der Aufsichtsrat schlägt der Haupt- bzw. Generalversammlung einen Abschlussprüfer auf Basis der Anwendung des Billigstbieterprinzips vor. Das angebotene Prüfungshonorar ist allerdings unangemessen niedrig, wodurch § 270 Abs. 1 UGB verletzt ist. Demnach muss der Aufsichtsrat die Angemessenheit des Prüfungshonorars, welches stets ein Indikator für die Prüfungsqualität ist,³ plausibilisieren.

Wenn nun mit dem Abschlussprüfer ein unangemessen niedriges Prüfungshonorar vereinbart wird, sind Prüfungsmängel naheliegend (z.B. weil erforderliche Prüfungsschritte nicht oder nur unzureichend gesetzt werden oder weil bei der Abschlussprüfung auf unqualifiziertes bzw. unerfahrenes Personal zurückgegriffen wird). Außerdem leidet unter einem zu niedrigen Prüfungshonorar die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, weil er auf Beratungsaufträge des zu prüfenden Unternehmens angewiesen ist, um das niedrige Prüfungshonorar zu kompensieren. Dadurch besteht die Gefahr, dass der Abschlussprüfer entdeckte Fehler bei der Abgabe seines Prüfungsurteils ignoriert.

- Der Aufsichtsrat schlägt der Haupt- bzw. Generalversammlung einen Abschlussprüfer vor, mit dem ein unangemessen hohes Prüfungshonorar vereinbart wird. Wiederum wird gegen § 270 Abs. 1 UGB verstoßen, wonach ein angemessenes Prüfungshonorar zu vereinbaren ist.⁴ Prüfungsmängel werden in diesem Szenario dadurch begünstigt, dass das zu hohe Prüfungshonorar eine wirtschaftliche Abhängigkeit vom Prüfungsmandanten nach sich ziehen kann.

Dies erhöht wiederum das Risiko, dass der Abschlussprüfer aus Rücksichtnahme auf den persönlichen wirtschaftlichen Fortschritt über materielle Fehler im Jahresabschluss nicht berichtet bzw. diese bei der Bildung seines Prüfungsurteils ignoriert.

2. HÄUFIGE FEHLER BEI DER AUSWAHL DES ABSCHLUSSPRÜFERS IN DER PRAXIS

Konkret kann im Zusammenhang mit der Auswahl bzw. Honorierung des Abschlussprüfers aus der Praxis des Verfassers über folgende negative Erfahrungen berichtet werden:⁵

- Nach Durchführung einer Ausschreibung im Zusammenhang mit der Vergabe der Abschlussprüfung durch ein öffentliches Unternehmen wählte der einzige Eigentümervertreter nicht den Erstgereihten des Vergabeverfahrens und Wunschkandidaten des Aufsichtsrats, sondern den unter mehreren Teilnehmern Letztgereihten. Die lapidare Begründung für die Wahl des Letztgereihten zum neuen Abschlussprüfer des öffentlichen Unternehmens war, dass dies der Abschlussprüfer seines Vertrauens sei. Anzumerken ist, dass der gewählte Abschlussprüfer nicht die geringste Prüfungserfahrung im Zusammenhang mit der Branche des zu prüfenden Unternehmens mitbrachte. Hinsichtlich des Honorars wurde der gewählte Abschlussprüfer aufgefordert, sein Prüfungshonorar aus Gründen der Optik an das angebotene Prüfungshonorar des beim Vergabeverfahren Erstgereihten nach untenhin anzupassen.

Diesen „Verlust“ kompensierte der gewählte Abschlussprüfer schließlich durch eine Vielzahl von an das zu prüfende Unternehmen verrechneten Zusatzleistungen, die zum Teil nicht einmal das Unternehmen betrafen (z.B. Einschulung des Eigentümervertreters im Hinblick auf seine neue Funktion im Unternehmen). Evident ist, dass in diesem Fall eine Reihe von strafrechtlichen (Untreue gemäß § 153 StBG), berufsrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen verletzt wurde. Folglich hätte der gesamte Aufsichtsrat zurücktreten müssen, um sich nicht selbst haftbar zu machen; dies aufgrund eines massiven Vertrauensverlustes bzw. Misstrauensvotums und der Tatsache, dass nicht der für ihn am besten geeignete Abschlussprüfer bestellt wurde, auf dessen Ergebnisse er sich bei seiner eigenen Prüfung des Jahresabschlusses verlassen können muss.

- Auch in einem anderen Fall wurde der Aufsichtsrat eines öffentlichen Unternehmens durch den Eigentümervertreter „overruled“. Dabei bekam wiederum nicht der nach dem vom Aufsichtsrat durchgeführten Vergabeverfahren Erstgereichte den Prüfungsauftrag, sondern der „Wunschprüfer“ des Eigentümervertreters, der dem Erstgereihten überdies ausrichten ließ, dass er bei einem Aufbegehren keine Aufträge mehr im staatsnahen Bereich zu erwarten habe bzw. solche verlieren würde. In diesem Fall ließ der gesamte Aufsichtsrat die Entscheidung des Eigentümervertreters über sich ergehen, ohne die erforderlichen Konsequenzen (Rücktritt) zu ziehen.
- Der Aufsichtsratsvorsitzende beschloss im Alleingang die öffentliche (!) Ausschreibung der Abschlussprüfung, ohne die weiteren Mitglieder des Aufsichtsrats einzubinden. An der Ausschreibung beteiligte sich eine Vielzahl an Prüfungsgesellschaften, die aufgefordert wurden, ein umfassendes

Prüfungskonzept abzugeben und sich einem Hearing zu stellen. Schließlich ermittelte der Aufsichtsratsvorsitzende in Zusammenarbeit mit dem Vorstand (!) den Bestbieter. In der Aufsichtsratsitzung wurde der Restaufsichtsrat über das Ausschreibungsergebnis informiert bzw. vor vollendete Tatsachen gestellt. Dieser war nicht bereit, das Ausschreibungsergebnis mitzutragen. Folglich musste die Ausschreibung widerrufen werden, was in Ermangelung einer entsprechenden Vorlaufzeit für eine neuerliche Ausschreibung dazu führte, dass der alte Abschlussprüfer wiederbestellt wurde.

- Bei einer weiteren Ausschreibung der Abschlussprüfung eines öffentlichen Unternehmens schlug der Aufsichtsrat der Hauptversammlung einen Abschlussprüfer zu Wahl vor, der nicht einmal die Mindestkriterien der Ausschreibung (unter anderem im Hinblick auf die Größe der Prüfungsbetriebe und die erforderlichen Referenzen) erfüllte. Die nachgereichten Abschlussprüfer er- bzw. übererfüllten dagegen alle erforderlichen Mindestkriterien. Auch beim Zuschlagskriterium „Preis“ wäre den nachgereichten Abschlussprüfern der Vorzug zu geben gewesen. Neben berufsrechtlichen und gesellschaftsrechtlichen Verfehlungen ist auch in diesem Ausschreibungsfall der Tatbestand der Untreue erfüllt.
- In einem anderen Ausschreibungsfall bei einem öffentlichen Unternehmen wurde die Ausschreibung grundlos widerrufen, weil man nach Analyse der Prüfungskonzepte und Abhaltung der Hearings offenbar mit dem Ausschreibungsergebnis nicht einverstanden war. Am Ende des Tages wurde das Prüfungsmandat mit dem zuletzt bestellten Abschlussprüfer einfach verlängert. Auch hier kann man von einer Erfüllung des Tatbestands der Untreue ausgehen.
- Schließlich kam es bei einer weiteren Ausschreibung der Abschlussprüfung im öffentlichen Bereich zum Ausscheiden eines Angebots, weil der Bieter in seinem Angebot festhielt, dass er in Bezug auf das angebotene Prüfungshonorar unterstellt, dass der berufsständisch verpflichtende risikoorientierte Prüfungsansatz umgesetzt werden kann.

Der Auftraggeber erblickte in dieser berufsüblichen Standardformulierung einen Widerspruch zu den Ausschreibungsbedingungen, womit das Ausscheiden des Angebots mit Verweis auf § 141 Abs. 1 Z 7 BVergG auch begründet wurde. Beim risikoorientierten Prüfungsansatz handelt es sich jedoch zweifelsohne um eine berufs-(rechtliche) Verpflichtung, welcher jeder Abschlussprüfer Rechnung tragen muss. Daher kann ein Verweis darauf in einem Angebot im Rahmen der Erläuterung der Honorarkalkulation niemals zur Annahme führen, dass ein solches Angebot den Ausschreibungsbedingungen widerspricht, womit bei der konkreten Auftragsvergabe vergaberechtliche Bestimmungen verletzt wurden.

Ferner kam es zu folgende weiteren bedenklichen Vor-

kommissionen im Zusammenhang mit dem Prüfungshonorar:⁶

- In einem Fall kam es im Zuge eines Hearings vor dem Aufsichtsrat zur Aufforderung, das bereits verbindlich abgegebene Prüfungshonorar noch einmal nach unten hin zu überdenken und den letztgültigen Preis handschriftlich zu Papier zu bringen und in einem Kuvert bei Verlassen des Hearings dem Vorsitzenden des Aufsichtsrats auszuhändigen. Das gleiche Prozedere durchliefen im Übrigen sämtliche zu dem Hearing eingeladene Wirtschaftsprüfer. Dabei ging es ganz offensichtlich ausschließlich darum, den Preis zu drücken. Am Ende des Tages betrug das Prüfungshonorar des obsiegenden Bieters nur noch einen Bruchteil des Prüfungshonorars der vorangegangenen Abschlussprüfungen. Dass der Aufsichtsrat auf diese Weise zu einer minderwertigen Abschlussprüfung beiträgt, war dem Aufsichtsrat offensichtlich in Ermangelung eines ausreichenden Bewusstseins hinsichtlich seiner Verantwortlichkeit nicht bewusst.
- In einem weiteren Fall machte der durchschnittliche Stundensatz bei einer Prüfungsplanung lege artis in Verbindung mit einer qualitativ und quantitativ erforderlichen Mitarbeiterinsatzplanung nur 60 € aus. Dabei liegt es auf der Hand, dass bei dieser Abschlussprüfung entweder Mitarbeiter zum Einsatz kamen, die nicht ausreichend qualifiziert waren, oder erforderliche Prüfungshandlungen überhaupt nicht gesetzt wurden. Eine kritische Auseinandersetzung des Aufsichtsrats mit dem Preis-Mengen-Gerüst erfolgte wohl nicht.
- Letztlich kann über einen Sachverhalt im Zusammenhang mit einem eklatanten Rückgang des Prüfungshonorars bei einem zu prüfenden öffentlichen Unternehmen berichtet werden:

Bei gesteigener Größe und Komplexität des Unternehmens reduzierte sich das Prüfungshonorar ein und derselben Prüfungsgesellschaft innerhalb eines Jahres von über 800.000 € auf rund 400.000 €. Mittlerweile beträgt das Prüfungshonorar weniger als 200.000 €. Im Zusammenhang mit diesem Sachverhalt liegen Verstöße gegen mehrere Gesetze nahe (§ 146 StGB: Betrug; § 153 StGB: Untreue; § 1299 ABGB: Sorgfaltspflicht des Sachverständigen; § 270 Abs. 1 UGB: angemessene Honorierung des Abschlussprüfers) und berufsständische Vorschriften, wonach die Prüfung ordnungsgemäß unter Durchführung sämtlicher erforderlicher Prüfungshandlungen in ausreichender Qualität durchzuführen ist, verstoßen.

3. ZUR HAFTUNG DES AUFSICHTSRATS BEI DER AUSWAHL DES ABSCHLUSSPRÜFERS UND DAS DAMIT VERBUNDENE ANFORDERUNGSPROFIL

Die aus den unter Punkt 2. beschriebenen Sachverhalten resultierenden Prüfungsmängel müssen vom Aufsichtsrat bzw. den Gesellschaftern (Eigentümervertretern) vertreten werden,

weil diese dabei jeweils gegen gesetzliche Vorgaben des Gesellschaftsrechts verstoßen. Der Aufsichtsrat kann (theoretisch) etwaige haftungsrechtliche Konsequenzen im Falle einer Verwirklichung der Gefahr (fehlerhafter Jahresabschluss, der aufgrund einer mangelhaften Abschlussprüfung als solcher nicht identifiziert wurde) durch eine vertiefte Prüfung seinerseits kraft Ingerenz, die die mangelhafte Abschlussprüfung kompensiert, abwenden. Die Ingerenz beruht dabei darauf, dass der Aufsichtsrat die mangelhafte Abschlussprüfung (mit-) verursacht hat, weil aufgrund der verzögerten Bestellung des Abschlussprüfers IKS- und Prozessprüfungshandlungen nicht (rechtzeitig) durchgeführt wurden oder weil aufgrund eines unangemessen niedrigen Prüfungshonorars der Abschlussprüfer nicht sämtliche erforderliche Prüfungshandlungen (im erforderlichen Ausmaß) setzte.

Lässt der Aufsichtsrat bei der Auswahl des Abschlussprüfers die erforderliche Sorgfalt vermissen, kann daraus eine Haftung für sorgfaltswidriges Verhalten (Verschuldenshaftung) resultieren, welche einer Ex-ante-Beurteilung zu unterziehen ist. Selbstredend kann den Sorgfaltsanforderungen im Zusammenhang mit der Auswahl des Abschlussprüfers nur Rechnung getragen werden, wenn bei den einzelnen Mitgliedern des Aufsichtsrats bzw. des Prüfungsausschusses bestimmte Mindestqualifikationen bzw. -kenntnisse vorhanden sind, die vom Gesetzgeber in Ermangelung weiterer Vorgaben offenbar vorausgesetzt werden. Dazu zählen:

- das Vorhandensein eines Verständnisses für die Arbeit des Abschlussprüfers;
- die Fähigkeit der Identifikation prüfungsrelevanter Sachverhalte, die bereits im Hinblick auf den Inhalt der Ausschreibungsunterlagen teilweise schon bekannt sein sollten;

- die Fähigkeit, Prüfungskonzepte potenzieller Abschlussprüfer zu verstehen und zu bewerten;
- die Fähigkeit, die Angemessenheit von Prüfungshonoraren einzuschätzen;
- die Fähigkeit, Eignungskriterien für potenzielle Abschlussprüfer festzulegen;
- die Fähigkeit, Zuschlagskriterien festzusetzen und verhältnismäßig zu gewichten. ■

1 Kraßnig, Auswahl und Honorierung des Abschlussprüfers 275 ff.
 2 Zur Unvereinbarkeit der Bestimmungen des BVergG 2006 mit den Bestimmungen des Unternehmensrechts bei der Auswahl des Abschlussprüfers durch öffentliche Unternehmen siehe etwa U Kraßnig, Keine Anwendbarkeit des Vergaberechts bei der Bestimmung des Abschlussprüfers durch öffentliche Auftraggeber, Aufsichtsratsaktuell 3/2015, 21.
 3 Siehe hierzu etwa Milla/Rödler, Auswahl und Beauftragung des Abschlussprüfers, in Kalls/Kunz, Handbuch für den Aufsichtsrat (2010) 557 (560); siehe zur Prüfungsforschung im Zusammenhang mit unangemessen niedrigen Prüfungshonoraren z.B. U Kraßnig, Der Einfluss unangemessen niedriger Prüfungshonorare auf die Qualität der Abschlussprüfung in einer modelltheoretischen Betrachtung, IRZ 2015, 205; Laux/Newman, Auditor Liability and Client Acceptance Decisions, The Accounting Review 2010, 261 (270); Chan/Ezzamel/Gwilliam, Determinants of Audit Fees for Quoted UK Companies, Journal of Business Finance & Accounting 1993, 765 (767 f); Firth, The Provision of Non-audit Services and the Pricing of Audit Services: Theory and Evidence, Journal of Accounting Research 1980, 161 (172); Ye/Carson/Simnett, Threats to Auditor Interdependence: The Impact of Relationship and Economic Bonds, Auditing: A Journal of Practice & Theory 2011, 121.
 4 Siehe z.B. Milla/Rödler, Auswahl und Beauftragung, 579.
 5 Kraßnig, Auswahl und Honorierung des Abschlussprüfers 277 ff.
 6 Kraßnig, Auswahl und Honorierung des Abschlussprüfers 279 ff.

BEITRITTSERKLÄRUNG



Vor- und Zuname: _____
 Geburtsdaten: _____
 Adresse: _____
 Telefon: _____
 E-Mail: _____
 Berufsbefugnis: WP StB BA
 An Mitarbeit interessiert: ja nein

 Datum: _____ Unterschrift und Stempel: _____