WIRTSCHAFTS UNIVERSITÄT WIEN VIENNA UNIVERSITY OF ECONOMICS AND BUSINESS

EFMD EQUIS ACCREDITED

ePub^{WU} Institutional Repository

Ulrich Kraßnig

Grundlagen der Qualitätssicherung der Abschlussprüfung in Österreich im Lichte internationaler Entwicklungstendenzen

Thesis

Original Citation:
Kraßnig, Ulrich (2007) *Grundlagen der Qualitätssicherung der Abschlussprüfung in Österreich im Lichte internationaler Entwicklungstendenzen.* Doctoral thesis, WU Vienna University of Economics and Business.

This version is available at: http://epub.wu.ac.at/1932/
Available in ePub^{WU}: January 2008

ePub^{WU}, the institutional repository of the WU Vienna University of Economics and Business, is provided by the University Library and the IT-Services. The aim is to enable open access to the scholarly output of the WU.

http://epub.wu.ac.at/

Titel der Dissertation:

Grundlagen der Qualitätssicherung der Abschlussprüfung in Österreich im Lichte internationaler Entwicklungstendenzen

Dissertation zur Erlangung des akademischen Grades

einer Doktorin/eines Doktors

der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften an der Wirtschaftsuniversität Wien

eingereicht bei

1. Beurteilerin/1. Beurteiler: **o.Univ.-Prof. Dr. Christian Nowotny**

2. Beurteilerin/2. Beurteiler: **o.Univ.-Prof. Dr. Romuald Bertl**

von **Ulrich Kraßnig**

Fachgebiet: **Unternehmensrecht**

Wien, Oktober 2007

Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis 1
Abkürzungsverzeichnis 12
I. Einführung 15
1. Aktualität des Themas 15
2. Internationale Entwicklungen zur Abschlussprüfung 25
2.1. Der Sarbanes-Oxley Act im Abschlussprüferfokus 26
2.1.1 Prüfungsfremde Dienstleistungen 26
2.1.2 Genehmigung von Leistungen durch das audit committee 27
2.1.3 Interne Rotation der Abschlussprüfer 27
2.1.4 Berichtspflichten des Abschlussprüfers 28
2.1.5 Abkühlphase bei Mitarbeiterwechsel zu Prüfungsmandanten 28
2.2. EU-Abschlussprüfer-Richtlinie 29
2.2.1 Gegenstand und Begriffsbestimmungen (Artikel 1 und 2) 30
2.2.2 Zulassung, kontinuierliche Fortbildung und gegenseitige Anerkennung (Artikel 3 bis 14) 30
2.2.3 Registrierung (Artikel 15 bis 20) 30
2.2.4 Berufsgrundsätze, Unabhängigkeit und Berufsgeheimnis (Artikel 21 bis 25) 31
2.2.5 Prüfungsgrundsätze und Bestätigungsvermerk (Artikel 26 bis 28) 31
2.2.6 Qualitätssicherung (Artikel 29) 32
2.2.7 Sonderuntersuchungen und Sanktionen (Artikel 30 und 31) 32

2.2.8 Öffentliche Aufsicht und gegenseitige Anerkennung der mitgliedstaatlichen Regelungen (Artikel 32 bis 36) 32
2.2.9 Bestellung, Abberufung und Kommunikation (Artikel 37 bis 39) 33
2.2.10 Besondere Bestimmungen für die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Artikel 40 bis 43) 33
2.2.11 Internationale Aspekte (44 bis 47) 34
2.2.12 Übergangs- und Schlussbestimmungen (Artikel 48 bis 55) 34

II. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Jahresabschlussprüfung unter besonderer Berücksichtigung des GesRÄG 2005 35

1. Pflicht zur Jahresabschlussprüfung und Rechtsfolgen bei deren Unterbleiben 35
2. Gegenstand und Umfang der Jahresabschlussprüfung 41
3. Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers 44

3.1. Gefahren für die Unabhängigkeit unter besonderer Berücksichtigung internationaler Maßstäbe 48
3.1.1 Vollständiges Verbot des Besitzes von Anteilen 52
3.1.1.1 Österreichische Rechtslage 52
3.1.1.2 US-amerikanische Rechtslage im Vergleich 54
3.1.1.3 Deutsche Rechtslage im Vergleich 56
3.1.2 Ausschluss für gesetzliche Vertreter, Aufsichtsratsmitglieder und Arbeitnehmer und erforderliche Abkühlphase 57
3.1.2.1 Österreichische Rechtslage 57

3.1.2.2 US-amerikanische Rechtslage im Vergleich 58
3.1.2.3 Deutsche Rechtslage im Vergleich 62
3.1.3 Zusätzlich zur Abschlussprüfung verbotene Dienstleistungen 63
3.1.3.1 Mitwirkung an der Erstellung des Jahresabschlusses 67
3.1.3.2 Mitwirkung bei der Internen Revision 83
3.1.3.3 Übernahme von Managementaufgaben und Auswahl gesetzlicher Vertreter und leitender Angestellter des Rechnungswesens 86
3.1.3.4 Bewertungsleistungen und versicherungsmathematische Dienstleistungen 88
3.1.4 Die Umsatzabhängigkeitsgrenze 91
3.1.4.1 Österreichische Rechtslage 91
3.1.4.2 US-amerikanische Rechtslage im Vergleich 95
3.1.4.3 Deutsche Rechtslage im Vergleich 97
3.1.5 Verhinderung der Umgehung der Bestimmungen nach § 271 Abs. 2 Z 4 und 5 UGB durch Gesellschaftskonstruktionen und Beschäftigung von ausgeschlossenen Personen 98
3.1.6 Die Sozietätsklausel 99
3.1.7 Ausschlussgründe für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und striktes Verbot der unmittelbaren Beteiligung 101
3.2. Ausschlussgründe für börsennotierte und sehr große Gesellschaften 102
3.2.1 Die Umsatzabhängigkeitsgrenze für börsennotierte und sehr große Gesellschaften 103
3.2.2 Rechts- und Steuerberatungsleistungen 106

3.2.3 Mitwirkung bei der Systementwicklung 112
3.2.4 Die Prüferrotation 112
3.2.4.1 Historischer Hintergrund 116
3.2.4.2 Externe Rotation vs. Interne Rotation 118
3.2.4.3 US-amerikanische Rechtslage im Vergleich 126
3.2.4.4 Deutsche Rechtslage im Vergleich 128
3.2.4.5 Fazit 130
4. Bestellung des Abschlussprüfers im Lichte des Unabhängigkeitserfordernisses und die Folgen des Honorardumpings 131
4.1. Die Bestellung des Abschlussprüfers 131
4.2. Honorardumping und seine Folgen 135
5. Abberufung und Rücktritt des Abschlussprüfers 140
5.1. Abberufung des Abschlussprüfers durch das Gericht 140
5.2. Rücktritt des Abschlussprüfers 143
6. Die Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen 144
6.1. Entfall des Prüfungshonorars für den ausgeschlossenen Abschlussprüfer 147
6.2. Unbeschränkte Haftung des ausgeschlossen Abschlussprüfers 149
6.3. Berufsrechtliche Sanktionen 150
6.4. Kritische Würdigung 151
7. Die Abschlussprüferhaftung 152
7.1. Die Haftung gegenüber der geprüften Gesellschaft und verbundenen Unternehmen 153
7.2. Die Haftung gegenüber Dritten 157
7.3. Haftungsgrenzen bei freiwilligen Prüfungen 160
7.4. Die Haftung des Bankprüfers 161

7.5. Internationale Haftungsregeln 164
7.5.1 Deutschland 164
7.5.2 USA 165
8. Vorlagepflicht und Auskunftsrecht 167
9. Formen der Kommunikation des Abschlussprüfers 168
9.1. Der Prüfungsbericht 169
9.2. Die Redepflicht des Abschlussprüfers 172
9.3. Management Letter 174
10. Der Bestätigungsvermerk 176
11. Meinungsverschiedenheiten zwischen Prüfungsmandant und Abschlussprüfer 180
III. Berufsrechtliche Grundlagen der Qualitätssicherung der Abschlussprüfung 181
1. Das Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (WTBG) und die Wirtschaftstreuhandberufs-Ausübungsrichtlinie (WT-ARL) 181
1.1. Die Berufszulassung 182
1.1.1 Allgemeine Voraussetzungen 183
1.1.1.1 Die volle Handlungsfähigkeit 184
1.1.1.2 Die besondere Vertrauenswürdigkeit 184
1.1.1.3 Die geordneten wirtschaftlichen Verhältnisse 185
1.1.1.4 Die Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung 185
1.1.1.5 Der Berufssitz 186
1.1.2 Besondere Voraussetzungen – Direktzugang zum Wirtschaftsprüfer und Überleitung von Buchprüfern zu Wirtschaftsprüfern 186
1.1.3 Berufszugang in Deutschland und den USA 191
1.1.4 Resümee 194
1.2. Die Berufspflichten gemäß WTBG und WT-ARL 197

1.2.1 Gewissenhaftigkeit bzw. Sorgfältigkeit 198
1.2.2 Eigenverantwortlichkeit 199
1.2.3 Unabhängigkeit und Unbefangenheit 200
1.2.3.1 Regelungen zur Unabhängigkeit und Unbefangenheit im WTBG 200
1.2.3.2 Regelungen zur Unabhängigkeit und Unbefangenheit in der WT-ARL 203
1.2.4 Verschwiegenheit 206
1.3. Die Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die Berufspflichten gemäß WTBG und WT-ARL 207
2. Das Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) 208
2.1. Verteilung der Zuständigkeiten 212
2.1.1 Die Qualitätskontrollbehörde 212
2.1.2 Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen 214
2.1.3 Die Qualitätsprüfer 215
2.1.3.1 Voraussetzungen für die Eignung als Peer Reviewer 215
2.1.3.2 Bestellung des Abschlussprüfers unter Berücksichtigung seiner Unabhängigkeit 217
2.2. Gegenstand und Ablauf der externen Qualitätsprüfung 220
2.3. Die Bescheinigung 223
2.4. Würdigung 224
IV. Der Beitrag internationaler und nationaler Organisationen zur Qualitätssicherung der Abschlussprüfung 226
1. International Federation of Accountants (IFAC) 226
2. Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT) 227
2.1. Tätigkeitsbereiche der KWT 228

2.2. Bessere Vertretung durch eigene Kammer für Wirtschaftsprüfer? ... 232
3. Das Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (IWP) ... 233
3.1. Tätigkeitsbereiche des IWP ... 234
3.2. Fortbildungsverpflichtung durch das IWP ... 237
3.3. Externe Qualitätsüberwachung für Mitglieder des IWP ... 238
3.4. Pflichtmitgliedschaft für alle aktiven Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften? ... 241
4. Sinnhaftigkeit einer öffentlichen Aufsicht gemäß Art. 32 EU-Abschlussprüfer-Richtlinie ... 242
V. Der Code of Ethics und die ISA sowie deren nationalen normativen Grundlagen ... 246
1. Der Code of Ethics ... 246
1.1. Integrität und Objektivität ... 248
1.2. Lösung von Konflikten ... 248
1.3. Berufliche Kompetenz ... 249
1.4. Verschwiegenheit ... 250
1.5. Steuerberatung ... 251
1.6. Grenzüberschreitende Tätigkeiten ... 251
1.7. Unabhängigkeit ... 252
1.7.1 Kundmachung ... 262
1.8. Berufliche Kompetenz und Verantwortlichkeiten bei dem Einsatz von Nicht-Berufsangehörigen ... 262
1.9. Honorare und Provisionen ... 263
1.10. Unvereinbare Tätigkeiten ... 264
1.11. Mandantengelder ... 264

1.12. Verhalten gegenüber anderen Berufsangehörigen in freiberuflicher Praxis 265
1.13. Werbung und Werben um Aufträge 267
2. Die ISA 267
2.1. Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung – ISA 200 269
2.1.1 Ziel der Prüfung 269
2.1.2 Ethische Anforderungen an die Abschlussprüfung 270
2.1.3 Durchführung der Abschlussprüfung 271
2.1.4 Erforderlicher Umfang der Abschlussprüfung 271
2.1.5 Geistige Einstellung des Prüfers 272
2.1.6 Das Prüfungsrisiko 272
2.1.7 Verantwortlichkeit für den Jahresabschluss 273
2.2. Standards zum Verhältnis zwischen Prüfer und Unternehmen 273
2.2.1 Bedingungen des Prüfungsauftrages – ISA 210 273
2.2.2 Besprechung von Prüfungsangelegenheiten – ISA 260 274
2.3. Standards zur Organisation des Prüfungsbetriebes und zur Abwicklung der Prüfung 275
2.3.1 Innerbetriebliche Maßnahmen zur Gewährleistung der Prüfungsqualität – ISA 220 275
2.3.1.1 Verantwortlichkeit für die Prüfungsqualität 276
2.3.1.2 Zu den einzelnen Qualitätssicherungsmaßnahmen 276
2.3.1.3 Auftragsannahme und Auftragsweiterführung 276

2.3.2 Dokumentation – ISA 230 279
2.3.2.1 Form und Inhalt der Arbeitspapiere 280
2.3.2.2 Vertraulichkeit und sichere Verwahrung der Arbeitspapiere 280
2.3.3 Beachtung von Gesetzen und sonstigen Vorschriften bei der Abschlussprüfung – ISA 250 281
2.3.3.1 Berichterstattungen über Nichtbeachtungen 281
2.3.3.2 Konsequenzen für den Jahresabschluss 282
2.3.4 Planung der Abschlussprüfung – ISA 300 282
2.3.4.1 Beschaffung von Informationen über die Geschäftstätigkeit und das wirtschaftliche Umfeld des Prüfungsmandanten 283
2.3.4.2 Ausarbeitung einer Prüfungsstrategie 283
2.3.4.3 Ausarbeitung eines Prüfungsplans 284
2.3.5 Verständnis des Unternehmens und seines Umfeldes und Einschätzung des Risikos einer wesentlichen Fehldarstellung – ISA 315 285
2.3.6 Prüfungshandlungen aufgrund der durchgeführten Risikoeinschätzung – ISA 330 288
2.3.7 Verwendung und Berücksichtigung der Arbeit anderer Personen und Einrichtungen – ISA 600 ff 293
2.4. Standards, die sich mit besonderen Risikobereichen beschäftigen 295
2.4.1 Die Verantwortung des Abschlussprüfers zur Berücksichtigung von Verstößen *(Fraud)* im Rahmen der Abschlussprüfung – ISA 240 295
2.4.1.1 Maßnahmen zur Aufdeckung von Verstößen 296
2.4.1.2 Kritische Grundhaltung 296

2.4.1.3 Befragung des Managements 296
2.4.1.4 Risiko manipulierter Umsätze 301
2.4.1.5 Reaktionen des Abschlussprüfers auf Risiken wesentlicher falscher Angaben aufgrund von Verstößen 301
2.4.1.6 Mitteilungspflichten des Abschlussprüfers 304
2.4.2 Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung – ISA 320 305
2.4.3 Besonderheiten bei der Prüfung Dienstleistungsorganisationen in Anspruch nehmender Unternehmen – ISA 402 305
2.5. Standards zur Einholung von Prüfungsnachweisen 306
2.5.1 Prüfungsnachweise – ISA 500 ff. 306
2.5.2 Beziehungen zu verbundenen Unternehmen im Rahmen der Abschlussprüfung – ISA 550 309
2.5.3 Unternehmensfortführung – ISA 570 312
2.5.4 Weitere Standards zu Einzelfragen zur Einholung von Prüfungsnachweisen 313
2.6. Standards zur Berichterstattung des Abschlussprüfers – ISA 700 ff. 315
2.7. Sonstige Standards zu prüfungsbezogenen Themen 322

VI. Der Beitrag des österreichischen Corporate Governance Kodex zur Verbesserung der Qualität der Wirtschaftsprüfung 323

1. Entstehung des ÖCGK 323
2. Die Aufgaben und Ziele des ÖCGK 326
3. Zentrale Fragen der Rechtsqualität des ÖCGK und dessen Regelungskategorien im Innenverhältnis 328

3.1. Die Rechtsqualität des ÖCGK 328
3.2. Der Grad der Verbindlichkeit der unterschiedlichen Regelungskategorien 330
4. Die Rolle des Abschlussprüfers als Teil des Corporate Governance Gefüges 332
4.1. Die Einhaltung international anerkannter Prüfungsgrundsätze..... 333
4.2. Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers 334
4.3. Die Behandlung des Auftretens möglicher Ausschluss- oder Befangenheitsgründe 335
4.4. Die Verpflichtung des Abschlussprüfers zur Abgabe einer Unabhängigkeitserklärung..... 336
4.5. Die Verpflichtung des Prüfungsausschusses zur Einholung einer Unabhängigkeitserklärung 337
4.6. Die Verpflichtung zur Verfassung eines Management Letters..... 339
4.7. Die Prüfung der Funktionsfähigkeit des Risikomanagements 340
VII. Zusammenfassung 342
Literaturverzeichnis……368

Abkürzungsverzeichnis

Abs.	Absatz
AFRAC	Austrian Financial Reporting and Auditing Committe
a.F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
A-QSG	Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz
Art.	Artikel
BB	Betriebs-Berater
BlgNR	Beilagen zu den stenographischen Protokollen des Nationalrats
BGBl	Bundesgesetzblatt
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz
BWG	Bankwesengesetz
bzw	beziehungsweise
DB	Der Betrieb
dHGB	deutsches Handelsgesetzbuch
EG	Europäische Gemeinschaften
ErlRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
EstG	Einkommenssteuergesetz
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FinStrG	Finanzstrafgesetz
FMAG	Finanzmarktaufsichtsgesetz
FN	Fußnote

FS	Festschrift
GAAP	General Accepted Accounting Principles
gem.	gemäß
GeS	Gesellschafts- und Steuerrecht aktuell
Ges	Der Gesellschafter
GesRÄG	Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	GmbH-Gesetz
HdB	Handbuch
HGR	Honorargrundsätzen für Wirtschaftstreuhandberufe
HGB	Handelsgesetzbuch
hL	herrschende Lehre
hM	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
IAS	International Accounting Standards
ISA	International Standards on Auditing
iVm	in Verbindung mit
IFRS	International Financial Reporting Standards
IKS	Internes Kontrollsystem
IWP	Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer
JN	Jurisdiktionsnorm
KonTraG	Gesetz zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich
KWT	Kammer der Wirtschaftstreuhänder
lt.	laut
Mio.	Millionen
Mrd.	Milliarden
n.F.	neue Fassung
OGH	Oberster Gerichtshof

PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PKG	Pensionskassengesetz
RdW	Recht der Wirtschaft
RWZ	Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen
RZ	Randzahl
SEC	Securities and Exchange Commission
sog.	so genannte
SWK	Steuer- und Wirtschaftskartei
ÜbG	Übernahmegesetz
UGB	Unternehmensgesetzbuch
US	United States
USA	United States of America
US-GAAP	Generally Accepted Accounting Principles
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
Vgl.	vergleiche
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
WPK	(deutsche) Wirtschaftsprüferkammer
WPO	(deutsche) Wirtschaftsprüferordnung
WTBG	Wirtschaftstreuhandberufsgesetz
WTBO	Wirtschaftstreuhänder-Berufsordnung
Z	Ziffer
z.B.	zum Beispiel
ZPO	Zivilprozessordnung

I. Einführung

1. Aktualität des Themas

Wenn man laufend über Unternehmenszusammenbrüche liest, neigt man dazu, die Qualität der Wirtschaftsprüfung in Frage zu stellen. Dabei ist jedoch zu beachten, dass es nach wie vor ein Europa – Amerika Gefälle gibt. Das Bild, welches aus Amerika vermittelt wird, ist in der Tat erschreckend, wogegen sich die Situation in Europa nicht ganz so dramatisch darstellt. Im Verlauf der weiteren Arbeit soll hier jedoch nicht näher auf Unterschiede zwischen den Kontinenten eingegangen, sondern ein allgemeines Bild der sich darstellenden Problematik aus österreichischer Sicht vermittelt werden.

Dass die Tätigkeit des Abschlussprüfers nunmehr auch national zunehmend kritisch hinterfragt wird, ist nicht zuletzt vor allem auch den Insolvenzen und Bilanzskandalen in der heimischen Unternehmenslandschaft zu verdanken: BAWAG, Hypo Alpe Adria Bank, Amis, Bank Burgenland Libro – auch hierzulande wird die Liste Aufsehen erregender Unternehmenszusammenbrüche in der Tat immer länger und rechtfertigt die Aktualität des Themas. Im Zuge Aufsehen erregender Unternehmensschieflagen wirft sich sogleich immer die Frage auf, welchen Beitrag der Abschlussprüfer leisten kann, um betrügerische Handlungen aufzudecken und zukünftig zu verhindern,[1] sowie drohende Insolvenzen frühzeitig zu erkennen.

Wiewohl gerne der Versuch unternommen wird, Wirtschaftsprüfer immer dann als einen der Schuldigen auszumachen, wenn es zu Falschbilanzierungen und Unternehmenskrisen kommt, können diese nach-

---

[1] Vgl. Peemöller, V./Hoffmann S.: Bilanzskandale – Delikte und Gegenmaßnahmen 5.

gewiesener Maßen nicht immer zur Verantwortung gezogen werden. Angesichts der sich häufenden Malversationen bei der Bilanzerstellung und dem damit verbundenen sinkenden Vertrauen in die Kapitalmärkte drängt sich jedoch der Öffentlichkeit, die offensichtlich eine hohe Erwartungshaltung an die Abschlussprüfung hat, dennoch mehr denn je die Frage auf, was der Bestätigungsvermerk eines Abschlussprüfers noch wert ist. Immer mehr Experten monieren, dass die Qualität der Prüfleistung nicht mit dem Umsatzwachstum des Berufstandes korreliert.

Die Abschlussprüfung lässt sich als Vertrauensgut kategorisieren. Besonders deutlich festmachen lässt sich die Vertrauensguteigenschaft der Abschlussprüfung anhand der Verstrickung des damals noch zu den „Big-Five" gehörenden Wirtschaftsprüfungsunternehmen Arthur Andersen in den Enron-Skandal.[2] Enron, ein amerikanischer Energiekonzern, sorgte mit Umsatzaufblähungen, fiktiven Gewinnen und exorbitant hohen Schulden, die aus dem Konzerabschluss ausgelagert wurden, für eine massive Täuschung der Anleger.[3] Die Anmeldung der Insolvenz durch Enron und die Entscheidung von Arthur Andersen, Abschlussprüfer von Enron und gleichzeitig in erheblichen Umfang beratend für den Energiekonzern tätig, Enron-Dokumente vernichten zu lassen, bedeutete einen massiven Vertrauensverlust des Kapitalmarktes

---

[2] Vgl. Richter, M.: Abschlussprüfungen als Vertrauensgüter – Konsequenzen für die Regulierung des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer, in: Altenburger, O.: Reformbedarf bei der Abschlussprüfung – Umstrittene Rückstellungen, 40.

[3] Vgl. Ballwieser, W.: Enron und die Folgen für die Jahresabschlussprüfung, in IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2003, 10; Peemöller, V./Hoffmann S.: Bilanzskandale – Delikte und Gegenmaßnahmen 29 ff; Siehe auch Ballwieser, W.: Vertrauenskrise in der Wirtsachaftsprüfung, Podiums- und Plenardiskussion, in: Richter, M.: Entwicklungen in der Wirtschafsprüfung 281.

und der Mandanten in die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Der wirtschaftliche Untergang von Arthur Andersen war die Folge.[4]

Festzuhalten ist, dass die Bilanzen (Jahresabschlüsse) von den Unternehmen selbst und nicht vom Abschlussprüfer erstellt werden. Damit belügt der Vorstand bzw. das Management eines Unternehmens im Falle einer Bilanzfälschung seinen Eigentümer (Aktionär) und seine Gläubiger. Selbst der Abschlussprüfer läuft Gefahr getäuscht zu werden, wenn er nicht in der Lage ist die gefälschte Bilanz zu „enttarnen".[5] Gesellschaftspolitisch bedenklich sind vor allem die Dimensionen der Bilanzfälschungen, da es sich dabei in der Regel um Milliardenbeträge handelt.

Eine weitere Problematik besteht in der Tatsache, dass der Gesetzgeber (UGB) bzw. der Standardgeber (IFRS) bestimmte Sachverhalte überhaupt nicht regelt und diese dem freien Spiel der Kräfte überlässt oder einen Sachverhalt nur in einer bestimmten Bandbreite regelt und es dem Unternehmen überlässt, eine solche Bandbreite zum eigenen Vorteil auszunutzen.

---

[4] Im Oktober 2002 wurde Arthur Andersen vom Bundesgericht in Housten (Texas) wegen Behinderung der Justiz zu fünf Jahren Bewährung und einer Geldbuße von 500.000 US-$ verurteilt. Der wirtschaftliche Untergang war allerdings durch die Einleitung einer Untersuchung durch die Securities and Exchange Commission (SEC) im Oktober 2001 und der Anklageerhebung im März 2002 schon lange zuvor besiegelt (Vgl. Ballwieser, W.: Enron und die Folgen für die Jahresabschlussprüfung, in IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2003, 13 f.). Am wirtschaftlichen Untergang von Arthur Andersen änderte auch die Aufhebung des Urteils durch den Obersten US-Gerichtshof in Washington, D.C. im Jahr 2005 und der anschließende Freispruch nichts (Vgl. Peemöller, V./Hoffmann S.: Bilanzskandale – Delikte und Gegenmaßnahmen 35.).

[5] Vgl. Grünberger , H.: Grundzüge der Wirtschaftsprüfung – Eine Einführung in internationale Rechnungsprüfungsstandards 5.

All diese Faktoren haben den Erkenntnisprozess beeinflusst und waren dafür ausschlaggebend, dass die Tätigkeit der Abschlussprüfer neu und kritisch hinterfragt wurde und im Zuge von Gesetzesänderungen und neuen Gesetzen Initiativen ergriffen wurden, die auf eine Qualitätssteigerung der Abschlussprüfung hinwirken sollen.

2. Gegenstand der Untersuchung

Gegenstand der Untersuchung ist die Absicht der Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung bzw. die Wiederherstellung des Vertrauens in diese durch das Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005 (GesRÄG 2005) einerseits und der ab 2006 verpflichtenden Qualitätsüberwachung für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften durch das A-QSG andererseits sowie durch die Novelle des Wirtschaftstreuhandberufsgesetzes (WTBG). Dabei soll besonderes Augenmerk auf die Berücksichtigung internationaler Entwicklungstendenzen gelegt werden. Hierbei angesprochen sind vor allem die EU-Abschlussprüferrichtlinie und die International Standards on Auditing (ISA). In besonders sensiblen Bereichen, wie beispielsweise der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers oder Haftungsfragen, soll auch auf die US-amerikanische und deutsche Rechtslage Bezug genommen werden. Wissenschaftsintern ist zu hinterfragen, inwieweit mit der Verschärfung der Aufsicht der Wirtschaftsprüfer unter den neuen gesetzlichen Rahmenbedingungen tatsächlich eine Steigerung der Verlässlichkeit der Aussagekraft eines erteilten Bestätigungsvermerks erreicht werden kann oder ob diese vielleicht sogar über das Ziel hinausschießen und eine Überregulierung des Berufstandes zur Folge haben, die vor allem kleine und mittelständische Prüfungskanzleien belasten würden. Es geht also um die Beurteilung, ob die jüngst verabschiedeten Gesetze und berufsständischen Vorschriften ihr Gesamtziel, die Verbesserung der Qualität

der Abschlussprüfung und die Stärkung des Vertrauens von Investoren und Gläubigern in die Abschlussprüfung, erreichen können.

Qualitätssicherungsmaßnahmen betreffen einerseits die rechtlichen Rahmenbedingungen innerhalb derer der Abschlussprüfer tätig wird und andererseits den Prüfungsprozess selbst. Die Einhaltung und Beherrschung von Struktur und Prozess sichern die Güte des Produktes der Jahresabschlussprüfung, des Bestätigungsvermerks.[6] Aus dieser Überlegung heraus behandelt die Arbeit nicht nur die vom Gesetzgeber vorgegebenen rechtlichen Rahmenbedingungen, sondern auch die vom Berufsstand - insbesondere von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT) und vom Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (IWP) - selbst verabschiedeten Richtlinien, Empfehlungen und Stellungnahmen. Ebenso Gegenstand der Untersuchung sind der von der *International Federation of Accountants* (IFAC) herausgegebene Code of Ethics und die International Standards on Auditing (ISA).

Neben einer Bewertung des Beitrags der oben erwähnten Berufsorganisationen zur Qualitätssicherung der Abschlussprüfung sollen im Rahmen der Arbeit auch die Regeln des Österreichischen Corporate Governance Kodex (ÖCGK) betreffend die Abschlussprüfung in die Untersuchung miteinbezogen werden.

Die zentrale Frage ist, inwieweit mit der Verschärfung der Aufsicht der Wirtschaftsprüfer unter den neuen gesetzlichen Rahmenbedingungen tatsächlich die Qualität der Abschlussprüfung gesteigert werden kann. Im Rahmen der Arbeit ist zu erörtern, ob die neu eingesetzten Instrumentarien auf dem Gebiet der Wirtschaftsprüfung ausreichen, um das verloren gegangene Vertrau-

---

[6] Vgl. Bertl, R.: Qualitätssicherung im Wirtschaftstreuhandbetrieb, in: Der Beruf des Wirtschaftstreuhänders in der Praxis 10 f.

en der Öffentlichkeit zurück zu gewinnen, oder ob weitere legistische Maßnahmen notwendig sind, um die vom Gesetzgeber angestrebte Prüfqualität zu erreichen. Weiters ist zu hinterfragen, ob der Gesetzgeber nach wie vor bestimmte Sachverhalte überhaupt nicht regelt und diese dem freien Spiel der Kräfte überlässt, oder einen Sachverhalt nur in einer bestimmten Bandbreite regelt und es dem Unternehmen überlässt, eine solche Bandbreite zum eigenen Vorteil auszunutzen. Aber auch eventuell überschießende Bestimmungen sollen identifiziert werden.

Die jüngsten Aktivitäten des Gesetzgebers im Recht der Abschlussprüfung sind Anlass für diese Arbeit. Der Autor sieht es daher als vordringliches Ziel dieser Arbeit an, zu untersuchen, ob die gesetzlichen Verschärfungen das teilweise verloren gegangene Vertrauen in den Berufsstand des Wirtschaftsprüfers wieder herstellen können.

Im wirtschaftlichen Dunstkreis eines großen Unternehmens gibt es eine schutzbedürftige Öffentlichkeit, die an einer seriösen Beurteilung des Geschäftserfolges interessiert ist. Dazu zählen primär Aktionäre und Investoren, aber auch Dritte, wie Kunden, Lieferanten und Banken, die in rechtsgeschäftlicher Verbindung zum Unternehmen stehen. Sie alle haben ein berechtigtes Interesse an der Frage, ob durch die anstehenden Gesetzesänderungen wirkungsvolle Maßnahmen zur Wiederherstellung bzw. Stärkung des Vertrauens in börsennotierte Unternehmen gesetzt wurden.

Vorliegende Arbeit wird jedoch nicht in der Lage sein, die gesamten rechtlichen Auswirkungen der jüngst in Kraft getretenen (Neu)Reglementierungen zu erfassen. Vielmehr bedarf es hierzu einer Phase der Beobachtung über einen längeren Zeitraum. Erst dann wird sich weisen, ob die rechtlichen Regelungen ergänzungsbedürftig sind, wenn der gewünschte Erfolg nicht eingetreten ist. Im wissenschaftlichen Diskurs sind dabei zwei wesentliche Aspekte

zu beachten. Einerseits sind die Interessen der schutzbedürftigen Öffentlichkeit (Investoren, Geldgeber usw.) in den wissenschaftlichen Diskurs einzubeziehen. Andererseits ist es auch erforderlich den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer zu schützen. Ziel der Arbeit ist es daher auch zu untersuchen, ob kleine und mittelgroße Wirtschaftsprüfungskanzleien und Einzelprüfer mit übertrieben hohen Prüfstandards überfordert werden. Dies hätte zur Folge, dass die hohen Anforderungen wohl nur noch durch wenige international ausgerichtete Großkanzleien erfüllt werden könnten, was wiederum einer seriösen Objektivierung bei der Bestellung des Abschlussprüfers entgegenstehen würde. Eine seriöse Objektivierung bei der Bestellung des Abschlussprüfers ist aber Grundvoraussetzung für die Wahrung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, welche, wie später zu zeigen sein wird, die „Achillesferse" der Abschlussprüfung ist.[7] Kleine und mittelgroße Wirtschaftsprüfungskanzleien werden dann nolens volens unter Wahrung wirtschaftlicher Eigenständigkeit nur noch bestehen und den Qualitätsanforderungen gerecht werden können, wenn sie sich in Netzwerke eingliedern, die unter anderem die Qualitätssicherung als vordringliche Netzwerkaufgabe erachten.

Sollten die neu eingesetzten Instrumentarien die Abschlussprüfung auf das angestrebte Prüfniveau bringen, wird das Vertrauen in den Berufsstand wieder steigen. Das sollte dazu führen, dass Investoren wieder investitionsfreudiger und Banken auf Grund verlässlicher Jahresabschlüsse und Fortbestandsprognosen eher Kreditmittel bereitstellen werden. Auch kleine Anleger würden wieder gewonnen werden.

Auf Unternehmerebene wird man den Wirtschaftsprüfer in einem neuen Licht sehen. Er wird als Partner wahrgenommen werden und nicht als lästige Pflicht. Es wird eine Trendwende hin zur Wertschätzung der Tätigkeit des

[7] Siehe dazu ausführlich Abschnitt II.3.

Wirtschaftsprüfers einsetzen. Weiters wird sich in Zukunft bei Ausschreibungen nicht der Billigst- sondern der Bestbieter unter den Abschlussprüfern durchsetzen. Man wird die Leistung des Prüfers als Dienstleistung schätzen lernen, die, wie jede andere Beratungstätigkeit auch, ihren Preis haben wird.

3. Aufbau der Arbeit

Folgende Änderungen des UGB sollen im Zuge der Ausleuchtung der gesetzlichen Rahmenbedingungen im Rahmen des Abschnitts „*Normative Grundlagen der Jahresabschlussprüfung unter besonderer Berücksichtigung des GesRÄG 2005“* auf ihre Effizierung und ihren Beitrag zur Qualitätssicherung im Bereich der Wirtschaftsprüfung in Österreich untersucht werden:

- Klarstellung der Gültigkeit des Jahresabschlusses trotz vorliegender Ausschlussgründe des Abschlussprüfers (§ 268 Abs.1 UGB)

- Verschärfte Ausschlussbestimmungen des Abschlussprüfers

    - Vollständiges Verbot des Besitzes von Anteilen (§ 271 Abs. 2 Z 1 UGB)
    - Erweiterte „Abkühlphase“ (§ 271 Abs. 2 Z 2 und 3 UGB)
    - Umfassendes Verbot der Selbstprüfung (§ 271 Abs. 2 Z 4 und 5 UGB)
    - Vereinfachte und erweiterte Ausschlussregelungen für Prüfungsgesellschaften (§ 271 Abs. 4 UGB)
    - Strengere Anforderungen hinsichtlich der Prüfung börsennotierter und sehr großer Gesellschaften

- Interne Rotation bei der Prüfung börsennotierter Gesellschaften (§ 271a Abs. 1 Z 4 bzw. §271a Abs. 3 UGB)

- Informationspflichten des Wirtschaftsprüfers gegenüber dem Aufsichtsrat (§ 270 Abs. 1 UGB)

    - Stärkung der Unabhängigkeit durch Informationen für den Aufsichtsrat vor der Wahl des Wirtschaftsprüfers
    - Bericht über Einbeziehung in ein Qualitätssicherungssystem (Peer Review)

- Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen (§§ 270 Abs. 3 und 275 UGB)

- Einheitliche Festsetzung der Haftungshöchstgrenzen unabhängig vom Verschuldensgrad (275 Abs. 2 UGB)

Der Abschnitt *„Berufsrechtliche Grundlagen der Qualitätssicherung der Abschlussprüfung“* befasst sich schwerpunktmäßig mit der am 1.9.2005 in Kraft getretenen Novelle zum WTBG und mit dem gleichzeitig in Kraft getretenen Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG). Die Novelle zum WTBG brachte zwei bedeutsame Neuerungen: zum einen den Direktzugang zum Beruf des Wirtschaftsprüfers ohne vorher zwingend die Steuerberaterbefugnis erwerben zu müssen und zum anderen die vorbehaltslose Überleitung der Berufgruppe der Buchprüfer zu Wirtschaftsprüfern. Diese Neuerungen sollen kritisch beurteilt werden. Darüber hinaus werden auch andere berufsrechtliche Bestimmungen auf ihren Beitrag zur Qualitätssicherung der Abschlussprüfung untersucht. Mit dem A-QSG ist der österreichische Gesetzgeber der Forderung der EU nach einem externen Qualitätssicherungssystem

nachgekommen. Auch dieses soll im Rahmen dieses Abschnitts dargestellt und bewertet werden.

Im Abschnitt *„Der Beitrag internationaler und nationaler Organisationen zur Qualitätssicherung der Abschlussprüfung“* soll ein Überblick über die wichtigsten berufsständischen Organisationen und deren Errungenschaften für die Qualitätssicherung der Abschlussprüfung geben werden.

Im Abschnitt *„Der Code of Ethics und die ISA sowie deren nationalen normativen Grundlagen“* wird dem Umstand Rechnung getragen, dass die Zeit nationaler Entwicklungen im Recht der Abschlussprüfung vorbei ist. Dabei sollen die Bestimmungen des Code of Ethics und der ISA werden vorgestellt und auf ihre Geltung im nationalen Recht und in den nationalen berufsständischen Vorschriften untersucht werden.

Die Arbeit schließt mit dem Abschnitt *„Die Stellung der Wirtschaftsprüfung im österreichischen Corporate Governance Gefüge“* ab. Dabei werden die Regeln des Österreichischen Corporate Governance Kodex (ÖCGK) betreffend die Abschlussprüfung, die die Effektivität der Überwachung durch den Abschlussprüfer erhöhen sollen, dargestellt werden.

Insbesondere das GesRÄG 2005 wie auch die jüngsten Änderungen im Berufsrecht wurden maßgeblich von internationalen Entwicklungen beeinflusst (Sarbanes-Oxley Act und EU-Abschlussprüfer-Richtlinie). Im Folgenden sollen daher zunächst im Rahmen dieser Einführung noch die Eckpfeiler des US-amerikanischen Sarbanes-Oxley Act und der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie fragmentarisch dargestellt werden. Im Verlauf der Arbeit wird auf wesentliche Bestimmungen dieser sodann immer wieder im Detail Bezug genommen werden.

2. Internationale Entwicklungen zur Abschlussprüfung

Spätestens mit den Zusammenbrüchen von Enron und Worldcom ist in den USA das Bewusstsein gestiegen, dass die kapitalmarktrechtlichen Rahmenbedingungen einer einschneidenden Reform zu unterziehen sind. Dies geschah mit der Verabschiedung des Sarbanes-Oxley Act of 2002 am 30. Juli 2002, das als Wertpapiergesetz dem Schutze amerikanischer Investoren dienen soll.[8] Der Sarbanes-Oxley Act of 2002 stellt vor allem auch einen massiven Eingriff des Gesetzgebers in die Abschlussprüfung dar, sieht aber auch Maßnahmen für verschiedene andere Zielgruppen wie das Unternehmen, das Management und die Corporate Governance von Unternehmen vor. Vor dem Hintergrund der amerikanischen Finanzskandale und der sich anschließenden Vertrauenskrise an den internationalen Kapitalmärkten ist auch die neue EU-Abschlussprüfer-Richtlinie zu sehen. Dabei ist jedoch festzuhalten, dass die EU schon über Jahre über vitale Regelungen zur Abschlussprüfung verfügt, diese Entwicklungen zur Verbesserung der Abschlussprüfung schon seit 20 Jahren voranschreiten und in ihrem Fortschritt konsistent sind.[9] Anders verhält sich die Situation in den USA, wo es durch eine Anlassgesetzgebung in Form des Sarbanes-Oxley Act zu abrupten Veränderungen der rechtlichen Rahmenbedingungen für die Abschlussprüfung kam, die zuvor vollständig der Selbstregulierung des Berufsstandes unterworfen waren.

---

[8] Der Sarbanes Oxley Act ist benannt nach Paul Sarbanes, Vorsitzender des Bankenausschusses des Senats, und Michael Oxley, Vorsitzender des Ausschusses für Finanzdienstleistungen im Repräsentantenhaus.

[9] Vgl. Van Hulle, K./Lanfermann, G.: Europäische Entwicklungen zur Abschlussprüfung, WPg, Sonderheft,109.

2.1. Der Sarbanes-Oxley Act im Abschlussprüferfokus

Der zweite Abschnitt des Sarbanes-Oxley Act befasst sich mit der Abschlussprüfung, wobei der Schwerpunkt auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gelegt wurde. Die Themenkreise dieses Abschnitts werden nachfolgend im Überblick dargestellt.

2.1.1 Prüfungsfremde Dienstleistungen

In Section 201 Sarbanes-Oxley Act werden alle Nichtprüfungsleistungen angeführt, die nicht durch den Abschlussprüfer erbracht werden dürfen, um mögliche Interessenskonflikte zu vermeiden und die Unabhängigkeit des Prüfers zu gewährleisten. Für den Abschlussprüfer ausgeschlossene Dienstleistungen sind demnach:

- Führung der Bücher und andere Dienstleistungen mit Bezug zum Rechnungswesen oder der Erstellung des Jahresabschlusses
- Entwicklung und Implementierung von Finanzinformationssystemen
- Dienstleistungen im Zusammenhang mit Bewertungen oder Schätzungen sowie Gutachten über Sacheinlagen
- Versicherungsmathematische Gutachten
- Übernahme der Internen Revision

- Übernahme von Managementaufgaben und Personaldienstleistungen

- Übernahme von Makler- und Händlertätigkeiten sowie Investmentberatungen und Bankdienstleistungen

- Rechtsberatung und Sachverständigendienstleistungen ohne Bezug zur Abschlussprüfung

2.1.2 Genehmigung von Leistungen durch das audit committee

In Section 202 Sarbanes-Oxley Act wird festgehalten, dass alle Prüfungs- und prüfungsfremden Dienstleistungen, sofern diese nicht ohnehin schon dezidiert ausgeschlossen sind, einer Vorabgenehmigung durch das a*udit committee* bedürfen. Das *audit committee* bezeichnet in der Regel einen Ausschuss des Aufsichtrats[10] und kann als Bilanz- oder Prüfungsausschuss bezeichnet werden.

2.1.3 Interne Rotation der Abschlussprüfer

In Section 203 Sarbanes-Oxley Act ist festgeschrieben, dass im Sinne der Stärkung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfung spätestens alle fünf Jah-

---

[10] Vgl. Menzies, C.: Sarbanes Oxley Act, Professionelles Management interner Kontrollen 16.

re ein Wechsel des den Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Abschlussprüfers zu erfolgen hat.

2.1.4 Berichtspflichten des Abschlussprüfers

In Section 204 Sarbanes-Oxley Act sind die Berichtspflichten des Abschlussprüfers gegenüber dem audit committee geregelt. So hat dieser über kritische Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden, die Ausnutzung von Wahlrechten sowie wesentliche Schriftwechsel mit dem Management zu informieren.

2.1.5 Abkühlphase bei Mitarbeiterwechsel zu Prüfungsmandanten

Section 206 Sarbanes-Oxley Act regelt den Fall, dass eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Prüfungsleistungen für einen Mandanten erbringt und ein ehemaliges Mitglied des Prüfungsteams nunmehr eine Schlüsselposition im zu prüfenden Unternehmen innehat. Für die Zulässigkeit dieser Konstellation ist das Verstreichen eines Jahres zwischen dem Zeitpunkt des Wechsels und dem Datum, an dem Prüfungsleistungen erbracht werden, erforderlich. Dieser Umstand wird als das Erfordernis einer einjährigen Abkühlphase *(Cooling-Off Period)* bezeichnet.

2.2. EU-Abschlussprüfer-Richtlinie[11]

In ihrer „Mitteilung an den Rat und das Europäische Parlament“ schlägt die EU-Kommission im Mai 2003 eine Verbesserung zur Abschlussprüfung durch eine Modernisierung der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie vor, deren vorrangiges Ziel die Wiederherstellung des Vertrauens der Kapitalmärkte in die Abschlussprüfung sowie die Stärkung der Glaubwürdigkeit des Abschlussprüferberufs ist.[12] Der Vorgabe zur Stärkung der Abschlussprüfung in der EU wurde mit dem Vorschlag der Kommission der Europäischen Gemeinschaften im März 2004 für eine Modernisierung der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie Rechnung getragen.[13]

Inhaltlich ist die modernisierte EU-Abschlussprüfer-Richtlinie in 12 Kapitel unterteilt, die sich mit nachfolgenden Themenkreisen befassen.[14]

---

[11] In den Kapiteln 3 ff. wird die Umsetzung der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie in nationales Recht hinsichtlich jener Bestimmungen näher beleuchtet, die für die Qualität der Abschlussprüfung maßgeblich sind.

[12] Vgl. Europäische Kommission (2003): Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament: Stärkung der Abschlussprüfung in der EU, Hrsg.: Europäische Union, 2003, http://www.europa.eu.int/eur-lex/de/com/cnc/2003/com2003_0286de01.pdf (Abfragedatum: 19.09.2006)

[13] Vgl. Europäische Kommission (2004): Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über die Prüfung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses und zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, Hrsg.: Europäische Union, 2004, http://www.europa.eu.int/eur-lex/lex/LexUriServ/site/de/com/2004/com2004_0177de01.pdf (Abfragedatum: 19.09.2006)

[14] Hinsichtlich der Umsetzung der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie durch den österreichischen Gesetzgeber siehe Abschnitt II ff.

2.2.1 Gegenstand und Begriffsbestimmungen (Artikel 1 und 2)

In Kapitel 1 erfolgt eine Erläuterung des Anwendungsbereiches der Richtlinie sowie zentraler Begriffe. Dabei fällt auf, dass die Kommission, anders als der österreichische Gesetzgeber, unter dem Begriff des „Abschlussprüfers“ immer eine natürliche Person versteht und Prüfungsgesellschaften isoliert definiert.

2.2.2 Zulassung, kontinuierliche Fortbildung und gegenseitige Anerkennung (Artikel 3 bis 14)

Der Inhalt von Kapitel 2 wurde im Wesentlichen unverändert von der ursprünglichen 8. Richtlinie übernommen und regelt die Zulassung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, den Entzug der Zulassung, die Eignungsprüfung sowie die Aus- und Fortbildung des Abschlussprüfers und die wechselseitige Anerkennung der Berufsbefugnis.

2.2.3 Registrierung (Artikel 15 bis 20)

Kapitel 3 regelt im Sinne der Anforderung hoher Transparenz die Verpflichtung zur Eintragung relevanter Daten aller Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in ein öffentlich zugängliches, elektronisch geführtes Register.

2.2.4 Berufsgrundsätze, Unabhängigkeit und Berufsgeheimnis (Artikel 21 bis 25)

Die Bestimmungen von Kapitel 4 verpflichten die Mitgliedsstaaten zur Sicherstellung der Einhaltung der Berufsgrundsätze durch die Abschlussprüfer. Als Grundlage wird von der Kommission explizit der *Code of Ethics*[15] der IFAC genannt. Im Zuge der Normierung der Verschwiegenheitspflicht wird festgehalten, dass diese Bestimmung nicht der Weitergabe von Informationen durch den Abschlussprüfer an die für das Enforcement der Rechnungslegung zuständigen Institutionen im Wege stehen soll. Die Unabhängigkeitsvorschriften dieses Kapitels stellen sicher, dass der Abschlussprüfer in keiner Weise an den Entscheidungen der Unternehmensleitung beteiligt ist. Die EU-Abschlussprüfer-Richtlinie verbietet jedoch keine konkreten Nichtprüfungsleistungen. Angesprochen wird durch die Richtlinie nunmehr auch die Höhe und Festlegung des Prüfungshonorars.

2.2.5 Prüfungsgrundsätze und Bestätigungsvermerk (Artikel 26 bis 28)

Kapitel 5 beinhaltet die Bestimmung, wonach alle nach dem Gemeinschaftsrecht vorgeschrieben Abschlussprüfungen gemäß den International Standards on Auditing (ISA) durchzuführen sind.[16] Außerdem wird in diesem Ab-

---

[15] Siehe dazu ausführlich Abschnitt V.

[16] Zu den ISA allgemein sowie insbesondere zu deren rechtlicher Einordnung bei der Anwendung auf österreichische Jahresabschlussprüfungen siehe ausführlich Abschnitt V.

schnitt normiert, dass der Abschlussprüfer die volle Verantwortung für den Bestätigungsvermerk zum konsolidierten Abschluss trägt.

2.2.6 Qualitätssicherung (Artikel 29)

Artikel 29 regelt die Einbindung des Abschlussprüfers in ein Qualitätssicherungssystem und die Kriterien, die dieses zu erfüllen hat. Qualitätskontrollen müssen mindestens alle sechs Jahre stattfinden.

2.2.7 Sonderuntersuchungen und Sanktionen (Artikel 30 und 31)

In diesem Abschnitt wird der allgemeine Grundsatz aufgestellt, wonach die Mitgliedsstaaten für wirksame Sonderuntersuchungen zu sorgen haben sowie verhältnismäßige und abschreckende Sanktionen bereitstellen müssen, um eine unzureichende Durchführung der Abschlussprüfungen aufzudecken, abzustellen und zu verhindern. Darüber hinaus behält sich die Kommission das Recht vor, nach Durchführung einer Analyse über die Auswirkungen der derzeitigen nationalen Haftungsbestimmungen, entsprechende Empfehlungen an die Mitgliedsstaaten abzugeben.

2.2.8 Öffentliche Aufsicht und gegenseitige Anerkennung der mitgliedstaatlichen Regelungen (Artikel 32 bis 36)

Kapitel 8 regelt die Grundsätze für eine öffentliche Aufsicht über den Prüferberuf. Dabei ist auch eine Zusammenarbeit zwischen den für die öffentliche

Aufsicht zuständigen Stellen auf Gemeinschaftsebene vorgesehen. Die Mitgliedsstaaten erkennen ihre Aufsichtsbehörden und ihre Regelungen grundsätzlich gegenseitig an. Dieser Abschnitt enthält außerdem Regelungen für eine erfolgreiche Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Regelungsorganen der Mitgliedsstaaten, insbesondere in Bezug auf Sonderuntersuchungen bei Prüfungsgesellschaften.

2.2.9 Bestellung, Abberufung und Kommunikation (Artikel 37 bis 39)

In Kapitel 9 wird festgehalten, dass die Bestellung des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft durch die Haupt- bzw. Gesellschafterversammlung zu erfolgen hat. Eine Abberufung des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft kann nur erfolgen, wenn dafür triftige Gründe vorliegen. Diese sind bei der dafür vorgesehenen öffentlichen Aufsicht zu begründen.

2.2.10 Besondere Bestimmungen für die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (Artikel 40 bis 43)

Kapitel 10 sieht für die Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse spezifische und restriktivere Vorschriften vor. So müssen Prüfungsgesellschaften, die Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen, die wesentlichen Daten der Prüfungsgesellschaft und ihres Netzverbundes in einem detaillierten Transparenzbericht veröffentlichen, welcher insbesondere auch Angaben über die Einbindung in ein Qualitätskontrollsystem zu enthalten hat. Weiters verpflichtet die Richtlinie in die-

sem Abschnitt Unternehmen von öffentlichem Interesse einen Prüfungsausschuss *(audit committee)* einzurichten, der mit dem Abschlussprüfer zusammenzuarbeiten hat. Darüber hinaus sieht dieser Abschnitt verschärfte Unabhängigkeitsbestimmungen für solche Unternehmen vor, wie z.B. eine schriftliche Unabhängigkeitserklärung des Prüfers an den Prüfungsausschuss und eine Rotationspflicht nach spätestens sieben Jahren für den Partner, der für die Durchführung der Abschlussprüfung im Auftrag der Prüfungsgesellschaft verantwortlich ist, sowie eine anschließende zweijährige Abkühlphase. Bei der Prüfung solcher Unternehmen müssen Qualitätskontrollen, wie sie in Kapitel 6 festgeschrieben sind, alle drei Jahre erfolgen.

2.2.11 Internationale Aspekte (44 bis 47)

Dieser Abschnitt enthält Zulassungs- und Registrierungsvorgaben für Abschlussprüfer aus Drittländern, um zu gewährleisten, dass auch Drittlandsprüfer den EU-Standards entsprechen, wenn sie Unternehmen prüfen, deren Wertpapiere in der EU notieren. Solche Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften müssen auf Grundlage von Artikel 45 in der EU registriert sein.

2.2.12 Übergangs- und Schlussbestimmungen (Artikel 48 bis 55)

Dieser Abschnitt regelt Übergangs- und Schlussbestimmungen. Hervorzuheben ist die Einsetzung eines Regelungsausschusses für Fragen der Abschlussprüfung (Artikel 48).

II. Gesellschaftsrechtliche Grundlagen der Jahresabschlussprüfung unter besonderer Berücksichtigung des GesRÄG 2005

1. Pflicht zur Jahresabschlussprüfung und Rechtsfolgen bei deren Unterbleiben

Prüfungspflicht besteht gemäß § 221 UGB in Verbindung mit § 268 UGB für alle Jahres- und Konzernabschlüsse von Aktiengesellschaften, mittleren und großen Kapitalgesellschaften. Kleine Kapitalgesellschaften, sind grundsätzlich nicht prüfungspflichtig.[17] Eine Ausnahme bilden dabei kleine AGs, welche immer prüfungspflichtig sind. Folgende Schwellenwerte sind gemäß § 221 UGB zu beachten:

[17] Dies gilt nicht für kleine Kapitalgesellschaften, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften aufsichtsratspflichtig sind.

	Bilanzsumme	Umsatzerlöse	Arbeitnehmer
Kleine Kapitalgesellschaft Abs.1	bis 3,65 Mio Euro	bis 7,3 Mio Euro	bis 50
Mittlere Kapitalgesellschaft Abs. 2	bis 14,6 Mio Euro	bis 29,2 Mio Euro	bis 250
Große Kapitalgesellschaft Abs. 3	darüber hinaus	darüber hinaus	darüber hinaus

Abb.: Die Größenklassen von Kapitalgesellschaften (§ 221 UGB)[18]

Mittlere Gesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei in Abs. 1 bezeichneten Merkmale überschreiten. Große Gesellschaften sind solche, die mindestens zwei der drei in Abs. 2 bezeichneten Merkmale überschreiten.

Hierbei ist anzumerken, dass es Österreich bisweilen verabsäumt hat gemäß Art. 1 der EU-Schwellenwertrichtlinie die Größenmerkmale für Kapitalgesellschaften zu erhöhen. Eine entsprechende Adaptierung ist notwendig, damit Gesellschaften weiterhin in den bisherigen Größenklassen verbleiben, die mit der wirtschaftlichen und monetären Entwicklung (vor allem Inflationsanpassung) positiv korrelieren. In Deutschland wurde die EU-

[18] Vgl. Egger, A./Samer, H./Bertl, R.: Der Jahresabschluss nach dem Handelsgesetzbuch, Band 1, Der Einzelabschluss, Erstellung und Analyse 116.

Schwellenwertrichtlinie umgesetzt, indem die Größenmerkmale Bilanzsumme und Umsatzerlöse um jeweils 16,8% erhöht wurden.[19]

Einhergehend mit den Entwicklungen der Haftungsbeschränkung gemäß § 275 Abs. 2 UGB[20] und der Ausschlussgründe in besonderen Fällen gemäß § 271a UGB[21] haben sich zwei weitere Größenklassen etabliert, die jenseits der großen Kapitalgesellschaft liegen: zum einen die „sehr große" Gesellschaft und zum anderen die „besonders große" Gesellschaft. Bei einer sehr großen Gesellschaft, die jedenfalls die Voraussetzungen einer großen Gesellschaft erfüllen muss, werden gemäß §§ 271, 275 Abs. 2 UGB entweder die erforderliche Bilanzsumme oder die erforderlichen Umsatzerlöse einer großen Gesellschaft um das Fünffache überschritten. Somit bedarf es für eine sehr große Gesellschaft eines Umsatzerlöses von über 146 Mio. Euro oder einer Bilanzsumme von über 73 Mio. Euro. Bei der besonders großen Gesellschaft, die ebenso die Kriterien der großen Gesellschaft aufzuweisen hat, wird gemäß § 275 Abs. 2 UGB ein Vervielfacher von zehn angewendet. Die Bilanzsumme bzw. Umsatzerlöse müssen daher 146 Mio. Euro bzw. 292 Mio. Euro übersteigen.

Nach § 268 Abs. 1 UGB unterliegen darüber hinaus kleine GmbHs, wenn sie von der gesetzlichen Aufsichtsratspflicht gemäß § 29 Abs. 1 GmbHG betroffen sind, der Prüfungspflicht; dasselbe trifft gemäß § 221 Abs. 3 i.V.m. § 268 UGB auch auf Personengesellschaften des Handelsrechts ohne einen persönlich haftenden gesetzlichen Vertreter zu.

---

[19] Vgl. Pfitzer, N./Oser, P./Orth, C.: Reform des Aktien-, Bilanz- und Aufsichtsrechts 43.

[20] Siehe dazu ausführlich Kapitel 6 in diesem Abschnitt.

[21] Siehe dazu ausführlich Kapitel 3.2 in diesem Abschnitt.

Weiters existieren zahlreiche branchen- und rechtsformspezifische Vorschriften, die eine Pflichtprüfung erforderlich machen. § 43 Abs. 1 und § 60 Abs. 1 Bankwesengesetz (BWG) sowie § 80 Abs. 1 Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) normieren beispielsweise die Prüfungspflicht für Kreditinstitute bzw. Versicherungsunternehmen unabhängig von ihrer Größe, Rechtsform und Aufsichtsratspflicht. Aufgrund ihrer Rechtsform prüfungspflichtig sind, unabhängig von ihrer Größe, Privatstiftungen gemäß § 21 Abs. 1 Privatstiftungsgesetz (PSG) sowie Genossenschaften (§ 1 Abs. 1 Genossenschaftsrevisionsgesetz).

Gemäß § 268 UGB sind der Jahresabschluss und der Lagebericht zu prüfen. Der Jahresabschluss kann nicht festgestellt werden, wenn die erforderliche Prüfung nicht stattgefunden hat.

Die gesetzlichen Vertreter der zu prüfenden Gesellschaft haben gemäß § 222 Abs. 1 UGB den um den Anhang erweiterten Jahresabschluss sowie einen Lagebericht dem Aufsichtsrat in den ersten fünf Monaten des Geschäftsjahrs für das vorangegangene Geschäftsjahr vorzulegen. Voraussetzung für die Feststellung des Jahresabschlusses ist allerdings die Jahresabschlussprüfung.[22]

Mit dem GesRÄG 2005 wurde § 268 Abs. 1 UGB um folgenden Satz erweitert:

„Umstände, die in einem Verfahren nach § 270 Abs. 3 UGB geltend gemacht werden können, hindern die Gültigkeit der Prüfung nur, wenn ein solches Verfahren zur Bestellung eines anderen Abschlussprüfers geführt hat.“

---

[22] Vgl. Egger, A./Samer, H./Bertl, R.: Der Jahresabschluss nach dem Handelsgesetzbuch, Band 1, Der Einzelabschluss, Erstellung und Analyse 409.

Dieser im § 268 Abs. 1 UGB neu eingefügte Satz verfolgt das Ziel Rechtssicherheit betreffend der Frage, wie sich die in der Person eines fachlich befähigten und berufsrechtlich zugelassenen Abschlussprüfers liegenden Ausschlussgründe auf die erforderliche Prüfung auswirken, herzustellen. Auf diese Norm verweisen die Nichtigkeitsbestimmungen bei der Feststellung des Jahresabschlusses (§ 199 Abs. 1 AktG bei der Feststellung durch die Hauptversammlung und § 202 Abs. 1 Z 4 AktG bei Feststellung durch den Vorstand). Es erfolgt eine Klarstellung, dass die Prüfung des Jahresabschlusses Gültigkeit hat, wenn nicht ein Ersetzungsverfahren nach § 270 Abs. 3 UGB erfolgreich durchgeführt wurde. [23]

Die Neufassung des § 268 Abs.1 UGB steht im unmittelbaren Zusammenhang mit dem ebenfalls neu geregelten § 270 Abs. 3 UGB.[24] Im Interesse der Rechtssicherheit geht die Rechtsgültigkeit des Jahresabschlusses der Nichtigkeit infolge eines beim Abschlussprüfer vorliegenden Ausschluss- oder Befangenheitsgrundes vor.[25]

Aus Sicht des Autors ist diese Rechtssicherheit erhöhende Neureglementierung des § 268 Abs.1 UGB zu begrüßen, da es sich bei der Erfüllung der Voraussetzungen zur Bestellung zum Abschlussprüfer um eine Bringschuld von ebendiesen handelt.[26] Unabhängig davon ist jedoch festzuhalten, dass

---

[23] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. GP, Art IV § 268 HGB.

[24] Siehe dazu ausführlich Kapitel 5 in diesem Abschnitt.

[25] Vgl. Chini L./Reiter R./Reiter R.: Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz 68.

[26] Anders *Geirhofer*, die nur die direkte finanzielle Beteiligung einzelner Mitglieder des Prüfungsteams sowie eine indirekte finanzielle Beteiligung sowohl des Abschlussprüfers als auch der Mitglieder des Prüfungsteams und die Abhängigkeit von einem Abschlussprüfer

der Aufsichtsrat der zu prüfenden Gesellschaft sehr wohl dazu verpflichtet ist, die Angaben des Abschlussprüfers zu dessen Unbefangenheit auf ihre Richtigkeit zu überprüfen. Dies ergibt sich aus § 270 Abs. 1 UGB, der eine Berichterstattung des Prüfers über mögliche Befangenheiten vorsieht. Unterlässt der Aufsichtsrat eine Überprüfung der Aussagen des Abschlussprüfers zu seiner Unabhängigkeit, kann dieser der zu prüfenden Gesellschaft gegenüber schadensersatzpflichtig werden.[27] Jedenfalls verhindert die angesprochene Neureglementierung, dass die zu prüfende Gesellschaft latent Gefahr läuft, dass die Bilanz nichtig ist, wenn nach erfolgter Erteilung des Bestätigungsvermerks Umstände hervorkommen, die den Tatbestand des § 271 Abs. 2 bis 5 UGB oder des § 271a UGB[28] erfüllen bzw. Gründe aufkommen, die berechtigten Anlass zur Sorge geben, dass eine Befangenheit während der Prüfung gegeben war. Dieser Umstand würde unnötigerweise weit reichende rechtliche Konsequenzen nach sich ziehen. Gäbe es beispielsweise in einem Unternehmen auf Grundlage des erteilten Bestätigungsvermerks eine Ausschüttung des Gewinns an die Gesellschafter, könnte diese aufgrund der Tatsache, dass bei Empfang unrechtmäßiger Zahlungen eine Rückzahlungsforderung gemäß § 56 Abs. 1 AktG und § 83 Abs. 1 GmbHG besteht, wieder zurückgefordert werden, wenn Umstände auftreten, die die Annahme einer Befangenheit beim Abschlussprüfer rechtfertigen.

Allerdings wäre der Sachverhalt nach Meinung des Autors abweichend von oben Dargelegtem zu behandeln, wenn der Auftraggeber im Zuge einer Ausschreibung explizit Ausschlussgründe nach § 271 Abs. 2 bis 5 UGB und 271a UGB anführt oder sonstige Bedingungen an die Erteilung des Prüfauftrags knüpft. In diesem Fall ist vom Ausschreibenden zu erwarten, dass er mit den

---

aufgrund des unbekannten Prozentsatzes, des eigenen, bekannten Prüfungshonorars am Gesamthonorar dem Überwachungsbereich des Unternehmens entzieht.

[27] Vgl. Gelter, M. in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 270.

[28] Siehe dazu ausführlich Kapitel 3 in diesem Abschnitt.

Zuschlagsvoraussetzungen befasst war und somit auch für deren Einhaltung mitverantwortlich ist.

Erfolgt keine Prüfung, so kann gemäß § 268 Abs.1 UGB der Jahresabschluss nicht festgestellt werden. Im Fall, dass der Jahresabschluss trotzdem festgestellt wird oder erst im Nachhinein Umstände hervortreten, die den Tatbestand der Prüfungsunterlassung erfüllen, ist der Jahresabschluss ebenso nichtig.[29] Gleiches gilt für sämtliche Beschlüsse, die den Jahresabschluss als Rechtsgrundlage aufweisen.

2. Gegenstand und Umfang der Jahresabschlussprüfung

Nach § 269 Abs. 1 UGB hat sich die Prüfung auf die Buchführung und den Jahresabschluss sowie den Lagebericht zu beziehen. Die Prüfung des Jahresabschlusses hat sich darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften und ergänzenden Bestimmungen des Jahresabschlusses bzw. der Satzung beachtet worden sind. Im Rahmen der Prüfung des Lageberichts ist darauf zu achten, ob dieser mit dem Jahresabschluss in Einklang steht und ob er nicht eine falsche Vorstellung von der Lage des Unternehmens erweckt.

Sind im Lagebericht Zukunftsprognosen enthalten, sind diese anhand einer Plausibilitätsprüfung zu beurteilen.[30]

---

[29] Vgl. Geirhofer, S.: Der Markt für Abschlussprüfungen in Österreich – Eine empirische Strukturanalyse 122.

[30] Vgl. Lechner, E. in Straube, HGB § 269 RZ 5.

Nicht Gegenstand der Prüfung sind nicht die Rechnungslegung betreffende Rechtsvorschriften sowie die Geschäftsführung, besonders auch hinsichtlich Zweckmäßigkeit, Wirtschaftlichkeit und Ordnungsmäßigkeit, soweit sich dies nicht direkt im Jahresabschluss niederschlägt.[31]

Aus § 269 Abs. 1 UGB geht nicht hervor, wie intensiv diese Prüfungsgegenstände vom Abschlussprüfer untersucht werden müssen. Grundsätzlich kann festgehalten werden, dass die Intensität der Prüfung ausreichen muss, um die Ziele der Abschlussprüfung sicherzustellen. Die Abschlussprüfung soll im Wesentlichen gewährleisten, dass

- die Informationen über das Schuldendeckungspotential ausreichend sind,
- der Jahresabschluss so konzipiert ist, dass die Adressaten sich aus diesem ein möglichst wahrheitsgetreues Bild über die wirtschaftliche Lage des Unternehmens machen können,
- der Geschäftsführung eine zuverlässige Grundlage für zukünftige Entscheidungen zu Verfügung steht,
- keine Ausschüttungen getätigt werden, die für die Erhaltung der Gesellschaft oder des Stammkapitals notwendige Mittel darstellen und
- die Kontrolle der Geschäftsführung sichergestellt ist.[32]

---

[31] Vgl. Neugebauer, W.: ABC der gesetzlichen Pflichtprüfung 59.

[32] Vgl. Liebscher, C.: Der Abschlussprüfer – Aufgaben und Haftung 15.

In Literatur und Praxis besteht Uneinigkeit darüber, ob eine Prüfung des Lageberichts uneingeschränkt oder nur eingeschränkt zu erfolgen hat.[33] So vertreten *Mirtl*[34] und *Djanani/Zatura-Rieser*[35] die Auffassung, dass der Lagebericht nur in eingeschränktem Umfang zu prüfen sei. Dabei wird die Formulierung des § 269 Abs. 1 UGB dahingehend ausgelegt, dass eine Prüfung des Lageberichts nur in eingeschränktem Umfang erforderlich ist. Demnach ist der Lagebericht nur auf seine wesentlichen Aussagen hin zu überprüfen, welche einen Gesamteindruck im Zusammenhang mit der Lage des Unternehmens erlauben und die auf inhaltliche Richtigkeit, die Einhaltung der Grundsätze ordnungsgemäßer Lageberichterstattung sowie Plausibilität schließen lassen. Eine detaillierte Prüfung ist dieser Ansicht nach jedoch nicht erforderlich. Diese Ansicht wird auch von zahlreichen namhaften Kommentatoren vertreten.[36]

Hingegen vertritt *Liebscher*[37] in seinen Ausführungen eine von oben dargestellter Ansicht differenzierte Sichtweise. Seiner Ansicht nach ist eine vollständige und detaillierte Prüfung des Lageberichts erforderlich, da er eine der wenigen Informationsquellen hinsichtlich der zukünftigen Entwicklung des Unternehmens darstellt. Nur bei Informationen, die für die weitere Entwick-

---

[33] Vgl. Förschle, G./Kofahl, G. in: Beck`sche BilKom. § 317 Rz. 16.

[34] Vgl. Mirtl, G.: Die Prüfung des Lageberichtes (Konzernlageberichtes) in Nowotny, C./Mayer L./Hassler, P.: Rechnungslegung , Prüfung und Beratung 193.

[35] Vgl. Djanani/Zatura-Rieser: Rechnungslegungsreform: Der Lagebericht – Probleme der Erstellung und Prüfung, RWZ 1992, 233.

[36] Vgl. etwa Lechner, E. in Straube, HGB § 269 Rz. 5; Geist, R. in Jabornegg, HGB § 269 Rz. 2;

[37] Vgl. Liebscher, C.: Der Abschlussprüfer – Aufgaben und Haftung 16.

lung des Unternehmens keine Bedeutung haben, ist von einer Prüfung abzusehen.

Angesichts der Bedeutung des Lageberichts für die Öffentlichkeit, welcher aufgrund seiner Berichtsform auch für Dritte einfach verständlich ist, ist nach Meinung des Autors der durch ihn vermittelte Eindruck einer eingehenden Prüfung zu unterziehen und damit der Ansicht von *Liebscher* zu folgen. Diese Meinung basiert nicht zuletzt auch auf der Tatsache, dass besonders in komplexen Unternehmungen fallweise schwer zu differenzieren ist, inwiefern eine Information für die Bildung eines Gesamteindrucks von Relevanz ist oder nicht. Um dem Anspruch einer seriösen und von entsprechender Qualität getragenen Prüfung gerecht zu werden, ist es daher erstrebenswert, jede Information einer eingehenden und detaillierten Prüfung zu unterziehen, soweit dies zweckmäßig und praktisch durchführbar ist.

§ 269 UGB war vom GesRÄG 2005 nicht betroffen.

3. Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

Einer der sensibelsten und meist diskutierten Bereiche im Rahmen der Abschlussprüfung ist die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Die Unabhängigkeit bildet die Basis für das Vertrauen der Öffentlichkeit in Leistungen des Abschlussprüfers. Das größte Problem in diesem Bereich stellen jene Unternehmen dar, in denen der Prüfer nicht nur einer kontrollierenden Tätigkeit im Zuge der Wirtschaftsprüfung nachgeht, sondern auch eine beratende Funktion innehat. Grundsätzlich stellt es sich so dar, dass der Abschlussprüfer in der Hauptversammlung auf Vorschlag des Aufsichtsrates bestellt wird. Es ist jedoch allgemein bekannt, dass es in der Praxis vereinzelt vorkommt, dass dieser Vorschlag auf eine informelle Empfehlung des Vorstandes (!) des Un-

ternehmens, der die Bilanz erstellt hat, zurückgeht.[38] Dieser Umstand hat zur Folge, dass der Wirtschaftsprüfer sich auch dem Vorstand verpflichtet fühlt, von dem er über die Wirtschaftsprüfungsaufträge hinaus auch andere, meist weitaus lukrativere Aufträge bekommt. Dadurch begibt sich der Prüfer in ein höchst explosives Spannungsverhältnis und kann der Anforderung kritischer Distanz im Rahmen der Prüfung nicht mehr gerecht werden.[39]

Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers kann also als ein wesentliches Kriterium im Rahmen der Qualitätssicherung der Abschlussprüfung betrachtet werden. Der Abschlussprüfer gilt als die entscheidende Distanz bei der Feststellung der Rechtmäßigkeit des Jahresabschlusses. Eigentümer sowie Gläubiger sind von der Rechtmäßigkeit des Jahresabschlusses abhängig. Dadurch ergibt sich das unumstößliche Erfordernis, dass der Abschlussprüfer unabhängig vom Unternehmen und dessen Vorstand zu sein hat. Es können im Berufsleben des Abschlussprüfers zahlreiche Situationen auftreten, die einer unabhängigen Abschlussprüfung im Wege stehen können. Beispielhaft dafür sei folgende nicht abschließende Aufzählung:[40]

- Der Wirtschaftsprüfer übt gleichzeitig auch eine beratende Funktion (Steuerberater, Unternehmensberater) im Unternehmen aus.

---

[38] Siehe dazu auch Strenger, C.: Wie können sich Aufsichtsrat und Abschlussprüfer noch besser ergänzen?, WPg 2001, Sonderheft, 23.

[39] Siehe dazu auch Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US- amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 245, der die Problematik eines offensichtlichen Interessenskonflikt bei der Einflussnahme des Vorstandes auf die Bestellung des Abschlussprüfers anspricht.

[40] Vgl. Grünberger , H.: Grundzüge der Wirtschaftsprüfung – Eine Einführung in internationale Rechnungsprüfungsstandards 151 f.

- Der Wirtschaftsprüfer ist wirtschaftlich von einem Prüfmandat abhängig.

- Der Wirtschaftsprüfer bekommt von Seiten des zu prüfenden Unternehmens Begünstigungen in Form von Preisnachlässen und der freien Nutzung von Gütern und Leistungen.

- Der Wirtschaftsprüfer pflegt geschäftliche Beziehungen zum Unternehmen oder einem seiner Vorstände.

- Der Wirtschaftsprüfer steht in einer rechtlichen Beziehung zum Unternehmen (Aktionär, Gläubiger, Schuldner)

- Es bestehen verwandtschaftliche oder freundschaftliche Verflechtungen zwischen Wirtschaftsprüfer und Management.

Aus dieser beispielgebenden Aufzählung geht noch nicht hervor, dass zwischen Ausschließungs- und Befangenheitsgründen zu unterscheiden ist. Die die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ausschließenden Tatbestände sind einerseits in § 271 Abs. 2 bis 5 UGB und in § 271a UGB und andererseits im WTBG sowie in der WT-ARL festgeschrieben. Ein wesentlicher Unterschied besteht darin, dass ein Verstoß gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen des UGB rigorose Rechtsfolgen, wie etwa den Entfall des Prüfungshonorars und strengere Haftungsbestimmungen, nach sich zieht, während ein Verstoß gegen die diesbezüglichen berufsrechtlichen Vorschriften nur vergleichsweise milde standesrechtliche Folgen hat.[41] Befangenheitsgründe ergeben sich aus

---

[41] Anders Reiter in Chini L./Reiter R./Reiter R.: Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz 90, wonach in Anlehnung an die deutsche Rechtsansicht der Honoraranspruch des Abschlussprüfers bei

§ 270 Abs. 3 UGB[42] und aus § 21 WT-ARL.[43] Während die Aufzählung der Ausschlussgründe im Gesetz taxativ ist, werden die Befangenheitsgründe nicht näher umschrieben. Zur Qualifikation einer Befangenheit empfiehlt es sich sowohl die ISA *(International Standards on Auditing)*[44] als auch die Befangenheitstatbestände nach § 88 Abs. 2 WTBG anzuwenden. Im Gegensatz zu den in § 271 Abs. 2 bis 5 UGB und in § 271a UGB geregelten Ausschlussgründen[45], die Aufschluss darüber geben, ab welchem Grad wirtschaftlicher und persönlicher Verflechtung des Prüfers mit der Gesellschaft die Voraussetzungen einer ordnungsgemäßen Durchführung und somit auch die Funktion der Abschlussprüfung nicht mehr gewährleistet sind, regeln die berufsrechtlichen Befangenheitsgründe, ab wann die Unabhängigkeit des Prüfers nach standesüblicher Auffassung so beeinträchtigt ist, dass die Annahme des Auftrages nicht mehr vertretbar ist. [46]

In der Wissenschaft wird zwischen innerer Unabhängigkeit *(independence in fact* oder *independence of mind)* und äußerer Unabhängigkeit *(independence in appearance)* unterschieden. Innere Unabhängigkeit bezeichnet die innere Einstellung des Abschlussprüfers, ohne geistige Bindung unvoreingenommen tätig zu werden. Es ist jedoch nicht ausreichend, dass der Abschlussprüfer tatsächlich unabhängig ist. Vielmehr muss es einem vernünftigen vorurteils-

---

Vorliegen von Befangenheitsgründen nach berufsrechtlichen Vorschriften ebenso entfällt. Zu den Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen vgl. ausführlich Kapitel 5 in diesem Abschnitt.

42 Vgl. dazu Kapitel 4.3 in diesem Abschnitt.

43 Auch die Wirtschatstreuhandberufs-Ausübungsrichtlinie (WT-ARL) wird als bundesgesetzliche Bestimmung angesehen. Vgl. dazu Abschnitt III.1.2.3.2.

44 Vgl. dazu Abschnitt V.2.1.2 mit Verweis auf die Unabhängigkeitsbestimmungen des Code of Ethics (Abschnitt V.1.7).

45 Vgl. dazu ausführlich Kapitel 3 in diesem Abschnitt.

46 Vgl. Liebscher, C.: Der Abschlussprüfer – Aufgaben und Haftung 9. Zur Beeinträchtigung der Unbefangenheit im Sinne der standesüblichen Auffassung siehe Abschnitt III.1.2.3.

freien Dritten erkennbar sein, dass keine widerstreitenden Interessen bestehen, die die Annahme einer Beeinträchtigung der Unabhängigkeit und Unbefangenheit rechtfertigen würden. Damit ist die äußere Unabhängigkeit angesprochen.[47]

Der Fokus folgender Analyse der die Unabhängigkeit ausschließenden Tatbestände und deren Rechtsfolgen beruht selbstverständlich auf der österreichischen Rechtslage. Parallel zur Untersuchung dieser soll aber auch immer wieder – wo es dem Autor von Relevanz erscheint und wo Vergleichbarkeit gegeben ist– ein Vergleich mit der naturgemäß sehr ähnlichen deutschen und der US-amerikanischen Rechtslage gezogen werden. Darüber hinaus soll gezeigt werden, inwieweit die 8. EU-Abschlussprüfer-Richtlinie vom österreichischen Gesetzgeber bereits umgesetzt wurde und wo noch Anpassungsbedarf besteht. Der Entschluss des Autors eine Analyse der nationalen Unabhängigkeitsvorschriften im internationalen Vergleich durchzuführen, beruht einerseits auf der weltumspannenden Brisanz dieser Thematik und andererseits auf der einfachen Vergleichbarkeit der jeweiligen die Unabhängigkeit ausschließenden landesspezifischen Tatbestände.

3.1. Gefahren für die Unabhängigkeit unter besonderer Berücksichtigung internationaler Maßstäbe

Vorweg ist festzuhalten, dass zwischen § 271 Abs. 1 UGB, der regelt wer Abschlussprüfer eines Jahresabschlusses bzw. Konzernabschlusses sein darf, und § 271 Abs. 2 bis 5 UGB und § 271a UGB, die Tatbestände enthalten,

[47] Vgl. Quick, R.: Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Spiegel der Wissenschaft, in: Haller, A.: Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance in Österreich 92.

deren Erfüllung einen grundsätzlich gemäß Abs. 1 befugten Prüfer bzw. eine Prüfungsgesellschaft im Einzelfall von der Prüfung ausschließt, zu unterscheiden ist.

Gemäß § 271 Abs. 1 UGB können Abschlussprüfer Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein. Außerdem schreibt § 271 Abs. 1 UGB fest, dass Jahresabschlüsse und Lageberichte von Gesellschaften mit beschränkter Haftung und von Konzernabschlüssen, in die keine Aktiengesellschaften einbezogen sind, auch von Buchprüfern und Buchprüfungsgesellschaften geprüft werden können. Der Beruf des Buchprüfers wurde allerdings mit der Novelle 2005 des Wirtschaftstreuhandberufsgesetzes (WTBG) gestrichen.[48] Deshalb dürfte es sich bei diesem Passus um ein redaktionelles Versehen handeln, das im Zuge einer terminologischen Anpassung an das geltende Berufsrecht „saniert" gehört. Im Falle des Fehlens der in § 271 Abs. 1 UGB verlangten Berufsbefugnis herrscht im Schrifttum Einigkeit, dass der Jahresabschluss und die Bestellungsbeschlüsse nichtig sind. Die Rechtsfolgen eines festgestellten Jahresabschlusses durch einen Prüfer ohne Berufsbefugnis kommen damit jenen einer unterlassenen Prüfung gleich. Diese rechtliche Konsequenz, die die Bestellung eines nicht befugten Prüfers nach sich zieht, ist unbestritten, da es für den Aufsichtsrat ein Leichtes ist die Berufsvoraussetzungen zu überprüfen und die Verantwortlichen der Bestellung in keiner Weise schützenswert erscheinen. Anders ist die Rechtslage bei Verstößen gegen § 271 Abs. 2 bis 5 UGB und § 271a UGB.[49]

§ 271 Abs. 2 UGB gilt für alle Gesellschaften und regelt Ausschließungsgründe, die sich auf die Nähe zum oder auf die finanzielle Beteiligung am zu prüfenden Unternehmen durch den Abschlussprüfer beziehen und dadurch die

---

[48] Siehe dazu ausführlich Abschnitt III.1.1.2

[49] Siehe dazu Kapitel 1 in diesem Abschnitt.

Urteilsfreiheit gefährden. Vergleicht man die deutsche Rechtslage mit der österreichischen, fällt auf, dass nach § 271 Abs. 2 UGB die Aufzählung, in welchen Fällen der Abschlussprüfer ausgeschlossen ist, für alle Tatbestände taxativ ist, während gemäß § 319 Abs. 2 und 3 dHGB die Aufzählung der den Abschlussprüfer von der Prüfung ausschließenden Tatbestände bloß demonstrativ ist. In den USA finden sich die Unabhängigkeitsanforderungen in den Regelungen der *Securities and Exchange Commission* (SEC). Auch die US-amerikanischen Regelungen der SEC zur finanziellen Unabhängigkeit des Abschlussprüfers von der zu prüfenden Gesellschaft sind nicht abschließend, worauf im Gesetz selbst auch ausdrücklich hingewiesen wird.[50] Bei der Prüfung von Publikumsgesellschaften sind seit 2002 neben den Unabhängigkeitsregelungen der SEC zudem auch die kapitalmarktrechtlichen Unabhängigkeitsanforderungen, die mit dem Sarbanes-Oxley Act in den *Securities Exchange Act* eingeführt wurden, zu beachten. Der Sarbanes-Oxley Act enthält einen Unvereinbarkeitskatalog für unzulässige Nichtprüfungsleistungen.[51] Diese unvereinbaren Tätigkeiten entsprechen beinahe exakt den Nichtprüfungsleistungen, die die SEC im Rahmen ihrer Unabhängigkeitsbestimmungen[52] festschreibt.[53] Die Regelungen der SEC sehen aber zahlreiche Ausnahmen vor, unter denen eigentlich unzulässige Nichtprüfungsleistungen dennoch erlaubt sind. Dieser Pool an Ausnahmetatbeständen ist im Sarbanes-Oxley Act dagegen nicht vorgesehen. Die Kompetenz zur Auslegung und Interpretation der Bestimmungen liegt im Rahmen des Sarbanes-Oxley Act beim *Public Company Accounting Oversight Board* (PCAOB), einem öffentlichen Aufsichtgremium, das für die Überwachung der Abschlussprüfung

---

[50] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c).

[51] Vgl. Sarbanes-Oxley Act 2002, Section 201.

[52] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(4).

[53] Der Katalog der Nichtprüfungsleistungen des Sarbanes-Oxley Act sieht über die Regelungen der SEC hinaus auch die Tätigkeit als Gutacher oder Sachverständiger als unzulässig an.

börsennotierter Unternehmen zuständig ist. Das PCAOB kann in bestimmten Fällen auch Ausnahmen bewilligen und weitere Verbotstatbestände benennen, um die Unabhängigkeit zu gewährleisten. Diese Rechtspflege hat zur Folge, dass in den USA die fortlaufende Entwicklung nicht von einer Änderung des Sarbanes-Oxley Acts abhängig ist. Hat der Abschlussprüfer die Absicht neben der Prüfungsleistung auch eine Nichtprüfungsleistung an das Unternehmen zu erbringen, bedarf es hiezu jedoch einer Vorabgenehmigung durch das *audit committee*.[54] Das *audit committee* bezeichnet einen Ausschuss des Aufsichtrats.[55] Insgesamt gelangt damit der Sarbanes-Oxley Act zu einer strengeren Trennung zwischen Prüfung und Beratung.

Die strengeren Ausschlussgründe des neu eingeführten § 271a UGB greifen im Gegensatz zu § 271 Abs. 2 UGB nur bei börsennotierten und sehr großen Kapitalgesellschaften.[56] Zusätzlich normieren § 62 BWG und § 82 VAG besondere Ausschlussgründe für die Prüfung von Banken und Versicherungen. So sind die strengeren Ausschließungsgründe des neu eingeführten § 271a UGB auf Abschlussprüfer von Versicherungsunternehmen ohne Berücksichtigung von Größenmerkmalen anwendbar (§ 82 Abs. 2 VAG). Die Ausschließungsgründe nach UGB und BWG gelten gemäß § 61 Abs. 2 BWG kumulativ, sodass das jeweils strengere Recht zur Anwendung gelangt. Bei einer eingehenden Auseinandersetzung mit den Bestimmungen der unterschiedlichen Gesetze fällt auf, dass sich diese einerseits teilweise überschneiden andererseits sogar widersprechen.[57] Diesbezügliche klarstellende Überarbeitungen sind daher wünschenswert.

---

[54] Vgl. Sarbanes-Oxley Act 2002, Section 201.

[55] Vgl. Menzies, C.: Sarbanes Oxley Act, Professionelles Management interner Kontrollen 16.

[56] Vgl. Kapitel 3.2 in diesem Abschnitt.

[57] Siehe dazu beispielhaft Ausführungen zu § 62 Z 3 BWG in Kapitel 3.1.1.1 in diesem Abschnitt.

3.1.1 Vollständiges Verbot des Besitzes von Anteilen

3.1.1.1 Österreichische Rechtslage

Entgegen der alten Gesetzeslage[58] gab die Europäische Kommission die Empfehlung ab, dass jede direkte Beteiligung, sei sie auch noch so klein, und wesentliche indirekte Beteiligungen, als bedenklich zu qualifizieren sind. Das GesRÄG 2005 griff mit der Neureglementierung des § 271 Abs. 2 Z 1 UGB die Empfehlung der Kommission, wonach jede direkte oder wesentliche indirekte Beteiligung für die Unabhängigkeit als bedenklich anzusehen ist, auf, und erfasst auch Umgehungskonstruktionen, wie etwa den Anteilsbesitz über eine Privatstiftung.[59] Demnach ist gemäß § 271 Abs. 2 Z 1 UGB n.F. als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wer Anteile an der zu prüfenden Gesellschaft, egal in welchem Ausmaß, oder an einem mit dieser Gesellschaft verbundenen Unternehmen besitzt oder an dieser mindestens 20% der Anteile hält (auch in der Funktion als Treuhänder oder Treugeber), oder wer auf den Erwerb, die Verwaltung und die Veräußerung derartiger Anteile maßgeblichen Einfluss hat. Da auch der Anteilsbesitz unter 20% an einem Unternehmen, an welchem das zu prüfende Unternehmen ebenfalls Anteile hält, die Unbefangenheit beeinträchtigen kann, erscheint dem Autor selbst diese Verschärfung noch als zu wenig restriktiv.

Anteilsbesitz wird jedoch nur dann als bedenklich angesehen, wenn der Prüfer selbst über den Erwerb entscheidet. Dadurch soll gewährleistet werden, dass beispielsweise Beteiligungen über einen Investmentfonds, auf dessen

---

[58] Nach 271 Abs. 2 Z 1 UGB a.F. waren nur jene Abschlussprüfer ausgeschlossen, deren Anteile an der zu prüfenden Gesellschaft 5% des Nennkapitals oder den anteiligen Betrag von 70.000 Euro erreichten.

[59] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. GP, Art IV § 271 Abs. 2 Z 1 HGB; Dorda, C./Aigner, A.: Wesentliche Neuerungen des geplanten GesRÄG 2005, ecolex 2005, 127.

Zusammensetzung der Prüfer keinen Einfluss hat, für die Bewertung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers unbedenklich bleiben.[60] Dabei lässt sich eine Anlehnung an die Vorschriften des von der IFAC herausgegebenen *Code of Ethics*[61] erkennen, der dies explizit festhält.[62] Anders stellt sich die Rechtslage allerdings bei so genannten Spezialfonds dar, bei denen über die Veranlagungsstrategie hinaus auch auf die konkrete Zusammensetzung des Fondsvermögens und dessen Veränderung Einfluss genommen werden kann. In diesem Fall würde der Wirtschaftsprüfer den Ausschlussgrund nach § 271 Abs. 2 Z 1 UGB zu erfüllen.[63]

Bedenklich ist, dass Anleihen und sonstige Wertpapiere wie etwa Optionen und Genussscheine vom Wortlaut der Bestimmung nicht erfasst sind. Interpretiert man das vollständige Verbot des Besitzes von Anteilen jedoch teleologisch, wird man zu dem Ergebnis kommen, dass der Gesetzgeber auch Anleihen und sonstige Wertpapiere erfassen wollte. Dieser Standpunkt lässt sich leicht dadurch erklären, dass beim Besitz von Anleihen oder Optionsrechten eine ähnlich gelagerte finanzielle Interessenkollision besteht wie dies beim Besitz von Anteilen der Fall ist.[64] Eine Erfassung dieser finanziellen Verbindung ist allenfalls durch § 270 Abs. 3 UGB i.V.m. § 88 Abs. 2 Z 1 WTBG gegeben. Unter Berücksichtigung der engen Anwendungsvoraussetzungen

---

60 ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. GP, Art IV § 271 Abs. 1 Z 1 HGB.

61 Siehe dazu ausführlich Abschnitt V.

62 Vgl. Code of Ethics Sec. 8.103.

63 Vgl. Chini L./Reiter R./Reiter R.: Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz 90.

64 So auch *Gelter,* der sich für einen Einbezug von Optionen, Options- und Wandelschuldverschreibungen per analogiam ausspricht, da der Abschlussprüfer ein unmittelbares wirtschaftliches Interesse an einem gesteigerten Kurswert hat (Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 271 Abs. 2 Z 1).

zungen dieser Rechtskonstruktion und den moderaten Rechtsfolgen[65] ist eine Klarstellung vom Gesetzgeber betreffend den Einbezug von Anleihen und sonstigen Wertpapieren in diesen Ausschließungstatbestand erstrebenswert.

Auch § 62 Z 3 BWG normiert den Anteilsbesitz ab einer bestimmten Höhe als Ausschlussgrund. Gemäß dieser Bestimmung darf nicht Abschlussprüfer sein, wer am zu prüfenden Kreditinstitut Anteile besitzt, die 20 % des Nennkapitals oder den Nennbetrag von 70.000 Euro erreichen. § 62 Z 3 BWG steht somit im Widerspruch zu § 271 Abs. 2 Z 1 UGB, welcher nach § 61 Abs. 2 UGB auch bei Bankprüfungen anzuwenden ist.[66] Hier ist eine Klarstellung erforderlich.

3.1.1.2 US-amerikanische Rechtslage im Vergleich

Auch in den USA sieht die SEC vor, dass die Prüfungsgesellschaft keine direkte Beteiligung an dem zu prüfenden Unternehmen halten darf. Das gilt sinngemäß auch für verbundene Unternehmen der zu prüfenden Gesellschaft. Dabei werden im Gesetz explizit der Erwerb von Aktien, Anleihen, Schuldverschreibungen, Optionen und anderer Wertpapiere als Ausschlussgrund angeführt.[67] Hinsichtlich des Verbotes der direkten Beteiligung ist somit diese Bestimmung restriktiver als das geltende österreichische Recht, weil auch Fremdkapitalwertpapiere wie Anleihen und Schuldverschreibungen als direkte Beteiligung am Unternehmen gelten. Darüber hinaus sieht der SEC noch andere finanzielle Beziehungen wie beispielsweise Kreditverbindungen[68], Spar- und Girokonten[69], Wertpapierkonten[70], Konten für Futures und

---

65 Siehe dazu Kapitel 5 in diesem Abschnitt.

66 Siehe auch ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. GP, Art V § 61 Abs. 2 BWG.

67 Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(1)(i)(A).

68 Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(1)(ii)(A).

Handelswaren[71], Versicherungsverhältnisse[72] und Investitionen in Investmentgesellschaften[73] zwischen Abschlussprüfer und geprüfter Gesellschaft vor, die nicht bestehen dürfen.[74] Auch wenn Österreich die EU-Abschlussprüfer-Richtlinie hinsichtlich des Verbotes des Besitzes von Anteilen umgesetzt hat und somit augenscheinlich kein Anpassungsbedarf besteht, scheint es zumindest diskussionswürdig, ob es auch für Österreich sinnvoll wäre zumindest Kreditbeziehungen zwischen prüfender und geprüfter Gesellschaft in den Pool der Ausschlussgründe aufzunehmen.

Die SEC sieht im Gegensatz zum österreichischen und deutschen Recht Ausnahmen für Erbschaften des Prüfers bzw. diesem zugerechneter Personen vor.[75]

Wie nach neuem österreichischem Recht umfassen auch die Bestimmungen der SEC indirekte finanzielle Beteiligungen zur geprüften Gesellschaft. Die indirekte Beteiligung führt zum Ausschluss von der Prüfung, wenn die Prüfungsgesellschaft, eine „*covered person*“[76] oder ein Familienmitglied einer solchen eine wesentliche indirekte Beteiligung an der zu prüfenden Gesellschaft hält. Wesentlich und daher ein Ausschlussgrund für den Abschlussprüfer ist jede Beteiligung desselbigen über 5 Prozent an einer Gesellschaft,

---

69 Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(1)(ii)(B).

70 Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(1)(ii)(C).

71 Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(1)(ii)(D).

72 Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(1)(ii)(F).

73 Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(1)(ii)(G).

74 Siehe dazu auch ausführlich Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 215 .

75 Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(1)(iii).

76 Unter „*covered persons*“ fallen gemäß der SEC bestimmte Partner, Geschäftsherrn, Anteilseigner und Angestellte einer Prüfgesellschaft.

wenn diese wiederum eine Beteiligung am zu prüfenden Unternehmen hält.[77] Bei der indirekten Beteiligung der „covered person“ bzw. eines Familienmitgliedes gibt es keine Konkretisierung hinsichtlich des Wesentlichkeitskriteriums.[78] Um diesen die Rechtssicherheit beeinträchtigenden Umstand zu eliminieren, ist eine entsprechende Klarstellung erforderlich.

3.1.1.3 Deutsche Rechtslage im Vergleich

Im Zuge des deutschen BilanzrechtsreformG (BilReG) wurde normiert, dass ein Prüfer gemäß § 319 Abs. 3 Z 1 dHGB dann ausgeschlossen ist, wenn er Anteile oder andere nicht nur unwesentliche finanzielle Interessen an der zu prüfenden Kapitalgesellschaft oder eine Beteiligung an einem Unternehmen besitzt, das mit der zu prüfenden Kapitalgesellschaft verbunden ist oder von dieser mehr als 20% der Anteile besitzt. Darüber hinaus soll nach US-amerikanischem Vorbild neben dem Besitz von Anteilen an der zu prüfenden Kapitalgesellschaft auch der Besitz von anderen, nicht nur unwesentlichen finanziellen Interessen an dem zu prüfenden Unternehmen zum Ausschluss als Abschlussprüfer führen. Dazu zählen insbesondere der Besitz von Schuldverschreibungen, Schuldscheinen, Optionen und anderen Wertpapieren.

---

[77] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(1)(i)(E)(1)(ii).

[78] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(1)(i)(A).

3.1.2 Ausschluss für gesetzliche Vertreter, Aufsichtsratsmitglieder und Arbeitnehmer und erforderliche Abkühlphase

3.1.2.1 Österreichische Rechtslage

Nach dem GesRÄG 2005 werden die schon bisher bestehenden Ausschlusstatbestände in einer Ziffer erfasst.[79] Demnach ist nach § 271 Abs. 2 Z 2 UGB als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wer gesetzlicher Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrats oder Arbeitnehmer der zu prüfenden Gesellschaft oder eines Unternehmens ist, das mit dieser Gesellschaft verbunden ist oder an dieser mit mindestens 20% der Anteile beteiligt ist. Der Begriff „Unternehmen" umfasst dabei auch das Unternehmen einer natürlichen Person.[80] Dies entspricht auch dem überaus vage formulierten Artikel 22 Abs. 2 Satz 1 der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie, wonach der Abschlussprüfer bei der Durchführung der Prüfung von dem geprüften Unternehmen unabhängig sein muss und nicht an dessen Entscheidungsprozessen beteiligt sein darf, was beim Halten eines Aufsichtsratsmandats bzw. bei einem Angestelltenverhältnis zwingend der Fall sein wird. Unbeantwortet bleibt weiterhin die Frage, ob auch die Mitgliedschaft in einem Beirat einen Ausschlussgrund darstellt. Hier hat sich die Meinung von *Gelter* durchgesetzt, wonach der Beirat eine Kontrollfunktion auszuüben hat die dem Ausmaß jener eines Aufsichtsrats entspricht.[81]

---

[79] Vgl. § 271 Abs. 2 Z 3 und 4 a.F.: gesonderte Erfassung verbundener Unternehmen und Arbeitnehmer.

[80] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. GP, Art IV § 271 Abs. 1 Z 1 HGB.

[81] Vgl. Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 232 ff.

In § 271 Abs. 2 Z 3 UGB wird die so genannte Abkühlphase *(cooling off period)* der in Z 2 erfassten Tatbestände geregelt. Ein Abschlussprüfer ist von der Prüfung ausgeschlossen, wenn er früher als Vorstand, Aufsichtsrat oder Arbeitnehmer in der zu prüfenden Gesellschaft tätig war. In Anlehnung an die Empfehlung der EU-Kommission wurde die „Abkühlphase" von 3 Jahre auf 2 Jahre herabgesetzt. Allerdings bezog sich die 3-Jahresfrist nach alter Gesetzeslage auf die Bestellung des Abschlussprüfers, wogegen sich die neue 2-Jahresfrist auf den Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres bezieht. Die *„Abkühlphase"* kann, im Falle eines Wechsels als gesetzlicher Vertreter oder Mitglied des Aufsichtsrates zur Prüfgesellschaft, als Beitrag zur Verhinderung einer beruflichen Verkettung angesehen werden. Nach Meinung des Autors ist jedoch die zweijährige „Abkühlphase" für einen Arbeitnehmer unter der Voraussetzung, dass er nicht in leitender Funktion im Rechnungswesen tätig war, völlig unangebracht und weit über das Ziel hinaus schießend.

3.1.2.2 US-amerikanische Rechtslage im Vergleich

Die Bestimmungen der SEC sehen das Unabhängigkeitserfordernis des Abschlussprüfers als verletzt an, wenn ein Partner, eine Führungskraft, ein Aktionär oder eine Fachkraft der prüfenden Gesellschaft bei dem zu prüfenden Unternehmen beschäftigt ist oder Mitglied des Vorstandes oder eines vergleichbaren Leitungsorgans des zu prüfenden Unternehmens ist.[82] Diese Bestimmung entspricht der österreichischen Gesetzeslage, wonach die Unabhängigkeit gemäß § 271 Abs. 2 Z 2 UGB ebenfalls verletzt ist, wenn der Abschlussprüfer derartige Tätigkeiten beim zu prüfenden Unternehmen wahrnimmt. Darüber hinaus sieht die SEC auch in der Beschäftigung naher Angehöriger des Abschlussprüfers bei Prüfungsmandanten eine Ausschlussgrund,

[82] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(2)(i).

wenn dieser eine Rechnungslegungs- oder bei der Bilanzierung eine Aufsichtsrolle innehat.[83] In Österreich dagegen ist die Beschäftigung naher Angehöriger beim zu prüfenden Unternehmen kein Ausschlussgrund nach § 271 UGB. Diese Problematik wird hierzulande nur im Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (WTBG) diskutiert. Demzufolge müssen Berufberechtigte gemäß § 88 Abs. 2 Z 3 WTBG Prüfungs- und (Sachverhaltsaufträge) ablehnen, wenn Ausschließungsgründe im Sinne des § 20 Jurisdiktionsnorm (JN) vorliegen. Z 2 dieser Bestimmung normiert den Ausschluss von Richtern von der Ausübung des Richteramtes, wenn diese die Sphäre ihrer Ehegatten oder solcher Personen betreffen würde, welche mit ihnen in gerader Linie verwandt oder verschwägert sind oder mit welchen sie in der Seitenlinie bis zum vierten Grade verwandt oder im zweiten Grade verschwägert sind. Z 3 zufolge trifft dies auch auf Angelegenheiten ihrer Wahl- oder Pflegeeltern, Wahl- oder Pflegekinder ihrer Mündel und Pflegebefohlenen zu. Diese Bestimmungen sind analog auf Abschlussprüfer anzuwenden. Wie bereits oben dargestellt, unterliegt die Verletzung dieser Bestimmung nicht den strengen Rechtsfolgen des § 271 UGB. Nach Meinung des Autors ist die Wahrscheinlichkeit der Verletzung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bei der Beschäftigung naher Angehöriger desselbigen bei Prüfungsmandanten mindestens genauso hoch wie in allen anderen Fällen des § 271 UGB. Aus diesem Grund ist eine Adaptation der österreichischen Rechtslage an die US-amerikanische Regelung der SEC längst überfällig. Warum dies im Zuge des GesRÄG nicht schon geschehen ist ist unverständlich. Bei einer zukünftigen etwaigen Implementierung dieser Vorschrift sollte darauf Bedacht genommen werden, dass eine ausdrückliche Beschränkung auf einen konkreten Personenkreis

[83] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(2)(ii).

erfolgt, um ausreichend Rechtssicherheit zu gewährleisten.[84] Damit die Bestimmung nicht übers Ziel hinausschießt, empfiehlt sich eine Beschränkung auf Ehepartner, Lebensgefährten, Geschwister und solche Personen, welche mit dem Abschlussprüfer in gerader Linie verwandt oder verschwägert sind. Damit würde der österreichische Gesetzgeber auch den Anforderungen der Empfehlung der EU Kommission gerecht werden, wonach Wirtschaftsprüfer von der Abschlussprüfung ausgeschlossen sein sollen, wenn nahe Familienangehörige beim Prüfungsmandanten

- eine Führungsposition innehaben,
- Einfluss auf die Führung der Bücher oder die Erstellung des Jahresabschlusses haben,
- nicht unwesentlich am Unternehmen des Prüfungsmandanten beteiligt sind oder
- eine risikobehaftete Geschäftsbeziehung außerhalb des gewöhnlichen Geschäftsverkehrs unterhalten.[85]

Die Bestimmungen der SEC erachten die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers auch als verletzt, wenn ein Mitglied des Prüfungsteams innerhalb eines Jahres nach der Prüfung in das zu prüfende Unternehmen gewechselt ist und eine Funktion in der Überwachung des finanziellen Berichtswesens über-

---

[84] Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 312.

[85] Vgl. Europäische Kommission (2002): Empfehlung der Kommission zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien, Hrsg.: Europäische Union, 2002, http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/de/oj/2002/l_191/l_19120020719de00220057.pdf (Abfragedatum: 02.10.2006).

nommen hat.[86] Weiters ist die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nicht mehr gewährleistet, wenn ein ehemaliger Partner, eine Führungskraft, ein Aktionär oder eine Fachkraft des prüfenden Unternehmens eine Rechnungslegungs- oder bei der Bilanzierung eine Aufsichtsrolle beim Prüfungsmandanten übernommen hat, wenn diese Person auf die Prüfung einwirken kann, Anteile an der Prüfungsgesellschaft hält oder Zahlungen von der Prüfungsgesellschaft erhält. Diese Bestimmung hat auch über die einjährige Abkühlungsphase hinaus Gültigkeit.[87] In Anbetracht der Überlegung, dass der zum zu prüfenden Unternehmen gewechselte Mitarbeiter an der Prüfung seines nunmehrigen Arbeitgebers möglicherweise beteiligt war und somit mit den Prüfungsmodalitäten und mit den prüfenden Mitarbeitern der Prüfungsgesellschaft vertraut ist und aus diesem Grund eine eventuelle Einflussnahme dieses Mitarbeiters auf die Prüfung nicht auszuschließen ist, macht diese Reglementierung durchaus Sinn. In Österreich wird die Beschäftigung ehemaliger Mitarbeiter der Prüfungsgesellschaft bei der zu prüfenden Gesellschaft nicht als die Unabhängigkeit verletzender Umstand qualifiziert. Nicht zuletzt vor dem Hintergrund, dass auch die EU-Abschlussprüfer-Richtlinie gemäß Artikel 42 Abs. 3 ein zweijähriges Verbot einer Tätigkeit in Führungspositionen eines zu prüfenden Unternehmens normiert, scheint auch in diesem Bereich Handlungsbedarf für den österreichischen Gesetzgeber hinsichtlich der Implementierung eines entsprechenden Passus in § 271 UGB gegeben zu sein. Nach Meinung des Autors müsste sich dieses Verbot jedoch auf eine leitende Tätigkeit im Bereich des Rechnungswesens beschränken und mit höchstens 3 Jahren begrenzt werden.

Die US-amerikanischen SEC-Bestimmungen sehen anders als österreichisches Recht keine generelle Abkühlphase für ehemalige Vorstände, Direkto-

---

[86] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(2)(iii)(B)(1).

[87] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(2)(iii)(A).

ren oder Arbeitnehmer des Prüfungsmandanten vor. Vielmehr wird geprüft, ob der nunmehrige Partner, Führungskraft, Aktionär oder Fachkraft in der Prüfungsgesellschaft entsprechendes Gefährdungspotenzial für die Unabhängigkeit in der konkreten Prüfung aufweist. Grundsätzlich wird davon ausgegangen, dass die betreffende Person keine Gefahr für eine unabhängige Prüfung darstellt, wenn sie nicht an der Prüfung des Jahresabschlusses des Prüfungsmandanten teilnimmt, der für eine Zeit aufgestellt ist, in der die Person noch beim Prüfungsmandanten beschäftigt war. Außerdem darf diese Person nicht in der Position sein, eine derartige Prüfung zu beeinflussen.[88] Entgegen der Meinung anderer Autoren,[89] ist die SEC-Bestimmung, die darauf abstellt, ob die Person, die früher im zu prüfenden Unternehmen tätig war, konkret auf die Prüfung eines Jahresabschlusses Einfluss nehmen kann, nach Meinung des Autors wesentlich praxisfreundlicher, flexibler und darüber hinaus auch sicherer als die starre österreichische Regelung. Vor allem hinsichtlich der überhaupt nicht überzeugenden „Abkühlungsphase“ für Arbeitnehmer, die nicht in leitender Funktion im Rechnungswesen tätig waren, ist der US-amerikanische Regelung gegenüber der entsprechenden österreichischen Regelung der Vorzug zu geben.

3.1.2.3 Deutsche Rechtslage im Vergleich

§ 319 Abs. 2 dHGB normiert, dass neben geschäftlichen und finanziellen auch Beziehungen persönlicher Art einen Grund für die Besorgnis der Befangenheit darstellen. Damit dürfte die Beschäftigung naher Angehöriger des Abschlussprüfers beim Mandanten erfasst sein. Die Beschäftigung ehemaliger Mitarbeiter der Prüfungsgesellschaft beim Prüfungsmandanten stellt al-

---

[88] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(2)(iv).

[89] Vgl. Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 245.

lerdings ebenso wie in Österreich keinen gesellschaftsrechtlichen Ausschlussgrund dar. Diesbezüglich kann allenfalls auf § 21 Abs. 2 i.V.m. § 24 der Berufssatzung der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) abgestellt werden, wonach die die Unabhängigkeit durch persönliche Vertrautheit beeinträchtigt sein kann.

Auch Deutschland hat sich im Zuge des BilReG von der bisherigen Gesetzesfassung, die eine dreijährige Abkühlphase für ehemalige Vorstände, Aufsichtsräte und Arbeitnehmer vorsah, verabschiedet und hält nunmehr fest, dass gemäß § 319 Abs. 2 Nr. 2 dHGB unter dem Gesichtspunkt der Besorgnis der Befangenheit eine vom Gefährdungspotenzial der Unabhängigkeit abhängige Einhaltung einer Abkühlungsphase verlangt werden muss. Diese Abkühlungsphase kann sich so lange erstrecken, bis eine Besorgnis der Befangenheit nicht mehr gegeben ist. Der Ausschlusszeitraum kann somit in Extremfällen die bisher festgelegten 3 Jahre auch übersteigen.

3.1.3 Zusätzlich zur Abschlussprüfung verbotene Dienstleistungen

Der Abschnitt über die Vereinbarkeit sonstiger Dienstleistungen des Prüfers mit der Abschlussprüfung bildet das Herzstück des Unvereinbarkeitskatalogs nach § 271 UGB und war daher einer der wesentlichsten Diskussionspunkte im Zuge des GesRÄG 2005. Grundsätzlich geht man davon aus, dass die Erbringung derartiger Dienstleistungen parallel zur Abschlussprüfung bei außen stehenden Dritten den Eindruck erweckt, dass der Abschlussprüfer seinem Mandanten näher steht als es das Erfordernis der Unabhängigkeit zulässt. Dabei wird an der *„independence in appearance“* angeknüpft, um die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers weiter zu stärken. In § 271 Abs. 4 UGB

wird daher ein Katalog von verschiedenen Dienstleistungen, die neben der Abschlussprüfung für den Prüfungsmandanten erbracht werden, genannt, die die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers verletzen. Während gemäß § 271 Abs. 2 Z 5 UGB a.F. nur die Mitwirkung des Abschlussprüfers bei der Führung der Bücher oder bei der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses verboten war, hat der österreichische Gesetzgeber aufgrund der Entwicklungen der letzten Jahre und in Anlehnung an den US-amerikanischen Sarbanes Oxley Act nunmehr weitere Dienstleistungen identifiziert, die der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers abträglich sind. Die Erbringung folgender neun Dienstleistungen ist in den USA für den Abschlussprüfer unzulässig:[90]

- die Führung der Bücher,
- die Aufstellung des Jahresabschlusses,
- die Mitwirkung an der Internen Revision,
- Entwurf und Implementierung von IT-Systemen,
- Bewertungsleistungen,
- versicherungsmathematische Dienstleistungen,
- Personalberatung,
- Finanzdienstleistungen und
- Rechtsberatung und –vertretung.

Allerdings sieht der amerikanische Gesetzgeber eine sog. Bagatellausnahme für Dienstleistungen vor, die weniger als 5 % der gesamten im Geschäftsjahr an den Prüfer gehenden Honorare ausmachen.[91]

Im Vergleich dazu sollen in Österreich nunmehr gemäß § 271 Abs. 2 Z 4 UGB in seiner neuen Fassung

---

[90] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01; Sarbanes-Oxley Act 2002, Section 201.

[91] Vgl. Securities Exchange Act of 1934 , § 10a(i)(1)(b) .

- die Führung der Bücher,
- die Aufstellung des Jahresabschlusses,
- die Mitwirkung an der Internen Revision,
- die Übernahme von Managementaufgaben,
- die Entscheidung über die Auswahl von Führungskräften,
- die Übernahme von Bewertungsleistungen sowie
- die Übernahme von versicherungsmathematischen Dienstleistungen

für den Prüfer nicht erlaubt sein. Diese Tätigkeiten dürfen im zu prüfenden Geschäftsjahr oder auch bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks nicht erbracht werden.[92] Somit wird der österreichische Gesetzgeber auch inhaltlich den Anforderungen der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie gerecht, wonach gemäß Artikel 22 Abs. 2 die Eigenrevision des Abschlussprüfers dessen Unabhängigkeit gefährdet. Hinsichtlich des sachlichen Anwendungsbereiches ist die österreichische Bestimmung sogar als weitaus restriktiver einzustufen als die EU-Abschlussprüfer-Richtlinie. Während der österreichische Gesetzgeber einen kategorischen Ausschluss des Abschlussprüfers von der Prüfung bei Erbringung besagter Dienstleistungen vorsieht, ist ein Prüfer oder eine Prüfungsgesellschaft gemäß Artikel 22 Abs. 2 der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie nur dann zwingend ausgeschlossen, wenn ein unparteiischer Dritter billigerweise und in Kenntnis der Sachlage den Schluss ziehen würde, dass ihre Unabhängigkeit gefährdet ist. Aus dieser Definition heraus ergibt sich ein erheblicher Ermessens- und Interpretationsspielraum, der den sachlichen Anwendungsbereich erheblich einschränkt.

---

[92] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. GP, Art IV § 271 Abs. 2 Z 4 HGB.

Andererseits besteht für den österreichischen Gesetzgeber noch erheblicher Anpassungsbedarf hinsichtlich der Nicht-Prüfungsleistungen mit Bezug zum Netzwerk des Prüfers. Während die EU-Abschlussprüfer-Richtlinie gemäß Art 22 Abs. 2 festlegt, dass zwischen dem Prüfer bzw. der Prüfungsgesellschaften oder ihrem Netzwerk[93] und dem geprüften Unternehmen eine Verbindung, welcher Art auch immer, untersagt ist, erfasst die entsprechende österreichische Bestimmung Netzwerke nicht. Mitunter wird die Ansicht vertreten, dass an sich unvereinbare Nicht-Prüfungsleistungen im Verbund eines Kanzlei-Netzwerkes unschädlich sind. Dabei handelt es sich jedoch um eine rechtliche Grauzone, die die Rechtssicherheit beeinträchtigt. Aus diesem Grund ist eine baldige Einführung einer Zurechnungsnorm für Netzwerke im UGB und eine entsprechende Reglementierung, wonach die Unabhängigkeit nicht nur wie bisher bei gemeinsamer Berufausübung verletzt ist, sondern auch bei enger beruflicher Zusammenarbeit in einem Netzwerk.

Die Empfehlung der EU-Kommission nennt exemplarisch folgende Nichtprüfungsleistungen, die die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers beeinträchtigen können:[94]

---

[93] Eine Netzwerkdefinition enthält Art. 2 Abs. 7 EU-Abschlussprüfer-Richtlinie. Demnach ist ein „Netzwerk“ die breitere Struktur, die

- die auf Kooperation ausgerichtet ist und der ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft angehört, und
- die eindeutig auf Gewinn- oder Kostenteilung abzielt, oder durch gemeinsamen Besitz, Kontrolle oder Verwaltung, gemeinsame Qualitätskontrollmaßnahmen und –verfahren, eine gemeinsame Geschäftsstrategie, einen gemeinsamen Firmennamen oder einen wesentlichen Teil gemeinsamer fachlicher Ressourcen miteinander verbunden ist.

[94] Vgl. Europäische Kommission (2002): Empfehlung der Kommission zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien, Hrsg.: Europäische Union, 2002, http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/de/oj/2002/l_191/l_19120020719de00220057.pdf (Abfragedatum: 02.10.2006).

- Erstellung von Buchungsunterlagen und Jahresabschlüssen,
- Entwicklung und Umsetzung von Finanzinformationssystemen,
- Bewertungsleistungen,
- Beteiligung an der Innenrevision des Mandanten,
- Auftreten für den Mandanten bei der Beilegung von Rechtsstreitigkeiten und
- Einstellung von Führungskräften.

Auf den ersten Blick zeigt der direkte Vergleich der Ausschlusstatbestände des § 271 Abs. 2 Z 4 UGB eine weitgehende Übereinstimmung mit den US-amerikanischen Parallelbestimmungen und den diesbezüglichen Vorgaben der Europäischen Union. Außerdem scheint die österreichische Regelung hinsichtlich der unzulässigen Nichtprüfungsleistungen in hohem Maße kongruent mit der korrespondierenden deutschen Regelung im § 319 dHGB zu sein. Inwieweit dies tatsächlich zutrifft, soll im Detail die im Anschluss folgende konkrete Gegenüberstellung der einzelnen den Abschlussprüfer ausschließenden Nichtprüfungsleistungen, wie sie im österreichischen, US-amerikanischen und deutschen Regelwerk vorgesehen sind, zeigen.

3.1.3.1 Mitwirkung an der Erstellung des Jahresabschlusses

3.1.3.1.1 Österreichische Rechtslage

§ 271 Abs. 2 Z 5 UGB a.F. erfuhr mit dem GesRÄG 2005 inhaltlich keine Änderung, die ausgeschlossene Mitwirkung des Abschlussprüfers bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses findet sich nunmehr jedoch in § 271 Abs. 2 Z 4a UGB wieder. Trotzdem ist

die Rechtslage nunmehr eine andere. Vor dem GesRÄG 2005 war unter „Mitwirkung“ nicht nur das unmittelbare Tätigwerden im Rahmen der Erstellung des Jahresabschlusses zu verstehen, sondern auch eine Beratungstätigkeit, wenn diese im Ergebnis auf das gleiche hinauslief.[95] Stets problematisch war die Grenzziehung zur unzulässigen „Mitwirkung“, wobei das Verbot der Selbstprüfung als Anknüpfungspunkt herangezogen wurde. Vor allem die Verlautbarung des Vorstandes der deutschen Wirtschaftsprüferkammer zur Abgrenzung von Abschlussprüfung einerseits und Erstellung des Jahresabschlusses andererseits galt als wertvolle Hilfestellung zur Beurteilung einer etwaigen Unvereinbarkeit. Demnach ist eine unzulässige Mitwirkung über die Prüfungstätigkeit hinaus insbesondere dann gegeben, wenn der Abschlussprüfer selbst Entscheidungen trifft, die sich unmittelbar auf den Jahresabschluss auswirken. Eine Beratungstätigkeit für das zu prüfende Unternehmen, die die Grenzen einer bloßen Entscheidungshilfe nicht überschreitet, steht der gleichzeitigen Tätigkeit als Abschlussprüfer jedoch nicht entgegen.[96] Ungleich bedeutsamer für die Praxis war jedoch bisweilen die Entscheidung des BGH in der Rechtssache „Allweiler“,[97] in welcher die Rechtsfigur der „funktionalen Entscheidungszuständigkeit“ entwickelte wurde. Dieser zufolge ist die Grenze dort zu ziehen, wo die unternehmerische Entscheidung vom geprüften Unternehmen auf den Abschlussprüfer übergeht. Tätigkeiten, die sich lediglich auf ein Aufzeigen von Gestaltungsalternativen beschränken und die Entscheidungsverantwortlichkeit beim Prüfungsmandanten belassen, sind unbedenklich. Unzulässig sind somit nur Entscheidungsempfehlungen hinsichtlich der Erstellung des Jahresabschlusses, selbst wenn diese alternativlos sind, sofern diese nicht rechtlich oder tatsächlich die einzig richtige Lö-

---

[95] Vgl. Gelter, M. in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 271 Z 4.

[96] Vgl. Verlautbarung des Vorstandes der Wirtschaftsprüferkammer zur Abgrenzung von Prüfung und Erstellung (§ 319 Abs. 2 Nr. 5 dHGB), in: DB, 1996, S. 1434 f.

[97] Vgl. BGH 21.4.1997, II ZR 317/95, ZIP 1997.

sung darstellen und somit unter das sog. Einwirkungsgebot fallen.[98] Die Rechtsfigur der „funktionalen Entscheidungszuständigkeit“ findet sich nunmehr in § 271a Abs. 1 Z 2 UGB wieder, welcher das Verbot von Rechts- und Steuerberatungsleistungen für Abschlussprüfer börsennotierter und sehr großer Gesellschaften regelt.[99] Dies bedeutet, dass der nach wie vor unveränderte Tatbestand der verbotenen Mitwirkung an der Erstellung des Jahresabschlusses bei der Prüfung von nur dem § 271 UGB unterliegenden Gesellschaften weniger restriktiv auszulegen ist als § 271a UGB bzw. die bisherige Rechtssprechung des BGH. In Anbetracht der Zulässigkeit von Rechts- und Steuerberatungsleistungen erfolgt insbesondere in diesem Bereich eine Reduzierung der Mitwirkung bei der Erstellung des Jahresabschlusses auf unmittelbare Handlungen des Abschlussprüfers.[100] Eine unzulässige Mitwirkung nach § 271 Abs. 2 Z 4a UGB durch den Abschlussprüfer ist also etwa nur noch dann gegeben, wenn er selbst die Führung der Buchhaltung übernimmt bzw. den Jahresabschluss aufstellt[101] oder die Finanz-, Anlagen-, Lohn-, und Gehaltsbuchhaltung führt bzw. das Inventar aufstellt. Weiters darf der Abschlussprüfer beispielsweise nicht zum Bilanzstichtag erforderliche Rückstellungen bzw. zu bildende Rücklagen oder erforderliche Abwertungen zum Umlaufvermögen bzw. Anlagevermögen vornehmen.[102] Er darf auch nicht die

---

98 Vgl. Krause, P./Albeseder, W./Herneth, R./Fraberger, F.: Unvereinbarkeit im Zusammenhang mit Abschlussprüfungen, in: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2001, 59. Zum Einwirkungsgebot siehe Kapitel 3.1.3.1.2 in diesem Abschnitt.

99 Siehe dazu ausführlich Kapitel 3.2.2 in diesem Abschnitt.

100 Vgl. Gelter, M., in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 271 Z 4.

101 Dies ergibt sich unmittelbar aus dem Wortlaut. Der Abschlussprüfer darf zudem auch nicht an der Aufstellung des Anhanges oder Lageberichtes mitwirken (Röhricht, V.: Beratung und Abschlussprüfung, WPg 1998, 159)

102 Vgl. Förschle, G./Schmidt, S. in: Berger A.: Beck`sche BilKom. § 319; Krause, P./Albeseder, W./Herneth, R./Fraberger, F.: Unvereinbarkeit im Zusammenhang mit Abschlussprüfungen, in: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2001, 57; Gelter, M., in Bertl, R./Mandl,

Kostenrechnung führen, wenn diese als Grundlage für die Bewertung fungiert.[103] Im Ergebnis ist diese nunmehr bestehende wenig strenge Rechtslage aus Sicht des Autors nicht befriedigend. Dies gilt insbesondere in Anbetracht der mit der Abschlussprüfung im Zusammenhang stehenden ständigen Forderung nach einer Verschärfung des Selbstprüfungsverbots.[104] Eine weitere, hingegen vertretbare, Einschränkung stellt das bereits angesprochene Konzept des „Einwirkungsgebots" dar. Im Anschluss wird sowohl die Einschränkung hinsichtlich einer zulässigen und gebotenen Einwirkung im Zuge der Prüfungstätigkeit diskutiert als auch jene hinsichtlich (Rechts-) und Steuerberatungsleistungen.

3.1.3.1.2 Das Einwirkungsgebot

Beim Konzept des „Einwirkungsgebots" handelt es sich um keine von der Lehre oder Rechtssprechung geschaffene Rechtsfigur. Das Einwirkungsgebot ergibt sich vielmehr aus den Materialien zum Rechnunslegungsgesetz. Daraus geht hervor, dass der Prüfer im Zuge der Ausübung seiner Prüfungstätigkeit Ratschläge erteilen kann, damit der Jahresabschluss den gesetzlichen Vorgaben entspricht und der Abschlussprüfer somit in der Lage ist, ein uneingeschränktes Testat zu erteilen.[105] So gesehen wird der Abschlussprüfung eine korrektive Funktion[106] zuteil, im Rahmen derer das Selbstprüfungs-

---

D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 271 Z 4; Röhricht, V.: Beratung und Abschlussprüfung, WPg 1998, 159.

[103] Gelter, M., in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 271 Z 4.

[104] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. GP.

[105] Vgl. Lukas, W./Zetter, P.: Das Rechnungslegungsgesetz 233.

[106] Vgl. etwa Verlautbarung des Vorstandes der Wirtschaftsprüferkammer zur Abgrenzung von Prüfung und Erstellung (§ 319 Abs. 2 Nr. 5 dHGB), in: DB, 1996, S. 1435; Gelter, M., in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 271 Z 4; Gelter, M.:

verbot durch das Einwirkungsgebot überlagert wird.[107] Der Abschlussprüfer muss also darauf hinwirken, dass die Rechnungslegung letzten Endes normenkonform ist. Problematisch kann jedoch die Festlegung des Rahmens sein, innerhalb dessen der Abschlussprüfer seine Korrektivfunktion ausübt. Nach *Röhricht*[108] umfasst dieser Rahmen drei Einwirkungsbereiche:

- Einwirkung getragen von der Absicht Mängel zu beheben;
- Einwirkung getragen von der Absicht Lücken zu schließen;
- Einwirkung getragen von der Absicht suboptimale Gestaltungen zu beseitigen.

Bei der Einwirkung getragen von der Absicht Mängel zu beheben handelt es sich um das Kernwesen des Konzepts des Einwirkungsgebots. Der Abschlussprüfer hat demnach auf Änderungen des Jahresabschlusses hinzuwirken, wenn dies erforderlich ist, damit eine normenkonforme Rechnungslegung gegeben ist. Ziel ist also die Herstellung eines mit dem Rechnungslegungsgesetz im Einklang stehenden Jahresabschlusses, der die Erteilung eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks möglich macht. Der Abschlussprüfer wird die Umsetzung des Einwirkungsgebots im Bereich der Fehlerbehebung insbesondere durch die Forderung der Änderung der Buchführung und des Jahresabschlusses verfolgen, wenn diese den gesetzlichen

---

Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 268.

[107] Vgl. Marten, K./Quick, R./Ruhnke, K.: Wirtschaftsprüfung - Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen 158; Moxter, A.: Zur Abgrenzung von unzulässiger Mitwirkung und gebotener Einwirkung des Abschlussprüfers bei der Abschlusserstellung, BB 1996, 684.

[108] Vgl. Röhricht, V.: Beratung und Abschlussprüfung, WPg 1998, 156 ff. Ebenso Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 268 ff.

Anforderungen nicht genügen.[109] Durch die Beanstandungen des Abschlussprüfers darf der Prüfungsmandant jedoch nicht aus seiner Verantwortung für die Aufstellung des Jahresabschlusses entlassen werden.[110] Die vom Abschlussprüfer geforderten Korrekturen müssen nicht notwendigerweise in Form von Einzelhinweisen erfolgen, sondern können auch in sog. Umbuchungslisten erfasst und dem Prüfungsmandanten zur Selbstbuchung zur Verfügung gestellt werden.[111] Keinesfalls darf der Abschlussprüfer die Mängelbehebung selbst vornehmen („Grenze der prüfungsimmanenten Mitwirkung").[112]

Das Konzept des Einwirkungsgebots beschränkt sich nicht auf die Behebung von sachlichen Mängeln. Beanstandungen durch den Abschlussprüfer können sich vielmehr auch auf Lücken in der Buchführung und im Jahresabschluss beziehen. Der Prüfer ist demnach angehalten auf die Schließung solcher Lücken hinzuwirken. Dies kann beispielsweise geboten sein, wenn

---

[109] Verlautbarung des Vorstandes der Wirtschaftsprüferkammer zur Abgrenzung von Prüfung und Erstellung (§ 319 Abs. 2 Nr. 5 dHGB), in: DB, 1996, S. 1435.

[110] Vgl. Röhricht, V.: Beratung und Abschlussprüfung, WPg 1998, 156; Verlautbarung des Vorstandes der Wirtschaftsprüferkammer zur Abgrenzung von Prüfung und Erstellung (§ 319 Abs. 2 Nr. 5 dHGB), in: DB, 1996, S. 1435.

[111] Verlautbarung des Vorstandes der Wirtschaftsprüferkammer zur Abgrenzung von Prüfung und Erstellung (§ 319 Abs. 2 Nr. 5 dHGB), in: DB, 1996, S. 1435. Vgl. Röhricht, V.: Beratung und Abschlussprüfung, WPg 1998, 156.

[112] Vgl. Röhricht, V.: Beratung und Abschlussprüfung, WPg 1998, 156; Moxter, A.: Zur Abgrenzung von unzulässiger Mitwirkung und gebotener Einwirkung des Abschlussprüfers bei der Abschlusserstellung, BB 1996, 684; Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 270; Gelter, M., in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 271 Z 4.

zwingende Rückstellungen nicht vorgenommen wurden.[113] Ist der vorgelegte Jahresabschluss jedoch so lückenhaft, dass die Voraussetzungen eines prüfungsfähigen Jahresabschlusses nicht gegeben sind, ist die Grenze der prüfungsimmanenten Mitwirkung als überschritten anzusehen. Problematisch ist freilich die Beurteilung der Voraussetzungen eines prüfungsfähigen Jahresabschlusses[114] bzw. die rechtlich zulässige Domäne des Einwirkungsgebots. Sowohl Judikatur als auch Lehre sind hierzu uneinheitlich.[115] Das Einwirkungsgebot hat jedenfalls keine Bedeutung, wenn das zu prüfende Rechenwerk keinen Abschluss der Konten darstellt oder in ihm wesentliche Bewertungsmaßnahmen zum Jahresende fehlen.[116] In diesem Fall liegt kein prüfungsfähiger Jahresabschluss vor, und eine „Lückenschließung" würde zu einer unzulässigen Mitwirkung führen, die über die Prüfungstätigkeit hinausgeht.[117] Ebenso vom Einwirkungsgebot nicht erfasst ist die Erarbeitung des

---

[113] Vgl. Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 270.

[114] Vgl. Gelter, M., in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 271 Z 4; Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 271.

[115] Vgl. Röhricht, V.: Beratung und Abschlussprüfung, WPg 1998, 156; Moxter, A.: Zur Abgrenzung von unzulässiger Mitwirkung und gebotener Einwirkung des Abschlussprüfers bei der Abschlusserstellung, BB 1996, 684; Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 270 mit entsprechenden Verweisen auf die bestehende Judikatur; Gelter, M., in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 271 Z 4 mit entsprechenden Verweisen auf die bestehende Judikatur; Verlautbarung des Vorstandes der Wirtschaftsprüferkammer zur Abgrenzung von Prüfung und Erstellung (§ 319 Abs. 2 Nr. 5 dHGB), in: DB, 1996, S. 1435; Röhricht, V.: Beratung und Abschlussprüfung, WPg 1998, 156.

[116] Abgeleitet aus dem Urteil des BGH vom 9.7.1991 zum Bilanzerfordernis von § 64 Abs. 1 dGmbHG a.F. (BGH 9.7.1991 - VI ZR 14/91, in: DB 1991, 1870)

[117] Verlautbarung des Vorstandes der Wirtschaftsprüferkammer zur Abgrenzung von Prüfung und Erstellung (§ 319 Abs. 2 Nr. 5 dHGB), in: DB, 1996, 1435.

Jahresabschlusses auf Basis der Ausdrucke aller Konten.[118] Schwieriger gestaltet sich die Grenzziehung unzulässiger Mitwirkung und gebotener Einwirkung allerdings im Wertungsbereich (Ansatz-, Gliederungs-, Bewertungs- oder Berichtsfragen). Auch hier kann es mitunter fraglich sein, ob überhaupt ein prüfungsfähiger Jahresabschluss vorliegt. Bei der Beurteilung des Sachverhalts ist dabei festzustellen, ob es sich nach dem Gesamtbild der Verhältnisse noch um eine im Rahmen des Einwirkungsgebots stattfindende Beratung handelt oder ob die Grenze zur prüfungsimmanenten Mitwirkung bereits überschritten ist.[119] Dies ist nicht der Fall, wenn sich die Beratungstätigkeit auf komplexe Einzelfälle bezieht, bei denen er auf sachkundige Beratung angewiesen ist.[120] Ist das vorgelegte Rechenwerk allerdings inhaltlich so unvollständig, dass dieses nur durch flächendeckende Anweisungen des Abschlussprüfers saniert werden kann, ist ihm die „Prüfungsfähigkeit" jedenfalls abzusprechen.[121]

Ferner zielt das Einwirkungsgebot auf die Beseitigung von Gestaltungen in der Buchführung oder im Jahresabschluss ab, die zwar nicht per se im Widerspruch zu den gesetzlichen Vorgaben stehen, aber für die zu prüfende

---

[118] OLG Köln, Urteil vom 1.7.1992 – 11 U11/92, in BB, 1992, 2108.

[119] Vgl. Moxter, A.: Zur Abgrenzung von unzulässiger Mitwirkung und gebotener Einwirkung des Abschlussprüfers bei der Abschlusserstellung, BB 1996, 684.

[120] Vgl. Röhricht, V.: Beratung und Abschlussprüfung, WPg 1998, 156; Röhricht, V.: Beratung und Abschlussprüfung, WPg 1998, 156; Moxter, A.: Zur Abgrenzung von unzulässiger Mitwirkung und gebotener Einwirkung des Abschlussprüfers bei der Abschlusserstellung, BB 1996, 684.

[121] Vgl. Röhricht, V.: Beratung und Abschlussprüfung, WPg 1998, 157; Gelter, M., in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 271 Z 4; Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 273.

Gesellschaft suboptimal sind („prüfungsbegleitende Beratung“[122]).[123] Diese kommen in der Praxis recht häufig vor und betreffen etwa die Organisation der Buchführung oder das Ausüben gesetzlicher Wahlrechte.[124] Wesentlich ist wiederum, dass der Abschlussprüfer die Grenze der prüfungsimmanenten Beratung im Sinne des Allweiler-Urteils nicht überschreitet.

Ebenso wie die prüfungsbegleitende Beratung ist auch eine zeitliche Vorwegnahme entsprechender Beurteilungen im Rahmen der Prüfung zulässig („prüfungsvorbereitende Beratung“),[125] da sie lediglich darauf abzielt, spätere Korrekturen bei der Prüfung zu vermeiden.[126] Dies betrifft insbesondere schwierige Buchführungs- und Bilanzierungsfragen.[127] Die Entscheidungszuständigkeit muss jedoch jedenfalls beim Prüfungsmandanten bleiben.

---

[122] Verlautbarung des Vorstandes der Wirtschaftsprüferkammer zur Abgrenzung von Prüfung und Erstellung (§ 319 Abs. 2 Nr. 5 dHGB), in: DB, 1996, S. 1435.

[123] *„Es wäre unzulässig anzunehmen, dass eine solche Beratung über die Prüfungstätigkeit hinaus erfolgt und damit unzulässig ist; denn die gesetzliche Abschlussprüfung hatte von ihren Anfängen her immer auch die Aufgabe der Wirtschaftlichkeitsförderung. Ein Abschlussprüfer, der bei der Wahrnehmung seiner Aufgaben bestehende Rationalisierungsmöglichkeiten erkennt und verschweigt, versteht seinen Aufgabenbereich entschieden zu eng.“* (Moxter, A.: Zur Abgrenzung von unzulässiger Mitwirkung und gebotener Einwirkung des Abschlussprüfers bei der Abschlusserstellung, BB 1996, 684)

[124] Vgl. Röhricht, V.: Beratung und Abschlussprüfung, WPg 1998, 156; Moxter, A.: Zur Abgrenzung von unzulässiger Mitwirkung und gebotener Einwirkung des Abschlussprüfers bei der Abschlusserstellung, BB 1996, 684; Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 274.

[125] Verlautbarung des Vorstandes der Wirtschaftsprüferkammer zur Abgrenzung von Prüfung und Erstellung (§ 319 Abs. 2 Nr. 5 dHGB), in: DB, 1996, S. 1435.

[126] Vgl. Röhricht, V.: Beratung und Abschlussprüfung, WPg 1998, 158.

[127] Vgl. Rückle, D.: Zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in: Altenburger, O.: Reformbedarf bei der Abschlussprüfung – Umstrittene Rückstellungen 26.

3.1.3.1.3 Rechts- und Steuerberatungsleistungen

Eine weitere Relativierung des Verbots der Mitwirkung an der Erstellung des Jahresabschlusses stellt die nach schon bisher herrschender Auffassung zwar umstrittene aber zulässige Erbringung von laufenden Rechts- und Steuerberatungsleistungen dar.[128] Dies ergibt sich nunmehr auch aus dem Umkehrschluss zur Regelung in § 271a UGB, wonach bei börsennotierten und sehr großen Kapitalgesellschaften Rechts- und Beratungsleistungen für den Abschlussprüfer unzulässig sind.[129] Damit ist eine Beratung zulässig, solange der Abschlussprüfer den Jahresabschluss nicht selbst aufstellt oder dem Prüfungsmandanten die Buchführung abnimmt (bzw. gegen ein anderes Tätigkeitsverbot gem. § 271 Abs. 2 Z 4 b und c UGB verstößt). Dies gilt selbst dann, wenn sich die Beratung des Abschlussprüfers wesentlich auf den Jahresabschluss auswirkt; zulässig sind also Ratschläge und Hinweise, wie bestimmte Sachverhalte im Jahresabschluss darzustellen sind. An dieser Stelle drängt sich die Frage auf, ob der Gesetzgeber die Zulässigkeit der Verbindung von Steuerberatung und Abschlussprüfung nicht zu großzügig geregelt hat. Die Vereinigung von Prüfungs- und Beratungsleistungen in einer Person, auch wenn sie nicht direkt die Erstellung des Jahresabschlusses betreffen, kann zweifellos zu einer unwiderlegbaren Gefährdung der Urteilsfreiheit führen.[130] Diese Doppelfunktion führt in bestimmten Fällen unweigerlich zu Situationen, in denen der Prüfer Sachverhalte zu beurteilen hat, die er in seiner

---

[128] Kritisch zur Verknüpfung von Steuerberatung und Abschlussprüfung bereits 1988 Nowotny, C.: Steuerberatung und Abschlussprüfer – unvereinbar?, RWZ, 1998, 122; Siehe auch Nowotny, C.: Zum Verhältnis Steuerberatung und Abschlussprüfung, RdW 1996, 49.

[129] Vgl. Chini L./Reiter R./Reiter R.: Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz 102.

[130] Vgl. Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 246.

Funktion als Berater wesentlich beeinflusst hat. So ist es nur schwer vorstellbar, dass ein Prüfer seine eigenen Beratungsfehler, die er im Rahmen der Prüftätigkeit entdeckt, nicht verschweigt. Das aus der Verknüpfung von Beratungs- und Prüfleistung entstehende Spannungsfeld lässt eine gänzlich objektive Urteilsfreiheit wohl kaum zu, und der Anforderung nach Unabhängigkeit des Abschlussprüfers wird nicht mehr Rechnung getragen.[131] Diesem Argument wird entgegengehalten, dass bei gleichzeitiger Prüfung und Beratung das Vertrauen zwischen Abschlussprüfer und Prüfungsmandanten gefördert wird, was sich wiederum positiv auf die Qualität der Abschlussprüfung sowie der Informationsqualität des Jahresabschlusses auswirke.[132] Dem Autor erscheint aber die Ausprägung der Stichhaltigkeit dieses Einwands im Verhältnis zu der zuvor dargestellten Problematik der eingeschränkten Urteilsfreiheit durch die Verknüpfung von Prüfung und Beratung eher schwach.

Überdies wird von Anhängern der Verknüpfung von Prüfung und Beratung argumentiert, dass für KMUs ein zusätzlicher Kostenfaktor entsteht, wenn neben einem Steuerberater auch noch ein Wirtschaftprüfer beauftragt werden muss.[133] Diesem Argument kann zum einen die grundsätzliche Höherwertigkeit der Allgemeininteressen gegenüber dem finanziellen Individualinteresse des Prüfungsmandanten entgegengehalten werden, denn nichts erscheint schutzwürdiger als die Aktionäre, Gläubiger und Mitarbeiter eines Unternehmens, die auf die Richtigkeit des Jahresabschlusses vertrauen. Zum anderen

---

[131] Vgl. Rückle, D.: Zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in: Altenburger, O.: Reformbedarf bei der Abschlussprüfung – Umstrittene Rückstellungen 21.

[132] Vgl. Gröhs, B./Bramerdorfer, N.: „Vertrauen in die Abschlussprüfung“: Was kann der Gesetzgeber dazu beitragen?, ecolex 2004, 5.

[133] In diesem Sinne auch die Gesetzesmaterialien zum GesRÄG 2005, die explizit auf Kostensteigerungen durch die Trennung von Prüfung und Beratung hinweisen (ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. GP). Siehe auch Gröhs, B./Bramerdorfer, N.: „Vertrauen in die Abschlussprüfung“: Was kann der Gesetzgeber dazu beitragen?, ecolex 2004, 5.

ist aus dieser Begründung heraus leicht ersichtlich, dass Wirtschaftstreuhänder Beratungs- und Prüftätigkeiten im Paket als Full-Service anbieten wollen, wobei dann die Prüftätigkeit im Vergleich zur Beratungstätigkeit nur noch als „willkommenes Zubrot" zu rubrizieren ist. Würde nämlich hinsichtlich des Honorars eine strikte Trennung von Prüfung und Beratung erfolgen, würde diese Argumentation ins Leere gehen, weil auch jener Wirtschaftstreuhänder, der gleichzeitig prüft und beratet, ein marktübliches Honorar für die Prüftätigkeit in Rechnung stellen würde. In der Praxis ist zu beobachten, dass die Honorare für Abschlussprüfungen massiv gesunken sind.[134] Schuld daran sind vor allem auch die in Österreich üblichen Ausschreibungsmodalitäten für Abschlussprüfungen prüfpflichtiger Unternehmen. Dabei wird in der Regel der Billigstbieter dem Bestbieter vorgezogen. Obwohl Abschlussprüfer in der Regel an diesen Prüfaufträgen nichts verdienen, werden sie angenommen, da diese ohnehin nur als Türöffner zum Unternehmen betrachtet werden und auf weitere lukrative Folgeaufträge im Beratungsbereich spekuliert wird. Diese Vorgangsweise wird in der Wissenschaft auch als *„Low-Balling"*[135] bezeichnet. Dass diese Vorgangsweise der Prüfqualität nicht gerade förderlich ist, ist offensichtlich. Es ist daher eine Abkehr vom Billigstbieterprinzip zum Bestbieterprinzip wünschenswert. Auf den durchaus problematischen Findungsprozess im Rahmen eines Bestbieterverfahrens soll hier nicht eingegangen werden.

---

[134] Vgl. Rückle, D.: Zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in: Altenburger, O.: Reformbedarf bei der Abschlussprüfung – Umstrittene Rückstellungen 21. Siehe als Beleg auch Ludewig, R.: Ein Appell – nicht nur an die Wirtschaftsprüfer, WPg 2002, S.614, der den Honorarverfall anhand eines konkreten Beispiels aus der Praxis skizziert.

[135] Vgl. dazu ausführlich Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 30 ff mit zahlreichen weiteren Quellen; Rückle, D.: Zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in: Altenburger, O.: Reformbedarf bei der Abschlussprüfung – Umstrittene Rückstellungen 21. Siehe dazu auch Kapitel 4.2 in diesem Abschnitt (Honorardumping und seinen Folgen).

Ein weiteres Konfliktpotential birgt die finanzielle Abhängigkeit des Abschlussprüfers vom Auftrag gebenden Unternehmen, die durch die gleichzeitige Prüfungs- und Beratungstätigkeit entsteht.[136] Um den meist lukrativeren Beratungsauftrag nicht zu verlieren, ist es nahe liegend, dass der Prüfer im Rahmen der Abschlussprüfung zu gesetzlich nicht zulässigen Zugeständnissen bereit ist. Durch dieses Verhalten wird er in erster Linie versuchen das Beratungsmandat, aber auch das Prüfungsmandat zu „retten."

Problematisch ist auch die Auflösung des Spannungsfeldes zwischen erlaubten Rechts- und Steuerberatungsleistungen und der gemäß § 271 Abs. 2 Z 4a UGB unzulässigen Mitwirkung an der Erstellung des Jahresabschlusses. Einen großen Teil der Steuerberatung macht in der Regel die Steuerbilanzberatung aus, die sich wiederum über den Grundsatz der Maßgeblichkeit gemäß § 5 Abs. 1 EStG bzw. den Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit auf den handelsrechtlichen Jahresabschluss durchschlägt.[137] Nach der sehr liberalen Ansicht des BGH in der Rechtssache „Allweiler" ist die Beratung bei der Erstellung der Steuerbilanz mit der Abschlussprüfung vereinbar, sofern die Handels- und Steuerbilanz getrennt sind und die Entscheidungszuständigkeit hinsichtlich der Erstellung der Handelsbilanz beim Prüfungsmandanten bleibt.[138]

---

[136] Vgl. Code of Ethics (Sec. 8.33), der eine Unabhängigkeitsgefährdung durch Einschüchterung *(intimidation threats)* als gegeben sieht, wenn das Einschüchterungspotenzial des Mandanten auf den Abschlussprüfer so hoch ist, dass eine objektive Prüfungsdurchführung nicht mehr gewährleistet ist (Siehe dazu auch Abschnitt V.1.7).

[137] Vgl. Rückle, D.: Zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in: Altenburger, O.: Reformbedarf bei der Abschlussprüfung – Umstrittene Rückstellungen 25.

[138] Der Tatbestand des § 271 Abs. 2 Z 4a ist lediglich erfüllt, wenn der Abschlussprüfer in seiner Funktion als Steuerberater eine Einheitsbilanz aufstellt (Siehe dazu auch Krause,

Dass der österreichische Gesetzgeber die Problematik der Erbringung von Rechts- und Steuerberatungsleistungen parallel zur Abschlussprüfung grundsätzlich erkannt hat, belegen einerseits die noch zu erwähnenden Umsatzabhängigkeitsgrenzen des § 271 Abs. 2 Z 7 UGB, welche eindeutig auf eine Trennung des Prüfungs- und Beratungsgeschäfts abzielen,[139] und andererseits § 271a UGB, welcher diese explizit als Ausschlussgrund für börsennotierte und sehr große Gesellschaften anführt. Dieser Umstand ist in gewisser Weise ein Indiz für die Inkonsistenz des § 271 UGB.

Verwunderlich ist auch, dass die EU-Kommission im Rahmen ihrer Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU keine Stellungnahme zu unvereinbaren Rechts- und Steuerberatungsleistungen abgeben hat.

Umstritten ist darüber hinaus die Erbringung von Dienstleitungen auf dem Gebiet der Personalverrechnung, welche grundsätzlich den Tatbestand der Selbstprüfung erfüllt. Der österreichische Gesetzgeber sieht jedoch in der bloßen Berechnung aufgrund der Vorgaben durch das Management des zu prüfenden Unternehmens kein Problem.[140]

3.1.3.1.4 US-amerikanische Rechtslage im Vergleich

Ebenso wie die österreichische Regelung in § 271 Abs. 2 Z 4a UGB erklären die US-amerikanischen Regelungen die Erstellung des Jahresabschlusses und die Erstellung von Daten, die in den Jahresabschluss einfließen, für un-

---

P./Albeseder, W./Herneth, R./Fraberger, F.: Unvereinbarkeit im Zusammenhang mit Abschlussprüfungen, in: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2001, 59 f.)

[139] Siehe dazu ausführlich Kapitel 3.1.4 und 3.2.1 in diesem Abschnitt.

[140] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. GP, Art IV § 271 Abs. 2 Z 4d HGB.

zulässig.[141] Im Falle, dass eine Notfall- oder Ausnahmesituation vorliegt und der Abschlussprüfer keine Entscheidung trifft, die grundsätzlich der Geschäftsleitung vorbehalten ist, ist die Erbringung derartiger Leistungen ausnahmsweise zulässig.[142] Der Abschlussprüfer darf aber auch in solchen Ausnahmesituationen keine unmittelbaren Handlungen betreffend der Führung der Bücher oder der Erstellung des Jahresabschlusses setzen. Ebenso ist es erforderlich, dass die Entscheidungszuständigkeit beim Prüfungsmandanten bleibt.[143]

Auch in den USA wurde die Vereinbarkeit von Rechts- und Steuerberatungsleistungen in den letzten Jahren sehr kontrovers diskutiert, wobei festzuhalten ist, dass zumindest die Steuerberatung im Hinblick auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers seit jeher für unproblematisch gehalten wurde. Die parallele Erbringung von Steuerberatungsleistungen zur Abschlussprüfung wurde für alle Beteiligten sogar als nützlich erachtet.[144] In einem Erlass aus dem Jahr 2000 hat die SEC die Zulässigkeit der Steuerberatung im Verhältnis zur Abschlussprüfung sogar bekräftigt.[145] Die Steuerberatung wird in der Aufzählung nicht zulässiger Nichtprüfungsleistungen der SEC nach wie vor nicht berücksichtigt. Im Umkehrschluss bedeutet dies, dass diese zulässig ist, wenn das *audit committee* keine Einwände hat. In den erläuternden Bemerkungen zu den Regelungen der SEC wird klargestellt, dass neben der Tätigkeit als

---

[141] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(4)(i); Sarbanes-Oxley Act 2002, Section 201.

[142] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(4)(i)(B)(1).

[143] Vgl. Sec Release Nr. 33-8004, http://www.sec.gov/rules/interp/33-8004.htm (Abfragedatum: 22.03.2007).

[144] Vgl. Marx, S.: Unabhängige Abschlußprüfung und Beratung : Grenzen des Full-Service-Konzepts moderner Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nach deutschem, europäischem und US-amerikanischem Recht 446.

[145] Vgl. SEC Release Nr. 33-7919, http://www.sec.gov/rules/final/33-7919.htm (Abfragedatum: 11.03.2006).

Abschlussprüfer die Erbringung von Dienstleistungen im Bereich der allgemeinen Steuerberatung, der *tax compliance*, der Steuerplanung sowie der steuerlichen Struktur- und Gestaltungsplanung zulässig ist. Unumstritten ist dagegen, dass alle Leistungen, deren Erbringung eine Zulassung zum Auftreten vor den US-amerikanischen Gerichten erforderlich macht, dem Abschlussprüfer untersagt sind. Dies ergibt sich daraus, dass der Anwalt die Interessen seines Mandanten zu vertreten hat und dadurch hinsichtlich der Prüfung des Jahresabschlusses nach außen nicht mehr als unabhängig zu erachten sein wird.[146]

Diese gegenüber dem österreichischen Recht scheinbar großzügigere Reglung der Vereinbarkeit von Wirtschaftsprüfung und Steuerberatung ist wohl darauf zurückzuführen, dass das amerikanische Steuerrecht eine Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz, wie es in § 5 Abs. 1 EStG vorgesehen ist, nicht kennt. Das heißt, dass es im US-amerikanischen Rechnungswesen eine Trennung von Handels- und Steuerrecht im österreichischen Sinn nicht gibt.[147]

3.1.3.1.5 Deutsche Rechtslage im Vergleich

So wie im österreichischen und US-amerikanischen Recht stellen auch im deutschen Recht gemäß § 319 Abs. 2 Nr. 5 dHGB die Erstellung des Jahresabschlusses und die Führung der Bücher einen Ausschlussgrund für den

---

[146] § 602.1(D)(4)(b)(ix) Codification of Financial Reporting Policies (FRP).

[147] Vgl. Prachner, D./Prachner, G./Schmatzer, H.: Accounting and Auditing in the U.S. and Austria 28.

Abschlussprüfer dar, wobei es so wie in Österreich hinsichtlich Notfallsituationen keinen Ausnahmetatbestand gibt.[148]

Der Ausschluss von Rechts- und Steuerberatungsleistungen ist in Deutschland gleich geregelt wie in Österreich. Das bedeutet, dass auch in Deutschland die Erbringung von Rechts- und Steuerberatungsleistungen für kleine und mittlere Kapitalgesellschaften bei gleichzeitiger Prüfung erlaubt ist. So wie in Österreich stellt dagegen bei großen Kapitalgesellschaften die Erbringung von Rechts- und Steuerberatungsleistungen einen Ausschlussgrund für den Abschlussprüfer dar (§ 319 a dHGB).

3.1.3.2 Mitwirkung bei der Internen Revision

3.1.3.2.1 Österreichische Rechtslage

§ 271 Abs. 2 Z 4b UGB soll die Selbstprüfung verhindern, die zu befürchten ist, wenn der Prüfer in die Interne Revision der Gesellschaft involviert ist.[149] Die Interne Revision ist ein Teil des Internen Kontrollsystems (IKS). Auf internationaler Ebene wird die Bedeutung der Internen Revision innerhalb des IKS von Unternehmen immer mehr hervorgehoben, was zunehmend dazu führt, dass auch auf nationaler Ebene Unternehmen vermehrt über eine Interne Revision verfügen. Einen wesentlichen Aufgabenbereich der Internen Revision stellt das *Financial Auditing* dar. Dieses umfasst die vergangenheitsorientierte Beurteilung der Aussagefähigkeit, Ordnungsmäßigkeit und Verlässlich-

---

[148] Siehe auch ausführlichen Bezug auf dt. Judikatur und Schrifttum in Kapitel 3.1.3.1 f. in diesem Abschnitt.

[149] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. GP,Art IV § 271 Abs. 2 Z 4b HGB.

keit des Rechnungswesens.[150] Aus dieser Definition ergibt sich auch die Notwendigkeit des Ausschlusses von Personen als Abschlussprüfer, die bei der Internen Revision mitgewirkt haben und daher ihr „eigenes Werk" prüfen würden. Unklar ist, in welchem Ausmaß und unter welchen Umständen eine Zusammenarbeit zwischen der Internen Revision und dem Abschlussprüfer zulässig ist. Der Ansatz von *Schattauer*,[151] wonach eine Zusammenarbeit nicht beanstandet werden sollte, solange wesentliche Teilfunktionen der Internen Revision nicht an den Abschlussprüfer ausgelagert werden, geht hier nach Meinung des Autors zu weit. Dies sollte allenfalls für kleinere Prüfungsmandanten zulässig sein, die regelmäßig über keine eigene Abteilung für die Interne Revision verfügen. Eine Prüfung von speziellen Sachverhalten wird jedoch weiterhin – unabhängig vom Bestehen einer Internen Revision – als zulässig zu erachten sein.[152]

3.1.3.2.2 US-amerikanische Rechtslage im Vergleich

Im US-amerikanischen Recht wird die unzulässige Mitwirkung an der Internen Revision als unvereinbare *„Internal Audit Outsourcing Services"* bezeichnet. Unzulässig ist die Mitwirkung des Abschlussprüfers an der Internen Revision jedoch nur, wenn er in verantwortlicher Position tätig wird. Das bedeutet, dass das Mitwirken des Abschlussprüfers an der Internen Revision zulässig ist, solange die unternehmerische Verantwortung dafür beim Management des

---

[150] Vgl. Marten, K./Quick, R./Ruhnke, K.: Wirtschaftsprüfung - Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen 12.

[151] Vgl. Schattauer, J.: Die Abschlussprüfung aus der Sicht des geprüften Unternehmens, in: Gruber, M./Harrer, F.: Aktuelle Probleme der Abschlussprüfung 74.

[152] Vgl. Chini L./Reiter R./Reiter R.: Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz 92.

Unternehmens bleibt.[153] Liegt diese Voraussetzung vor, darf der Abschlussprüfer für Prüfungsmandanten mit einer Bilanzsumme von mehr als 200 Millionen Dollar pro Jahr bis zu 40% der Arbeitsstunden der Internen Revision mit Bezug zur internen Kontrolle der Buchführung, dem Rechnungswesensystem oder dem Jahresabschluss erbringen. Als Abgrenzungskriterien im Rahmen der Zulässigkeitsprüfung werden Umfang, Art und Beurteilung der Internen Revision herangezogen.[154] Hinsichtlich der Problematik der Grenzziehung zwischen zulässiger Mitwirkung und unzulässiger Mitwirkung an der Internen Revision erscheint dem Autor auch diese Regelung, die - abgesehen von der quantitativen Begrenzung der Arbeitsstunden - grundsätzlich zum gleichen Ergebnis wie ihr österreichisches Pendant kommt, wenig überzeugend. Die US-amerikanische Regelung fördert genauso wie die österreichische Regelung das Entstehen eines rechtlichen Graubereiches, weil eine scharfe Abgrenzung nicht möglich ist. Dieser Umstand ist der beabsichtigten Bekämpfung der Rechtsunsicherheit im Rahmen einer ohnehin schon überaus sensiblen Thematik abträglich. Die Problematik der Regelung, wonach der Abschlussprüfer an der Internen Revision mitwirken darf, hat sich vor allem im Fall *Enron* als fatal herauskristallisiert.[155]

3.1.3.2.3 Deutsche Rechtslage im Vergleich

Auch nach deutschem Recht ist gemäß § 319 Abs. 2 Nr. 3 dHGB die Mitwirkung in verantwortlicher Position bei der Durchführung der Internen Revision unzulässig. Mit dem Ausdruck „in verantwortlicher Position“ überlässt damit auch der deutsche Gesetzgeber dem Abschlussprüfer einen großen rechtlichen Graubereich als Spielraum zum Erbringen von Dienstleistungen im Be-

---

[153] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(4)(v).

[154] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(4)(v)

[155] Peemöller, V./Hoffmann S.: Bilanzskandale – Delikte und Gegenmaßnahmen 34 f.

reich der Internen Revision, welche laut Gesetzgeber ebenso unproblematisch ist, solange die Geschäftsleitung die Verantwortung trägt.

3.1.3.3 Übernahme von Managementaufgaben und Auswahl gesetzlicher Vertreter und leitender Angestellter des Rechnungswesens

3.1.3.3.1 Österreichische Rechtslage

Interessenskollisionen können nicht nur aus der Tätigkeit als gesetzlicher Vertreter (§ 271 Abs. 2 Z 2 und 3 UGB) herrühren sondern auch dadurch, dass von Seiten des Managements Entscheidungen dem Abschlussprüfer, der für das Unternehmen auch eine beratende Funktion ausübt, übertragen werden.[156] Dieses Problem wird von § 271 Abs. 2 Z 4c UGB aufgegriffen. Dabei sollte es sich jedoch um Entscheidungen handeln, die typischerweise vom Management zu treffen sind. Auch die Auswahl gesetzlicher Vertreter und leitender Angestellter des Rechnungswesens kann Interessenskollisionen verursachen. Einer bloß fachlichen Beurteilung einer Person steht jedoch nichts entgegen, sofern der Abschlussprüfer an der Entscheidung über die Auswahl nicht mitgewirkt hat. Die Entscheidung über die Einstellung von Personen, die auf Darstellungen im Jahresabschluss Einfluss nehmen können und deren Tätigkeiten im Zuge der Abschlussprüfung zu kontrollieren sind, muss aber stets von der zu prüfenden Gesellschaft selbst getroffen werden. Die bloße Beurteilung des Fachwissens einer Person und die Mitteilung dieser Beurteilung an das Management stellt für sich alleine noch keinen Ausschlussgrund gemäß § 271 Abs. 2 Z 4c UGB dar.[157] Deshalb ist nach Auffas-

---

[156] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. GP, Art IV § 271 Abs. 2 Z 4c HGB.

[157] Vgl. Chini L./Reiter R./Reiter R.: Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz 92.

sung des Autors diese Bestimmung eher extensiv auszulegen. Dies gilt umso mehr vor dem Hintergrund, dass oftmalig Abschlussprüfer zu den Gesellschaftern unweigerlich in einem engen Verhältnis stehen und es kaum zu vermeiden ist und auch nicht vermieden werden soll, dass zwischen diesen ein Meinungsaustausch, insbesondere auch hinsichtlich der Einstellung von leitenden Mitarbeitern, stattfindet.

3.1.3.3.2 US-amerikanische Rechtslage im Vergleich

Auch in den USA darf der Abschlussprüfer keine geschäftsleitenden Funktionen bzw. Aufsichts- und Kontrollfunktionen übernehmen. Dies gilt unabhängig davon, ob diese Funktionen dauerhaft oder nur vorübergehend ausgeübt werden oder worden sind.[158]

So wie der österreichische Gesetzgeber sieht auch der US-amerikanische Gesetzgeber die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers verletzt, wenn dieser für den Prüfungsmandanten die Funktion der Personalberatung hinsichtlich der Einstellung von Führungskräften für das Unternehmen übernimmt. Der Abschlussprüfer darf potentielle geschäftsleitende Mitarbeiter somit weder suchen noch dessen Auswahl und Überprüfung vornehmen, testen, keine Vertragsverhandlungen mit ihm führen und auch keine Empfehlung hinsichtlich dessen Anstellung abgeben. Einen Ausnahmetatbestand sieht das Gesetz für den Bereich der Buchhaltung, der Verwaltung und der Internen Kontrolle vor. Bei der Besetzung von Positionen in diesen Bereichen darf der Abschlussprüfer Bewerbungsgespräche führen und Empfehlungen abgeben.[159] Allerdings erscheint dem Autor die Sinnhaftigkeit der Ausnahme für die Be-

---

[158] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(4)(vi).

[159] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(4)(vii).

setzung vakanter Stellen im Bereich der Buchhaltung und der Internen Kontrolle hinsichtlich der Tatsache, dass der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Prüfung gerade mit diesen Abteilungen konfrontiert sein wird, sehr fragwürdig.

3.1.3.3.3 Deutsche Rechtslage im Vergleich

Keine vergleichbare Regelung mit Bezug auf die Übernahme von Managementaufgaben und die Auswahl gesetzlicher Vertreter und leitender Angestellter des Rechnungswesens sieht der deutsche Gesetzgeber vor. Nach deutschem Recht ist es dem Abschlussprüfer gemäß § 319 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 und 3 dHGB zwar untersagt, Mitglied des Leitungs- oder Kontrollorgans oder Angestellter des Prüfungsmandanten zu sein, doch kann diese Regelung wohl nur auf die Mitgliedschaft im Management bezogen werden. Es ist jedoch auch denkbar, dass der Abschlussprüfer Managementaufgaben mit Bezug auf einzelne Sachverhalte für das zu prüfende Unternehmen, beispielsweise im Rahmen einer beratenden Tätigkeit, übernimmt. Ebendieser Sachverhalt bleibt in Deutschland auch nach dem BilReG unberücksichtigt.

3.1.3.4 Bewertungsleistungen und versicherungsmathematische Dienstleistungen

3.1.3.4.1 Österreichische Rechtslage

§ 271 Abs. 2 Z 4d UGB trägt dem Erfordernis des Selbstprüfungsverbots Rechnung und untersagt dem Abschlussprüfer Bewertungsleistungen, deren Gesetzmäßigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung kontrolliert wird und die sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken. Die Gefahr einer Selbstprüfung besteht immer dann, wenn der Ab-

schlussprüfer für das zu prüfende Unternehmen Berwertungsgutachten erstellt, die auf Annahmen beruhen, die für den Jahresabschluss relevant sind. Da nur solche Bewertungsleistungen ausgeschlossen sind, die sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken, ergibt der Umkehrschluss, dass solche Bewertungsleistungen, die für den Jahresabschluss nicht relevant sind, zulässig sind. Damit schafft der Gesetzgeber einen Ausnahmetatbestand für Bewertungsleistungen, die keine Selbstprüfung im Rahmen der Abschlussprüfung nach sich ziehen. Außerdem sind finanz- und versicherungsmathematische Dienstleistungen auf Berechnungen aufgrund von Vorgaben, die durch das Management des Unternehmens selbst getroffen werden, zu beschränken. Das heißt, dass die Festlegung von Parameter und Berechnungsmethoden der Finanz- und Versicherungsmathematik untersagt ist, da diese Einfluss auf die Darstellung im Jahresabschluss haben können.[160]

3.1.3.4.2 US-amerikanische Rechtslage im Vergleich

Ebenso wie in Österreich ist auch in den USA die Erbringung von Bewertungsleistungen gemäß den Bestimmungen der SEC der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers abträglich, wenn diese für den Jahresabschluss wesentlich sind oder Gegenstand der Prüfung des Jahresabschlusses ist.[161] Ausnahmen dieser Regelung bilden die Zulässigkeit von Bewertungsleistungen, die lediglich eine nachträgliche Durchsicht einer vom zu prüfenden Unternehmen bereits vorgenommenen Bewertung darstellen, Pensionsrückstellungen betreffen, oder zu steuerlichen Zwecken sowie für Zwecke, die keinen Einfluss auf den Jahresabschluss haben, erbracht werden.[162]

---

[160] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. GP, Art IV § 271 Abs. 2 Z 4d HGB.

[161] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(4)(iii)(A).

[162] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(4)(iii)(B).

Auch nach US-amerikanischen Recht können versicherungsmathematische Dienstleistungen des Abschlussprüfers dessen Unabhängigkeit verletzen. Die Ausgestaltung der entsprechenden Bestimmung der SEC ist jedoch völlig konträr zur österreichischen Regelung. Während in Österreich wie oben erwähnt versicherungsmathematische Dienstleistungen unzulässig sind, sofern sie für den zu prüfenden Jahresabschluss wesentlich sind, stellt der amerikanische Gesetzgeber auf die die Tätigkeit ausführende Person und den Umfang der Tätigkeit an sich ab. So sind versicherungsmathematische Dienstleistungen für den Abschlussprüfer zulässig, wenn der Abschlussprüfer im Rahmen der versicherungsmathematischen Dienstleistung für das Management lediglich unterstützend tätig wird, die Verantwortung für die Annahmen, auf denen die versicherungsmathematischen Dienstleistungen basieren, beim zu prüfenden Unternehmen bleibt, die Entscheidung über die Festlegung der Parameter und Berechnungsmethoden nicht beim Abschlussprüfer liegt und dessen Einbindung nicht von Dauer ist.[163]

3.1.3.4.3 Deutsche Rechtslage im Vergleich

Bei der Bewertung der Zulässigkeit von Bewertungsleistungen und versicherungsmathematischen Dienstleistungen deckt sich die deutsche Regelung gemäß § 319 Abs. 2 Nr. 3 dHGB mit jener des österreichischen Gesetzgebers.

[163] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(4)(iv)(A).

3.1.4 Die Umsatzabhängigkeitsgrenze

3.1.4.1 Österreichische Rechtslage

§ 271 Abs. 2 Z 7 UGB statuiert die Umsatzabhängigkeitsgrenze. Demnach darf nicht Abschlussprüfer sein, wer in den letzten fünf Jahren jeweils mindestens 30 Prozent der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit aus der Prüfung und Beratung der zu prüfenden Gesellschaft oder von verbundenen Unternehmen oder von Unternehmen, an denen die zu prüfende Gesellschaft mindestens mit 20 Prozent beteiligt ist, bezogen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist. Wie bereits erwähnt ist Zweck dieser Bestimmung die Verhinderung einer zu extensiven Verbindung von Beratungs- und Prüfleistungen. Damit soll eine wirtschaftliche Abhängigkeit des Abschlussprüfers zum Mandanten verhindert werden. In Wissenschaft und Praxis wird die Umsatzabhängigkeitsgrenze mit 30 % als zu hoch angesehen.[164] Mit der Regelung wird der Trend, börsennotierte und sonstige große Unternehmen durch große Prüfgesellschaften prüfen zu lassen, unterstrichen.[165]

Die Sinnhaftigkeit und Konsistenz dieser Bestimmung ist allerdings gleich in mehrerer Hinsicht zu hinterfragen. Zwar schreibt § 270 Abs. 1 UGB in seiner neuen Fassung vor, dass der Abschlussprüfer eine nach Leistungskategorien gegliederte Aufstellung über die für das vorangegangene Geschäftsjahr von der Gesellschaft erhaltenen Gesamteinnahmen dem Aufsichtsrat vorzulegen

---

[164] Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US- amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 307 f.; Doralt, W.: Haftung der Abschlussprüfer 43 f.

[165] Rückle, D.: Zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in: Altenburger, O.: Reformbedarf bei der Abschlussprüfung – Umstrittene Rückstellungen 28.

hat.[166] In der Praxis ist es allerdings schwierig zu beweisen, dass ein Abschlussprüfer wirtschaftlich von einem Mandanten im Sinne der 30 % Umsatzgrenze gemäß § 271 Abs. 2 Z 7 UGB abhängig ist. Bei der Neufassung dieser Bestimmung wurde nämlich verabsäumt festzuhalten, dass auch eine Veröffentlichung der Gesamteinnahmen aus der ganzen beruflichen Tätigkeit als Wirtschaftstreuhänder zu erfolgen hat. Nur so wäre es möglich, dass § 270 Abs. 1 UGB in Verbindung mit § 271 Abs. 2 Z 7 UGB eine bedingungslose Umsetzbarkeit ohne Umgehungsmöglichkeit der Umsatzabhängigkeitsklausel gewährleistet. Die EU-Abschlussprüfer-Richtlinie schreibt im Übrigen gemäß Artikel 40 vor, dass der Gesamtumsatz nach Honoraren, die für die Prüfung von Jahresabschlüssen gezahlt wurden und Honoraren, die die Gesellschaft für andere Beratungsleistungen und sonstige Leistungen erhalten hat, aufzuschlüsseln sind. Folglich besteht in diesem Punkt für den österreichischen Gesetzgeber Anpassungsbedarf.

Außerdem sollte die Vorschrift aus Sicht des Autors dem Willen des Gesetzgebers entsprechend realitäts- und praxisbezogener gestaltet werden, indem auf den durchschnittlichen Gesamtumsatz der letzten fünf Jahre abgestellt wird und auf Basis dieses Durchschnittswertes überhaupt kein Mandat angenommen werden darf (z.B. nach einer entsprechenden Anbotlegung),[167] wenn ein solches die 30 % Grenze überschreiten würde. Das laufende Wirtschaftsjahr soll nicht berücksichtigt werden. In ihrer jetzigen Fassung stellt es für Abschlussprüfer, die Einnahmen-Ausgaben-Rechner sind, aufgrund des

---

[166] Ist kein Aufsichtsrat eingerichtet, so muss die nach Leistungskategorien gegliederte Aufstellung über die für das vorangegangene Geschäftsjahr von der Gesellschaft erhaltenen Gesamteinnahmen den Gesellschaftern vorgelegt werden (ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. GP, Art IV § 270 Abs. 1 HGB).

[167] Die Honorargestaltung in der Wirtschaftsprüfung stellt sich in der Regel in der Praxis so dar, dass der weitaus überwiegende Teil der Mandate fix vereinbart wird bzw. Mandate immer häufiger ausgeschrieben werden.

Zufluss/Abfluss-Prinzips kein allzu großes Problem dar, durch gezielte Steuerung der Honorarlegung die Honorarquote unter die kritische Grenze zu bringen.[168] Das muss der Abschlussprüfer nur einmal in einem Zeitraum von fünf Jahren „schaffen", da danach die Beobachtungsperiode von fünf Jahren neu zu laufen beginnt. Danach hat er wieder fünf Jahre Zeit, um die Hürde einmal zu unterschreiten. Ebenso ist der Bezug auf den zu erwartenden Umsatz im laufenden Geschäftsjahr problematisch, da auch dieser innerhalb plausibler Grenzen durch subjektive Prognosen des betroffenen Abschlussprüfers bewusst zu seinem Vorteil definiert werden kann. Mit vorgeschlagener Abänderung der Bestimmung kann einerseits von vornherein verhindert werden, dass Abschlussprüfer mit bisher geringen Umsätzen, egal ob sie Einnahmen-Ausgaben-Rechner sind oder bilanzieren, überhaupt in eine Abhängigkeit von Großmandanten geraten, wogegen nach der derzeit geltenden Regelung Abschlussprüfer fünf Jahre prüfen können, obwohl sie sich in einem Abhängigkeitsverhältnis befinden. Andererseits gebietet diese Regelung missbräuchlicher Honorarlegung Einhalt. Diese könnte alternativ auch dadurch verhindert werden, dass der Bestimmung eine Bedingung hinzugefügt wird, wonach auf jenen Umsatz abzustellen ist, der dem Abschlussprüfer im betreffenden Wirtschaftsjahr zusteht. Damit wären Einnahmen-Ausgaben-Rechner verpflichtet ihre Umsätze hinsichtlich der Beurteilung der Umsatzabhängigkeit abzugrenzen.

Zusätzlich bedarf die Bestimmung einer Adaptation hinsichtlich der Tatsache, dass vielfach große Gesellschaften aus Gesetzesgründen oder anderen Gründen nicht Gesellschaften sondern natürliche Personen als Abschlussprü-

---

[168] Bei bilanzierenden Wirtschaftsprüfern ergibt sich dieses Problem entgegen gegenteiliger Meinungen in der Literatur nicht, da diese gemäß den Bilanzierungsvorschriften nach UGB eine Periodisierung der Erlöse vorzunehmen haben.

fer bestellen.[169] In der Praxis sind diese Abschlussprüfer regelmäßig Gesellschafter-Geschäftsführer großer Prüfgesellschaften und unterhalten selbst keinen aktiven Prüfbetrieb. Sie tragen lediglich für die konkrete Abschlussprüfung die Prüfverantwortung als natürliche Person und legen die entsprechende Faktura, wobei die prüfungsbezogenen Personalkosten an die dahinter stehende Prüfungsgesellschaft, die den Prüfungsapparat für die Abschlussprüfung zur Verfügung stellt, weiter fakturiert werden. Der als natürliche Person auftretende Abschlussprüfer würde bei streng isolierter Betrachtungsweise aufgrund nicht vorhandener anderer Umsätze jedenfalls die 30 % Umsatzgrenze überschreiten. Aus Sicht des Verfassers entspricht diese Rechtsauffassung aber nicht dem Zweck des Gesetzes, das eine wirtschaftliche Abhängigkeit des Abschlussprüfers vom Prüfungsmandanten vermeiden will. Da der als natürliche Person auftretende Abschlussprüfer und die dahinter stehende Gesellschaft jedenfalls eine wirtschaftliche Einheit bilden, schlägt der Autor an dieser Stelle vor, für die Beurteilung eines etwaigen Überschreitens der Umsatzabhängigkeitsgrenze, die Umsätze der Gesellschaft zumindest dann mit zu berücksichtigen, wenn der Abschlussprüfer einen beherrschenden Einfluss auf diese hat. Obwohl man de lege lata wohl auch zu diesem Ergebnis kommen wird, wäre eine entsprechende klarstellende Regelung, die eine Aufweichung des Wortlauts der derzeit geltende Bestimmung bedeuten und der ratio legis eindeutig Rechnung tragen würde, wünschenswert.

---

[169] So sah etwa das ORF-G gemäß § 40 Abs. 2 vor, dass die Prüfungskommission nur aus natürlichen Person bestehen durfte. Erst seit der Novellierung des Gesetzes im Jahr 2002 sind nunmehr auch Prüfungsgesellschaften als Mitglieder der Prüfungskommission zugelassen.

3.1.4.2 US-amerikanische Rechtslage im Vergleich

Anders als die österreichische Regelung, die an die beruflichen Leistungen des Abschlussprüfers anknüpft, kennen die Regelungen der US-amerikanischen SEC eine Umsatzabhängigkeitsgrenze nicht. Allerdings sieht die SEC in der Praxis die wirtschaftliche Unabhängigkeit des Abschlussprüfers als verletzt an, wenn dieser mehr als 15 % seiner Gesamteinnahmen von einem Mandanten bezieht.[170] Daraus ergibt sich, dass die diesbezügliche österreichische Regelung hinter den Anforderungen der SEC deutlich zurückbleibt. Zu beachten ist jedoch, dass die Regelungen der SEC nur für Unternehmen gelten, deren Wertpapiere entweder an den amerikanischen Wertpapierbörsen (NYSE, NASDAQ, AMEX) gehandelt werden oder Wertpapiere auf anderem Wege öffentlich in den USA anbieten.[171]

Ferner verlangt die SEC die gesonderte Offenlegung aller an den Prüfer bezahlten Honorare im jährlichen *proxy statement,* insbesondere jener, die die Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung der letzten zwei Geschäftsjahre sowie IT-Dienstleistungen betreffen. Die Honorare aller anderen Dienstleistungen können zusammengefasst angegeben werden.[172] Es war zu beobachten, dass die Offenlegung eines verhältnismäßig hohen Anteils an Beratungshonoraren zu einer höheren Anzahl von Ablehnungen des Abschlussprüfers durch einzelne Aktionäre führte, wenn auch die Anzahl dieser in der Regel nicht ausreichte, um auf die Bestellung Einfluss zu nehmen. Dennoch ist ins Kalkül zu ziehen, dass diese unzufriedenen Aktionäre ihre Aktien verkaufen

---

[170] Demme, N.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nach deutschem, US-amerikanischen und internationalem Recht 209.

[171] Vgl. Menzies, C.: Sarbanes Oxley Act, Professionelles Management interner Kontrollen 13.

[172] Vgl. Schedule 14A. Information required in proxy statement, 17 C.F.R. § 240.14a-101.

könnten, was wiederum für fallende Aktienkurse sorgen würde.[173] In Anbetracht dessen kann davon ausgegangen werden, dass das für die Bestellung des Abschlussprüfers verantwortliche *audit committee* von der Bestellung eines Abschlussprüfers Abstand nehmen wird, wenn bei diesem im Rahmen der Bewertung aller offen gelegten Leistungen der Eindruck einer wirtschaftlichen Abhängigkeit vom Mandanten entsteht. Man kann in dieser Hinsicht wohl von einem Selbstreinigungseffekt sprechen.[174] Die amerikanische Bestimmung entspricht im weitesten Sinne dem Verbot der Umsatzabhängigkeit des Abschlussprüfers von seinem Mandanten nach österreichischem Recht gemäß § 271 Abs. 2 Z 8 UGB und sichert somit auch in ausreichendem Maße die wirtschaftliche Unabhängigkeit, wenn auch der Weg zur Zweckerreichung vom österreichischen Weg abweicht.

In diesem Zusammenhang sei auch erwähnt, dass nach US-amerikanischer Rechtslage die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers verletzt ist, wenn dieser direkte oder wesentliche indirekte Geschäftsverbindungen zum zu prüfenden Unternehmen unterhält.[175] Unzulässig sind beispielsweise gemeinsame Geschäftsvorhaben und Beteiligungen an Lieferanten oder Kunden des Prüfungsmandanten sowie wesentliche Mietverhältnisse.[176] Geschäfte des Abschlussprüfers im Rahmen des üblichen Geschäftsverkehrs sind allerdings unproblematisch.[177] Im Vergleich dazu kennt das österreichische Recht eine Anknüpfung an geschäftliche Kontakte des Abschlussprüfers zu Prüfungs-

---

[173] Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US- amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 245.

[174] Siehe dazu auch Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US- amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 305.

[175] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(3).

[176] Vgl. § 602.1(E) Financial Reporting Policies (FRP).

[177] Demme, N.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nach deutschem, US-amerikanischen und internationalem Recht 177 f.

mandanten nicht. Da das österreichische Gesellschaftsrecht nur an die beruflichen Leistungen des Abschlussprüfers an seinen Mandanten anknüpft und die die Unabhängigkeit ebenfalls verletzenden geschäftlichen Kontakte ausklammert, wäre eine entsprechende Adaptation an amerikanischen Regelung wünschenswert. Diese sollte allerdings ein wenig differenzierter sein als ihr amerikanisches Vorbild, welche nach Meinung des Autors hinsichtlich ihres Umfangs weit über das Ziel hinausschießt.

3.1.4.3 Deutsche Rechtslage im Vergleich

In Deutschland ist die wirtschaftliche Verflechtung des Abschlussprüfers mit seinem Mandanten grundsätzlich gleich geregelt wie in Österreich. Demzufolge ist der Abschlussprüfer von der Prüfung ausgeschlossen, wenn er in den letzten fünf Jahren jeweils mehr als 30 % seiner Gesamteinnahmen aus der Prüfung und Beratung von der zu prüfenden Gesellschaft oder von Unternehmen, an denen diese zu mehr als 20 % beteiligt ist, bezogen hat und dies auch für das laufende Jahr zu erwarten ist. Im Gegensatz zur österreichischen Regelung sieht ihr deutsches Pendant befristete Ausnahmegenehmigungen zur Vermeidung von Härtefällen vor. Derartige Ausnahmegenehmigungen kann die Wirtschaftsprüferkammer beispielsweise Abschlussprüfern bei Beginn oder am Ende ihrer beruflichen Tätigkeit erteilen. Damit werden dem Abschlussprüfer längere Übergangsphasen ermöglicht (§ 319 Abs. 3 Z 5 dHGB).

3.1.5 Verhinderung der Umgehung der Bestimmungen nach § 271 Abs. 2 Z 4 und 5 UGB durch Gesellschaftskonstruktionen und Beschäftigung von ausgeschlossenen Personen

In § 271 Abs. 2 Z 5 und 6 UGB werden die Z 6 und 7 der schon bisher geltenden Fassung übernommen.

§ 271 Abs. 2 Z 5 UGB bestimmt, dass Abschlusssprüfer, welche gesetzliche Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrats, oder Gesellschafter einer juristischen oder natürlichen Person oder einer Personengesellschaft, Inhaber oder Arbeitnehmer eines Unternehmens sind, sofern die juristische oder natürliche Person, oder die Personengesellschaft oder eine ihrer Gesellschafter oder das Einzelunternehmen gemäß Z4 nicht Abschlussprüfer der zu prüfenden Gesellschaft sein darf, von der Prüfung ausgeschlossen sind. Damit kann eine Umgehung der Ausschließungsgründe nach Z 4 und somit eine Selbstprüfung durch die Bildung verschiedener Gesellschaften über eine durch personelle Verflechtungen abgesicherte Zusammenarbeit ausgeschlossen werden.[178]

Gemäß § 271 Abs. 2 Z 6 UGB ist auch ausgeschlossen, wer bei der Prüfung eine Person beschäftigt, die gemäß Z 1 bis 5 nicht Abschlussprüfer sein darf. Die Regelung betrifft allerdings nur Fachkräfte. Hilfskräfte werden von der Bestimmung nicht erfasst. Als Fachkraft zählt typischerweise ein Revisionsassistent. Der Ausschließungstatbestand wird verwirklicht, wenn die Tätigkeit der konkreten Prüfung zuordenbar ist.[179]

---

[178] Vgl. Lechner, E. in Straube, HGB § 271 Rz. 9.

[179] Vgl. Lechner, E. in Straube, HGB § 271 Rz. 10.

3.1.6 Die Sozietätsklausel

Gemäß § 271 Abs. 3 UGB durfte schon bisher nicht Abschlussprüfer sein, wer seinen Beruf zusammen mit einer nach Abs. 2 ausgeschlossenen Person ausübt oder mit dieser gemeinsam die Voraussetzungen von Z 7 des Abs. 2 erfüllt (Sozietätsklausel). Damit steht § 271 Abs. 3 UGB einer Umgehung der Ausschließungsgründe des Abs. 2 entgegen. Als gemeinsame Berufausübung gilt jede Zusammenarbeit unabhängig davon, ob die mitarbeitende Person über die Berufsbefugnis als Wirtschaftsprüfer verfügt. Entscheidend ist, dass ein gemeinsames finanzielles Interesse besteht, welches sich im Poolen von Gewinnen niederschlägt.[180] Dabei muss es sich allerdings um eine dauerhafte Zusammenarbeit handeln. [181]

Auch Arbeitsgemeinschaften, die auf längere Dauer angelegt sind, können von der Sozietätsklausel erfasst sein, sofern sie sich nicht nur auf eine fachliche Zusammenarbeit beschränken, sondern auch ein gemeinsames wirtschaftliches Interesse verfolgen.[182] Bloße Bürogemeinschaften sollen dagegen nicht unter die Sozietätsklausel fallen.[183] Diese Auffassung ist allerdings in Anbetracht der Tatsache, dass bei Bürogemeinschaften ein Gleichklang wirtschaftlicher Interessen nie auszuschließen sein wird, bedenklich. Sehr wohl findet die Sozietätsklausel dagegen Anwendung bei sog. „Scheinsozietäten“, welche durch ein gemeinsames Auftreten mehrerer Prü-

---

[180] Vgl. Lechner, E. in Straube, HGB § 271 Rz. 12; Adler H./Düring W./Schmaltz K.: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 319 Rz. 62.

[181] Vgl. Rückle, D. in Vodrazka, K.: Handbuch Bilanz und Abschlußprüfung (HBA), §271 Rz. 80.

[182] Vgl. Lechner, E. in Straube, HGB § 271 Rz. 12.

[183] Vgl. Adler H./Düring W./Schmaltz K.: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 319 Rz. 62; Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US- amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 115.

fer nach außen – etwa durch einen gemeinsamen Briefkopf – gekennzeichnet sind.[184]

Fraglich ist der Anwendungsbereich der Sozietätsklausel. Prima vista bezieht sich diese nur auf die Zusammenarbeit von natürlichen Personen. Unbestritten ist aber, dass an einer solchen Zusammenarbeit auch eine Prüfungsgesellschaft beteiligt sein kann.[185] Dieser Ansicht ist insofern zuzustimmen, als dass auch eine natürliche Person und eine Prüfungsgesellschaft im Rahmen einer Zusammenarbeit die gleichen wirtschaftlichen Interessen verfolgen können. Von besonderem Interesse ist im Lichte der österreichischen Praxis – nachdem große Wirtschafsprüfungseinheiten oft in Parallelgesellschaften mit einem überschneidenden Kreis von Geschäftsführern und Gesellschaftern organisiert sind, die vielfach über identische Firmensitze verfügen - allerdings die Frage, ob die Sozietätsklausel auch auf Prüfungsgesellschaften anzuwenden ist.[186] Die Struktur des § 271 UGB spricht dabei klar gegen eine Anwendung auf Prüfungsgesellschaften: Abs. 2 adressiert nämlich unstrittig Einzelprüfer, während sich Abs. 4 mit der Berücksichtigung von Umgehungs-

---

[184] Vgl. Adler H./Düring W./Schmaltz K.: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen, § 319 Rz. 62; Gelter, M. in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 271 Abs.3; Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US- amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 115.

[185] Vgl. Rückle, D. in Vodrazka, K.: Handbuch Bilanz und Abschlußprüfung (HBA), §271 Rz. 80; Vgl. Lechner, E. in Straube, HGB § 271 Rz. 12.; Nowotny, C./Gelter, M.: Die Prüferrotation nach dem FMAG, RWZ 2001, 327; Gelter, M. in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 271 Abs. 3; Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US- amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 114.

[186] Vgl. Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 115. Gelter. M. in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 271 Abs.3 mit weiteren Verweisen.

konstruktionen und Verbundenheitsverhältnissen eindeutig auf Prüfungsgesellschaften bezieht.[187]

§ 271 Abs. 3 UGB wurde im Zuge des Gesellschaftsrechtsänderungsgesetzes 2005 terminologische angepasst und inhaltlich ohne Änderung übernommen.

3.1.7 Ausschlussgründe für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und striktes Verbot der unmittelbaren Beteiligung

Mit dem GesRÄG 2005 gelang es die bisher äußerst komplizierte und nicht immer verständliche Regelung der Ausschlussgründe für Prüfgesellschaften zu vereinfachen. § 271 Abs. 4 UGB nimmt nun auf verständliche und nachvollziehbare Art und Weise auf die Ausschlussgründe für Abschlussprüfer nach Abs. 2 Bezug.[188] Verschärft wird die bisher geltende Regelung allerdings dadurch, dass es für einen Abschlussprüfer nach neuer Gesetzeslage auch nicht erlaubt ist, an einer anderen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die

---

[187] Vgl. Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 115; Gelter, M. in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 271 Abs. 3. Zustimmend Reiter R. in Chini L./Reiter R./Reiter R.: Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz 93; anders jedoch Rückle, D. in Vodrazka, K.: Handbuch Bilanz und Abschlußprüfung (HBA), §271 Rz. 80, der im Zuge grammatikalischer Auslegung zu dem Ergebnis kommt, dass auch eine Interpretation zulässig ist, die eine Beschränkung der Sozietätsklausel auf natürliche Personen nicht erforderlich macht.

[188] Die bisher in 5 Ziffern erfassten Ausschlussgründe für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften werden nun in einem einzigen Verweis auf Abs. 2 zusammengefasst.

von der Prüfung ausgeschlossen ist, beteiligt zu sein.[189] Die geringste Beteiligung verwirklicht nunmehr schon einen Ausschlussgrund. Ab 5% ist selbst eine mittelbare Beteiligung (etwa über Holdinggesellschaften) unzulässig[190], wobei die berufsrechtlichen Vorschriften Holdingkonstruktionen gestatten. Diese eindeutige und unmissverständliche Regelung beseitigt jede Diskussion über eine allfällige Befangenheit bezüglich der Höhe bei mittelbarer Beteiligung.[191]

3.2. Ausschlussgründe für börsennotierte und sehr große Gesellschaften

Das GesRÄG 2005 differenziert zwischen Gesellschaften nach § 271a UGB und Gesellschaften nach § 271 UGB. In § 271a UGB werden zusätzlich zu den Ausschlussgründen gemäß § 271UGB weitere, strengere, Ausschlussgründe eingeführt. § 271a UGB stellt in gewisser Weise eine Verschärfung des § 271 UGB dar, umfasst aber nur Abschlussprüfungen börsennotierter und sehr großer Gesellschaften.

Börsennotierte Gesellschaften sind jene Kapitalgesellschaften, von denen Aktien bzw. andere ausgegebene Wertpapiere an einem geregelten Markt im Sinne des § 2 Z 4 BWG oder an einem anerkannten, für die Öffentlichkeit offenen ordnungsmäßig funktionierenden Wertpapiermarkt in einem Vollmitgliedstaat der OECD zum Handel zugelassen sind.[192]

---

[189] Bisher war eine Beteiligung bis zu 20% unschädlich.

[190] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. GP, Art IV § 271 Abs. 4 HGB.

[191] Vgl. Chini L./Reiter R./Reiter R.: Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz 90.

[192] Vgl. Chini L./Reiter R./Reiter R.: Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz 102.

Unabhängig von der Börsennotierung ist der neue § 271a UGB auch auf sehr große Gesellschaften anwendbar. Darunter fallen Gesellschaften, bei denen das Fünffache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft nach § 221 Abs. 3 überschritten wird (demnach mit einer Bilanzsumme von mehr als 73 Mio. Euro oder mit jährlichen Umsatzerlösen von mehr als 146 Mio. Euro). Die Gesetzesmaterialien zum GesRÄG 2005 begründen das strengere Regime für Abschlussprüfer börsennotierter Unternehmen mit dem öffentlichen Interesse, wegen der Möglichkeit eines hohen Kapitaleinsatzes und der großen Anzahl von Gläubigern und Anlegern.[193]

Zunächst werden im Folgenden die einzelnen Ausschlussgründe für börsennotierte und sehr große Gesellschaften inhaltlich dargestellt. Im Anschluss daran erfolgt eine kritische Würdigung des strengeren Regimes nach § 271a UGB für börsennotierte und sehr große Gesellschaften im Verhältnis zu allen anderen Gesellschaften.

3.2.1 Die Umsatzabhängigkeitsgrenze für börsennotierte und sehr große Gesellschaften

Z 1 des § 271a Abs.1 UGB halbiert die Grenze der zulässigen Umsatzabhängigkeit gemäß § 271 Abs. 2 Z 7 UGB für börsennotierte und sehr große Gesellschaften auf 15 %. Aus Sicht des Autors ist diese Neureglementierung ambivalent zu bewerten. Einerseits ist sie zu begrüßen, weil dadurch die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers von seinem Mandanten weiter gestärkt wird. Trotzdem ist es wohl auch bei 15 % nicht möglich, ernsthaft von gänzlicher Unabhängigkeit zu sprechen. Ein Mandant, der immerhin für 15 % des

[193] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. GP, Art IV § 271a HGB.

Umsatzes des Abschlussprüfers verantwortlich ist, hat mit einem drohenden Mandatsentzug immer noch ein probates Mittel wirtschaftlichen Druck auf den Abschlussprüfer auszuüben. Eine weitere Herabsetzung der Grenze ist jedoch in der Tat nicht zu rechtfertigen. Die Kehrseite dieser Bestimmung ist nämlich andererseits die Gefahr der Verdrängung kleiner und mittelständischer Prüfkanzleien vom Markt, die nicht einer großen Prüfungsgesellschaft angehören. Dieser Umstand hätte wiederum eine Konzentration am Prüfungsmarkt zur Folge, was zwangsläufig auf Kosten des Wettbewerbs und zu Lasten der Prüfqualität geht sowie unvermeidlich zu höheren Prüfungskosten für Prüfungsmandanten führt. In Österreich gibt es zwar (noch) keine Untersuchungen, die diese Behauptung hinsichtlich einer Beeinträchtigung der Prüfungsqualität wissenschaftlich belegen könnten, dennoch liegt es aber wohl in der Natur der Sache, dass im Zuge einer Konzentration am Prüfungsmarkt, welche unbestrittener Maßen aufgrund dieser Bestimmung zu befürchten sein wird, Kollussionsneigungen von Seiten der Anbieter nicht auszuschließen sein werden. Angesprochene Kollusionsneigungen würden sich wiederum negativ auf die Prüfungsqualität auswirken.

Abgesehen davon ergeben sich bei § 271a Abs. 1 Z 1 UGB die gleichen Probleme wie bei seinem „kleinen Bruder“ § 271 Abs. 2 Z 7 UGB.[194] Inhaltlich bedarf es daher einer Modifikation bezüglich der fünfjährigen Zeitspanne, in der die kritische Grenze jährlich überschritten werden muss, um besagten Ausschlusstatbestand zu verwirklichen. Die Vermeidung der Erfüllung des Tatbestandes dieser Bestimmung ist leicht möglich, da ein einmaliges Unterschreiten dieser Grenze durch entsprechende Honorarlegung für Einnahmen-Ausgaben-Rechner problemlos möglich ist. Daher wäre eine Neureglementierung der Bestimmung dahingehend wünschenswert, dass auf den durchschnittlichen Gesamtumsatz aus Beratungs- und Prüfungsleistungen der letz-

[194] Siehe dazu Kapitel 3.1.4 in diesem Abschnitt.

ten fünf Jahre abgestellt wird und auf Basis dieses Durchschnittswertes überhaupt kein Mandat angenommen werden darf, wenn ein solches die 30 % Grenze überschreiten würde. Das laufende Wirtschaftsjahr soll nicht berücksichtigt werden. Alternativ kann in die Bestimmung als zusätzliche Bedingung aufgenommen werden, dass bei der Bestimmung des Gesamtumsatzes jene Umsätze bei der Berechnung einfließen müssen, die dem Abschlussprüfer im betreffenden Wirtschaftsjahr zustehen. Beide oben angeführten Alternativen würden eine missbräuchliche Vorgehensweise bei der Honorargestaltung wirkungslos machen. Erstere Alternative könnte durch Bezugnahme auf den durchschnittlichen Gesamtumsatz der letzten fünf Jahre darüber hinaus von vornherein verhindern, dass sich der Abschlussprüfer jemals in ein Abhängigkeitsverhältnis zu einem Mandanten begibt.

Weiters sei nochmals darauf hingewiesen, dass, wenn ein Abschlussprüfer einer Gesellschaft als natürliche Person bestellt wird, bei der Prüfung eines etwaigen Überschreitens der Umsatzabhängigkeitsgrenze der Abschlussprüfer und die Gesellschaft als wirtschaftliche Einheit betrachtet werden sollen, um der ratio lege Rechnung zu tragen.[195]

Im Zuge des GesRÄG 2005 wurde normiert, dass auch bei der Abschlussprüfung von Kreditinstituten die restriktive niedrigere Grenze der Umsatzabhängigkeit von 15 % (früher 20 %) uneingeschränkt gelten soll. Obwohl für Kreditinstitute gemäß § 61 Abs. 2 BWG die Ausschlussgründe des BWG und des UGB kumulativ gelten sollen, war eine diesbezügliche Klarstellung erforderlich, um die Frage einer etwaigen Spezialität zu § 271 a Abs. 1 Z 1 UGB zu vermeiden.[196]

---

[195] Siehe dazu auch Ausführungen zu Kapitel 3.1.4.1 in diesem Abschnitt.

[196] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. GP, Art V § 62 Z 4 BWG.

3.2.2 Rechts- und Steuerberatungsleistungen

§ 271a Abs.1 Z 2 UGB regelt das Verbot von Rechts- und Steuerberatungsleistungen für Abschlussprüfer börsennotierter und sehr großer Gesellschaften. Leistungen, die sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken, werden weiterhin toleriert solange die Grenze der Selbstprüfung nicht überschritten wird. Die Regelung soll nur zur Anwendung kommen, wenn der Abschlussprüfer konkrete Vorschläge oder Empfehlungen macht und nur Hinweise auf eine bestehende Rechtslage zu bestimmten Situationen gibt, die ein Handeln des Mandanten zur Wahrung von Steuervorteilen nach sich ziehen. Insofern wird man der Formulierung „über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehen“ in der Bestimmung gerecht. In den erläuternden Bemerkungen zu § 271a Abs.1 Z 2 UGB wird dazu folgendes Beispiel gebracht: Gibt der Abschlussprüfer den Hinweis, dass die Veräußerung bestimmter Vermögensgegenstände bis zu einem bestimmten Termin steuerbegünstigt ist und nimmt der Mandant diesen Rat an, hat dies zwar Auswirkungen auf den Jahresabschluss, im Rahmen der Abschlussprüfung ist aber nur zu kontrollieren, ob die Transaktion richtig verbucht wurde. Eine Selbstprüfung findet jedoch nicht statt. Erbringt der Abschlussprüfer hingegen Beratungsleistungen, die darauf abzielen bestimmte Risiken aus dem Jahresabschluss zu „entfernen“, und ist ein solches Vorgehen möglicherweise rechtlich umstritten, kann von einer unbefangenen Gesetzmäßigkeitsprüfung des Jahresabschlusses nicht mehr die Rede sein, da damit eine Selbstprüfung verbunden ist.[197] Es fällt auf, dass der Gesetzgeber damit die Kriterien der Allweiler-Entscheidung[198] in § 271a Abs. 1 Z 2 UGB

[197] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. GP, Art IV § 271a Abs. 1 Z 2 HGB.

[198] Vgl. BGH 21.4.1997, II ZR 317/95, ZIP 1997.

übernommen hat.[199] Basierend auf der Allweiler-Entscheidung einerseits sowie den Intentionen des österreichischen Gesetzgebers leitete das *Austrian Financial Reporting and Auditing Committee* (AFRAC) folgenden Grundsatz für unvereinbare Rechts- und Steuerberatungsleistungen ab:[200]

Nicht vereinbare Beratungsleistungen liegen grundsätzlich dann vor, *wenn*

1. *die Entscheidung über konkrete Maßnahmen nicht mehr beim Prüfungsmandanten liegt, sondern vom Jahresabschlussprüfer wahrgenommen wird oder dieser die Verantwortung für die Beratung in der konkreten Situation trägt (so dass dies indirekt die Entscheidung der Organwalter beeinflusst) und*

2. *es sich um Entscheidungen handelt, die sich auf den Jahresabschluss des Prüfungsmandanten auswirken und*

3. *diese nicht unwesentlich sind.*

Zur Abgrenzung von vereinbarer und unvereinbarer Steuerberatung bedarf es einer Differenzierung hinsichtlich möglicher Steuerberatungsleistungen. Nach der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre lassen sich vier Arten von Steuerberatungsleistungen unterscheiden:[201]

---

[199] Vgl. Kapitel 3.1.3.1.1 in diesem Abschnitt; Gelter, M., in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 271 Z 4.

[200] Vgl. AFRAC: Entwurf einer Stellungnahme – Vereinbare und unvereinbare Rechts- und Steuerberatungsleistungen gem. § 271 bzw. 271a HGB, Februar 2006.

[201] Vgl. AFRAC: Entwurf einer Stellungnahme – Vereinbare und unvereinbare Rechts- und Steuerberatungsleistungen gem. § 271 bzw. 271a HGB, Februar 2006; Bertl, R./ Reiter, R.: Die neuen Unabhängigkeitsbestimmungen für die Abschlussprüfung, in IWP: Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2006, 158; Gelter, M., in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum

- Steuerdeklaration
- Steuerdurchsetzung
- Steuerwirkungsanalyse
- Steuerberatung im engeren Sinne

Bei der Steuerdeklaration ist eine mögliche Einflussnahme auf den Jahresabschluss gänzlich auszuschließen; Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Steuerdeklaration sind daher unbedenklich. Bei der Steuerdurchsetzung ist zu unterscheiden, ob es sich lediglich um eine verfahrensrechtliche Betreuung des Prüfungsmandanten oder um komplexe Verfahrensschritte mit wesentlichen Auswirkungen auf den Jahresabschluss handelt.[202] Dem Gesetzestext entsprechend ist bei der Beurteilung komplexer Verfahrensschritte auf die Wesentlichkeit der Auswirkungen auf den Jahresabschluss sowie das Hinausgehen über das Aufzeigen von bloßen Gestaltungsmöglichkeiten abzustellen.[203] Jedenfalls unzulässig sind Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Steuerdurchsetzungsberatung, wenn es sich dabei um eine vom Abschlussprüfer unvereinbare Steuergestaltung handelt.[204]

Rechnungslegungsgesetz, § 271a Z 2; Chini L./Reiter R./Reiter R.: Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz 108; Djanani, C./ Pummerer E. in Bertl, R./ Djanani, C./Eberhartinger, E./Kofler, H./Tumpel, M.: Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band I, 8 ff.; Auch der Code of Ethics sowie die Bestimmungen des Sarbanes Oxley Act kennen diese Formen der Steuerberatung.

[202] Vgl. AFRAC: Entwurf einer Stellungnahme – Vereinbare und unvereinbare Rechts- und Steuerberatungsleistungen gem. § 271 bzw. 271a HGB, Februar 2006.

[203] Vgl. Gelter, M., in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 271a Z 2.

[204] Vgl. AFRAC: Entwurf einer Stellungnahme – Vereinbare und unvereinbare Rechts- und Steuerberatungsleistungen gem. § 271 bzw. 271a HGB, Februar 2006; Bertl, R./ Reiter, R.: Die neuen Unabhängigkeitsbestimmungen für die Abschlussprüfung, in IWP: Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2006, 160; Chini L./Reiter R./Reiter R.: Praxiskommentar zum

Bei der Steuerwirkungsanalyse geht es um die Beurteilung der Steuerwirkungen auf betriebliche Entscheidungen. Solche liegen immer dann vor, wenn die Besteuerung Auswirkungen auf die Erreichung unternehmerischer Ziele hat.[205] Solange die Tätigkeiten im Zusammenhang mit der Steuerwirkungsanalyse nicht über das Aufzeigen unterschiedlicher Auswirkungen betrieblicher Entscheidungen ohne das Abgeben einer Empfehlung hinausgehen und die Entscheidungsverantwortung beim zu prüfenden Unternehmen bleibt, bestehen nach herrschender Auffassung keine Bedenken hinsichtlich einer Unvereinbarkeit.[206] Bei der Steuerberatung im engeren und damit klassischen Sinne kommt es dagegen zu konkreten und ausdrücklichen Verhaltens- und Verfahrensempfehlungen, die in der Regel dem Management des Prüfungsmandanten die Entscheidung abnehmen. Derartige Verhaltens- und Verfahrensempfehlungen sind unter der Voraussetzung, dass sie sich wesentlich auf den Jahresabschluss auswirken, mit der Abschlussprüfung unvereinbar.[207] Das AFRAC hat drei besonders sensible Beratungsleistungen identifiziert, die eine Unvereinbarkeit zur Folge haben können:[208]

Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz 108.

[205] Vgl. Djanani, C./ Pummerer E. in Bertl, R./ Djanani, C./Eberhartinger, E./Kofler, H./Tumpel, M.: Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band I, 10.

[206] Vgl. AFRAC: Entwurf einer Stellungnahme – Vereinbare und unvereinbare Rechts- und Steuerberatungsleistungen gem. § 271 bzw. 271a HGB, Februar 2006; Bertl, R./ Reiter, R.: Die neuen Unabhängigkeitsbestimmungen für die Abschlussprüfung, in IWP: Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2006, 158; Gelter, M., in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 271a Z 2; Chini L./Reiter R./Reiter R.: Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz 108.

[207] Vgl. AFRAC: Entwurf einer Stellungnahme – Vereinbare und unvereinbare Rechts- und Steuerberatungsleistungen gem. § 271 bzw. 271a HGB, Februar 2006; Bertl, R./ Reiter, R.: Die neuen Unabhängigkeitsbestimmungen für die Abschlussprüfung, in IWP: Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2006, 161; Gelter, M., in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum

1. *Umgründungsberatungen, bei denen durch Gestaltungsvorgänge (insbesondere Aufwertungen) das Eigenkapital der geprüften Gesellschaft verändert wird. Dies gilt dann nicht, wenn diesen Umgründungsvorgängen Gutachten (z.B. Bewertungsgutachten) zu Grund liegen, die von Dritten erstellt wurden.*

2. *Konkrete Gestaltungsempfehlungen, die den Konsolidierungskreis der Unternehmensgruppe verändern.*

3. *Finanzierungsberatungen, die den Mandanten ein bestimmtes Finanzierungsverhalten empfehlen, das zu einer Veränderung der Finanzierungsstruktur des Unternehmens führt. Werden diese Empfehlungen jedoch von Dritten ausgesprochen und vom Jahresabschlussprüfer geprüft, stellen sie eine vereinbare Tätigkeit dar.*

Ob eine so einfache Grenzziehung zwischen Tätigkeiten, die sich lediglich auf ein Aufzeigen von Gestaltungsalternativen beschränken und solchen, die darüber hinausgehen, in der Praxis immer möglich ist, darf bezweifelt werden. Es ist zu befürchten, dass sich in der Praxis ein *modus operandi* etablieren wird, bei dem die Möglichkeit des Aufzeigens von Gestaltungselementen von Seiten des Abschlussprüfers in einer Form ausgeführt wird, die vom Mandanten als steuerliche Empfehlung wahrgenommen wird. Das ergibt sich schon alleine aus dem Umstand, dass man selbst bei einer neutralen Darstellung von Gestaltungsalternativen eine Wertung nie komplett ausschließen kann. Aus Sicht des Autors ist eine wertfreie Darstellung von Gestaltungsalternati-

---

Rechnungslegungsgesetz, § 271a Z 2; Chini L./Reiter R./Reiter R.: Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz 108.

[208] Vgl. AFRAC: Entwurf einer Stellungnahme – Vereinbare und unvereinbare Rechts- und Steuerberatungsleistungen gem. § 271 bzw. 271a HGB, Februar 2006.

ven somit nicht möglich und kommt immer einer Empfehlung an den Mandanten gleich. Auch wenn dieser Ansatz als viel zu restriktiv erscheinen mag, empfiehlt der Autor eine weitere Verschärfung der Bestimmung hinsichtlich der nicht zulässigen Rechts- und Steuerberatungsleistungen. Demzufolge sollten sämtliche Rechts- und Steuerberatungsleistungen von der Bestimmung erfasst sein, unabhängig davon, ob diese nun über das Aufzeigen von Gestaltungsmöglichkeiten hinausgehen oder nicht sowie unabhängig von ihrer Wesentlichkeit für den Jahresabschluss. Nur durch eine derartig rigorose gesetzliche Regelung können Abgrenzungsprobleme vermieden werden. Lediglich Leistungen im Zusammenhang mit der Erstellung von Steuererklärungen sollten von der Regelung nicht erfasst werden, da bei diesen Tätigkeiten – wie bereits besprochen – eine mögliche Einflussnahme auf den Jahresabschluss in der Tat gänzlich auszuschließen ist.[209]

Hinsichtlich der Zulässigkeit solcher Leistungen für kleine und mittelgroße Gesellschaften stellt sich die Frage, warum Umstände für eine Gesellschaft zum Ausschluss von der Prüfung gereichen für andere Gesellschaften aber nicht. Der Auffassung des Autors zufolge ist eine Differenzierung zwischen den Gesellschaften bezüglich Rechts- und Steuerberatungsleistungen nicht nachvollziehbar. Diese Ansicht scheint in Anbetracht oben dargelegter Ausführungen umso schlüssiger. Aus diesem Grund muss sich der Gesetzgeber

---

[209] Vgl. AFRAC: Entwurf einer Stellungnahme – Vereinbare und unvereinbare Rechts- und Steuerberatungsleistungen gem. § 271 bzw. 271a HGB, Februar 2006; Bertl, R./ Reiter, R.: Die neuen Unabhängigkeitsbestimmungen für die Abschlussprüfung, in IWP: Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2006, 158; Schattauer, J.: Die Abschlussprüfung aus der Sicht des geprüften Unternehmens, in: Gruber, M./Harrer, F.: Aktuelle Probleme der Abschlussprüfung 73; Chini L./Reiter R./Reiter R.: Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz 108.

an dieser Stelle den Vorwurf der Inkonsequenz und Widersprüchlichkeit gefallen lassen.[210]

3.2.3 Mitwirkung bei der Systementwicklung

Gemäß § 271a Abs. 1 Z 3 UGB ist es Abschlussprüfern börsennotierter und sehr großer Gesellschaften untersagt, bei der Entwicklung, Installation und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen mitzuwirken. Mit dieser Bestimmung wird berücksichtigt, dass Rechnungslegungsinformationssysteme zur Gewinnung von Informationen für den Jahresabschluss eingesetzt werden. Der Abschlussprüfer darf nicht über die Entwicklung oder Einrichtung des Rechnungslegungsinformationssystems Darstellungen im Jahresabschluss beeinflussen, die in weiterer Folge Gegenstand der Prüfung sind.[211] Allerdings wird der praktische Anwendungsbereich dieser Bestimmung in Zweifel gezogen, da die Gesetzesmaterialien die Auswahl von Standardsoftware nicht darunter subsumieren.[212]

3.2.4 Die Prüferrotation

Die turnusmäßige Prüferrotation gehört zu den am meisten diskutierten Bereichen rund um die Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Zur Einschätzung des Vorschlags, den Abschlussprüfer in regelmäßigen Abständen zu ersetzen, ist es notwendig festzustellen, inwiefern sich eine derartige

---

[210] Siehe dazu Ausführungen zu Kapitel 3.1.3.1 in diesem Abschnitt.

[211] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. GP § 271a Abs. 1 Z 3.

[212] Vgl. Schattauer, J.: Die Abschlussprüfung aus der Sicht des geprüften Unternehmens, in: Gruber, M./Harrer, F.: Aktuelle Probleme der Abschlussprüfung 74.

Rotation auf die Verbesserung der Prüfungsqualität auswirkt. Grundsätzlich beschränkt sich die Beurteilung der Prüfungsqualität nur auf zwei Faktoren: zum einen ist das die Fähigkeit Fehler zu erkennen und zum anderen die Bereitschaft über diese Fehler zu berichten. Letzterer spricht die Unabhängigkeit des Prüfers an.

Folgende Argumente sprechen gegen eine unangemessen lange Mandatsdauer des Prüfers und für eine regelmäßige Rotation:[213]

- Ein langjähriges Mandat führt zu Betriebsblindheit, was regelmäßig dazu führt, dass Vorjahresergebnisse im Vertrauen auf deren Richtigkeit ungeprüft übernommen werden.

- Das Vertrauen des Abschlussprüfers in die Unternehmensleitung geht mit unangemessen langer Dauer des Prüfungsmandats so weit, dass nicht mehr sorgfältig genug geprüft wird und Fehler ignoriert, übersehen oder unterschätzt werden.

- Eine zu lange Amtszeit führt zu Identifikation mit den Problemen des Unternehmens anstatt diesen mit der notwendigen Skepsis zu begegnen.

- Anstatt innovative Prüfungstechniken durch Rotation zuzulassen, begnügt man sich bei langjähriger Mandatsdauer mit routinemäßigen und oberflächlichen Prüfungshandlungen.

- Bei regelmäßiger Rotation ist der Prüfer schwerer berechenbar und somit weniger leicht hinters Licht zu führen.

---

[213] Vgl. Marten, K./Quick, R./Ruhnke, K.: Lexikon der Wirtschaftsprüfung 582 f.

- Der Prüfer arbeitet in Anbetracht der Tatsache, dass seine Prüfungshandlungen aufgrund der Rotation dem ihm nachfolgenden Prüfer nicht unverborgen bleiben, gewissenhafter.

- Hohe Fluktuation führt zu einem Qualitätswettbewerb am Prüfungsmarkt.

- Ein regelmäßiger Prüferwechsel stärkt das Vertrauen in die Richtigkeit des Jahresabschlusses.

Trotz dieser überzeugenden Argumente wird auch Kritik an der Prüferrotation geübt. Um diese zu begründen, werden folgende Gegenargumente vorgetragen, die aber insbesondere auch vom jeweiligen Rotationsprinzip abhängig sind:[214]

- Durch den Verlust klientenspezifischer Ressourcen wie Personal und Arbeitspapiere gibt man auch den Vorteil des Lern- bzw. Erfahrungskurveneffekts aus der Hand.

- Mit der Prüferrotation kann eine längere Einarbeitungsphase verbunden sein, welche sich in der Folge in höheren Prüfungskosten niederschlägt. Die Prüfungskosten steigen auch durch die steigende Anzahl von Erstprüfungen, da damit regelmäßig start-up-Kosten verbunden sind.

---

[214] Vgl. Quick, R.: Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Spiegel der Wissenschaft in: Haller, A.: Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance in Österreich 115.

- Bei Erstprüfungen ist der Prüfer vermehrt von Auskünften des Prüfungsmandanten abhängig, deren Richtigkeit er nicht kontrollieren kann.

- Aufgrund des absehbaren Mandatsverlusts besteht nur ein geringer Anreiz mandanten- bzw. branchenspezifische Investitionen zu tätigen.

- Rotationen führen zu einer verstärkten Oligopolisierung am Markt und einer Verdrängung kleiner Prüfkanzleien und -gesellschaften.

- Durch regelmäßige Rotationen kann sich die Personalplanung schwierig gestalten.

Die ursprünglich in Erwägung gezogene Externe Rotation, die für alle Gesellschaften Geltung haben sollte, wurde durch das GesRÄG 2005 zugunsten der Internen Rotation, die jedoch nur bei börsennotierten und sehr großen Gesellschaften anzuwenden ist, fallen gelassen. Zum besseren Verständnis dieses für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers essentiellen Punktes, soll eingangs ein historischer Rückblick auf die Entwicklung der Thematik gegeben werden. Danach werden die beiden bestehenden Rotationsalternativen, nämlich die interne Rotation und die Externe Rotation, unter besonderer Berücksichtigung der oben angeführten Argumente und Gegenargumente einem Vergleich unterzogen. Abschließend werden das US-amerikanische und deutsche Rotationsmodell vorgestellt.

3.2.4.1 Historischer Hintergrund

Die Idee des Wechsels des Abschlussprüfers und eventuell seines Prüfungsteams ist keine „Errungenschaft“ der jüngeren Vergangenheit. Bereits im Entwurf zum AktG 1957 war eine Rotationsbestimmung vorgesehen, wonach der Abschlussprüfer spätestens nach drei Jahren wechseln muss.[215] Das Vorhaben wurde allerdings auf Druck der Handelskammern wieder fallen gelassen.[216] Auch in der Wissenschaft stieß der zu dieser Zeit revolutionäre Ansatz auf heftigen Widerstand. So spricht *Kastner* in seiner Kritik zur Prüferrotation die Problematik der zusätzlichen Arbeitsbelastung eines neuen Abschlussprüfers an, der die Verhältnisse der Gesellschaft von Grund auf neu erfassen müsste.[217] In den 70er-Jahren brachten in den USA schwerwiegende Mängel bei der Abschlussprüfung die Diskussion erneut ins Rollen, aber auch diesmal konnten sich die Verfechter der Rotation nicht behaupten. Trotzdem wurde aufgrund der Vorkommnisse die Thematik auch in Europa aufgegriffen. Doch auch auf europäischer Ebene scheiterten alle Versuche eine Rotationsbestimmung zu etablieren. Erst mit der Verabschiedung der 8. EU-Abschlussprüfer-Richtlinie, die für Unternehmen im öffentlichen Interesse eine Bestimmung zur Interne Rotation vorsieht, vermochte sich die Idee auf europäischer Ebene endgültig durchzusetzen.[218]

---

[215] Entwurf zum AktG 1957 § 137 Abs. 3, zitiert nach: Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US- amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 156.

[216] Vgl. Nowotny, C./Gelter, M.: Die Prüferrotation nach dem FMAG, RWZ 2001, 329.

[217] Vgl. Kastner, W.: Zum Entwurf des neuen Aktiengesetzes, in: Juristische Blätter 1956, 210, zitiert nach: Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US- amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 156.

[218] Vgl. Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 245.

Kurios ist vor allem die Entwicklung der Rotationspflicht in Österreich: Im Jahr 2001 führte das Finanzmarktaufsichtsgesetz die Externe Rotation ein. Das Ziel sollte sein, die Qualität und die Verlässlichkeit der Abschlussprüfer zu sichern. Diese Rotation war demzufolge für alle nach § 268 Abs. 1 UGB prüfungspflichtigen Kapitalgesellschaften (§ 271 Abs. 2 Z 9 UGB a.F.), Kreditinstitute (§ 62 Z 6a BWG a.F.), Pensionskassen (§ 31 Abs. 1 PKG a.F.) sowie Versicherungsunternehmen (§ 82 Abs. 1 VAG i.d.a.F.) vorgesehen. Der neuen Regelung zufolge durfte sowohl die als Abschlussprüfer bestellte natürliche Person als auch – im Falle, dass eine Wirtschaftsprüfungskanzlei mit der Abschlussprüfung beauftragt war – die Person, die den Bestätigungsvermerk erteilt hat, im darauf folgenden Jahr nicht mehr prüfen, wenn sie in den letzten sechs Jahren ohne Unterbrechung geprüft hatte (§ 271 Abs. 2 Z 9 UGB a.F.). Ursprünglich war angedacht, dass die Rotationspflicht gemäß der Übergangsbestimmung des § 906 UGB i.d.F. FMAG 2001 erstmalig bei jenen Prüfungen zur Anwendung kommen sollte, die nach dem 31. Dezember 2003 beginnen. Schon damals dürfte die Sinnhaftigkeit dieser Regelung in Zweifel gezogen worden sein. Nur so ist es dem Autor erklärbar, dass die Übergangsfrist mit Ende Dezember 2003 um zwei Jahre auf den 31. Dezember 2005 verschoben wurde.[219] Als logische Konsequenz hat der Nationalrat sodann in seiner Entschließung vom 29. Jänner 2004 betreffend Maßnamen zur Stärkung des Vertrauens in die österreichische Wirtschaft[220] dem Bundesminister für Justiz unter anderem mit der Prüfung der Verhältnis- und Zweckmäßigkeit der Externen Rotation im Hinblick auf mittlerweile neu gewonnene Erkenntnisse beauftragt. So kamen sowohl die Europäische Kommission in ihrer Empfehlung über die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU vom 16. Mai 2002 (2002/590/EG) als auch eine vom US General Accounting Office (US-Rechnungshof) durchgeführte Studie zu dem Schluss,

---

[219] Vgl. BGBl. 14/2004 vom 27. Februar 2004.

[220] Vgl. Entschließungsantrag des Nationalrates E 39-NR/XXII. GP vom 29. Jänner 2004.

dass eine ausgewogene Zweck-Mittel-Relation bei der Internen Rotation am besten gewährleistet ist.[221] Vor diesem Hintergrund erschien es schließlich sachgerecht, die österreichische Rechtslage diesen Entwicklungen anzupassen. Das GesRÄG 2005 führte somit für börsennotierte und sehr große Gesellschaften das Interne Rotationssystem ein, während die Externe Rotation im Sinne des § 271 Abs. 2 Z 9 UGB a.F. endgültig verworfen wurde. Diese kam in Österreich letztendlich nie zur Anwendung.

3.2.4.2 Externe Rotation vs. Interne Rotation

3.2.4.2.1 Die Externe Rotation

Unter Externer Rotation versteht man, dass nach einer Höchstanzahl von Jahren die Wirtschaftsprüfungsgesellschaft gewechselt werden muss. Bei der Internen Rotation reicht es dagegen aus, wenn die konkret prüfende Person bzw. das Prüfungsteam gewechselt wird.

Die Verfechter der Externen Rotation bringen vor allem die potentielle Einschränkung der Unbefangenheit des Abschlussprüfers bei zu langer Mandatsdauer und den damit verbundenen Qualitätsverfall bei Abschlussprüfungen ins Treffen.[222] Damit verbunden ist auch die Überlegung, dass durch die Externe Rotation dem Management eines Unternehmens das Druckmittel des Mandatsentzugs genommen wird, da der Abschlussprüfer dieses ohnehin

---

[221] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. GP Vorblatt; Fröhlich, C.: GAO: Required Study on the Potential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation – Studie zur externen Prüferrotation, RWZ 2004, S. 24.

[222] Vgl. Bertl R./Mayer L.: Maßnahmen zur Verbesserung der Qualität der Jahresabschlussprüfung, RWZ 2001, 338.

nach einer gewissen Zeit abgeben muss.[223] Bei einer gesetzlich ungeregelten Vergabe eines Prüfungsmandats durch das zu prüfende Unternehmen, besteht für den Prüfer kein Anreiz, gewissenhaft nach Fehlern zu suchen oder gefundene Fehler aufzudecken, um eine Verlängerung des Mandats nicht zu gefährden.[224] Dadurch lässt sich die Gefahr einer finanziellen Abhängigkeit reduzieren. Kritiker dieser Argumentation wenden ein, dass vereinzelt aufgetretene Fehlleistungen von Wirtschaftsprüfern in Österreich und in anderen Staaten einer Mehrzahl der Fälle auf Mängel bei der Prüfungsdurchführung und Malversationen des Managements und nicht auf bewusste Tolerierung von Fehlern zurückzuführen waren.[225] Außerdem zielt die Externe Rotation laut Befürwortern auf die Bekämpfung der Gefahr der Betriebsblindheit ab, die entsteht wenn ein Unternehmen immer wieder vom gleichen Abschlussprüfer geprüft wird. Angesichts der Tatsache, dass beispielsweise in Deutschland Anfang der 90er Jahre die durchschnittliche Mandatsdauer ca. 25(!) Jahre betrug,[226] fällt es schwer, diesem Argument etwas entgegenzuhalten. Von Vertretern der Internen Rotation wird aber vorgetragen, dass die Gefahr der Betriebsblindheit durch das gelindere Mittel der Rotation innerhalb eines Prüfungsbetriebes ebenfalls gebannt werden kann.[227] Festzuhalten ist, dass eine Externe Rotation - wenn überhaupt - nur dann Sinn zu machen scheint, wenn sie mit einer Internen Rotation verknüpft ist. Damit ist sichergestellt, dass neben der prüfenden Gesellschaft auch die den Bestätigungsvermerk unterfertigende Person wechselt. Nur so kann die Gefahr einer bloß formellen Rotation verhindert werden, die beispielsweise vorliegt, wenn der die Abschlussprü-

---

[223] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. GP § 271a Abs. 1 Z 3.

[224] Vgl. Gelter, M.: Die ökonomische Diskussion um die Prüferrotation, RWZ 2001 331.

[225] Vgl. Bertl R./Mayer L.: Maßnahmen zur Verbesserung der Qualität der Jahresabschlussprüfung, RWZ 2001,339.

[226] Vgl. Nowotny, C./Gelter, M.: Die Prüferrotation nach dem FMAG, RWZ 2001, 325.

[227] Vgl. Bertl R./Mayer L.: Maßnahmen zur Verbesserung der Qualität der Jahresabschlussprüfung, RWZ 2001, 338.

fung durchführende Abschlussprüfer die Prüfungsgesellschaft innerhalb eines Prüfungskonzerns wechselt. Zugestanden wird der Externen Rotation vor allem auch, dass sie dazu führt, dass der neue Abschlussprüfer in gewisser Weise die Arbeit des alten Prüfers kontrolliert, was diesen mit großer Wahrscheinlichkeit zu noch größerer Sorgfalt bei der Durchführung der Prüfung bewegt.[228]

Dass sich die Externe Rotation mit Ausnahme von Italien in keinem Land durchsetzen konnte hat vielfältige Gründe. Der erste Kritikpunkt betrifft den erhöhten Arbeitsaufwand für den Abschlussprüfer bei der Neuübernahme eines Prüfungsmandanten, der nicht zuletzt auch zu einem beträchtlichen Anstieg der Kosten für die Prüfung führt, die letzten Endes auch die geprüften Unternehmen zu tragen haben. Vor allem bei großen und international verflochtenen Unternehmen muss für die Einarbeitungsphase bei einer Erstprüfung viel mehr Arbeitszeit aufgebracht werden als dies bei einem Unternehmen der Fall ist, das bereits mehrmals vom gleichen Abschlussprüfer geprüft wurde.[229] Die Externe Rotation führt zu einem Entzug klientenspezifischer prüferischer Erfahrung und des Verständnisses der oft sehr komplexen Strukturen von großen Unternehmen und Konzernen. Diese Unterbrechung der Prüfungskontinuität wirkt sich wiederum negativ auf die Prüfqualität in den ersten Jahren nach der Bestellung aus.[230] So muss sich der Prüfer erst mit der Buchführung und dem Internen Kontrollsystem vertraut machen. Außerdem erfordert ein Prüferwechsel eine intensivere Prüfung der Eröffnungsbilanz, wobei erschwerend hinzukommen kann, dass der Vorprüfer des Vorjah-

---

[228] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. GP § 271a Abs. 1 Z 3.

[229] Vgl. Bertl R./Mayer L.: Maßnahmen zur Verbesserung der Qualität der Jahresabschlussprüfung, RWZ 2001, 339.

[230] Vgl. Haller, A./Reitbauer, S.: Obligatorische externe Rotation – ein gewagter Weg zur Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, RWZ 2003, 151.

res nicht zur Verfügung steht.[231] Um dieser Problematik entgegenzuwirken, wäre eine Informationspflicht des Altprüfers gegenüber dem Neuprüfer sinnvoll, um einen reibungslosen Prüferwechsel zu gewährleisten. Positiver Nebeneffekt dieser Regelung wäre eine faktische Absicherung der Dokumentationspflicht des Abschlussprüfers.[232] Eine weitere Problematik im Rahmen der Externen Rotation stellt das Erfordernis der Herstellung einer guten Gesprächsbasis und eines guten Vertrauensverhältnisses zwischen Prüfer und zu prüfendem Unternehmen dar. Ein solches Vertrauensverhältnis ist für eine effiziente Prüfung unerlässlich. Außerdem wird dadurch gewährleistet, dass Fehler bei der Erstellung des Jahresabschlusses erkannt werden bzw. aufgrund von Gesprächen vor der Erstellung des Jahresabschlusses überhaupt nicht gemacht werden.[233]

Eine weitere Schwachstelle der Externen Rotation stellen die damit verbundenen Schwierigkeiten für die Wirtschaftsprüferbranche generell dar. Zum einen betrifft das die Personalplanung, die bei einer Externen Rotation um einiges schwieriger zu gestalten ist. Zum anderen kann der Verlust mehrerer Mandate aufgrund zeitlicher Limitierung der Prüfaufträge den Wirtschaftsprüfer in wirtschaftliche Turbulenzen bringen, was wiederum auch dessen Angestellte trifft.[234]

Umstritten war auch, ob sich die ursprüngliche österreichische Regelung der Externen Rotation – die jedoch ohnehin nie zur Anwendung gelangte – immer nur auf eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bezog oder auch andere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, mit einem ähnlichen Gesellschafter- und Ge-

---

[231] Vgl. Gelter, M.: Die ökonomische Diskussion um die Prüferrotation, RWZ 2001, 332.

[232] Vgl. Doralt, W.: Haftung der Abschlussprüfer 51.

[233] Vgl. Bertl R./Mayer L.: Maßnahmen zur Verbesserung der Qualität der Jahresabschlussprüfung, RWZ 2001, 339.

[234] Vgl. Gelter, M.: Die ökonomische Diskussion um die Prüferrotation, RWZ 2001, 332.

schäftsführerkreis wie die aufgrund der Mandatsdauer ausgeschlossene Gesellschaft, umfasste. Unklar war auch die Behandlung von unter einem Netzwerk zusammengefassten Gesellschaften. Nach herrschender Ansicht erfasst die Externe Rotation diese zwei Fallgruppen jedoch nicht.[235]

Schließlich wurden auch verfassungsrechtliche Bedenken gegen die Externe Rotation angemeldet. Begründet wurden diese damit, dass Wirtschaftprüfungsgesellschaften, die eine bestimmte Anzahl an Prüfungsaufträgen von einem Jahr auf das nächste Jahr jählings verlieren, obwohl diese ordnungsgemäß und unter Einhaltung sämtlicher Gesetze, Richtlinien und Berufsstandards durchgeführt wurden, beträchtliche Umsatzeinbußen hinnehmen müssen.[236]

Bei einer Gesamtbetrachtung der Externen Rotation lässt sich jedenfalls feststellen, dass diese gemäß den oben genannten Ausführungen für die Qualität der Abschlussprüfung eher kontraproduktiv zu sein scheint und daher abzulehnen ist. Diese Vermutung wird auch durch Untersuchungen bestätigt, wonach die Fehleranfälligkeit bei Abschlussprüfungen in den ersten Jahren nach Übernahme des Prüfungsmandats signifikant höher sind als bei Prüfungen in späteren Jahren.[237] Ebenso wurde festgestellt, dass bei Unternehmen, die erst kurz zuvor den Abschlussprüfer gewechselt haben, vermehrt Betrugsfälle auftraten.[238]

---

[235] Vgl. Nowotny, C./Gelter, M.: Die Prüferrotation nach dem FMAG, RWZ 2001, 326.

[236] Vgl. Bertl R./Mayer L.: Maßnahmen zur Verbesserung der Qualität der Jahresabschlussprüfung, RWZ 2001, 340.

[237] Vgl. Forster, K.: Abschlussprüfung nach dem Regierungsentwurf des KonTraG, WPg 1998, 49.

[238] Haller, A./Reitbauer, S.: Obligatorische externe Rotation – ein gewagter Weg zur Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, RWZ 2003, 151.

3.2.4.2.2 Die Interne Rotation

Die Idee zur Internen Rotation entstand aus der Überlegung heraus, die Qualität der Jahresabschlussprüfung mit weniger einschneidenden Maßnahmen zu sichern. Vor allem wollte man aber bei der Suche nach einem geeigneten Surrogat für die praxisfremde Externe Rotation weiterhin das Ziel im Auge behalten, die Gefahr einer Betriebsblindheit und einer gewissen „Laxheit" bei der Prüfung aufgrund der Routine in hohem Maße auszuschließen. Im Zuge der Umsetzung der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie im Rahmen des GesRÄG 2005 führte Österreich für börsennotierte und sehr große Gesellschaften die Rotationspflicht ein. Art 42 Abs. 2 der EU-Abschlussprüferrichtlinie sieht demnach vor, dass der für die Durchführung der Abschlussprüfung im Auftrag der Prüfungsgesellschaft verantwortliche Partner[239] spätestens sieben Jahre nach dem Datum seiner Bestellung ausgewechselt werden und mindestens zwei Jahre aussetzen muss. Interessant ist, dass eine einjährige Unterbrechung die Zählung der testierten Abschlüsse nicht beeinflusst. Die Zählung beginnt erst neu zu laufen, wenn der Prüfer zwei unmittelbar aufeinander folgende Geschäftsjahre hindurch pausiert.[240] Für mittelgroße und große Ge-

---

[239] Zu beachten ist, dass Partner gemäß Art. 2 Z 16 EU-Abschlussprüfer-Richtlinie ist/sind:

a) *der/die Abschlussprüfer, der/die nach Bestimmung durch eine Prüfungsgesellschaft für ein bestimmtes Mandat vorrangig für die Durchführung der Abschlussprüfung im Auftrag der Prüfungsgesellschaft verantwortlich ist/sind, oder*
b) *im Fall einer Konzernprüfung mindestens der/die Abschlussprüfer, der/die nach Bestimmung durch eine Prüfungsgesellschaft vorrangig für die Durchführung der Abschlussprüfung auf Konzernebene verantwortlich ist/sind, und der/die Abschlussprüfer, der/die nach Bestimmung vorrangig auf der Ebene größerer Beteiligungsgesellschaften verantwortlich ist/sind, oder*
c) *der/die Abschlussprüfer, der/die den Bestätigungsvermerk unterzeichnet/unterzeichnen.*

[240] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. GP § 271a Abs. 1 Z 4.

sellschaften wird unter Berücksichtigung der Prüfungskontinuität und des zusätzlichen Arbeitsaufwands von der Internen Prüferrotation abgesehen.

Bei genauerer Betrachtung weist die österreichische Bestimmung gemäß § 271 a Abs. 1 Z 4 UGB zwei signifikante Unterschiede zur EU-Abschlussprüfer-Richtlinie auf. Zum einen muss in Österreich ein Prüferwechsel bereits nach fünf Jahren erfolgen, wogegen die Abkühlungsphase ebenfalls 2 Jahre beträgt. Zum anderen bezieht sich in Österreich die Interne Rotation im Falle einer Prüfungsgesellschaft gemäß § 271 a Abs. 1 Z 4 UGB in Verbindung mit Abs. 3 auf den den Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Prüfer und dessen Prüfungsleiter, während die Richtlinienbestimmung auf den für die Durchführung der Prüfung verantwortlichen Partner abzielt. Damit kann in Österreich auch eine Person von der Rotation betroffen sein, die nicht notwendigerweise dem Berufsstand des Wirtschaftsprüfers angehören muss. Gegen diese Rotationsverpflichtung einer solchen Person, die, wie oben erwähnt, nur bei Prüfungsgesellschaften zutrifft, wurden verfassungsrechtliche Bedenken im Sinne des Gleichbehandlungsgrundsatzes vorgebracht.[241]

Interne Rotation bedeutet, wie bereits oben im Vergleich mit der Externen Rotation ausgeführt, dass zwar das prüfende Unternehmen gleich bleibt, aber die konkret prüfende Person bzw. das Prüfungsteam wechseln muss. Befürworter dieses Rotationsprinzips führen an, dass dieses weniger drastische Rotationsprinzip, das sich durch einen kontinuierlichen und partiellen Prüferwechsel auszeichnet, auch der Anforderung nach Stärkung der Unabhängigkeit, Vermeidung der Betriebsblindheit sowie Kontinuität des Prüfungsverfah-

[241] Vgl. Nowotny, C./Gelter, M.: Die Prüferrotation nach dem FMAG, RWZ 2001, 329.

rens genüge tut.[242] Ein wesentlicher Vorteil der Internen Rotation gegenüber der Externen Rotation ist, dass Arbeitspapiere innerhalb einer Prüfungsgesellschaft bedenkenlos weitergegeben werden und der Neuprüfer vom Altprüfer auch die Mitarbeiter übernehmen kann. Somit ist sichergestellt, dass klientenspezifische Ressourcen erhalten bleiben. Dennoch wird dabei oft übersehen, dass auch die Interne Rotation das Hauptproblem der finanziellen Abhängigkeit der Prüfungsgesellschaft vom zu prüfenden Unternehmen nicht entschärfen kann, da die Prüfungsgesellschaft auch weiterhin großes Interesse hat, das Prüfungsmandat so lange wie möglich zu behalten.

Abschließend bleibt noch festzuhalten, dass die Interne Rotation die Verdrängung von Ein-Mann-Prüfungsunternehmen und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften mit nur einem Wirtschaftsprüfer als Gesellschafter vom Markt weiter beschleunigen und zu einer noch stärkeren Ausprägung der oligopolistischen Struktur des Prüfungsmarkts führen wird. Zu begründen ist diese Annahme mit der Tatsache, dass für diese Unternehmen und Gesellschaften die Interne Rotation de facto einer Externen Rotation gleichkommt. Aus besagtem Grund werden Prüfungsmandate tendenziell zu großen Gesellschaften wandern, für die die Interne Rotation nicht zu einem Mandatsverlust führt. Der Prüfungsmandant hat dabei den Vorteil, dass er vom Prüferwechsel kaum tangiert wird, da bei einer Internen Rotation im Rahmen einer großen Prüfgesellschaft der Wechsel reibungsloser abläuft als dies der Fall ist, wenn die Prüfgesellschaft gewechselt werden muss.

---

[242] Vgl. Stefani, U.: Abschlussprüfung, Unabhängigkeit und strategische Interdependenzen – eine ökonomische Analyse institutioneller Reformen zur Steigerung der Prüfungsqualität 24 f.

3.2.4.3 US-amerikanische Rechtslage im Vergleich

Die SEC legt nunmehr fest, dass eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft dann von der Abschlussprüfung ausgeschlossen ist, wenn ein *audit partner* mehr als fünf aufeinander folgende Jahre als *lead partner* oder *concurring partner* an der Prüfung mitgewirkt hat.[243] Unter einem *audit partner* versteht die SEC ein Mitglied des Prüfungsteams *(audit engagement team)* des SEC-registrierten Mandanten bzw. dessen Muttergesellschaft, das Entscheidungsverantwortung in wichtigen Punkten der Prüfung, Rechnungslegung und Berichterstattung trägt. Außerdem gehören zu *audit partnern* auch jene Mitglieder des Prüfungsteams, die im regelmäßigen Kontakt mit dem Management sowie *audit committee* stehen.[244] Als *lead partner* wird jener Partner bezeichnet, der die primäre Prüfungsverantwortung trägt[245], während *concurring partner* jener Partner ist, der für die nochmalige Kontrolle durch die Prüfungsgesellschaft verantwortlich ist.[246] Die Abkühlungsphase, innerhalb derer der Partner weder als *lead partner* noch als *concurring partner* tätig werden darf, beträgt fünf Jahre.

Für andere *audit partner* ist ein Rotationsintervall von sieben Jahren vorgesehen, wobei diese einer Abkühlungsphase von zwei Jahren unterworfen sind.[247]

Bei Anwendung der Regelung zur Internen Rotation wurde ausgeführt, dass die restriktiven Bestimmungen bei kleinen Prüfkanzleien einen Verlust des

---

[243] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(f)(7)(ii).

[244] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(6)(i)(A)(1).

[245] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(f)(7)(ii)(A).

[246] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(f)(7)(ii)(B).

[247] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(6)(i)(B)(2).

Mandates bzw. steigende Prüfungskosten zur Folge haben können. Aus besagtem Grund sieht die SEC eine Ausnahme von der Rotationsbestimmung für Prüfkanzleien mit weniger als fünf der Aufsicht der SEC unterliegenden Mandanten und weniger als zehn Partnern vor, unter der Voraussetzung, dass das PCAOB (*Public Company Accounting Oversight Board)* diese Prüfungskanzleien mindestens alle drei Jahre auf die Einhaltung der Qualitätsstandards überprüft.[248]

Damit ergeben sich im Vergleich zur österreichischen Rotationsbestimmung folgende wesentliche Unterschiede:

- Hinsichtlich des Anwendungsbereiches der Bestimmung fällt auf, dass in Österreich sowohl börsennotierte als auch sehr große Gesellschaften betroffen sind, während in den USA nur SEC-registrierte Gesellschaften tangiert werden.

- In Österreich ist der den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Prüfer sowie der Prüfleiter nach Ablauf des maßgeblichen Zeitraumes auszuwechseln, in den USA müssen jene *audit partner* ersetzt werden, die als *lead partner* bzw. *concurrent partner* tätig waren.

- Das Rotationsintervall beträgt in Österreich und den USA grundsätzlich fünf Jahre, wobei in den USA in Ausnahmefällen ein Intervall von sieben Jahren zulässig ist.

[248] Vgl. 17 C.F.R. § 210.2-01(c)(6)(ii).

- In Österreich ist eine Abkühlphase von zwei Jahren vorgesehen, in den USA sind dagegen fünf Jahre (bzw. zwei Jahre) Prüfungspause vorgeschrieben.

3.2.4.4 Deutsche Rechtslage im Vergleich

Seit dem KonTraG 1998 gibt es in Deutschland ebenfalls eine Rotationsbestimmung. Demnach war zunächst gemäß § 319 Abs. 3 Z 6 dHGB a.F. eine Prüfungsgesellschaft von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, wenn sie bei der Prüfung einen Wirtschaftsprüfer beschäftigt, der bereits in sieben oder mehr Fällen im Laufe der vergangenen zehn Jahre den Bestätigungsvermerk unterzeichnet hat. Verwunderlich ist, dass diese Person nicht nur von der Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks ausgeschlossen war, sondern überhaupt nicht an der Prüfung mitwirken durfte. Von einer Externen Rotation, wie in Österreich vorgesehen war, wurde in Deutschland von Anfang an Abstand genommen.

Mit dem BilReG kam es die Rotationsbestimmung betreffend auch in Deutschland zu einschneidenden Neuerungen. Die neuen und verschärften Bestimmungen zur Internen Rotation sind in § 319a Abs. 1 Nr. 4 dHGB enthalten. Die Verpflichtung zur Internen Rotation wurde hinsichtlich ihres persönlichen Anwendungsbereiches beträchtlich ausgedehnt. Während die Regelung bisher nur für Aktiengesellschaften, die zum Handel in amtlichen Markt zugelassen sind, galt, sind künftig alle kapitalmarktorientierten Unternehmen von der Regelung erfasst.[249] Der Kreis derer, die von der Internen Rotation erfasst sind, bleibt dagegen gleich. Nur jene Prüfer sind betroffen, die den Bestätigungsvermerk unterzeichnet haben. Ebenso hielt man am Ro-

[249] Vgl. Pfitzer, N./Oser, P./Orth, C.: Reform des Aktien-, Bilanz- und Aufsichtsrechts 63.

tationszeitraum von sieben Jahren fest. Darüber hinaus sieht der deutsche Gesetzgeber eine Abkühlungsphase von drei Jahren vor, ehe der betroffene Abschlussprüfer wieder an der Prüfung der zu prüfenden Gesellschaft mitwirken kann.

Die signifikantesten Unterschiede der Bestimmung zur korrespondierenden österreichischen Parallelbestimmung sind im Folgenden kurz dargestellt:

- In Deutschland gilt die Regelung für alle kapitalmarktorientierten Gesellschaften während in Österreich börsennotierte und sehr große Gesellschaften erfasst sind.

- In Deutschland ist von der Rotationsbestimmung nur der den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Prüfer betroffen. In Österreich dagegen wird der den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Prüfer als auch der Prüfungsleiter von der Bestimmung erfasst.

- In Österreich beträgt das Rotationsintervall fünf Jahre, in Deutschland sieben Jahre.

- Deutschland sieht eine Abkühlungsphase von drei Jahren vor, während sich Österreich mit zwei Jahren begnügt.

So wie in Österreich ist auch in Deutschland die Interne Rotation für Ein-Mann-Prüfungsunternehmen bzw. Prüfungsgesellschaften mit nur einem Wirtschaftsprüfer als Gesellschafter gleich bedeutend mit einer Externen Rotation, die den Mandatsverlust für das prüfende Unternehmen bedeutet.

3.2.4.5 Fazit

Fakt ist, dass Österreich mit Einführung der Externen Rotation im internationalen Rechtsvergleich einen unüblichen Weg beschritten hat, der weitgehend abgelehnt wurde und von dem es sich glücklicher Weise noch rechtzeitig abbringen ließ. Wie der Rechtsvergleich im folgenden Abschnitt zeigen wird, hätte auf internationaler Ebene die Einführung der Externen Rotation, welche den Unternehmensorganen teilweise das Recht auf freie Wahl des Abschlussprüfers entzogen hätte und damit am Markt als dirigistische Maßnahme aufgefasst worden wäre, wohl eine massive Beschädigung des Ansehens des Wirtschaftsstandorts Österreich bedeutet, da ausländische Investoren diese Bestimmung als Überregulierung empfunden hätten.[250]

Trotz der oben angesprochenen bevorstehenden Konzentration am Markt zugunsten großer Prüfungsgesellschaften und der korrespondierenden Verdrängung einer beträchtlichen Anzahl von kleinen und mittelgroßen Kanzleien und der weiterhin bestehenden Gefahr der finanziellen Abhängigkeit vom Prüfungsmandanten, scheint daher in Anbetracht eines erforderlichen Prüferwechsels die Interne Rotation für Österreich die beste Lösung zu sein.

---

[250] Vgl. Gröhs, B./Bramerdorfer, N.: „Vertrauen in die Abschlussprüfung“: Was kann der Gesetzgeber dazu beitragen?, ecolex 2004, 5.

4. Bestellung des Abschlussprüfers im Lichte des Unabhängigkeitserfordernisses und die Folgen des Honorardumpings

4.1. Die Bestellung des Abschlussprüfers

Gemäß Art. 37 Abs. 1 der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie wird der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft von der Aktionärshauptversammlung bzw. Gesellschafterversammlung des geprüften Unternehmens bestellt. Die Mitgliedsstaaten können gemäß Abs. 2 auch davon abweichende Bestellungsalternativen zulassen, wenn diese darauf abzielen, die Unabhängigkeit des Prüfers oder der Prüfungsgesellschaft von den an der Geschäftsführung beteiligten Mitgliedern des Verwaltungsorgans oder Leitungsgremiums des geprüften Unternehmens zu gewährleisten.

Der österreichische Gesetzgeber wird in diesem Punkt den Anforderungen auf europäischer Ebene grundsätzlich gerecht. Der Abschlussprüfer wird nach österreichischem Recht gemäß § 270 Abs.1 UGB von den Gesellschaftern vor Ablauf des betreffenden Geschäftsjahres gewählt. Den Abschlussprüfer des Konzernabschlusses wählen die Gesellschafter des Mutterunternehmens. Ist das Unternehmen aufsichtsratspflichtig, so hat dieser eine Empfehlung über die Bestellung des Abschlussprüfers abzugeben. Nach erfolgter Wahl hat der Aufsichtsrat unverzüglich den Prüfungsauftrag zu erteilen. Falls kein Aufsichtsrat besteht, ist die Pflicht vom Vorstand wahrzunehmen. Zwar könnte an dieser Stelle eingewendet werden, dass im Gleichschritt mit der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie die Gesellschafter die Bestellung des Abschlussprüfers vornehmen müssten, dennoch scheint dem Zweck der europäischen Norm mit der österreichischen Bestimmung hinreichend genüge getan

zu sein, da die Entscheidung über die Person des Prüfers jedenfalls bei den Gesellschaftern liegt, auch wenn streng genommen der Abschlussprüfer nicht von den Gesellschaftern bestellt wird.[251]

Vom Gesetzgeber wird nunmehr klargestellt, dass zumindest auch das Prüfungshonorar für das Mandat mit dem Aufsichtsrat zu vereinbaren ist, dessen Höhe bestimmbar (objektiv nachvollziehbar) sein muss.[252]

Ein unabdingbares Kriterium für eine unbefangene Prüfung ist die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vom Vorstand, da der zu prüfende Abschluss unter der Verantwortung des Vorstands erstellt wird. Deshalb wurde mit dem GesRÄG 2005 § 270 Abs.1 UGB dahingehend verschärft, dass vor Erstattung des Vorschlages für die Wahl des Abschlussprüfers sowie vor der Wahl durch die Gesellschafter eine nach Leistungskategorien gegliederte Aufstellung über die für das vorangegangene Geschäftsjahr von der Gesellschaft erhaltenen Gesamteinnahmen vorzulegen (der Abschlussprüfer hat also dem Aufsichtsrat sämtliche der Gesellschaft in dem der Prüfung vorausgehenden Geschäftsjahr in Rechnung gestellten Honorarnoten aufzuschlüsseln, und zwar zumindest getrennt nach Prüfungs- und Nicht-Prüfungsleistungen)[253] und über seine Einbeziehung in ein gesetzliches Qualitätssicherungssystem (wie z.B. dem Peer-Review-System des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer, das bereits verpflichtend in die berufsrechtlichen Bestimmungen übernommen wurde) zu berichten sowie alle Umstände darzulegen, die die Besorgnis einer Befangenheit begründen könnten.[254] Wie bereits in Kapi-

---

[251] Vgl. Gelter, M.: EU-Abschlussprüfer-Richtlinie: Perspektiven und Umsetzung, in: Gruber, M./Harrer, F.: Aktuelle Probleme der Abschlussprüfung 40.

[252] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. Artikel IV § 270 Abs.1 HGB.

[253] So auch schon die bisherige Praxis in Anwendung von Regel 76 des Österreichischen Corporate Governance Kodex.

[254] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22. Artikel IV § 270 Abs.1 HGB.

tel 3.1.4 erläutert, wurde im Rahmen des GesRÄG 2005 verabsäumt, auch die verpflichtende Offenlegung sämtlicher Umsätze des Abschlussprüfers in diese Bestimmung aufzunehmen. Nur unter dieser Voraussetzung wäre es möglich, einen definitiven Schluss auf die wirtschaftliche Abhängigkeit des Abschlussprüfers vom Prüfungsmandanten zu ziehen.

Bemerkenswert ist, dass diese Informationen nicht nur dem Aufsichtsrat vorzulegen sind, sondern vom Aufsichtsrat jedenfalls vor der Wahl des Abschlussprüfers auch an die Hauptversammlung (Generalversammlung) weiterzuleiten bzw. unmittelbar den Gesellschaftern zu erteilen sind, wenn kein Aufsichtsrat besteht.[255]

Neben den Ausschlussgründen nach § 271 Abs. 2 UGB sind noch weitere Sachverhalte (z.B. Verwandtschaft oder Freundschaft zwischen Vorstand und Abschlussprüfer) denkbar, die Zweifel an der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers rechtfertigen können. Auch darüber muss der Aufsichtsrat informiert werden, um dadurch die Möglichkeit zu erhalten, solche Umstände bei der Erstattung seines Vorschlages mit einzubeziehen. Durch die vom Abschlussprüfer zu Verfügung gestellten Informationen soll es dem Aufsichtsrat ermöglicht werden, seinen Vorschlag zu dessen Bestellung möglichst unbeeinflusst vom Vorstand zu treffen, um den hohen Anforderungen an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gerecht werden zu können. Die Informationen, die vom Abschlussprüfer sowohl mündlich als auch schriftlich erteilt werden können, sind auch an die Hauptversammlung weiterzuleiten. Im Fall, dass keine Aufsichtsratspflicht besteht, sind die Informationen direkt den Gesellschaftern zu erteilen. [256]

---

[255] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22.GP Artikel IV Artikel IV § 270 Abs.1 HGB.

[256] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22.GP Artikel IV Artikel IV § 270 Abs.1 HGB.

Weiters ist dem Aufsichtsrat über die Einbeziehung in ein Qualitätssicherungssystem Bericht zu erstatten. Dazu zählen derzeit sowohl die Teilnahme an dem mittlerweile durch das Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG)[257] gesetzlich vorgeschriebenen Qualitätssicherungssystem als auch für die Zeit bis zum Ablauf der Übergangsvorschriften des A-QSG die Teilnahme an einem auf freiwilliger Basis erfolgenden System (System des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer).[258] Der Wirtschaftsprüfer hat neben der Einbeziehung in das Qualitätssicherungssystem nach A-QSG dem Aufsichtsrat auch über den jeweiligen Verfahrensstand zu berichten, insbesondere das Datum der Bescheinigung und deren Dauer.[259]

Die materielle Verschärfung des § 270 Abs. 1 UGB ist im Hinblick auf die Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und auch im Vorgriff auf die Prüferrichtlinie der EU zu verstehen.[260]

Zu hinterfragen ist im Zusammenhang mit dieser Bestimmung der Zeitpunkt der Wahl des Abschlussprüfers. Laut Gesetzgeber muss der Abschlussprüfer vor Ablauf jenes Geschäftsjahres erfolgen, auf das sich seine Prüfungstätigkeit erstreckt. In der Wirtschaftsprüferpraxis ist es üblich, dass die Gesellschafter diesen zeitlichen Rahmen voll ausschöpfen und regelmäßig erst in der letzten Hauptversammlung (Generalversammlung) des jeweiligen Geschäftsjahres den Abschlussprüfer bestellen. Hinsichtlich der Tatsache dass eine frühzeitige Wahl und Beauftragung des Abschlussprüfers im Interesse einer ordnungsgemäßen Planung, Vorbereitung und Ausführung der Prüfung

---

[257] Siehe dazu ausführlich Abschnitt III.2.

[258] Siehe dazu Abschnitt IV.3.

[259] Vgl. Chini L./Reiter R./Reiter R.: Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz 72.

[260] Vgl. Bischof, S.: Anhangangaben zu den Honoraren für Leistungen des Abschlussprüfers, WPg 2006, 11.

ist,[261] ist es offensichtlich, dass diese Vorgehensweise negative Auswirkungen auf die Qualität der Abschlussprüfung haben kann. Aus diesem Grund zieht der Autor den Schluss, dass eine Vorverlegung der Prüferbestellung auf einen Zeitpunkt vor Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres angebracht ist. Im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung von Banken ist diese Notwendigkeit bereits erkannt und in § 63 Abs. 1 BWG normiert worden.

4.2. Honorardumping und seine Folgen

Die in § 270 Abs.1 UGB neu eingefügte Bestimmung einer verpflichtenden Aufstellung der von der zu prüfenden Gesellschaft erhaltenen Einnahmen nach Leistungskategorien fand vor dem der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers abträglichen Hintergrund statt, dass das für die Prüftätigkeit verrechnete Entgelt im Vergleich zu den anderen an die Gesellschaft erbrachten Leistungen in einem zu geringen Verhältnis stand. So war es in der Wirtschaftsprüferpraxis lange Zeit Usus, dass Abschlussprüfer durch Dumpingangebote den Zuschlag für die Abschlussprüfung erhielten und sich auf diese Weise „Zutritt“ in die zu prüfende Gesellschaft verschafften und sich so weitere, weitaus lukrativere Aufträge, meist im Bereich der betriebswirtschaftlichen Beratungstätigkeit, sicherten. Verantwortlich für das Honorardumping ist demzufolge das Marktverhalten der Wirtschaftsprüfer selbst. Es wird sogar von Fällen berichtet, in denen die Abschlussprüfungen zum Nulltarif durchgeführt wurden.[262] Obwohl die Beauftragung eines Abschlussprüfers zu unangemessen niedrigen Honorarbedingungen eine Haftung der Aufsichtsratsmit-

---

[261] Vgl. Lechner, E. in Straube, § 270 RZ 3.

[262] Vgl. Richter, M.: Abschlussprüfungen als Vertrauensgüter – Konsequenzen für die Regulierung des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer, in: Altenburger, O.: Reformbedarf bei der Abschlussprüfung – Umstrittene Rückstellungen, 50.

glieder nach sich ziehen kann, vermochte man das Problem nie in den Griff zu bekommen.

Aus oben geschilderter Problematik ergibt sich als unumstößliche Determinante für die Qualität der Abschlussprüfung und Unabhängigkeit des Abschlussprüfers das Erfordernis einer isolierten Honorargestaltung der Abschlussprüfung der Höhe und Art nach. Eine ausreichende Qualität der Abschlussprüfung kann nur gewährleistet werden, wenn der Abschlussprüfer dafür ein zumindest kostendeckendes Honorar erhält. Werden dagegen nicht kostendeckende Prüfungshonorare durch Quersubventionierung mit Hilfe von Nicht-Prüfungsaufträgen ermöglicht, kann dem Prüfungsbericht eines solchen Abschlussprüfers kein Vertrauen geschenkt werden.[263] Wenn es nicht gelingt die unangemessen niedrigen Honorare aus der Prüfungstätigkeit durch eine Überfakturierung im Rahmen der Beratungsleistungen zu kompensieren, kann es durch das Honorardumping zudem zu einer drastischen Reduzierung der Prüferstunden kommen. Im Ergebnis ist dann nicht auszuschließen, dass es durch den Honorardruck zu Qualitätsproblemen bei der Abschlussprüfung kommt, weil davon auszugehen ist, dass bei nicht Prüfungskosten deckenden Honoraren nicht sämtliche erforderlichen Prüfungsschritte gesetzt werden bzw. diese nur sehr oberflächlich gesetzt werden. Eine weitere Folge des Honorardrucks ist die Tendenz, unerfahrene und daher billige Arbeitskräfte bei der Prüfung einzusetzen, was sich auch entsprechend negativ auf die Qualität der Abschlussprüfung auswirkt.[264]

---

[263] Vgl. Wiedermann, K.: Die Haftung des Aufsichtsrats bei unangemessenen Prüfungshonoraren, RdW 2004, 323.

[264] Vgl. Richter, M.: Abschlussprüfungen als Vertrauensgüter – Konsequenzen für die Regulierung des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer, in: Altenburger, O.: Reformbedarf bei der Abschlussprüfung – Umstrittene Rückstellungen, 50 f.

Die Problematik der Quersubventionierung kann im Wesentlichen als Fortsatz des in der Literatur sehr beachteten und im sog. *Quasirentenmodell*[265] formalisierten l*ow balling-Phänomens* bezeichnet werden. Ausgangspunkt des Quasirentenmodells ist das bereits aufgeworfene unterpreisige Anbieten der Prüfungstätigkeit durch den Abschlussprüfer im Jahr der Erstprüfung, um das Prüfungsmandat zu erhalten. Dabei nimmt der Abschlussprüfer bewusst in Kauf, dass das Honorar der Erstprüfung unter den Prüfungskosten liegt *(low balling),* was auf mandantenspezifische Start up-Kosten im Jahr der Erstprüfung zurückzuführen ist. Folgeprüfungen sind dagegen kostengünstiger, da in den Folgejahren die Einarbeitungsinvestitionen wegfallen. Somit hat der amtierende Abschlussprüfer einen Kostenvorteil gegenüber potentiellen Konkurrenten, was sich in höheren Prüfungshonoraren in den Folgejahren, die über den eigene Prüfungskosten, aber unter denen der Konkurrenz liegen, niederschlägt; er bezieht sog. *Quasirenten*, die jedoch keinen tatsächlichen ökonomischen Vorteil, sondern lediglich einen Ausgleich des im Erstprüfungsjahr getätigten *low ballings* darstellen. Die im Erstprüfungsjahr getätigte Investition in Form des *low ballings,* welche zur Erlangung des Prüfungsmandats notwendig war, schafft beim Abschlussprüfer das Interesse, das Prüfungsmandat zu behalten, um die einkalkulierten *Quasirenten* der Folgeprüfungen zu beziehen. Der Auftraggeber hat dadurch die Möglichkeit mit der Drohung eines Mandatentzugs wirtschaftlichen Druck auf den Abschlussprüfer auszu-

---

[265] Vgl. etwa Stefani, U.: Abschlussprüfung, Unabhängigkeit und strategische Interdependenzen – eine ökonomische Analyse institutioneller Reformen zur Steigerung der Prüfungsqualität 233 ff.; Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US- amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 122 ff.; Gelter, M.: Zur ökonomischen Analyse der begrenzten Haftung des Abschlussprüfers, WPg 2005, 488 f.; Gelter, M.: Unabhängigkeit, Prüferbestellung und Audit Committee: Ein Vergleich zwischen Österreich und den USA, RWZ 2004, 54 f.; Marten, K./Quick, R./Ruhnke, K.: Wirtschaftsprüfung - Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen 152 ff.

üben, wodurch dieser möglicherweise zu Zugeständnissen bei im Rahmen der Abschlussprüfung auftretenden Meinungsverschiedenheiten bereit sein wird. Im Ergebnis ist daher festzuhalten, dass das Phänomen des *low ballings* die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und somit die Prüfungsqualität beeinträchtigen kann.

Der mit dem Honorarverfall einhergehende Verlust an Prüfungsqualität machte eine Neureglementierung des § 270 Abs.1 UGB durch den Gesetzgeber absolut notwendig, um die Qualität und Verlässlichkeit der Abschlussprüfung zu sichern und damit einen Beitrag zur Erhöhung des Vertrauens in den Finanzmarkt zu leisten.[266] Besonders überzeugend erscheint in diesem Zusammenhang das Postulat des bestimmbaren (objektiv nachvollziehbaren) Honorars. Dadurch ist eine scharfe Abgrenzung des Honorars für die Abschlussprüfung zu Honoraren für andere (Beratungs-)Aufträge möglich.

Damit wird auch der Umsetzung der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie Vorschub geleistet, die auch die Bedeutung angemessener Prüfungshonorare erkannte und in Art. 25 folgendes postuliert, um die oben angesprochene Quersubventionierung der Prüftätigkeit durch andere (Beratungs-)Aufträge zu unterbinden:

---

[266] Im Zusammenhang mit der Änderung des § 270 Abs. 1 UGB ist auch § 92 Abs. 4a AktG (GesRÄG 2005) zu beachten, der folgende Regelung betrifft:

„In Gesellschaften, deren Aufsichtsrat aus mehr als fünf Mitgliedern besteht oder deren Aktien börsennotiert im Sinn des § 65 Abs. 1 Z 8 sind, ist zur Prüfung und Vorbereitung der Feststellung des Jahresabschlusses, des Vorschlags für sie Gewinnverteilung und des Lageberichts ein Prüfungsausschuss zu bestellen. Der Prüfungsausschuss hat insbesondere einen Vorschlag für die Auswahl des Abschlussprüfers zu erstatten und darüber dem Aufsichtsrat zu berichten.“

Analoge Vorschriften enthält § 30g Abs. 4a GmbHG.

Die Mitgliedsstaaten sorgen für eine angemessene Regelung, die gewährleistet, dass die Honorare für Abschlussprüfungen

a) nicht von der Erbringung zusätzlicher Leistungen für das geprüfte Unternehmen beeinflusst oder bestimmt werden;
b) *an keinerlei Bedingungen geknüpft werden dürfen.*

Nichtsdestotrotz wird die Gesetzesänderung nicht in der Lage sein, die Problematik von Dumpingangeboten vollends zu entschärfen, da sich die Neufassung des § 270 Abs. 1 UGB nur auf die Wiederbestellung des Abschlussprüfers bezieht. In der derzeitigen Wirtschaftsprüferpraxis ist es nach wie vor üblich, dass bei der Vergabe eines Prüfmandats der Billigstbieter dem Bestbieter vorgezogen wird. Hinsichtlich zukünftiger Neubestellungen von Abschlussprüfern bleibt abzuwarten, was der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer aus den Vorgaben des Gesetzgebers macht. Es ist davon auszugehen, dass die neue Gesetzeslage zumindest signifikant unterpreisigen Anboten Einhalt gebieten und vom Markt verdrängen wird. Sonst bleibt zu hoffen, dass die neuen Bestimmungen eine tendenzielle Abkehr vom Preiswettbewerb hin zum Qualitätswettbewerb bewirken.

5. Abberufung und Rücktritt des Abschlussprüfers

Die EU-Abschlussprüfer-Richtlinie verlangt gemäß Art. 38 Abs., dass Abschlussprüfer lediglich bei Vorliegen triftiger Gründe abberufen werden können. Beispielhaft wird ausgeführt, dass es sich bei bloßen Meinungsverschiedenheiten über Bilanzierungsmethoden oder Prüfverfahren nicht um einen die Abberufung rechtfertigenden Grund handelt. Überdies wird in Abs. 2 festgehalten, dass das geprüfte Unternehmen und der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft die für die öffentliche Aufsicht zuständigen Stellen über die Abberufung oder den Rücktritt während der Laufzeit des Auftrags in Kenntnis setzen und eine ausreichende Begründung liefern. Durch das Verbot der grundlosen Abberufung des Prüfers oder der Kündigung des Prüfungsauftrags, soll ein Unterdrucksetzen des Prüfers durch eine Drohung mit einer etwaigen Abberufung vermieden werden.[267]

5.1. Abberufung des Abschlussprüfers durch das Gericht

Das österreichische Recht kommt den Anforderungen der Bestimmung der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie größtenteils bereits nach; eine Abberufung des Abschlussprüfers ist nur innerhalb sehr enger Grenzen durch das Gericht nach einem Verfahren nach § 270 Abs. 3 UGB möglich.[268] Mit dem GesRÄG 2005 wurde § 270 Abs. 3 UGB dahingehend abgeändert, dass nunmehr nur noch 5 % (statt bisher 10 %) des Nennkapitals oder anteilig 350.000 Euro

---

[267] Vgl. Gelter, M.: EU-Abschlussprüfer-Richtlinie: Perspektiven und Umsetzung, in: Gruber, M./Harrer, F.: Aktuelle Probleme der Abschlussprüfung, 42.

[268] Dies wurde mit dem GesRÄG 2005 ausdrücklich in § 270 Abs. 1 letzter Satz normiert. Die Bestimmung dient der Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.

(statt bisher 700.000 Euro) durch die Gesellschafter zur Antragstellung auf Bestellung eines anderen Abschlussprüfers durch das Gericht erforderlich sind, wenn dies aus einem in der Person liegenden wichtigen Grund geboten erscheint, insbesondere dann wenn ein Ausschlussgrund nach § 271 Abs. 2 bis 5 UGB oder 271a UGB oder nach anderen bundesgesetzlichen Bestimmungen vorliegt oder sonst die Besorgnis einer Befangenheit besteht.[269] Dabei handelt es sich um einen triftigen Grund, wie er in der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie vorausgesetzt wird. Aufgrund der in § 270 Abs. 3 UGB verwendeten Formulierung „Besorgnis der Befangenheit" ist klar, dass in Fällen, die nicht ausdrücklich von einer Ausschlussnorm erfasst sind, das Gericht Einzelfallabwägungen vorzunehmen hat.[270]

Sofern es sich nicht um Ausschluss- und Befangenheitsgründe handelt, muss der Grund bereits zum Zeitpunkt der Wahl vorgelegen haben.[271] Der Antrag ist unter der Voraussetzung, dass gegen die Wahl des Abschlussprüfers bei der Beschlussfassung Widerspruch erklärt wurde, innerhalb eines Monats nach der Wahl zu stellen. Für den Fall, dass Ausschlussgründe und Befangenheitsgründe erst im Nachhinein hervor- oder eintreten, wurde eine zusätzliche Einmonatsfrist eingeführt. Die Frist beginnt dabei mit dem Zeitpunkt der erlangten Erkenntnis oder mit dem Zeitpunkt, in dem ohne grobe Fahrlässigkeit der Befangenheitsgrund bzw. Ausschlussgrund hätte erkannt werden können, zu laufen. Stellen Aktionäre den Antrag, so haben sie glaubhaft zu machen, dass sie seit mindestens drei Monaten vor dem Tag der Hauptversammlung Inhaber der Aktien sind. Die staatliche Aufsicht kann für eine An-

---

[269] Antragsberechtigt sind gemäß § 270 Abs. 3 außerdem die gesetzlichen Vertreter sowie der Aufsichtsrat.

[270] Vgl. Gelter, M., in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 270 Abs. 3 mit beispielgebenden Judikaten.

[271] Vgl. Gelter, M., in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 270 Abs. 3.

tragstellung ebenfalls von der Einmonatsfrist Gebrauch machen. Nach Erteilung des Bestätigungsvermerks, im Fall einer Nachtragsprüfung nach Ergänzung des Bestätigungsvermerks, kann der Antrag auf Bestellung eines anderen Abschlussprüfers nicht mehr eingebracht werden. Es kann weder eine Nichtigkeits- noch eine Anfechtungsklage wegen eines Verstoßes gegen § 271 Abs. 2 bis 5 UGB oder § 271a UGB erhoben werden.[272]

Da der Gesetzgeber der Rechtsgültigkeit des Jahresabschlusses Vorrang vor der Nichtigkeit des Jahresabschlusses einräumt, wurde im Sinne einer Stärkung der Minderheitenrechte die Verminderung des notwendigen Quorums von Gesellschaftern zur Antragstellung auf Bestellung eines anderen Abschlussprüfers durch das Gericht von bisher 10 % des Nennkapitals oder anteilig 700.000 Euro auf neu 5 % des Nennkapitals oder anteilig 350.000 Euro eingeführt.[273]

Eine Ausnahme der – abgesehen vom Verfahren nach § 270 Abs. 3 UGB – grundsätzlichen Unwiderrufbarkeit des Prüfungsauftrages stellt ein Anwendungsfall des § 270 Abs. 4 UGB dar. Demnach ist eine gerichtliche Abberufung auch dann möglich, wenn der Abschlussprüfer am rechtzeitigen Abschluss der Prüfung verhindert worden ist.

---

[272] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22.GP Artikel IV § 270 Abs. 3 HGB.

[273] Vgl. Chini L./Reiter R./Reiter R.: Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz 77.

5.2. Rücktritt des Abschlussprüfers

Im Einklang mit der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie ist nach österreichischem Recht die Kündigung des Prüfungsauftrages nur aus wichtigem Grund zulässig (§ 270 Abs. 6 UGB).

Ein wichtiger Grund einen einmal übernommenen Auftrag zurückzulegen liegt insbesondere dann vor, wenn gesetzliche Ausschlussgründe nachträglich eintreten.[274] Zudem liegt gemäß § 88 Abs. 4 Z 1 bzw. 2 WTBG ein Kündigungsgrund bei sich nachträglich ergebender Unerfüllbarkeit des Auftrages bzw. bei Verhinderung durch eine Krankheit vor. Ferner ist eine Kündigung des Prüfungsauftrages zulässig, wenn Tatsachen zu Tage treten, die eine Besorgnis der Befangenheit bewirken.[275]

So wie die EU-Abschlussprüfer-Richtlinie weist auch der österreichische Gesetzgeber ausdrücklich darauf hin, dass bloße Meinungsverschiedenheiten zwischen der geprüften Gesellschaft und dem Abschlussprüfer keinen wichtigen Grund im Sinne des § 270 Abs. 6 UGB darstellen. Schwerwiegende persönliche Differenzen können allerdings eine Kündigung des Prüfmandats durch den Abschlussprüfer rechtfertigen.[276] Dadurch wird wohl dem Umstand

---

274 Vgl. Rückle, D. in Vodrazka, K.: Handbuch Bilanz und Abschlußprüfung (HBA), §270 Rz. 119; Gelter, M., in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 270 Abs. 3; Lechner, E. in Straube, HGB § 270 RZ 12.

275 Vgl. Rückle, D. in Vodrazka, K.: Handbuch Bilanz und Abschlußprüfung (HBA), §270 Rz. 119; Gelter, M., in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 270 Abs. 3; Lechner, E. in Straube, HGB § 270 RZ 12.

276 Vgl. Rückle, D. in Vodrazka, K.: Handbuch Bilanz und Abschlußprüfung (HBA), §270 Rz. 119; Lechner, E. in Straube, HGB § 270 RZ 12; Gelter, M., in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 270 Abs. 3; Liebscher, C.: Der Abschlussprüfer – Aufgaben und Haftung 14.

Rechnung getragen, dass in solchen Fällen dem Abschlussprüfer eine Prüfungsdurchführung nicht zumutbar ist. Außerdem wird durch schwerwiegende persönliche Differenzen ohnehin eine Besorgnis der Befangenheit gegeben sein.

6. Die Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen

Um einer unzureichenden Durchführung von Abschlussprüfungen Einhalt zu gebieten verlangt Art. 30 der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie wirksame Sonderuntersuchungen durchzuführen und entsprechende Sanktionen zu setzen. Unbeschadet zivilrechtlicher Haftungsvorschriften sind die Mitgliedsstaaten dazu aufgerufen, wirksame, verhältnismäßige und abschreckende Sanktionen für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften vorzusehen, die sich bei der Durchführung von Abschlussprüfungen nicht an die entsprechenden Vorschriften halten. Weiters sind die Mitgliedsstaaten aufgefordert, die Maßnahmen oder die Sanktionen in angemessener Weise öffentlich zu machen. Als mögliche Sanktion sieht die Richtlinie auch die Möglichkeit des Entzugs der Zulassung vor. Wie nachfolgende Analyse der diesbezüglichen relevanten österreichischen Bestimmungen zeigen wird, ist die Umsetzung der Richtlinie in österreichisches Recht in noch nicht ausreichendem Maße erfolgt.

Zu den Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die für den Abschlussprüfer normierten Ausschlussbestimmungen hat es im österreichischen Schrifttum eine sehr kontroverse Diskussion gegeben. Lange Zeit war die Ansicht vorherr-

herrschend, wonach bei Bestehen eines Ausschlussgrundes nach § 271 Abs. 2 UGB sowohl die Bestellung als auch die hierauf gegründete Prüfung nichtig seien.[277] Andererseits wurden die Nichtigerklärung des Abschlusses und die daraus resultierenden rechtlichen Auswirkungen als zu drastische Rechtsfolge angesehen. Hierauf stützte sich später die Auffassung, dass eine Anfechtbarkeit des Jahresabschlusses und Nichtigerklärung der Prüferbestellung bei der Verwirklichung eines Ausschlusstatbestandes angemessen seien,[278] was der Anforderung nach einer die Rechtssicherheit fördernden Rechtsprechung Rechnung tragen würde. Auch die umgekehrte Auffassung wurde vertreten. Darüber hinaus wurde vereinzelt eine differenzierte rechtliche Behandlung der unterschiedlichen Ausschlussgründe verlangt. Nach Meinung des Autors hätte ein nach Ausschlussgründen abgestuftes Sanktionsmodell nur zu einer weiteren Vergrößerung dieser rechtlichen Gratwanderung geführt und nur noch mehr Fragen aufgeworfen. Dieses Modell konnte sich daher auch nicht durchsetzen. In den letzten Jahren hat in diesem breiten Meinungsspektrum die Ansicht an Bedeutung gewonnen, wonach die Verwirklichung der Ausschlusstatbestände lediglich eine Anfechtung der Prüferbestellung rechtfertigt, die dann zur Beseitigung der später stattgefundenen Feststellung des Jahresabschlusses führt.[279]

Mit dem GesRÄG 2005 verlor die Diskussion an Dynamik. Die der Rechtssicherheit abträgliche Situation wird nun durch eine eindeutige Bestimmung entschärft. Demnach ist die Prüfung von Befangenheit und Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers nach § 271 UGB und 271a UGB nur noch unter der engen Voraussetzung (Ein-Monats-Frist) des außerstreitigen Ersetzungs-

---

[277] Vgl. Liebscher, C.: Der Abschlussprüfer – Aufgaben und Haftung 8.

[278] Vgl. Geirhofer, S.: Der Markt für Abschlussprüfungen in Österreich – Eine empirische Strukturanalyse 124.

[279] Vgl. Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 82.

verfahrens nach § 270 Abs. 3 UGB möglich. Ohne Ersetzungsverfahren kann der Jahresabschluss in keinem Fall für nichtig erklärt werden.[280] Gemäß dem Grundsatz *lex specialis derogat lex generalis* scheidet auch § 202 Abs. 1 Z 2 (bzw. § 199 Abs. 1) AktG als Rechtsgrundlage für eine Nichtigkeit des Jahresabschlusses aus.[281] Überdies kann der Antrag auf Bestellung eines anderen Abschlussprüfers, der in Zukunft auch schon bei geringeren Einleitungsvoraussetzungen möglich sein soll, nach Erteilung des Bestätigungsvermerks nicht mehr gestellt werden.[282]

Das GesRÄG 2005 hat zur Folge, dass in Zukunft das Interesse an der Bestellung des Abschlussprüfers unbeteiligter Dritter am einmal festgestellten Jahresabschluss rechtlich geschützt ist. Sie laufen nun nicht mehr Gefahr durch die nachträgliche Nichtigkeit eines Jahresabschlusses überrascht zu werden und die Rechtsgrundlage für eine Dividendenzahlung zu verlieren.

Dem Wegfall der drohenden Sanktion der Nichtigkeit des Jahresabschlusses und ihre gravierenden Folgen für unbeteiligte Dritte stehen lt. herrschender Meinung im Schrifttum verschärfte Rechtsfolgen für den Abschlussprüfer, dem die Unkenntnis von Ausschlussgründen vorzuwerfen ist, gegenüber. Nach Meinung des Autors ist diese Ansicht jedoch nur bedingt zutreffend. Es gibt nun zwar eine eindeutige gesetzliche Regelung hinsichtlich des Entfalls des Prüfungshonorars und strengere Haftungsbestimmungen,[283] wenn ein

---

[280] Gemäß § 268 Abs. 1 hindern die Gültigkeit der Prüfung nur Umstände, die in einem Ersetzungsverfahren geltend gemacht wurden (und zu einer Bestellung eines anderen Abschlussprüfers führten); Siehe dazu Kapitel 1 in diesem Abschnitt.

[281] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22.GP Artikel IV § 270 Abs. 3 HGB.

[282] Vgl. Dorda, C./Aigner, A.: Wesentliche Neuerungen des geplanten GesRÄG 2005, ecolex 2005, 129.

[283] Festzuhalten ist, dass schon nach bisher herrschender Meinung ein Entfall des Prüfungshonorars für den ausgeschlossenen Abschlussprüfer, vorgesehen war (Nowotny,

Abschlussprüfer trotz Kenntnis oder grob fahrlässiger Unkenntnis seiner Ausgeschlossenheit handelt, jedoch fällt mit der neuen Gesetzeslage der Schadensersatzanspruch in unbestimmter Höhe seitens des zu prüfenden Unternehmens gegen den Abschlussprüfer für jene Kosten weg, die entstanden sind, wenn aufgrund des nichtigen Jahresabschlusses ein neuer Prüfer zu bestellen war, da nach neuer Rechtsprechung dem Bestand des Jahresabschlusses Vorzug gegeben wird und es für eine Bestellung eines Ersatzprüfers keine Notwendigkeit mehr gibt.[284]

6.1. Entfall des Prüfungshonorars für den ausgeschlossenen Abschlussprüfer

§ 271 Abs. 6 UGB stellt für den Fall eines Verstoßes gegen § 271 UGB oder § 271a UGB nun ausdrücklich fest, dass dem ausgeschlossen Abschlussprüfer für dennoch erbrachte Leistungen kein Entgelt gebührt. Aus der Wendung *„dennoch erbrachte Leistungen“* ergibt sich, dass ein Honoraranspruch für die vom Abschlussprüfer erbrachte Tätigkeit besteht, solange kein Ausschlussgrund vorgelegen ist oder er vom Vorliegen eines solchen Grundes nicht wissen konnte.[285] Diese Bestimmung kann aus Sicht des Verfassers jedoch nur als eine die schon bisher geltende Gesetzeslage klarstellende Vorschrift angesehen werden, da in Anwendung von § 879 ABGB ein Vertrag als nichtig zu qualifizieren ist, wenn er gegen ein gesetzliches Verbot verstößt. Schon alleine aus diesem Grund ist ein Vertrag zwischen dem Auftraggeber der Prü-

---

C.: Kein Honoraranspruch des befangenen Abschlussprüfers, RdW 1992, 330; Bertl, R./Fraberger, F.: Rechtsfolgen der Prüfung des Jahresabschlusses durch ausgeschlossene Prüfer, RWZ 2001, 25).

[285] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22.GP, Artikel IV § 271 Abs. 6 HGB.

fung und dem gegen § 271 UGB oder 271a UGB verstoßenden Abschlussprüfer nichtig und die Rechtsgrundlage für den Honoraranspruch hinfällig.[286]

Nach Meinung des Autors wird die Gültigkeit der Prüfung des Jahresabschlusses trotz Feststellung durch einen ausgeschlossenen Prüfer gemäß § 268 UGB in Zukunft Grundlage für bereicherungsrechtliche Ansprüche gemäß § 1431 ABGB sein, da sich die geprüfte Gesellschaft die Aufwendungen für den Abschlussprüfer erspart. Unter dem Gesichtspunkt, dass nach neuer Gesetzeslage der ausgeschlossene Prüfer nunmehr zwar keinen Honoraranspruch mehr für seine erbrachte Leistung hat, der „neue“ § 268 UGB jedoch bereicherungsrechtliche Klagen nach sich ziehen kann, scheint es geboten, hinsichtlich dieser Problematik weitere legistische Maßnahmen zu ergreifen, um auch bereicherungsrechtlichen Rückforderungsansprüchen die Argumentationsgrundlage zu entziehen. Obwohl die Erläuterung des § 271 Abs. 6 UGB[287] dargelegte Problematik erkannt hat und explizit darauf hinweist, *dass im Sinn effektiver Sanktionen bei gleichzeitigem Bestand des Jahresabschlusses* bereicherungsrechtliche Ansprüche nicht bestehen sollen, hat der Gesetzgeber keine klarstellenden gesetzlichen Vorkehrungen getroffen, die diese ausdrücklich ausschließen.

---

[286] Siehe dazu auch Nowotny, C.: Kein Honoraranspruch des befangenen Abschlussprüfers, RdW 1992, 330; Bertl, R./Fraberger, F.: Rechtsfolgen der Prüfung des Jahresabschlusses durch ausgeschlossene Prüfer, RWZ 2001, 25.

[287] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22.GP, Artikel IV § 271 Abs. 6 HGB; vgl. auch Vgl. Gelter, M., in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 271 Abs. 6, der ferner aufgrund von Widersprüchen zwischen der Regierungsvorlage und dem Gesetz hinsichtlich des Ausmaßes der Fahrlässigkeit bei bereicherungsrechtlichen Ansprüchen für eine völlige Außerachtlassung der Materialien plädiert.

Bei nachträglichem Eintritt oder erkennbar werden eines Ausschlussgrundes (z.B. Anteilserwerb) soll dem Abschlussprüfer erst ab diesem Zeitpunkt kein Entgelt mehr gebühren.[288]

6.2. Unbeschränkte Haftung des ausgeschlossen Abschlussprüfers

Der Abschlussprüfer haftet gemäß § 275 UGB im Falle vorsätzlich oder fahrlässig begangener Pflichtverletzungen gegenüber der geprüften Gesellschaft und gegenüber verbundenen Unternehmen.

Nachdem die weit reichende Rechtsfolge einer Nichtigkeit des Jahresabschlusses im Interesse der Rechtssicherheit des geprüften Unternehmens gesetzlich ausgeschlossen wird, waren im Gegenzug, wie bereits oben angeführt, Maßnahmen notwendig, für den Abschlussprüfer Anreize zu schaffen, die dessen Interesse erhöhen, nur Aufträge anzunehmen, deren Bestellungsvoraussetzungen er auch erfüllt. Daran knüpft auch der mit dem GesRÄG 2005 zu § 275 Abs. 2 UGB neu hinzugefügte Satz an, wonach einem Abschlussprüfer, der in Kenntnis oder in grob fahrlässiger Unkenntnis seiner Ausgeschlossenheit gehandelt hat, kein Haftungsprivileg zugute kommt.[289]

Um allen negativen Eventualitäten vorzubeugen, wird empfohlen, die Auftragsannahme und das Nichtvorliegen von Ausschluss- und Befangenheitsgründen zu dokumentieren und so einen etwaigen Entfall von Haftungsbe-

---

[288] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22.GP, Artikel IV § 271 Abs. 6 HGB; Gelter, M., in Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz, § 271 Abs. 6.

[289] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22.GP, Artikel IV § 275 Abs. 2; siehe dazu ausführlich Kapitel 6 in diesem Abschnitt.

schränkungen zu vermeiden, da in einem solchen Fall das Vorliegen einer grob fahrlässigen Unkenntnis der Ausgeschlossenheit nicht mehr zu rechtfertigen sein wird.[290]

Da Haftungsfolgen nach Ansicht des Verfassers mit Sicherheit den wesentlichsten Anreiz für das standesgemäße Wohlverhalten des Abschlussprüfers im Rahmen der Abschlussprüfung darstellen, ist davon auszugehen, dass eine drohende unbeschränkte Haftung ausreichend Abschreckungspotential besitzt, um etwaigem Zuwiderhandeln wirksam zu begegnen.

6.3. Berufsrechtliche Sanktionen

Gemäß § 119 WTBG ist im Rahmen des Disziplinarverfahrens als Strafe eine Verwarnung bzw. Geldbuße zu verhängen. § 120 WTBG sieht einen Katalog von Berufsvergehen vor, die, wenn nicht mit einer Verwarnung das Auslangen gefunden wird, mit Geldbußen bis zu 7.268 Euro bzw. bei Verursachung schwerer Schäden mit Geldbußen bis zu 14.536 Euro zu ahnden sind. Ein Entzug der Berufsbefugnis aufgrund berufsrechtlicher Verfehlungen ist im WTBG als Sanktion nicht vorgesehen.[291]

---

[290] Vgl. Chini L./Reiter R./Reiter R.: Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz 117.

[291] Siehe dazu auch Abschnitt III.1.

6.4. Kritische Würdigung

Weder die gesellschaftsrechtlichen noch die berufsrechtlichen Maßnahmen des österreichischen Gesetzgebers scheinen unter Berücksichtigung der europarechtlichen Anforderungen ausreichend Abschreckungspotenzial zu haben, um einer etwaigen unzureichenden Durchführung von Abschlussprüfungen Einhalt zu gebieten. Gesellschaftsrechtlich wird zwar reglementiert, dass gegebenenfalls der Verlust des Honoraranspruches und die Aufhebung der Haftungsgrenzen in Betracht kommen, doch wird das Verfahren nach § 270 Abs. 3 UGB zur Entfernung des bereits bestellten, aber befangenen Prüfers als bedenklich erachtet. Einerseits werden die engen zeitlichen Voraussetzungen dieses Verfahrens kritisiert, andererseits der eingeschränkte Kreis der antragsberechtigten Personen.[292]

Zahnlos sind auch die berufsrechtlichen Sanktionen des österreichischen Gesetzgebers. Die vorgesehene Geldbuße von bis zu 7.268 Euro bzw. 14.536 Euro ist im Lichte des Postulats der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie wirksame, verhältnismäßige und abschreckende Sanktionen für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die sich bei der Durchführung von Abschlussprüfungen vorschriftswidrig verhalten, zu verhängen, wenig überzeugend. Gegenüber der Anforderung der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie fehlt auch eine entsprechende Vorschrift, die in Fällen außerordentlicher berufsrechtlicher Verfehlungen, die Möglichkeit des Entzugs der Berufsberechtigung als Sanktion vorsieht. Bei schweren und wiederholten gesetzlichen bzw. berufsständischen Vergehen sollte daher jedenfalls eine Ausweitung des berufsrechtlichen Strafrahmens in Form einer deutlichen Anhebung der Geld-

---

[292] Vgl. Gelter, M.: EU-Abschlussprüfer-Richtlinie: Perspektiven und Umsetzung, in: Gruber, M./Harrer, F.: Aktuelle Probleme der Abschlussprüfung, 57.

bußen in Betracht gezogen werden, an dessen Ende als ultima ratio sogar der Entzug der Berufsberechtigung stehen kann.

Außerdem ist im österreichischen Recht entgegen den Bestimmungen der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie auch nicht vorgesehen, dass Maßnahmen oder Sanktionen gegen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, in angemessener Weise öffentlich bekannt gemacht werden.

7. Die Abschlussprüferhaftung

Die Ausgestaltung der Bestimmungen zur Abschlussprüferhaftung stellt einen mittelbaren Beitrag zu Sicherung der Qualität der Abschlussprüferhaftung dar. Der Abschlussprüferhaftung kann eine Anreizfunktion zugesprochen werden, die Qualität der Abschlussprüfung zu heben, um nicht Gefahr zu laufen für Haftungen herangezogen zu werden.

Die EU-Abschlussprüfer-Richtlinie sieht noch keine Bestimmung hinsichtlich der Haftung des Abschlussprüfers vor. In Art. 31 wird aber festgehalten, dass die Kommission noch vor Ende 2006 einen Bericht über die Auswirkungen der derzeitigen nationalen Haftungsregelungen für Abschlussprüfungen auf den europäischen Kapitalmärkten und auf die Versicherungsbedingungen für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, einschließlich einer objektiven Analyse der Begrenzungen für finanzielle Haftungen, vorlegen soll. Abhängig vom Ergebnis dieses Berichtes sollen im Zuge dessen Empfehlungen an die Mitgliedsstaaten erfolgen. Im Folgenden wird die österreichische Regelung zur Haftung des Abschlussprüfers dargestellt. Auch die Struktur der Haftpflichtversicherung für Abschlussprüfer soll kurz erläutert werden.

7.1. Die Haftung gegenüber der geprüften Gesellschaft und verbundenen Unternehmen

Gemäß § 275 Abs. 2 UGB ist der Abschlussprüfer zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung verpflichtet. Verletzt er vorsätzlich oder fahrlässig diese Pflicht, ist er der Gesellschaft und, wenn ein verbundenes Unternehmen geschädigt worden ist, auch diesem zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet. Daraus ergibt sich, dass das UGB nur die Haftung des Abschlussprüfers gegenüber der Gesellschaft und gegenüber verbundenen Unternehmen regelt.

Nach bisher geltender Gesetzeslage gab es Haftungshöchstgrenzen, die in Abhängigkeit vom Verschuldensgrad unterschiedlich hoch angesetzt wurden. So begrenzte § 275 Abs. 2 UGB a.F. die Haftung des Abschlussprüfers pro Prüfung auf 2 Mio. Euro bzw. 4 Mio. Euro bei der Prüfung börsennotierter Gesellschaften. Bei grober Fahrlässigkeit war der jeweils fünffache Betrag anzusetzen, womit die Haftungsobergrenze bei 10 Mio. Euro bzw. 20 Mio. Euro bei notierten Aktiengesellschaften lag.

Erhebungen auf dem Versicherungsmarkt haben jedoch ergeben, dass weder das unterschiedliche Risiko eines mit leichter und grober Fahrlässigkeit verursachten Fehlers noch die Größe des vom Abschlussprüfer geprüften Unternehmens in die Prämienberechnung der Haftpflichtversicherer Eingang finden. Die Differenzierung beim Verschuldensgrad und die Verfünffachung der Haftung bei grober Fahrlässigkeit hatte eine beträchtliche Verteuerung der Abschlussprüfung zur Folge. Aus diesem Grund wurde im Zuge des GesRÄG 2005 der § 275 Abs. 2 UGB dahingehend überarbeitet, dass die Haftungshöchstgrenzen nun für den Bereich der Fahrlässigkeit einheitlich festgesetzt

sind.[293] Positiver Nebeneffekt dieser Entscheidung ist sicherlich auch die Tatsache, dass nach neuer Gesetzeslage die oftmals schwierige Qualifizierung der Schwere des Verschuldens hinfällig ist.

Umso mehr hängt dafür die Anwendung und das Ausmaß der Haftungsbeschränkung weiterhin von der im Zuge des GesRÄG 2005 modifizierten Determinante der Größe des Unternehmens ab. So soll in Zukunft das unterschiedliche Haftungsrisiko, je nach Größe des geprüften Unternehmens unter Anwendung unterschiedlicher Haftungshöchstbeträge, differenzierter als bisher berücksichtigt werden. Demnach stellt der „neue“ § 275 Abs. 2 UGB bei der Staffelung der Haftungshöchstbeträge ausschließlich auf Größenklassen ab. Dabei können einerseits die Größenkriterien des § 221 UGB sowie die zwei darüber liegenden Größenklassen, die „sehr große“ und die „besonders große“ Gesellschaft herangezogen werden. Dementsprechend werden vier Abstufungen des Haftungshöchstbetrages vorgesehen. Bei der Prüfung einer kleinen oder mittelgroßen Gesellschaft ist die Ersatzpflicht lt. neuer Gesetzeslage bei Fahrlässigkeit mit 2 Mio. Euro, bei der Prüfung einer großen Gesellschaft mit 4 Mio. Euro begrenzt. Die Ersatzpflicht bei Fahrlässigkeit bei der Prüfung einer sehr großen Gesellschaft kann einen Haftungshöchstbetrag von bis zu 8 Mio. Euro, bei der Prüfung einer besonders großen Gesellschaft von bis zu 12 Mio. Euro erreichen.

Dabei ist bei der Prüfung eines Konzernabschlusses auf die Größen in der Konzernbilanz oder in der Konzerngewinn- und Verlustrechnung abzustellen.[294]

---

[293] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22.GP, Artikel IV § 275 Abs. 2.

[294] Vgl. Chini L./Reiter R./Reiter R.: Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz 116.

Die Haftungsbeschränkungen gelten gemäß § 275 Abs. 2 UGB nicht für Abschlussprüfer, die in Kenntnis oder grob fahrlässiger Unkenntnis ihrer Ausgeschlossenheit, geprüft haben. In diesen Fällen trifft den Abschlussprüfer eine unbeschränkte Haftung.

Während gemäß § 275 Abs. 4 UGB die vertragliche Vereinbarung einer niedrigeren Haftung ebenso verboten ist wie ein vollkommener Haftungsausschluss ist die Vereinbarung einer höheren Haftungsgrenze sehr wohl zulässig, auch wenn es in der Praxis eher schwierig sein wird, eine derartige Vereinbarung mit einem Abschlussprüfer zu erzielen.[295] Aus Sicht des Autors ist es wünschenswert, die Möglichkeit der Vereinbarung einer höheren Haftungsgrenze ebenfalls zu verbieten, um einen Wettbewerb der Wirtschaftsprüfer über die Haftungssumme zu verhindern. Eine generelle Anhebung der Haftungshöchstgrenzen wäre unter dem Gesichtspunkt, dass für viele Haftungsfälle der jüngeren Vergangenheit die aktuell gültigen Haftungssummen zu niedrig waren, für den Autor sehr wohl vorstellbar. Außerdem tritt der Autor für eine tendenzielle Anpassung der Haftungsobergrenze für Gesellschaften an die Haftungsgrenze jener Gesellschaften ein, die sich in der jeweils nächsten Größenklasse befinden. Dieser Vorschlag beruht auf der Annahme, dass bei der Prüfung kleinerer Gesellschaften die für den Prüfer auf dem Spiel stehende Reputation[296] weniger Anreizwirkung zu einer gewissenhaften und sorgfältigen Prüfung ausübt, da Haftungsfälle bei diesen Unternehmen weniger publizitätswirksam sind. Bei der fehlerhaften Prüfung derartiger Gesellschaften ist mit keiner hinreichenden Wirkung auf die Reputation zu rechnen. Unterstützend müssen daher höhere Haftungsgrenzen als Anreizwirkung herangezogen werden. Bei der Prüfung tendenziell größerer Gesellschaften da-

---

[295] Vgl. Koziol, H./Doralt, W.: Abschlussprüfer, Haftung und Versicherung 100.

[296] Vgl. Gelter, M.: Zur ökonomischen Analyse der begrenzten Haftung des Abschlussprüfers, WPg 2005, 492.

gegen kann in der Regel, aufgrund der hohen zu erwartenden Publizität bei Eintreten eines Haftungsfalles, die drohende Gefahr eines Reputationsverlustes per se schon eine hinreichende Anreizwirkung zur gewissenhaften und sorgfältigen Prüfungsdurchführung darstellen. Die Haftung spielt bei der Prüfung dieser Gesellschaften eine untergeordnete Rolle und dient weniger der Prävention als vielmehr der Schadenskompensation. Aus dieser Überlegung heraus spricht sich der Autor für eine Anhebung der Haftungsobergrenze für kleine und mittelgroße Gesellschaften auf das derzeitige Niveau großer Gesellschaften und für eine Erhöhung der Grenzsumme für große Gesellschaften auf das Niveau sehr großer Gesellschaften aus.

Um den Verlust der Haftungsbeschränkungen zu vermeiden, ist vor Annahme eines Prüfauftrages eine Prüfung gemäß § 88 WTBG auf Vorliegen von Ausschluss- und Befangenheitsgründen gemäß §§ 270 Abs. 3, 271, 271a UGB durchzuführen.

Für alle anderen Tätigkeiten außerhalb der Jahresabschlussprüfung, wie Steuerberatung, Unternehmensberatung, Buchhaltung und Bilanzierung, haften Wirtschaftprüfer grundsätzlich nach den Regeln der allgemeinen Verschuldenshaftung im Sinne der §§ 1295 ff. ABGB. Somit ist z.B. für die Erstellung eines Gutachtens über den Wert eines Unternehmens keine Haftungsbeschränkung wirksam. Da sie in diesen Fällen als Sachverständige tätig sind, sind auf sie die einschlägigen Bestimmungen der §§ 1299 f. ABGB anzuwenden (sog. Sachverständigenhaftung).[297]

Obwohl eine Haftung des Abschlussprüfers gegenüber verbundenen Unternehmen bereits durch § 275 UGB festgelegt wird, ist auch eine Haftung nach den allgemeinen Schadenersatzregeln denkbar. Das verbundene Unterneh-

[297] Vgl. Hilber, K.: ABC der Jahresabschlussprüfung 34.

men ist im Verhältnis zu den Parteien des Prüfauftrages unbeteiligter Dritter.[298]

7.2. Die Haftung gegenüber Dritten

Der Schädiger hat grundsätzlich nur Schäden zu ersetzen, die die übertretene Norm verhindern soll (Erfordernis des Rechtswidrigkeitszusammenhanges). Personen, deren verletzte Güter vom Schutzbereich der übertretenen Norm erfasst sind, heißen unmittelbar Geschädigte. Ist der Schaden hingegen bei einem Dritten eingetreten, der nicht durch die Norm geschützt ist, handelt es sich um einen mittelbaren Schaden bzw. Drittschaden. Nur der unmittelbar Geschädigte hat in der Regel einen Ersatzanspruch.[299] Im Falle einer Jahresabschlussprüfung ist der unmittelbar Geschädigte und Ersatzanspruchsberechtigte die geprüfte Gesellschaft, klassische Opfer mittelbarer Schäden und in der Regel nicht ersatzanspruchsberechtigt sind Gläubiger.

Da dieses Ergebnis für Personen, die zwar am Vertrag nicht unmittelbar beteiligt sind, aber dennoch ein berechtigtes Interesse an der ordnungsgemäßen Erfüllung dieses haben, nicht befriedigend ist, entwickelte die Lehre den *„Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter“*. Diese im Gesetz nicht normierte aber von der Rechtssprechung aufgegriffene Figur regelt, dass ein Dritter, der nicht Vertragspartner geworden ist, dennoch in die den Vertragsparteien obliegenden Schutz- und Sorgfaltspflichten mit einbezogen wird.[300]

---

[298] Vgl. Nedwed, R.: Die Haftung des gesetzlichen Abschlussprüfers gegenüber Dritten 22.

[299] Vgl. Koziol, H./Welser, R.: Bürgerliches Recht, Band II 302.

[300] Vgl. Koziol, H./Welser, R.: Bürgerliches Recht, Band II 125.

Unter Berücksichtigung der Konstruktion des *„Vertrags mit Schutzwirkung zugunsten Dritter“* schiene es nahe liegend, dass den Abschlussprüfer gegenüber Dritten, wie beispielsweise Gläubigern des geprüften Unternehmens, die der „Erfüllung nahe stehen“ und ein Interesse an der Richtigkeit des Jahresabschlusses haben, solche Schutz- und Sorgfaltspflichten treffen. In Literatur und Praxis war jedoch die Frage, wann ein *„Vertrag mit Schutzwirkung zugunsten Dritter“* vorliegen soll, heftig umstritten und demzufolge wurde ihm auch entsprechend oft die Anerkennung verweigert.[301] Die logische Konsequenz daraus war, dass den Interessen Dritter selten Rechnung getragen wurde.

Im Jahr 2001 fällte der OGH anlässlich des Falles *„Riegerbank“* eine richtungsweisende Entscheidung, in der die Dritthaftung bejaht wurde.[302] Dabei basiert die Entscheidung auf der ausdrücklichen Annahme eines *„Vertrages mit Schutzwirkung zugunsten Dritter“,* nämlich zugunsten jener Gläubiger der geprüften Gesellschaft, die im Vertrauen auf den erteilten Bestätigungsvermerk wirtschaftliche Dispositionen getroffen haben.[303] Die Haftung des Abschlussprüfers wurde schon alleine dadurch begründet, dass der Abschlussprüfer mit der Weitergabe des Ergebnisses der Jahresabschlussprüfung rechnen musste.[304] Obwohl § 275 UGB nur eine Haftung gegenüber der geprüften Gesellschaft und gegenüber verbundenen Unternehmen vorsieht, jedoch keine Haftung gegenüber sonstigen Dritten, die im Vertrauen auf die Richtigkeit des Jahresabschlusses zu Schaden gekommen sind, kann dieser

---

[301] Vgl. Liebscher, C.: Der Abschlussprüfer – Aufgaben und Haftung, Manz Verlag, Wien 1998, S. 8.

[302] Vgl. OGH 27.11.2001 – 5Ob 262/01t.

[303] Im konkreten Fall wurden Anleihen der Bank gezeichnet, deren sich verschlechternde Lage der Abschlussprüfer hätte erkennen müssen.

[304] Vgl. Nowotny, C.: Haftung des Wirtschaftstreuhänders für Quasi-Testate, RdW 1990, 40.

Bestimmung nach dem Urteil des OGH keine „Sperrwirkung“ mehr gegenüber einer Dritthaftung beigemessen werden.[305]

In der Lehre ist allerdings die Anspruchgrundlage umstritten. Obwohl sich der OGH in seiner Entscheidung auf die Anspruchsgrundlage des *„Vertrages mit Schutzwirkung zugunsten Dritter“* beruft, wird entgegnet, dass die Entscheidung nicht mit dieser Konstruktion in Einklang zu bringen ist. Die Gründe für die Einwände haben in der Tat etwas für sich: Die Haftung gegenüber Dritten wurde vom OGH zwingend erklärt, da die Pflichten aus dem Vertragsverhältnis zwischen Abschlussprüfer und geprüfter Gesellschaft weitgehend gesetzlich bestimmt seien. Bei einer zwingenden Haftung gegenüber Dritten kann man jedoch nicht mehr ohne weiteres den Willen der Parteien als Grundlage dieser Haftung anführen, was dazu führt dass die Anspruchsgrundlage des *„Vertrages mit Schutzwirkung zugunsten Dritter“* nicht haltbar ist. Vielmehr werden in der Lehre objektiv rechtliche Sorgfaltspflichten als Anspruchsgrundlage herangezogen.[306]

Dass die Prüfung des Jahresabschlusses jedenfalls auch im Interesse Dritter stattfindet, liegt auf der Hand. Nach Meinung des Autors ist daher dem OGH hinsichtlich der Rechtsfolgen seiner Entscheidung, dass die Dritthaftung zwingend zu sein hat, zuzustimmen.

Zwar kann nach dem Urteil des OGH die Dritthaftung des Abschlussprüfers nun grundsätzlich bejaht werden, doch bleiben schon alleine auf Grund der

---

[305] Vgl. Karollus, M.: Die Haftungshöchstgrenze bei der Dritthaftung das Abschlussprüfers de lege late und de lege ferenda, RdW 2006, 390.

[306] Vgl. Doralt, W.: Haftung der Abschlussprüfer 185.

Einzigartigkeit des Falles *„Riegerbank“* nach wie vor zahlreiche Fragen unbeantwortet, die die Gerichte sicher noch lange beschäftigen werden.[307]

Eine der größten Schwächen der derzeitigen Gesetzeslage bezüglich der Abschlussprüfung ist daher mit Sicherheit das Fehlen einer eingehenden Spezialreglementierung der Anspruchsgrundlagen für eine Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten im UGB. Für den Verfasser ist es unverständlich, warum der Gesetzgeber nicht die Entscheidung des OGH zur *„Riegerbank“* und das GesRÄG 2005 zum Anlass nahm, diese die Rechtssicherheit beeinträchtigende Gesetzeslücke zu schließen und dadurch für eine klare, im Gesetz ausdrücklich festgeschriebene Haftungsordnung zu sorgen.[308]

7.3. Haftungsgrenzen bei freiwilligen Prüfungen

Einen rechtlichen Graubereich bildet auch die Haftung des Prüfers bei Abschlussprüfungen, die keine Pflichtprüfungen gemäß § 268 UGB sind. In diesen Fällen ist nach Meinung des Autors der jüngste Vorschlag des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer (IWP)[309] überzeugend, wonach die Haftungsbegrenzungen gemäß § 275 Abs. 2 UGB gegenüber dem Auftraggeber und Dritten nur dann gelten sollen, wenn sie mit dem Auftraggeber vereinbart

---

[307] Vgl. Gruber, J.: Zur Haftung des Abschlussprüfers, Aufsichtsrat aktuell 2006, Nr.5, 24.

[308] Der Begutachtungsentwurf zum GesRÄG 2005 sah sogar vor, die Schäden Dritter, die auf die Richtigkeit des Bestätigungsvermerks vertraut haben, einzubeziehen und somit die Entscheidung des OGH zur Dritthaftung des Abschlussprüfers gesetzlich festzuschreiben. Außerdem wurde im Entwurf die Frage, wie ein begrenzter Haftungsfonds unter mehreren Geschädigten zu verteilen ist , geklärt: Hierbei war eine gleichmäßige Aufteilung des Haftungshöchstbetrages auf die geprüfte Gesellschaft und Dritte vorgesehen. Beide Bestimmungen wurden jedoch fallen gelassen.

[309] Siehe auch Fachgutachten KFS PE13.

und bei Erteilung eines Bestätigungsvermerks in geeigneter Weise offen gelegt worden sind.[310]

7.4. Die Haftung des Bankprüfers

Die regelmäßig außerordentlich hohen Bilanzsummen von Kreditinstituten machen im Sinne des Sachlichkeitsgebots eine Normierung eigener Haftungsgrenzen für Banken notwendig, da die Haftungssummen des UGB für Institute des Finanzsektors viel zu hoch wären (dies gilt auch für Versicherungen und Pensionskassen).[311]

Die Ersatzpflicht des Bankprüfers beschränkt sich gemäß § 62a bei Kreditinstituten mit einer Bilanzsumme

1. bis zu 200 Mio. Euro auf	2 Mio. Euro
2. bis zu 400 Mio. Euro auf	3 Mio. Euro
3. bis zu 1 Mrd. Euro auf	4 Mio. Euro
4. bis zu 2 Mrd. Euro auf	6 Mio. Euro
5. bis zu 5 Mrd. Euro auf	9 Mio. Euro
6. bis zu 15 Mrd. Euro auf	12 Mio. Euro
7. von mehr als 15 Mrd. Euro auf	18 Mio. Euro

je geprüftem Kreditinstitut.

Auch im Bereich der Bankprüfung führt Vorsatz zu einer unbegrenzten Ersatzpflicht.

---

[310] Vgl. Aslan, M.: Haftungsgrenzen bei Abschlussprüfungen, IWP, Wien 2006.

[311] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22.GP, Artikel V § 62a BWG.

Der Verweis von § 62a BWG auf § 275 Abs. 2 UGB betrifft lediglich die generelle Pflicht zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung sowie die Regelung für Fälle, dass mehrere Prüfer an der Abschlussprüfung beteiligt waren.[312]

§ 62 Z 2 BWG a.F. sah noch eine Versicherungspflicht (Einzelversicherung) zur Abdeckung der Haftung des Bankprüfers (Revisoren einer genossenschaftlichen Prüfungseinrichtung, die Prüfungsstelle des Sparkassen-Prüfungsverbandes oder beeidete Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften) durch Beiträge der Mitglieder oder durch Versicherungen vor, die nicht geringer als in § 63 Abs. 8 BWG a.F. vorgesehen sein durfte. Der abzudeckende Mindesthaftungsbeitrag variierte von 2 Mio. Euro bei Kreditinstituten mit einer Bilanzsumme von bis zu 1. Mrd. Euro bis zu 6. Mio. Euro bei Kreditinstituten mit einer Bilanzsumme von mehr als 15. Mrd. Euro. Wurde eine Haftpflichtversicherung abgeschlossen, musste bei der Prüfung von Kreditinstituten die Deckungssumme des Versicherungsvertrages mindestens 6 Mio. Euro sowie einen Zuschlag betragen, der sich nach der Anzahl der Mitgliedsinstitute zu bemessen hatte.

Eine Versicherungspflicht zur Abdeckung der Haftung des Bankprüfers enthält das BWG seit dem GesRÄG 2005 nicht mehr. Die Ersatzpflicht der Bankprüfer muss je nach ihrer Rechtsform bzw. dem für sie geltenden Berufsrecht (WTBG) abgesichert werden.[313] Wie für alle anderen prüfungspflichtigen Gesellschaften gilt, dass die Mindestversicherungssumme der Haftpflichtversicherung gemäß § 11 WTBG für jeden einzelnen Versicherungsfall mindestens 72.673 Euro betragen muss.

---

[312] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22.GP, Artikel V § 62a BWG.

[313] ErlRV zum GesRÄG 2005, 927 BlgNR, 22.GP, Artikel V § 63 Abs.8 BWG.

Exkurs: Die Struktur der Haftpflichtversicherung in Österreich

Die derzeitige Struktur der Haftpflichtversicherung in Österreich ist zweigliedrig. Zum einen ist der Abschlussprüfer gemäß § 11 Abs. 1 WTBG verpflichtet, eine Vermögensschadens-Haftpflichtversicherung bei einem zum Betrieb in Österreich gehörenden Versicherer abzuschließen und für die gesamte Dauer des Bestehens seiner Berufsberechtigung[314] aufrechtzuerhalten, wobei die Mindestversicherungssumme gemäß § 11 Abs. 3 WTBG 72.673 Euro pro Versicherungsfall beträgt. Zum anderen kommt bei einem Schadensfall, bei dem die oben genannte, individuell abgeschlossene, Vermögensschadens-Haftpflichtversicherung nicht ausreicht, die Exzedentenhaftpflichtversicherung zum Tragen. Dabei handelt es sich um eine von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT) für alle Wirtschaftstreuhänder abgeschlossene Zusatzversicherung. Ihre Versicherungssumme beträgt grundsätzlich das Neunfache jener Summe, für die sich das jeweilige Mitglied der Kammer der Wirtschaftstreuhänder selbst versichert hat, mindestens jedoch 654.055,51 Euro und höchstens 2.180.185,03 Euro. Treten innerhalb eines Versicherungsjahres mehrere Schadensfälle bei einem Abschlussprüfer auf, leistet die Versicherung höchstens das Zweifache der für das Mitglied geltenden Versicherungssumme.[315]

---

[314] Müsste „*für die Dauer der Berufsausübung*“ heißen.

[315] Vgl. Doralt, W.: Haftung der Abschlussprüfer 221 f.

Ausgenommen von der Exzedentenhaftpflichtversicherung sind die Risken aus Pflichtversicherungen. Neben der Bankprüfung und der Versicherungsprüfung gehört beispielsweise auch die Prüfung nach § 9 Übernahmegesetz (ÜbG) zu diesem Bereich, auf den hier allerdings nicht näher eingegangen werden soll.

7.5. Internationale Haftungsregeln

7.5.1 Deutschland

Gemäß § 323 dHGB sind in Deutschland der Abschlussprüfer, seine Gehilfen, und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung und zur Verschwiegenheit verpflichtet. Verletzt einer aus diesem Personenkreis fahrlässig[316] oder vorsätzlich seine Pflichten, ist er der Kapitalgesellschaft und, wenn ein verbundenes Unternehmen geschädigt worden ist, auch diesem zum Ersatz des daraus entstehenden Schadens verpflichtet. Wurde die Pflichtverletzung lediglich fahrlässig begangen, ist die Haftung pro Prüfung auf 1 Mio. Euro beschränkt. Bei Prüfung einer börsennotierten Aktiengesell-

[316] Grundsätzlich wird im deutschen ebenso wie im österreichischen Zivilrecht zwischen grober und leichter Fahrlässigkeit unterschieden, wobei jedoch grob fahrlässige Pflichtverletzungen für die Abschlussprüferhaftung genauso zu behandeln sind wie leicht fahrlässig herbeigeführte Fehler (Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW): Wirtschaftsprüfer-Handbuch: Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung 169). Erstere werden jedoch auch regelmäßig berufsrechtliche Sanktionen nach sich ziehen (Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW): Wirtschaftsprüfer-Handbuch: Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung 92).

schaft beschränkt sich die Ersatzpflicht von Personen, die fahrlässig gehandelt haben, auf 4 Mio. Euro für eine Prüfung.

Abgesehen von den unterschiedlichen Haftungsgrenzen unterscheidet sich das deutsche Recht von seinem österreichischen Pendant auch durch das Verbot einer privatautonomen Vereinbarung einer höheren Haftungsgrenze (§ 16 Berufssatzung)

Wurde eine Pflichtverletzung hingegen vorsätzlich begangen, hat die Haftungsobergrenze in Deutschland keine Wirkung. Eine unbegrenzte Haftung ist die Folge.

Wie in Österreich ist auch in Deutschland die Dritthaftung des Abschlussprüfers nicht gesetzlich verankert.

7.5.2 USA

Das US-amerikanische Rechtssystem bietet kein einheitliches Regelungswerk, sondern nur einzelfallbezogene, von Richtern interpretierte Rechtssprechungen. Anspruchsgrundlagen für die Haftung des Abschlussprüfers stellen das Gewohnheitsrecht, das bundesgesetzliche Recht sowie das Deliktsrecht dar.[317] Im Gegensatz zu österreichischem und deutschem Recht gibt es in den USA weder eine Versicherungspflicht für Abschlussprüfer noch eine Haftungsobergrenze.[318] Amerikanische Wirtschaftsprüfer sind demzufolge einer

---

[317] Vgl. Prachner, G.: Wirtschaftsprüfer: Neue Regelungen zur Unabhängigkeit und Haftung? in: Haller, A.: Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance in Österreich, 50.

[318] Vgl. Prachner, D./Prachner, G./Schmatzer, H.: Accounting and Auditing in the U.S. and Austria 28.

unbeschränkten Haftung ausgesetzt, wenn sie fahrlässig oder vorsätzlich im Rahmen der Prüfung durch eine Pflichtverletzung einen Schaden herbeiführen. Dabei haftet der Wirtschaftsprüfer aber nicht nur gegenüber dem geschädigten Unternehmen sondern auch gegenüber bestimmten Dritten. Somit anerkennt der US-amerikanische Gesetzgeber grundsätzlich auch die Drittthaftung, die in den verschiedenen Bundesstaaten in unterschiedlicher Ausprägung zur Anwendung kommt. In den meisten Bundesstaaten wird jedoch die Auffassung vertreten, dass in den anspruchsberechtigten Personenkreis nur bestimmte Personen einbezogen werden sollen, die eine hinreichende Nahebeziehung vorzuweisen haben, um eine unabsehbare Ausuferung der Haftung zu vermeiden. Jedenfalls nicht anspruchsberechtigt sind Personen mit einer nur sehr dünnen kausalen Bindung zwischen Prüfungsbericht und eingetretenen Schaden.[319]

Dem Problem der unbeschränkten Haftung versucht man in den USA mit der Gründung vom Limited Liability Partnerships (LLP) zu begegnen. In einer LLP ist nur derjenige Wirtschaftsprüfer einer unbeschränkten Haftung unterworfen, der den Bestätigungsvermerk erteilt hat. Die restlichen Partner sollen nur in Höhe ihrer jeweiligen Einlage haften. Zu beachten bleibt jedoch, dass diese Vorgehensweise rechtlich nicht abgesichert ist, da sie bisher noch nie ausjudiziert wurde.[320]

---

[319] Vgl. Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 65 ff.

[320] Vgl. Prachner, G.: Wirtschaftsprüfer: Neue Regelungen zur Unabhängigkeit und Haftung? in: Haller, A.: Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance in Österreich, 50.

8. Vorlagepflicht und Auskunftsrecht

§ 272 UGB sieht die Verpflichtung der gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft vor, dem Abschlussprüfer den Jahresabschluss und den Lagebericht unverzüglich nach der Aufstellung vorzulegen und alle Aufklärungen und Nachweise zur Verfügung zu stellen, die dieser für die ordnungsgemäße und sorgfältige Durchführung der Prüfung als notwendig erachtet. Diese Rechte stehen dem Abschlussprüfer auch schon vor Aufstellung des Jahresabschlusses zu und der Anspruch besteht auch gegenüber Mutter- und Tochterunternehmen.

Zu beachten ist, dass „unverzüglich" bedeutet, dass der Jahresabschluss und der Lagebericht nicht erst mit Ablauf der Aufstellungsfrist gemäß 222 Abs. 1 UGB vorzulegen sind, sondern sofort nach deren Aufstellung.[321]

Im Sinne der Qualitätssicherung der Abschlussprüfung ist es wesentlich, dass der gesetzliche Vertreter eine Vollständigkeitserklärung[322] abzugeben hat, anhand derer er versichert, dass die dem Abschlussprüfer zur Verfügung gestellten Unterlagen sowie erteilten Auskünfte vollständig sind.[323] Einerseits hat der Abschlussprüfer dadurch einen verstärkten Anreiz, alle für eine ordnungsgemäße und sorgfältige Prüfung erforderlichen wesentlichen Unterlagen und Auskünfte einzufordern, da sein Vorgehen auf diese Weise dokumentiert wird. Andererseits soll diese Verpflichtung als Anreizfaktor dienen, dass die gesetzlichen Vertreter tatsächlich alle wesentlichen Unterlagen zur Verfügung stellen und erforderlichen Auskünfte erteilen.

---

[321] Vgl. Lechner, E. in Straube, HGB § 272 RZ 4.

[322] Siehe auch Fachgutachten KFS PE5.

[323] Siehe auch die Verpflichtung des Abschlussprüfers gemäß § 273 Abs. 1 UGB zu berichten, ob die gesetzlichen Vertreter die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht haben.

Außerdem hat der Abschlussprüfer dadurch ein Beweismittel, insbesondere bei Auftreten eines Haftungsfalles, für die Ordnungsmäßigkeit der von ihm verlangten Unterlagen und Auskünfte, womit einem übertrieben sorgfältigen Vorgehen des Prüfers bei Durchführung der Abschlussprüfung entgegengewirkt werden kann.

Auch wenn dies der allgemein geltenden berufständischen Meinung nicht entspricht, kommt es in der Praxis immer wieder vor, dass das Datum der Unterfertigung des Bestätigungsvermerks mit jenem der Unterfertigung der Vollständigkeitserklärung nicht übereinstimmt.[324]

9. Formen der Kommunikation des Abschlussprüfers

In § 273 UGB werden die im Zusammenhang mit den Ergebnissen der Prüfung stehenden Kommunikationsmöglichkeiten des Abschlussprüfers mit den gesetzlichen Vertretern der geprüften Gesellschaft geregelt. Die Bestimmung sieht die Pflicht des Abschlussprüfers vor, über das Ergebnis der Prüfung schriftlich zu berichten und bestimmt darüber hinaus den Mindestinhalt dieses Berichts. Weiters normiert § 273 UGB die Redepflicht des Abschlussprüfers.

Die kommunikative Integration des Abschlussprüfers wurde durch das GesRÄG 2005 generell dahingehend intensiviert, als dass er nunmehr gemäß § 30h GmbHG sowie § 93 Abs. 1 AktG verpflichtend an den Sitzungen des Aufsichtsrats und seiner Ausschüsse, die sich mit dem Jahresabschluss beschäftigen, teilnehmen muss.

---

[324] Siehe auch Fachsenat für Unternehmensrecht und Revision – AG Unternehmensrecht, Protokoll der Sitzung vom 9.5.2007.

9.1. Der Prüfungsbericht

Der Abschlussprüfer muss gemäß § 273 Abs. 1 UGB über das Ergebnis der Prüfung schriftlich berichten. Dabei ist insbesondere festzustellen, ob die Buchführung, der Jahresabschluss, der Lagebericht, der Konzernabschluss und der Konzernlagebericht den gesetzlichen Vorschriften entsprechen und die gesetzlichen Vertreter die verlangten Aufklärungen und Nachweise erbracht haben. Im Rahmen des Prüfungsberichts sind die Posten des Jahresabschlusses aufzugliedern und zu erläutern. Nachteilige Veränderungen der Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage gegenüber dem Vorjahr und Verluste, die das Jahresergebnis nicht unwesentlich beeinflusst haben, sind anzuführen und zu erläutern. Bei der Erstellung des Prüfungsberichts ist zu beachten, dass dieser an die Gesellschaft gerichtet ist und damit deren Interessen zu dienen hat.[325] Er hat die Aufgabe, die Ergebnisse der Prüfung zu erläutern und gegebenenfalls vorhandene Mängel aufzuzeigen.[326] Außerdem dient der Prüfungsbericht der Rechenschaft des Prüfers über seine pflichtmäßige Prüfungstätigkeit.[327]

Hinsichtlich der inhaltlichen Ausgestaltung des Prüfungsberichts ist auf die von den Berufsorganisationen entwickelten Richtlinien zu verweisen. Für Österreich ist das Fachgutachten KFS PG2 über die Grundsätze ordnungsgemäßer Berichterstattung bei Abschlussprüfungen heranzuziehen.[328] Diesem zufolge hat der Prüfungsbericht nach handelsrechtlichen Vorschriften und berufsüblichen Grundsätzen folgende Angaben zu enthalten:

---

[325] Vgl. Liebscher, C.: Der Abschlussprüfer – Aufgaben und Haftung 20.

[326] Vodrazka, K.: Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung 893 ff.

[327] Vgl. Lechner, E. in Straube, HGB § 273 RZ 1.

[328] Vgl. Egger, A./Samer, H./Bertl, R.: Der Jahresabschluss nach dem Handelsgesetzbuch, Band 1, Der Einzelabschluss, Erstellung und Analyse 444.

- Angaben hinsichtlich der Auftragserteilung sowie eine Darstellung der Auftragsdurchführung

- Darstellung der rechtlichen und wirtschaftlichen Verhältnisse sowie deren Entwicklung im Verlaufe des Berichtszeitraums

- Darstellungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens

- Aufgliederung sowie Erläuterung der Posten des Jahresabschlusses

- Feststellungen zur Gesetzmäßigkeit von Buchführung, Jahresabschluss und Lagebericht

- Zusammenfassung des Prüfungsergebnisses.

Vom Abschlussprüfer wird eine problemorientierte Ausrichtung des Prüfungsberichts erwartet. Teile des Prüfungsberichts, die nicht den Zwecken einer problemzentrierten Unternehmensüberwachung dienen, sind auszuklammern. Die Darstellung und Bewertung des Prüfungsergebnisses hat die Mängel des Unternehmens zu fokussieren.[329] Die Gesamtanlage des Berichtes soll kurz und klar, aber zugleich aussagekräftig und prägnant ausgerichtet sein.[330]

---

[329] Vgl. Gross, G./Möller, M.: Auf dem Weg zu einem problemorientierten Prüfungsbericht, WPg 2004, 317 ff.

[330] Vgl. Vodrazka, K.: Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung 897.

Der Prüfungsbericht ist ein internes Kommunikationsmedium zwischen Prüfer und geprüfter Gesellschaft und nicht zur Veröffentlichung vorgesehen. Dies ergibt sich aus § 273 Abs. 3 UGB, welcher als Berichtempfänger lediglich die gesetzlichen Vertreter der geprüften Gesellschaft sowie deren Aufsichtsrat vorsieht. Im Sinne umfassender Transparenz wäre eine bedingte Offenlegung wünschenswert. Vor allem dem berechtigten Interesse von Aktionären, Gläubigern und potentiellen Gläubigern sowie herrschenden Unternehmen würde dadurch Rechnung getragen werden. Eine solche bedingte Offenlegung könnte beispielsweise in den *Corporate Governance Kodex* aufgenommen werden. So wie Banken ein faktisches Recht[331] haben, Einsicht in Prüfungsberichte zu nehmen, sollte dieses Recht auch anderen Interessensgruppen (z.B. Kernaktionäre bzw. deren Bevollmächtigte sofern von ihnen nicht ohnehin ein einsichtsberechtigter Aufsichtsrat gestellt wird)[332] gewährt werden, wenn diese ein berechtigtes Interesse am Unternehmen nachweisen können. Für solche Interessensgruppen würde der Prüfungsbericht eine bedeutsame Informationsquelle darstellen.

In Deutschland wurde im Übrigen mit dem Bilanzrechtsreformgesetz (BilReg) normiert (§ 321a dHGB), dass sämtliche Gläubiger und Gesellschafter einer Gesellschaft, über deren Vermögen das Insolvenzverfahren eröffnet oder mangels Masse nicht eröffnet ist, ein spezielles Einsichtsrecht haben. Dadurch soll nachvollziehbar werden, ob der Abschlussprüfer seiner gesetzli-

---

[331] Dies ergibt sich in der Regel aus der Tatsache, dass in Kreditverträgen oder ergänzenden Vereinbarungen die Vorlage des Jahresabschlusses und, wenn vorhanden, des Prüfberichtes des Abschlussprüfers verlangt werden.

[332] Hierbei würde aus Sicht des Autors ein Beteiligungsvolumen von zumindest 5 % ein berechtigtes wirtschaftliches und rechtliches Interesse rechtfertigen.

chen Berichtspflicht nachgekommen ist.[333] Eine entsprechende Regelung wäre auch für Österreich wünschenswert.

9.2. Die Redepflicht des Abschlussprüfers

In § 273 Abs. 2 UGB werden die besonderen, über den üblichen Prüfungsbericht hinausgehenden Berichtspflichten des Abschlussprüfers geregelt. Im Fall, dass der Abschlussprüfer im Verlauf der Prüfung Tatsachen feststellt, die den Bestand des Unternehmens gefährden oder dessen Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen, muss er darüber unverzüglich berichten. Darüber hinaus besteht Berichtspflicht bei Feststellung der Voraussetzungen für die Vermutung eines Reorganisationsbedarfs gemäß § 22 Abs.1 Z1 Unternehmensreorganisationsgesetz (URG).

Die Redepflicht des Abschlussprüfers richtet sich an die Mitglieder des Aufsichtsrats und des Vorstandes. Begründet wird die Redepflicht mit der Treuepflicht des Abschlussprüfers gegenüber dem Prüfungsmandanten.[334] Sie dient auch dem Schutz des Abschlussprüfers vor dem Vorwurf, er mische sich in Fragen der Geschäftsführung ein.[335]

Die Redepflicht kann als gesetzliches Frühwarnsystem verstanden werden, das ein möglichst rasches Erkennen existenzbedrohender Entwicklungen im

---

[333] Siehe dazu ausführlich Forster, K./ Gelhausen, H./ Möller, M.: Das Einsichtsrecht nach § 321a HGB in Prüfungsberichte des gesetzlichen Abschlussprüfers, WPg 2007, 191.

[334] Vgl. Lechner, E. in Straube, HGB § 273 RZ 26.

[335] Vgl. Reiter, R.: Die Redepflicht des Abschlussprüfers, RWZ 2006, 162.

Unternehmen gewährleisten soll.[336] Eine existenzbedrohende Entwicklung und damit eine Gefährdung des Bestandes des Unternehmens ist anzunehmen, wenn erhebliche Zweifel an der Fortführung des Unternehmens bestehen und mit Konkurs, Ausgleich oder Liquidation des Unternehmens gerechnet werden muss.[337]

Beispiele für berichtspflichtige Tatsachen, welche die wirtschaftliche Lage des Unternehmens langfristig negativ beeinflussen, sind z.B.:[338]

- Erhebliche laufende Verluste;
- Drohender Verlust von Fremdkapital;
- Keine Möglichkeit, neue Kredite aufzunehmen;
- Negative Entwicklung auf den Absatz- und Beschaffungsmärkten;
- Zahlungsunfähigkeit;
- Überschuldung;
- Fehlinvestitionen.

Weiters hat der Abschlussprüfer die Redepflicht bei schwerwiegenden Verstößen der gesetzlichen Vertreter gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung auszuüben. Zu den zu beachtenden Vorschriften zählen vor allem das AktG und das GmbHG, soweit sie den Vorstand adressieren, die Bestimmungen des UGB sowie sonstige für den Jahresabschluss wesentliche Bestimmungen, Steuergesetze und branschenspezifische Gesetze, wie das

---

[336] Vgl. Lechner, E. in Straube, HGB § 276 RZ 3.

[337] Vgl. Adler H./Düring W./Schmaltz K., in: Forster K.: Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen - Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes.

[338] Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW): Wirtschaftsprüfer-Handbuch: Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung 1667.

BWG und das VAG.[339] Maßstab für die Beurteilung solcher Verstöße sind vor allem:[340]

- die Beutung der verletzten Vorschrift;
- der drohende Schaden für das Unternehmen;
- der Grad des Vertrauensbruches, dessen Kenntnis Bedenken gegen die Eignung von Mitgliedern der gesetzlichen Vertretungsorgane begründen könnte.

Eine Berichtspflicht besteht des Weiteren bei der Feststellung der Vermutung eines Reorganisationsbedarfs. Ein solcher liegt gemäß § 23 URG vor, wenn die Eigenmittelquote weniger als 8 % und die fiktive Schuldentilgungsdauer mehr als 15 Jahre beträgt.

9.3. Management Letter

Eine wertvolle Errungenschaft der jüngeren Vergangenheit stellt der Management Letter dar.[341] Dabei handelt es sich um ein den Prüfungsbericht und die Redepflicht ergänzendes Kommunikationsmedium des Abschlussprüfers. Die Inhalte des Management Letters betreffen vor alle organisatorische, wirtschaftliche und rechtliche Schwachstellen des Unternehmens. Insbesondere das Interne Kontrollsystem (IKS) und das Risikomanagementsystem sind regelmäßig Gegenstand der Berichterstattung.[342]

---

[339] Vgl. Reiter, R.: Die Redepflicht des Abschlussprüfers, RWZ 2006, 163.

[340] Siehe Fachgutachten KFS PG2.

[341] Vgl. Büchele, M.: Risikomanagement des Vorstands als Zeichen „guter“ Corporate Governance, Der Gesellschafter 2003, 233.

[342] Vgl. Marten, K./Quick, R./Ruhnke, K.: Lexikon der Wirtschaftsprüfung 524 f.

Im Gegensatz zur Redepflicht des Abschlussprüfers gemäß § 273 Abs. 2 UGB, wonach der Abschlussprüfer erst bei gravierenden Mängeln berichten muss, bietet der Management Letter Verbesserungsvorschläge hinsichtlich negativer Gegebenheiten im Unternehmen, die von geringerer Relevanz sind.

Der Management Letter ist zwar gesetzlich nicht im UGB verankert aber in Regel 79 des Österreichischen Corporate Governance Kodex (ÖCGK) vorgesehen.[343] Ursprünglich war als Adressat des Management Letters nur die Geschäftsleitung des jeweiligen Unternehmens vorgesehen. Mittlerweile entspricht aber der ÖCGK der allgemeinen Forderung, wonach der Management Letter auch dem Aufsichtsrat zur Kenntnis zu bringen ist.

Zu beachten ist, dass der Management Letter keine Alternative zum Prüfungsbericht darstellt. Um eine Verwässerung der Inhalte zu vermeiden, müssen Vorkehrungen getroffen werden, damit Pflichtbestandteile des Prüfungsberichts gem. § 273 Abs. 1 UGB nicht in den Management Letter verlagert werden. Ein entsprechender Passus sollte aus Sicht des Autors in Regel 79 des ÖCGK eingeführt werden.

Aus der Aufforderung zur Verfassung eines Management Letters sollte allerdings nicht die Verpflichtung des Abschlussprüfers abgeleitet werden, nach Schwachstellen im Unternehmen zu suchen. Seine Verantwortung beschränkt sich lediglich auf die schriftliche Festhaltung jener Schwachstellen, die ihm im Rahmen der Prüfung auffallen.

---

[343] Siehe dazu ausführlich Abschnitt VI.8.3.

10. Der Bestätigungsvermerk

Wenn nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung keine Einwendungen vorhanden sind, hat der Abschlussprüfer dies gemäß § 274 UGB in Form eines Bestätigungsvermerks zu bestätigen. Beim Bestätigungsvermerk handelt es sich also um ein Instrument zur Mitteilung des Prüfungsurteils.

Der Bestätigungsvermerk hat gemäß § 274 Abs. 1 UGB folgende Komponenten zu umfassen:

- Eine Einleitung, die zumindest angibt, welcher Jahresabschluss bzw. Konzernabschluss Gegenstand der gesetzlichen Abschlussprüfung ist und nach welchen Rechnungslegungsgrundsätzen er aufgestellt wurde,

- eine Beschreibung der Art und des Umfanges der gesetzlichen Abschlussprüfung, die zumindest Angaben über die Prüfungsgrundsätze enthält, nach denen die Prüfung durchgeführt wurde, sowie

- ein Prüfungsurteil, das zweifelsfrei angibt, ob

  - ein uneingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt,

  - ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt,

  - der Bestätigungsvermerk aufgrund von Einwendungen versagt oder

- der Bestätigungsvermerk deshalb versagt wird, weil der Abschlussprüfer nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil abzugeben.

Der Bestätigungsvermerk ist entsprechend zu ergänzen, wenn zusätzliche Bemerkungen erforderlich erscheinen, um einen falschen Eindruck über den Inhalt der Prüfung und die Tragweite des Prüfungsurteils zu vermeiden (§ 274 Abs. 2 UGB). Sind Einwendungen zu erheben, ist der Bestätigungsvermerk gemäß § 274 Abs. 3 UGB einzuschränken oder zu versagen. Die Einschränkung bzw. Versagung des Bestätigungsvermerks müssen vom Abschlussprüfer begründet werden.

Einwendungen, gereichen nur zu einem Versagen bzw. zu einer Einschränkung des Bestätigungsvermerks, wenn diese wesentlich sind. Wesentlich sind Beanstandungen dann, wenn damit zu rechnen ist, dass der Mangel wegen seiner relativen Bedeutung zu einer unzutreffenden Beurteilung der Rechnungslegung bzw. der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage des Unternehmens bzw. des Konzerns führen kann. Unwesentliche Beanstandungen schließen daher einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk nicht aus.[344] Die Entscheidungskompetenz hinsichtlich der Beurteilung des Ausmaßes der Wesentlichkeit der Einwendung liegt beim Abschlussprüfer.[345] Der Bestätigungsvermerk ist lediglich einzuschränken, wenn nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung wesentliche Einwendungen in Bezug auf abgrenzbare Sachverhalte zu erheben sind, aber dennoch zu wesentlichen Teilen der Rechnungslegung ein Positivbefund möglich ist.[346] Andernfalls ist der Bestätigungsvermerk zu versagen. Ebenso ist der Bestätigungsvermerk zu verwei-

---

[344] Siehe Fachgutachten IWP PG9.

[345] Vgl. Weber, M.: Die Bedeutung der „Wesentlichkeit im Rahmen von Jahresabschlussprüfungen, RWZ 1999, 128.

[346] Siehe Fachgutachten IWP PG 9.

gern, wenn der Abschlussprüfer in seinen Prüfungshandlungen behindert worden ist und aufgrund dessen Prüfungshandlungen nicht durchführen konnte. Es wird dabei kein Prüfungsurteil abgegeben *(disclaimer of audit opinion)*. Derartige Prüfungshemmnisse können z.B. in nicht behebbaren Mängeln der Buchführung oder in einer umfassenden Verweigerung der Vorlage- und Auskunftspflichten begründet sein.[347]

Ein etwaiger Widerruf des Bestätigungsvermerks, der erforderlich ist, wenn der Prüfer zu einem späteren Zeitpunkt erkennt, dass die Voraussetzungen für die Erteilung eines uneingeschränkten bzw. eingeschränkten Bestätigungsvermerks nicht vorlagen, ist gesetzlich nicht verankert, wird aber in den berufsständischen Vorschriften festgeschrieben. Der Widerruf des Bestätigungsvermerks ist an die geprüfte Gesellschaft und das zuständige Firmenbuchgericht zu richten und zu begründen.[348]

In diesem Zusammenhang ergibt sich noch ein weiteres Problem, das der Gesetzgeber wie auch der Berufsstand selbst bisher verabsäumt haben zu regeln, nämlich den Widerruf des Bestätigungsvermerks im Rahmen einer Prüfgemeinschaft *(joint audit).* Es stellt sich die Frage, ob ein Prüfer aus dieser Prüfgemeinschaft den Bestätigungsvermerk alleine widerrufen darf oder ob alle Prüfer, die eine Prüfgemeinschaft bilden, unisono den Bestätigungsvermerk widerrufen müssen, damit dieser als nicht mehr erteilt gilt. Um diese Frage zu beantworten, ist vorab die Verantwortlichkeit für die Erteilung des Bestätigungsvermerks zu beantworten. Da die Prüfer den Bestätigungsvermerk gemeinsam erteilen, handelt es sich um eine Solidarverantwortung der die Prüfungsgemeinschaft bildenden Prüfer. Diese Solidarverantwortung stellt für den Autor das rechtliche Substrat für das Erfordernis eines Analogie-

---

[347] Siehe Fachgutachten IWP PG 9; Siehe dazu auch ausführlich Abschnitt V.2.6.

[348] Siehe Fachgutachten IWP PG 9.

schlusses dar, wonach ein Widerruf des Bestätigungsvermerks nur gemeinschaftlich erfolgen kann.[349] Solange der Gesetzgeber dieses Problem nicht aufgreift empfiehlt es sich dieses innerhalb der Prüfungsgemeinschaft zu entschärfen. Dabei soll intern eine Vereinbarung getroffen werden, wonach der Bestätigungsvermerk nur gemeinsam widerrufen werden kann. Bei Uneinigkeit soll auf Antrag der Abschlussprüfer der für den Sitz des Unternehmens zuständige, zur Ausübung der Gerichtsbarkeit in Handelssachen berufene Gerichtshof erster Instanz im Verfahren außer Streitsachen entscheiden. Eine mit diesem Vorschlag korrespondierende Regelung sollte im Übrigen auch für den Fall getroffen werden, dass Uneinigkeit unter den Abschlussprüfern innerhalb der Prüfungsgemeinschaft bereits bei der Bildung des Prüfungsurteils besteht.[350]

---

[349] Die Notwendigkeit dieser Diskussion wird durch die jüngsten Ereignisse rund um die Kärntner Hypo Alpe Adria Bank unterstrichen. Entgegen der Meinung des Autors wurde in dieser causa der Widerruf durch einen Prüfer als zulässig erachtet. Bevor man die Zulässigkeit dieser Frage jedoch rechtlich zu hinterfragen begann, wurde die Diskussion allerdings im Keim erstickt, als auch der zweite Prüfer der Prüfgemeinschaft durch entsprechendes Unterdrucksetzen zum Widerruf des Bestätigungsvermerks veranlasst wurde. Damit wurde verhindert, dass diese praktisch relevante Thematik an Dynamik gewinnen konnte.

[350] Die hier angesprochene Problematik entfällt, wenn zwei oder mehr Prüfer für rechtlich klar abgrenzbare Verantwortungsbereiche (Rechtssubjekte) bestellt werden. Dabei wird bereits von vornherein bestimmt, welcher Abschlussprüfer für welches Rechtssubjekt (Gesellschaft) verantwortlich ist (z.B.: verschiedene Abschlussprüfer für Mutter- und Tochterunternehmen). Jeder Prüfer ist dabei nur für die ihm übertragene Gesellschaft verantwortlich. Im Unterschied dazu erfolgt die Aufteilung der Prüffelder bei einer Prüfgemeinschaft (joint audit zwischen zwei oder mehreren Prüfern für eine oder mehrere Gesellschaften) intern, wobei jeder Prüfer für den gesamten Prüfbereich, der dem Prüfauftrag der Prüfungsgemeinschaft zugrunde liegt, verantwortlich ist, also auch für jene Prüffelder, die ihm im Rahmen der prüfungsgemeinschaftsinternen Aufteilung nicht zugeteilt wurden.

11. Meinungsverschiedenheiten zwischen Prüfungsmandant und Abschlussprüfer

Für den in der Wirtschaftsprüferpraxis selten vorkommenden Fall, dass Meinungsverschiedenheiten zwischen dem Prüfungsmandanten und dem Abschlussprüfer über die Auslegung und Anwendung von gesetzlichen Vorschriften, sowie von Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages oder der Satzung über den Jahresabschluss und den Lagebericht auftreten, entscheidet gemäß § 276 UGB auf Antrag des Abschlussprüfers oder der gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft ausschließlich der für den Sitz des Unternehmens zuständige, zur Ausübung der Gerichtsbarkeit in Handelssachen berufene Gerichtshof erster Instanz im Verfahren außer Streitsachen. Die Meinungsverschiedenheit muss sich auf einen konkreten Sachverhalt im Zuge einer Prüfung beziehen, bei einer vom konkreten Sachverhalt losgelösten rein abstrakten Rechtsfrage, die gänzlich nebensächlich ist, darf das Gericht nicht angerufen werden.[351]

Der Zweck dieser Bestimmung ist grundsätzlich in der Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vom Prüfungsmandanten zu sehen, doch weist die bereits eingangs erwähnte geringe praktische Bedeutung dieser Bestimmung darauf hin, dass Meinungsverschiedenheiten wohl eher auftragsintern zwischen dem Mandanten und dem Abschlussprüfer ausgetragen und in Form von Kompromissen geregelt werden. Dieser Umstand wiederum birgt massive Gefahren für die Qualität der Abschlussprüfung und die Vertrauenswürdigkeit des Prüfungsurteils.

[351] Vgl. Lechner, E. in Straube, HGB § 273 RZ 26.

III. Berufsrechtliche Grundlagen der Qualitätssicherung der Abschlussprüfung

Für Wirtschaftsprüfer ist das Berufsrecht im engeren Sinn im Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (WTBG) sowie in der Wirtschaftstreuhandberufs-Ausübungsrichtlinie (WT-ARL) geregelt. Das Berufsrecht im weiteren Sinn schließt darüber hinaus auch noch das Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) mit ein.

1. Das Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (WTBG) und die Wirtschaftstreuhandberufs-Ausübungsrichtlinie (WT-ARL)

Die Schutz- und Ordnungsfunktion[352] des Berufsstandes des Wirtschaftsprüfers bedarf neben den Regelungen im Handels- und Gesellschaftsrecht sowie in diversen Spezialgesetzen (BWG, VAG) eines umfassenden Berufsrechts. Das Berufsrecht stellt ein Instrumentarium zur Selektion fachlich und persönlich geeigneter Personen für den Beruf des Wirtschaftsprüfers dar. Seine Ausgestaltung ist mitentscheidend für die Qualität der Wirtschaftsprüfung.

Festzuhalten ist, dass es aufgrund des bedauerlichen und im späteren Verlauf dieser Arbeit noch zu erörternden Umstandes der einheitlichen Erfassung aller Wirtschaftstreuhandberufe in einer Interessen vertretenden Kammer kein Berufsrecht sui generis für den Beruf des Wirtschaftsprüfers gibt. Vielmehr

[352] Vgl. Buchner , R.: Wirtschaftliches Prüfungswesen 35.

handelt das Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (WTBG) das Berufsrecht der Wirtschaftstreuhandberufe in einem Gesetz ab. In diesem Abschnitt sollen zwei wesentliche Aspekte, die im WTBG geregelt sind und Bezug zur Qualität der Abschlussprüfung aufweisen, behandelt werden: zum einen die Berufszulassung und zum anderen die Berufspflichten, die bei der Berufsausübung zu beachten sind. Die Aufstellung strenger Zugangsbestimmungen zum Beruf und rigoroser Berufspflichten sowie eine restriktive Disziplinargerichtsbarkeit tragen mitentscheidend zu einer qualitätsvollen Ausübung des Berufes bei. Die Zugangsbestimmungen sollen sicherstellen, dass ein Angehöriger des Berufstandes zur Ausübung des Berufes fachlich geeignet ist und dürfen, entgegen anderer Interpretationen im Berufsumfeld, nicht als Mittel zur Verhinderung des Wettbewerbs verstanden werden. Die Berufspflichten wiederum sind als Normen zu verstehen, die das Verhalten von Angehörigen des Berufstandes steuern sollen.[353] Auch deren Ausgestaltung und Einhaltung beeinflussen wesentlich die Qualität der Leistungserstellung des Abschlussprüfers. Supplementär bedarf es einer entsprechenden Disziplinargerichtsbarkeit um die Glaubwürdigkeit des Systems nach außen zu unterstreichen.[354]

1.1. Die Berufszulassung

Als Wirtschaftsprüfer tätig werden dürfen gemäß § 7 Abs. 1 WTBG sowohl natürliche Personen als auch Gesellschaften. Das WTBG definiert allgemeine Voraussetzungen sowie besondere Voraussetzungen für den Zugang zum Beruf des Wirtschaftsprüfers. Mit der WTBG-Novelle 2005 kam es die beson-

---

[353] Vgl. Mandl, G./ Kleiner, F..: Berufsgrundsätze der Wirtschaftstreuhänder, in: Handbuch für Wirtschaftstreuhänder 27.

[354] Vgl. Egger, W.: Kammer der Wirtschaftstreuhänder – eine Notwendigkeit?, Der Wirtschaftstreuhänder, 01/2005, 12.

deren Voraussetzungen betreffend zu zwei bedeutsamen Änderungen. Einerseits ist es nunmehr möglich nach dreijähriger Tätigkeit als Berufsanwärter bei positiver Absolvierung einer Fachprüfung sämtliche Wirtschaftsprüfer- und Steuerberaterbefugnisse zu erwerben, andererseits kam es durch die Novelle zu einer vorbehaltlosen Überleitung der Berufsgruppe der Buchprüfer zu Wirtschaftsprüfern.

1.1.1 Allgemeine Voraussetzungen

§ 8 Abs.1 WTBG führt als allgemeine Voraussetzungen

- die volle Handlungsfähigkeit,
- die besondere Vertrauenswürdigkeit,
- geordnete wirtschaftliche Verhältnisse ,
- eine aufrechte Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung und
- einen Berufssitz

an.[355]

[355] Die Wirtschaftstreuhänder-Berufsordnung (WTBO), die 1999 durch das WTBG ersetzt wurde, sah auch noch ein Mindestalter von 24 Jahren, den Besitz der österreichischen Staatsbürgerschaft sowie einen Hauptwohnsitz in Österreich als allgemeine Voraussetzung vor.

1.1.1.1 Die volle Handlungsfähigkeit

Die volle Handlungsfähigkeit wird im WTBG nicht definiert und ist daher aus den allgemeinen Bestimmungen des Allgemeinen Bürgerlichen Gesetzbuches abzuleiten. Gemeint ist damit, die Fähigkeit durch eigenes Handeln Rechtswirkungen (Rechte und Pflichten) herbeizuführen. Diese Fähigkeit ist gemäß § 21 Abs. 2 ABGB üblicherweise mit dem 18. Lebensjahr in unbeschränktem Ausmaß gegeben.

1.1.1.2 Die besondere Vertrauenswürdigkeit

Auch die Voraussetzung der besonderen Vertrauenswürdigkeit wird nicht abschließend umschrieben, wenn auch in § 9 WTBG aufgeführt wird, wann diese unter keinen Umständen gegeben ist. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Berufswerber von einem Gericht

- wegen einer mit Vorsatz begangenen strafbaren Handlung zu einer mehr als einjährigen Freiheitsstrafe,
- wegen einer mit Bereicherungsvorsatz begangenen strafbaren Handlung oder
- wegen eines Finanzvergehens

rechtskräftig verurteilt oder bestraft wurde. Gleiches gilt, wenn der Berufswerber von einer Finanzstrafbehörde wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens mit Ausnahme einer Finanzordnungswidrigkeit rechtskräftig verurteilt oder bestraft wurde und diese Verurteilung oder Bestrafung noch nicht getilgt ist. Über diese Umstände hinaus rechtfertigen ein verantwortungsloser und

unwürdiger Lebenswandel sowie schwere charakterliche Mängel den Ausschluss besonderer Vertrauenswürdigkeit.[356]

1.1.1.3 Die geordneten wirtschaftlichen Verhältnisse

Auch die Voraussetzung der geordneten wirtschaftlichen Verhältnisse entbehren einer abschließenden Definition im WTBG und muss durch Umkehrschluss rekonstruiert werden. Demnach liegen geordnete wirtschaftliche Verhältnisse gemäß § 10 WTBG dann nicht vor, wenn über das Vermögen des Berufswerbers innerhalb der letzten zehn Jahre schon einmal der Konkurs oder zweimal das Ausgleichsverfahren eröffnet wurde und mittlerweile nicht sämtliche diesem Verfahren zugrunde liegenden Verbindlichkeiten nachgelassen oder beglichen worden sind. Geordnete wirtschaftliche Verhältnisse werden darüber hinaus auch dann nicht als gegeben erachtet, wenn gegen den Berufswerber innerhalb der letzten zehn Jahre ein Antrag auf Konkurseröffnung gestellt, der Antrag aber mangels Masse abgewiesen worden ist und die Überschuldung nicht beseitigt wurde.

1.1.1.4 Die Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung

Zur Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung siehe Abschnitt I.

---

[356] Lechner, E.: Der Zugang zum Beruf des Wirtschaftstreuhänders, in: Handbuch für Wirtschaftstreuhänder, 10.

1.1.1.5 Der Berufssitz

Gemäß § 12 WTBG sind Berufsberechtigte verpflichtet ihren Berufssitz in einem Mitgliedsstaat der EU oder des EWR zu unterhalten. Bei einem selbstständig tätigen Berufsberechtigten zeichnet sich ein Berufssitz durch eine feste Einrichtung, welche durch ihre personelle, sachliche und funktionelle Ausstattung die Erfüllung der an einen Berufsberechtigten gestellten fachlichen Anforderungen gewährleistet, aus.[357] Ohne einen bestimmten Wohnsitz ist die Ausübung des Berufes damit verboten. Es ist daher unzulässig Wanderpraxen zu unterhalten. Der Berufsberechtigte darf seinen Berufssitz an seinem Hauptwohnsitz unterhalten. Personen, die den Beruf nicht selbstständig ausüben, benötigen keinen Berufssitz.[358]

1.1.2 Besondere Voraussetzungen – Direktzugang zum Wirtschaftsprüfer und Überleitung von Buchprüfern zu Wirtschaftsprüfern

War es vormals Voraussetzung vor der Wirtschaftsprüferfachprüfung die Fachprüfung für Steuerberater erfolgreich abzulegen und als solcher mindestens drei Jahre hauptberuflich wirtschaftstreuhändische Tätigkeiten auszuüben (§ 16 WTBG a.F.),[359] wurde mit der WTBG-Novelle 2005 der direkte Zugang zum Wirtschaftsprüfer, ohne zwingende, zeitlich vorgelagerte Steuerberaterfachprüfung, eingeführt. Für den mittlerweile möglichen Direktzugang zum Wirtschaftsprüfer ist nunmehr lediglich der Abschluss eines fachein-

---

[357] Die WTBO verlangte bis 1999 einen in Österreich gelegenen Berufssitz.

[358] Erläuternde Bemerkungen zur Regierungsvorlage zum WTBG 1999, § 12.

[359] Auch für die Zulassung zur Fachprüfung für Steuerberater war eine dreijährige Praxiszeit (als Berufsanwärter) erforderlich.

schlägigen Hochschulstudiums oder eines facheinschlägigen Fachhochschulstudiums sowie eine dreijährige Praxiszeit als Berufsanwärter bei einem Wirtschaftsprüfer bzw. als Revisionsanwärter bei einem Revisionsverband der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften oder als Revisionsassistent oder zeichnungsberechtigter Prüfer der Prüfungsstelle des Sparkassen-Prüfungsverbandes notwendig. Hinsichtlich der Möglichkeit des direkten Zuganges zum Wirtschaftsprüfer bestehen, eingedenk des Umstandes, dass der Prüfungsinhalt der Steuerberaterfachprüfung, abgesehen vom mündlichen Prüfungsteil, ohnedies auch von der Wirtschaftsprüferfachprüfung erfasst wird, bezüglich der theoretischen Ausbildung des den Wirtschaftsprüfer anstrebenden Berufswerbers keine Bedenken. Bedenken sind aus Sicht des Autors aber sehr wohl in Bezug auf die derweil stark limitierte erforderliche Praxiszeit angebracht. War vor der jüngsten Novelle des WTBG für die Zulassung zur Wirtschaftsprüferfachprüfung noch eine Praxiszeit von insgesamt sechs Jahren erforderlich, nämlich drei Jahre als Steuerberaterberufsanwärter und in der Folge weitere drei Jahre Berufspraxis als Steuerberater, ist fortan eine dreijährige Praxis als Berufsanwärter bei einem Wirtschaftsprüfer ausreichend. Dabei hat der Gesetzgeber verabsäumt kompensierende Maßnahmen zu setzen, die die zu erwartenden negativen Auswirkungen auf die Qualität der Abschlussprüfung zumindest abschwächen. Angeboten hätte sich beispielsweise zu normieren, dass die dreijährige praktische Vorbereitungszeit ausschließlich aus prüfungsnahen Tätigkeiten zu bestehen hat, während nach derzeitigem Stand auf recht unkonkrete Art und Weise auf ein Überwiegen der Prüfungstätigkeit im Rahmen der Ausbildungszeit abgestellt wird.[360] Abgesehen davon, dass aufgrund der verkürzten Berufspraxis bei Neo-Wirtschaftsprüfern vor allem im Anfangsstadium ihrer beruflichen Laufbahn ein niedrigeres Prüfniveau zu erwarten ist und damit dem Anforderungsprofil einer möglichst praxisgerechten Grundausbildung nicht in ausrei-

[360] Vgl. Erläuternde Bemerkungen zur RV 2005, § 16 WTBG.

chendem Maße genüge getan wird, wird sich aus Sicht des Autors die Möglichkeit des direkten Zugangs zum Beruf des Wirtschaftsprüfers per se negativ auf die Qualität der Wirtschaftsprüfung auswirken. Begründet kann diese Befürchtung dadurch werden, dass der Wirtschaftsprüfer bislang als Steuerberaterberufsanwärter und anschließend als Steuerberater das Handwerkzeug der Beratung im Bereich des Bilanzwesens unter Ausnutzung bilanzpolitischer Spielräume und auf dem Gebiet der Erstellung von Jahresabschlüssen in Bezug auf steuerlich relevante Ansatz- und Bewertungsprobleme von der Pike auf lernte und dadurch die entsprechende und erforderliche Fertigkeit erwarb, im Rahmen der Wirtschaftsprüfung die Materie „retrograd“ aufzuarbeiten. Dadurch wird deutlich, dass der Steuerberater und der Wirtschaftsprüfer einen unterschiedlichen Zugang zur Materie haben, der Wirtschaftsprüfer aber nur qualitativ anspruchsvoll prüfen kann, wenn er mit dem „prograden“ Zugang des Steuerberaters vertraut ist. Die Außenwirkung dieses Umstandes ist gerade in Zeiten, in denen die Wirtschaftsprüfung darauf bedacht ist, das verloren gegangene Vertrauen zurück zu gewinnen, fatal.

Als noch bedenklicheres Signal an den Markt kann die im Rahmen der WTBG-Novelle 2005 beschlossene vorbehaltslose Überleitung der Buchprüfer in den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer gemäß § 229b WTBG erachtet werden. Diese Übergangsregelung erscheint vor allem vor dem Hintergrund, dass in den neunziger Jahren Steuerberater nach Absolvierung einer wenig rigorosen Übergangsprüfung, aber ohne dem Erfordernis jemals in der Wirtschafts- bzw. Buchprüfung tätig gewesen zu sein, zu Buchprüfern übergeleitet wurden und diese hinwiederum nunmehr in den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer gehoben worden sind, besonders fragwürdig. Da der Zugang zum Beruf des Steuerberaters nicht notwendigerweise einen Hochschulabschluss voraussetzt bzw. voraussetzte (§ 14 Abs. 1 Z 3 WTBG), gibt es aufgrund der Überleitung zahlreicher nichtakademischer Buchprüfer gegenwärtig Wirtschaftsprüfer ohne akademischen Abschluss, die im Extremfall in ihrer

gesamten beruflichen Laufbahn nie in der Wirtschaftsprüfung tätig waren.[361] Ebenso schlimm wie die Tatsache, dass den „doppelt übergeleiteten" Wirtschaftsprüfern die für die Abgabe vertrauenswürdiger Prüfungsurteile im Rahmen der Jahresabschlussprüfung erforderliche Urteilfähigkeit jedenfalls abgesprochen werden kann und bei im Zuge des WTBG 2005 erstmalig übergeleiteten Wirtschafsprüfern zumindest in Frage gestellt werden muss, ist das äußere Erscheinungsbild dieser bedenklichen Recht setzenden Vorgehensweise. Die wahrgenommene Urteilsfähigkeit und damit das Vertrauen in Jahresabschlussinformationen dieser Wirtschaftsprüfer sind daher in doppelter Hinsicht negativ beeinträchtigt. Zum einen durch die de facto nicht gegebene Urteilsfähigkeit und zum anderen durch die nach außen hin erkennbare Offensichtlichkeit dieses Umstandes.

Zur Verteidigung werden von Verfechtern dieses Abschnittes der WTBG-Novelle zwei wenig überzeugende Argumente vorgebracht. Einerseits wird vorgebracht, dass übergeleitete Wirtschaftsprüfer Aufträge, die bisweilen nur „echten" Wirtschaftsprüfern vorbehalten waren, von ihnen ohnehin erst angenommen werden dürfen, wenn sie gemäß § 229b WTBG ausreichende Fach- und Weiterbildung auf den Fachgebieten Aktienrecht und Sonderfragen der Rechnungslegung, bestehend aus internationaler Rechnungslegung und internationalen Prüfungsstandards, im Rahmen der externen Qualitätsprüfung gemäß § 2 Abs. 2 Z 3 A-QSG nachgewiesen haben. An dieser Stelle muss entgegnet werden, dass es vermessen ist anzunehmen, dass die Setzung oben beschriebener Fach- und Weiterbildungsmaßnahmen übergeleitete

---

[361] In diesem Zusammenhang sei erwähnt, dass dem Autor sehr wohl bewusst ist, dass von einer Hochschule nicht fertige Wirtschaftsprüfer abgehen. Dennoch wird dem Hochschulabsolventen, vorbehaltlich entsprechender Schwerpunktsetzung im Rahmen des Studiums, auf einer Universität das notwendige Basiswissen in den wirtschaftswissenschaftlichen Kernfächern vermittelt, sodass dieser optimal für die weiter Wirtschaftsprüferausbildung vorbereitet ist.

Wirtschaftsprüfer auf das gleiche fachliche Niveau bringt wie einen „alten“ Wirtschaftsprüfer, der seine Berufsfertigkeit durch die Ablegung einer umfangreichen und sehr aufwendigen, aus mehreren Teilprüfungen bestehenden Fachprüfung nachgewiesen hat. Das zweite ins Leere gehende vorgetragene Argument ist jenes, dass Neo-Wirtschaftsprüfer ohnehin nur prüfen dürfen, wenn sie den Nachweis der durch die Fach- und Weiterbildungsmaßnahmen erworbenen Kenntnisse im Rahmen der im A-QSG vorgeschriebenen regelmäßigen externen Qualitätsprüfungen erbringen. Diesem Argument muss entgegengehalten werden, dass sich dieser „Herausforderung“ in Zukunft auch Alt-Wirtschaftsprüfer alle sechs Jahre zu stellen haben. Eine weitere Beurteilung dieses Arguments erscheint dem Autor überflüssig.

Zynische Betrachter könnten Befürworter der Überleitungsregelung gar mit der Frage konfrontieren, wozu man überhaupt noch Wirtschaftsprüferfachprüfungen abhält, wenn die erforderliche Berufsfertigkeit offensichtlich auch durch den Besuch von diversen Fach- und Weiterbildungsmaßnahmen mit anschließender externer Qualitätsprüfung erworben werden kann. Jedenfalls kann den Anhängern dieser Argumente ein merkwürdiges Verständnis wirtschaftstreuhändischer Realitäten unterstellt werden.

Erschwerend hinzu kommt noch, dass in der Wirtschaftsprüferpraxis bei der Bestellung nicht einmal die Einhaltung oben dargestellter „Alibi-Voraussetzungen“ erforderlich zu sein scheint. Nur so ist es erklärlich, dass in Österreich bereits übergeleitete Buchprüfer für die Durchführung von Abschlussprüfungen der Jahresabschlüsse 2006 bestellt wurden, die keinen Nachweis über die Teilnahme an einer externen Qualitätsprüfung gemäß § 2 Abs. 2 Z 3 A-QSG erbracht haben.

Bedauerlich ist, dass die Modernisierung der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie nicht zum Anlass genommen wurde, strengere Mindestanforderungen an den

Zugang zum Beruf des Wirtschaftsprüfers zu schaffen.[362] Erst dadurch war es dem österreichischen Gesetzgeber möglich, die diesbezüglichen Anforderungen nach unten zu nivellieren. So ist nach den Mindestanforderungen der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie eine dreijährige Praxiszeit ausreichend (Artikel 10). Diese Untergrenze wird vom österreichischen Gesetzgeber nach unten hin nunmehr auch voll ausgeschöpft. Weiters setzt die EU-Abschlussprüfer-Richtlinie zwar grundsätzlich einen Hochschulabschluss bzw. einen entsprechenden Abschluss voraus (Artikel 6), im Falle des Nachweises einer ausreichend lange fachbezogenen Tätigkeit ist eine Ausbildung zum Wirtschaftsprüfer jedoch auch ohne Hochschulabschluss möglich (Art. 11). Diese wenig rigorosen Regelungen bezüglich des Zugangs zum Wirtschaftsprüferberuf hemmen somit den allgemeinen Trend Maßnahmen zu setzen, die ein angemessenes Qualitätsniveau der Wirtschaftsprüfer und in der Folge der Abschlussprüfungen gewährleisten sollen.

1.1.3 Berufszugang in Deutschland und den USA

In Deutschland ist gemäß § 8 Abs. 1 WPO ein Universitätsabschluss bzw. Fachhochschulabschluss der Regelabschluss für den Zugang zum Wirtschaftsprüferberuf, d.h. die WPO geht grundsätzlich von einer akademischen Vorbildung des Berufswerbers aus. Allerdings wird das Akademikerprinzip insofern durchbrochen, als dass das Fehlen eines abgeschlossenen Hoch-

---

[362] Genau genommen wurden die Zugangsvoraussetzungen der 8. Gesellschaftsrichtlinie von 1984 (Richtlinie 84/253/EWG, ABl. 1985 Nr. L 199) in der neuen EU-Abschlussprüfer-Richtlinie weitgehend übernommen. Diese unterbliebene Verschärfung der Zugangsbestimmungen zum Beruf des Wirtschaftsprüfers ist insbesondere in Anbetracht der vorrangigen Zielsetzung der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie, nämlich die Wiederherstellung des Vertrauens der Kapitalmärkte in die Abschlussprüfung sowie die Stärkung der Glaubwürdigkeit des Abschlussprüfers, unverständlich.

schulstudiums bzw. Fachhochschulstudiums durch bestimmte fachliche Tätigkeiten ersetzt werden kann.[363] Ebenso wie in Österreich erfolgte auch in Deutschland mit Wirkung 1.1.2001 eine Reduktion der erforderlichen Praxiszeit auf das von der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie vorgegebene Minimum von 3 Jahren (§ 9 Abs. 1 WPO). Dabei ist es erforderlich, dass die dreijährige praktische Ausbildung eine zumindest zweijährige Prüfungstätigkeit zu beinhalten hat. Zuvor war eine praktische Vorbereitungszeit von zumindest vier Jahren erforderlich (§ 9 Abs. 1 WPO a.F.), wobei diese Vorbereitungszeit ausschließlich prüfungsnahe Tätigkeiten zu umfassen hatte. Die Reduktion der Ausbildungszeit von vier auf drei Jahre bzw. zwei Jahre Prüfungstätigkeit ist im deutschen Schrifttum aufgrund der befürchteten negativen Auswirkung auf die Qualität der Abschlussprüfung auf Kritik gestoßen.[364]

Auch in Deutschland wurde der Beruf des Buchprüfers unter Berücksichtigung von Übergangsfristen geschlossen.[365] Im Gegensatz zu Österreich wurde jedoch hinsichtlich des Schicksals der bestehende Buchprüfer eine annehmbare Entscheidung getroffen: der Berufstand der Buchprüfer hat gemäß § 13 a Abs. 2 WPO in der Fassung des WPRefG die Möglichkeit unter Einhaltung bestimmter Fristen eine Überleitungsprüfung zum Wirt-

---

363 So kann das Fehlen eines Hochschul- bzw. Fachhochschulabschlusses gem. § 8 Abs. 2 Nr.1 WPO durch eine zehnjährige Mitarbeit bei einem Wirtschaftsprüfer, Buchprüfer, einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder einer Buchprüfungsgesellschaft kompensiert werden. Weiters ersetzt gemäß § 8 Abs. 2 Nr.2 WPO eine mindestens fünfjährige Tätigkeit als Buchprüfer oder Steuerberater das Fehlen eines Hochschul- bzw. Fachhochschulabschlusses.

364 Vgl. etwa Richter, M.: Zugang zum Wirtschaftsprüferberuf und Prüfungsqualität, in: Schneider, D.: Kritisches zu Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung 381.

365 Siehe dazu Gesetz zur Reform des Zulassungs- und Prüfverfahrens des Wirtschaftsprüferexamens (WPRefG) vom 1.12.2003.

schaftsprüfer abzulegen.[366] Eine derartige Lösung der Prüferfrage wäre auch für Österreich opportun gewesen.

In den USA sind die Zulassungsbestimmungen zum CPA *(Certified Public Accountant)*, dem US-amerikanischen Wirtschaftsprüfer und Steuerberater, nicht einheitlich geregelt, sondern von Bundesstaat zu Bundesstaat verschieden. Seit dem Jahr 2000 müssen Mitglieder im AICPA *(The American Institute of Certified Public Accountants)*[367] ein Studium mit 150 (früher 120) Semesterstunden *(credit hours)* nachweisen, wobei dieses Erfordernis von den meisten Bundesstaaten als Zulassungsvoraussetzung für das CPA-Examen übernommen wurde. Damit ist in den USA ein Trend zu beobachten die Anforderungen an die Vorbildung zu erhöhen. Zusätzlich verlangen die einzelnen Bundesstaaten üblicherweise eine gewisse Anzahl an Semesterstunden in den Bereichen Rechnungswesen, Betriebswirtschaft und Wirtschaftsrecht.[368] Zudem ist in der Regel eine zumindest zweijährige Prüfungstätigkeit erforderlich. Die für die Erlangung der Berufsbefugnis vorgeschriebene

---

366 Hinsichtlich der verkürzten Prüfung und deren Umfang für Buchprüfer siehe § 13 a WPO. Vgl. dazu auch Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW): Wirtschaftsprüfer-Handbuch: Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung 22f.

367 Das AICPA ist eine privatrechtlich organisierte Vereinigung amerikanischer Wirtschaftsprüfer. Die Mitgliedschaft ist zwar freiwillig, aber üblich. Zu seinen primären Aufgaben zählen die Vertretung der Interessen des Berufsstandes, die Wahrung einer hohen berufsständischen Ethik und einheitlicher Standards in der Berufsausübung, die Aus- und Weiterbildung sowie die Förderung des Berufnachwuchses (Vgl. AICPA, Mission Statement, http://www.aicpa.org/About+the+AICPA/AICPA+Mission/, Abfragedatum: 10.04.2007).

368 Das AICPA hat unter http://www.aicpa.org/Legislative+Activities+and+State+Licensing+Issues/State+News+and+Info/States/info/index.htm (Abfragedatum: 10.04.2007) eine Liste mit Zulassungsvoraussetzungen aller Bundesstaaten veröffentlicht. Siehe auch CPA exam requirements unter http://www.beckercpa.com/state/index.cfm (Abfragedatum 10.04.2007).

Praxiszeit kann allerdings auch durch prüfungsfremde Tätigkeiten erworben werden, wobei die Anzahl der erforderlichen Praxisjahre dann höher ist. In den USA greifen die einzelnen Bundesstaaten auf zwei verschiedene Ausbildungssysteme zurück. Ein Teil der Bundesstaaten bedient sich des klassischen Systems, d.h. die Erbringung des Nachweises der erforderlichen Praxiszeit ist vor Antritt zum CPA-Examen erforderlich. Der andere Teil der Bundesstaaten macht den Erwerb des Berufstitels eines CPA bereits mit erfolgreicher Absolvierung des CPA-Examen möglich, die Berufsausübung ist aber erst mit Erbringung des Nachweises der erforderlichen Praxiszeit zulässig.[369] Ebenso wie in Österreich und Deutschland erscheint auch in den USA in Anbetracht der gestiegenen Anforderungen in der Berufspraxis an den Abschlussprüfer die praktische Ausbildung als zu kurz.

1.1.4 Resümee

Den Tatsachen nach führt das derzeitige österreichische System hinsichtlich der Qualität der Jahresabschlussprüfungen zu einer Klassenbildung unter den Wirtschaftsprüfern. Die Klassen können wie folgt eingeteilt werden, wobei die Qualität der Wirtschaftsprüfer in Klasse 1 am höchsten ist und in Klasse 5.3 am niedrigsten:

- Klasse 1: In diese Klasse fallen Alt-Wirtschaftsprüfer, die den klassischen Weg gegangen sind. Nach Erlangung eines Hochschulabschlusses (idealerweise war der Schwer-

[369] Vgl. CPA Requirements by State, http://www.aicpa.org/Becoming+a+CPA/CPA+Candidates+and+Students/Students/The+Profession+and+You/FAQs/CPA+Requirements+by+State.htm (Abfragedatum: 10.04.2007).

punkt bei der Fächerausrichtung im Bereich des Revisions- und Treuhandwesens gelagert) begann dieser Prüfer seine berufliche Laufbahn als Steuerberaterberufsanwärter. Nach dreijähriger Praxiszeit wurde die Steuerberaterfachprüfung und nach weiteren drei Jahren Berufspraxis die Wirtschaftsprüferfachprüfung absolviert.

- Klasse 2: Diese Klasse umfasst jene Wirtschaftsprüfer, die bereits in das WTBG neu Fallen und nach mindestens dreijähriger Berufspraxis zuerst die Steuerberaterfachprüfung ablegen, in der Folge zumindest zwei Jahre Berufspraxis in der Wirtschaftsprüfung sammeln und danach die Wirtschaftsprüferfachprüfung ablegen.

- Klasse 3: In Klasse 3 fallen all jene, die von der Möglichkeit des Direktzugangs zum Wirtschaftsprüfer nach WTBG neu Gebrauch machen. Nach dreijähriger Berufspraxis mit dem Schwerpunkt in der Wirtschaftsprüfung liegend erwirbt diese Gruppe nach erfolgreicher Absolvierung der Wirtschaftsprüferfachprüfung den Berufstitel „Wirtschaftsprüfer“.

- Klasse 4: In diese Klasse fallen jene, die im Zuge der von der WTBG-Novelle veranlassten Überleitung von Buchprüfern zu Wirtschaftsprüfern wurden, wobei der „Buchprüfer“ durch Absolvierung einer Fachprüfung erlangt wurde.

- Klasse 5: Klasse 5 „beheimatet“ grundsätzlich jene, die zweimalig Nutznießer einer Überleitung wurden. In den neunziger Jahren wurden diese vom Steuerberater zum Buchprüfer

übergeleitet und durch die WTBG-Novelle vom Buchprüfer in den Berufsstand des Wirtschaftsprüfers gehoben. Diese Gruppe lässt sich qualitativ nochmals abstufen:

- Klasse 5.1: Hier befinden sich jene „zweimalig übergeleiteten" Neo-Wirtschaftsprüfer, die über einen Hochschulabschluss verfügen und im Idealfall auch regelmäßig in der Wirtschaftsprüfung tätig waren.

- Klasse 5.2: Hier sind jene „zweimalig übergeleiteten" Neo-Wirtschaftsprüfer zu finden, die entweder über keinen Universitätsabschluss verfügen oder keine Berufspraxis in der Wirtschaftsprüfung vorweisen können.[370]

- Klasse 5.3: In dieser Klasse befinden sich jene Wirtschaftsprüfer, die weder ein Hochschulstudium absolviert noch Berufspraxis in der Wirtschaftsprüfung haben.

Die Absicht, die der Autor mit dieser Klassifizierung verfolgt, ist es zu verdeutlichen, welch massives Gefälle in Bezug auf die Qualität der Jahresabschlussprüfung in Zukunft zu erwarten ist. Der Gesetzgeber hätte gut daran getan verbindlich festzusetzen, dass sich jene Buchprüfer, die eine Überleitung in den Berufsstand des Wirtschaftsprüfers anstrebten, im Zuge der in § 2 A-QSG geregelten erstmaligen externen Qualitätsprüfung zumindest einer einmaligen fachlichen Anhörung zu unterziehen haben. Das Ergebnis dieser

---

[370] Die getroffene Behauptung geht von der Prämisse aus, dass die Faktoren „universitäre Vorbildung" und „entsprechende Berufspraxis" für die Beurteilung der Berufeignung des Wirtschaftsprüfers in ihrer Bedeutsamkeit gleichwertig sind.

Anhörung hätte dann in das Gesamturteil der externen Qualitätsprüfung mit einfließen müssen.

Abschließend ist es dem Autor ein Anliegen festzuhalten, dass oben dargestellte Klassifizierung vorbehaltlich ständiger Fort- und Weiterbildung zu verstehen ist, die für die Wahrung des Qualitätsstandards in der Wirtschaftsprüfung ebenso wichtig sind.

1.2. Die Berufspflichten gemäß WTBG und WT-ARL

In § 83 Abs.1 WTBG wird auf die von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT) erlassene WT-ARL verwiesen, welche die Regelungen zu den Berufspflichten festlegt. Als solche werden in § 1 WT-ARL genannt:

- Gewissenhaftigkeit
- Sorgfältigkeit
- Eigenverantwortlichkeit
- Unabhängigkeit und Unbefangenheit
- Verschwiegenheit

Die Berufspflichten werden zudem auch in § 82 WTBG erwähnt, wobei die Grundsätze der Unabhängigkeit und Unbefangenheit auch im WTBG selbst eine nähere Konkretisierung erfahren. Im Folgenden sollen die einzelnen Berufspflichten thematisiert werden.

1.2.1 Gewissenhaftigkeit bzw. Sorgfältigkeit

Die Berufspflicht der Gewissenhaftigkeit bzw. Sorgfältigkeit wird durch die §§ 2 und 3 WT-ARL konkretisiert. Nach § 2 WT-ARL ist der Wirtschaftsprüfer bei der Ausführung seiner Aufträge an das Gesetz gebunden und hat die berufsständischen Vorschriften zu beachten. Darüber hinaus ist der Wirtschaftsprüfer verpflichtet abzuwägen, ob er über die erforderliche Sachkunde und Erfahrung zur sachgemäßen Ausführung des Auftrages verfügt. Sind diese Bedingungen nicht gegeben ist der Auftrag abzulehnen. Ebenso ist der Auftrag abzulehnen, wenn die zeitgerechte Erledigung des Auftrages nicht sichergestellt werden kann. Zu dem erfordert der Grundsatz der Gewissenhaftigkeit bzw. Sorgfältigkeit eine sorgfältige Auswahl der bei der Prüfung eingesetzten Mitarbeiter.[371] § 3 WT-ARL bedient das Erfordernis der Gewissenhaftigkeit bzw. Sorgfältigkeit durch die Verpflichtung des Wirtschaftsprüfers sich laufend fortzubilden. Dem Erfordernis ist im ausreichendem Maß genüge getan, wenn der Wirtschaftsprüfer nachweist, dass er durchschnittlich 40 Stunden in die Fortbildung investierte. Verteilt auf drei Jahre müssen mindestens 120 Stunden für die Fortbildung aufgebracht werden. Diese Fortbildungsverpflichtung hat durch die Teilnahme an entsprechenden Seminaren der Akademie der Wirtschaftstreuhänder oder anderen facheinschlägigen Fortbildungsveranstaltungen oder durch Selbststudium zu erfolgen. Dabei ist die Möglichkeit der Fortbildungsverpflichtung im Selbststudium nachkommen zu können als diskussionswürdig zu erachten, da die Erbringung eines entsprechenden Nachweises problematisch ist. Aus diesem Grund schlägt der Autor vor, von der Möglichkeit dieser Alternative Abstand zu nehmen.[372]

---

[371] Siehe auch Fachgutachten IWP PG4.

[372] Siehe auch die berufsspezifische Fortbildungsverpflichtung für Wirtschaftsprüfer (Richtlinie zur Fortbildung, IWP) in Abschnitt IV.3.2.

1.2.2 Eigenverantwortlichkeit

Die Berufspflicht der Eigenverantwortlichkeit wird in § 5 Abs.1 WTBG definiert. Demzufolge hat ein Wirtschaftsprüfer selbstständig

- sein Handeln zu verantworten und
- sein Urteil zu bilden sowie
- seine Entscheidungen zu treffen.

Der Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit ist verletzt, wenn der Wirtschaftsprüfer an fachliche Weisungen anderer Personen gebunden ist.[373] Auch das WTBG befasst sich ausschließlich mit einem Sachverhalt, der den Tatbestand fehlender Eigenverantwortlichkeit erfüllt. Danach sind gemäß § 88 Abs. 1 WTBG Wirtschaftsprüfer verpflichtet, die Übernahme eines Auftrages abzulehnen, der sie bei Ausübung ihrer Tätigkeit an Weisungen fachlicher Art des Auftraggebers binden würde. Dem Wirtschaftsprüfer ist es also untersagt solche Aufträge, bei deren Durchführung die geforderte Eigenverantwortung nicht getragen wird oder nicht getragen werden kann, abzulehnen (§ 5 Abs. 2 WT-ARL). Von der Berufspflicht der Eigenverantwortlichkeit sind auch Mitarbeiter des Wirtschaftsprüfers erfasst, die zur Durchführung seiner wirtschaftstreuhändischen Tätigkeit herangezogen werden und nicht eigenverantwortlich handeln können. Ist ein Wirtschaftsprüfer bei einem anderen Wirtschaftsprüfer im Angestelltenverhältnis tätig, muss der angestellte Wirtschaftsprüfer zeichnungsberechtigt und eigenverantwortlich handeln.[374]

---

[373] Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW): Wirtschaftsprüfer-Handbuch: Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung 76.

[374] Vgl. Mandl, G./ Kleiner, F..: Berufsgrundsätze der Wirtschaftstreuhänder, in: Handbuch für Wirtschaftstreuhänder, 42.

In diesem Zusammenhang wäre die Erlassung einer zusätzlichen Norm, wie sie in Deutschland besteht (§ 44 Abs. 1 S. 2 WPO), wünschenswert, die den Wirtschaftsprüfer bei der Einhaltung seiner Berufspflicht zur Eigenverantwortlichkeit schützt, indem Weisungen von anderen Personen, die entgegenstehende Verpflichtungen enthalten, für unzulässig erklärt werden.

1.2.3 Unabhängigkeit und Unbefangenheit

Neben dem UGB sehen auch das WTBG bzw. die WT-ARL Vorschriften zur Unabhängigkeit und Unbefangenheit vor. Dabei fällt auf, dass sich die berufsrechtlichen Bestimmungen teilweise mit den Bestimmungen von § 271 UGB und § 271a UGB überschneiden und teilweise weit reichender sind. Die Bestimmungen sind additiv zu beachten, d.h. dass die berufsrechtlichen sowie gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen für den Wirtschaftsprüfer lückenlos zu berücksichtigen sind. Die Regelungen zur Unabhängigkeit und Unbefangenheit im Berufsrecht sind zweigliedrig. Zum einen sind diese in der von § 83 WTBG verwiesenen WT-ARL enthalten und zum anderen im WTBG (§ 88) selbst.

1.2.3.1 Regelungen zur Unabhängigkeit und Unbefangenheit im WTBG

Gemäß § 88 Abs. 1 und 2 WTBG sind Wirtschaftsprüfer verpflichtet Aufträge abzulehnen, wenn

- sie bei der Durchführung an fachliche Weisungen des Auftraggebers gebunden sind,

- vom Prüfungsmandanten persönlich und wirtschaftlich abhängig sind,

- einer der Beteiligten mittelbaren oder unmittelbaren Einfluss auf die Geschäfte des anderen hat,

- Ausschließungsgründe im Sinne des § 20 Jurisdiktionsnorm (JN) vorliegen

- Befangenheitsgründe im Sinne des § 19 Z 2 JN vorliegen oder

- sie selbst die zu prüfenden Bücher geführt oder den zu prüfenden Jahresabschluss erstellt haben.

Die oben genannten §§ 19 Z 2 und 20 JN stellen die richterliche Unabhängigkeit und Unbefangenheit sicher und sind analog auf Wirtschaftstreuhänder (Wirtschaftsprüfer) anzuwenden.

Eine analoge Anwendung des § 19 Z 2 JN auf Wirtschaftsprüfer ergibt, dass dieser befangen ist, wenn ausreichende Gründe vorliegen, die es nach objektiven Kriterien rechtfertigen, seine Unbefangenheit in Zweifel zu ziehen. Solche Gründe liegen insbesondere bei privaten persönlichen sowie verwandtschaftlichen Beziehungen des Abschlussprüfers zum Prüfungsmandanten vor.[375] Dabei wird auf die Anscheinsbefangenheit abgestellt.

Bei analoger Anwendung des § 20 JN auf Wirtschaftsprüfer ist eine unbesehene Übernahme nach Meinung des Autors nur hinsichtlich der Z 1, 2 und 3 vertretbar. Danach sind Wirtschaftsprüfer von der Prüfung

---

[375] Fasching, H .: Kommentar zu den Zivilprozessgesetzen, § 19 Rz 5 und 9.

- in Sachen in denen sie selbst Partei sind,

- in Sachen ihrer Ehegatten oder solcher Personen, welche mit ihnen in gerader Linie verwandt oder verschwägert sind, oder mit welchen sie in der Seitenlinie bis zum vierten Grade verwandt oder im zweiten Grade verschwägert sind oder

- in Sachen ihrer Wahl- oder Pflegeeltern, Wahl- oder Pflegekinder, ihrer Mündel und Pflegebefohlenen

ausgeschlossen.

Demnach ist der Prüfer verpflichtet das Mandat abzulehnen, wenn einer der oben beschriebenen Personen Vorstandsmitglied oder Geschäftsführer der zu prüfenden Gesellschaft ist.[376] Gleiches sollte jedoch auch gelten, wenn der Prüfer zu einem mit dem Rechnungswesen der Gesellschaft befassten leitenden Angestellten ein oben beschriebenes Verhältnis aufweist.

§ 88 Abs. 2 Z 5 WTBG stellt eine vergleichbare berufsrechtliche Regelung zu § 271 Abs. 2 Z 4a UGB dar. Demnach ist der Abschlussprüfer verpflichtet Prüfungsaufträge abzulehnen, wenn er selbst die zu prüfenden Bücher geführt oder den zu prüfenden Abschluss erstellt hat. Die beratende Mitwirkung an der Erstellung des Jahresabschlusses ist dagegen nach dem Berufsrecht erlaubt.[377] Dies gilt allerdings nur vorbehaltlich des Nichtvorliegens von ande-

---

[376] Vgl. Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung 311.

[377] Auch im UGB ist die beratende Mitwirkung an der Erstellung des Jahresabschlusses nicht generell ausgeschlossen (Siehe dazu ausführlich Abschnitt II.3.1.3.1).

ren Befangenheitsgründen. Auch die Steuerberatung ist neben der Abschlussprüfung nicht ausgeschlossen, sofern nicht andere Befangenheitsgründe bestehen. Bei einer diesbezüglichen Beurteilung ist wohl auf die Umstände des Einzelfalls abzustellen. Der Prüfauftrag ist aber jedenfalls abzulehnen, wenn der Abschlussprüfer sein „eigenes Produkt“ prüfen würde.[378]

1.2.3.2 Regelungen zur Unabhängigkeit und Unbefangenheit in der WT-ARL

Das in § 1 WT-ARL normierte Unabhängigkeits- bzw. Unbefangenheitserfordernis erfährt in den §§ 21 ff. WT-ARL eine Konkretisierung. Demnach müssen Wirtschaftsprüfer gemäß § 21 WT-ARL bei der Durchführung der Prüfung jede Bindung oder Handlung vermeiden, die ihre berufliche Entscheidungsfreiheit, Unbefangenheit oder Unabhängigkeit gefährdet oder gefährden könnte. Sobald die Unbefangenheit nach objektiver Prüfung und Beurteilung in Zweifel gezogen werden kann, gilt der Prüfer als befangen. Der Anschein der Voreingenommenheit oder die Besorgnis, dass bei der Ausübung der Tätigkeit andere als rein sachliche Argumente das Prüfungsurteil beeinflussen könnten, reichen für die Erfüllung des Tatbestandes der Befangenheit aus. Damit spricht auch die WT-ARL die Anscheinsbefangenheit *(independence in appearance)* an. Es muss demnach einer vorurteilsfreien außen stehenden Person erkennbar sein, dass keine die Unabhängigkeit bzw. Unbefangenheit widerstreitenden Interessen bestehen. Dabei wird vor allem darauf abgestellt, dass die im Gesellschaftsrecht nicht geregelten privaten persönlichen sowie

---

[378] Vgl. Bernbacher, A.: Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 111 ff.; Chini L./Reiter R./Reiter R.: Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz 91; Siehe auch ausführlich Abschnitt II.3.1.3.1.

verwandtschaftlichen Beziehungen zu einer Vertrautheit führen, sodass eine unobjektive Prüfung nicht ausgeschlossen werden kann. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn ein unmittelbares Familienmitglied oder ein sonstiger naher Familienangehöriger bzw. Lebenspartner des Abschlussprüfers der Unternehmensleitung angehört bzw. für die Führung der Bücher oder die Erstellung des Jahresabschlusses verantwortlich ist oder auf deren Führung bzw. Erstellung Einfluss nehmen konnte.[379] Außerdem erfasst die WT-ARL etwa auch geschäftliche Beziehungen des Abschlussprüfers zum Prüfungsmandanten, die zu einer Gefährdung der Unabhängigkeit führen können, wie beispielsweise eine wesentliche finanzielle Beteiligung des Abschlussprüfers an einem *Joint Venture* mit dem Prüfungsmandanten.[380] Ein weiterer von der WT-ARL zu erfassender Sachverhalt kann der Wechsel eines Mitarbeiters des Abschlussprüfers zum Prüfungsmandanten sein.[381] Hinsichtlich des Personenkreises, der eine Anscheinsbefangenheit auslösen kann, ist besonders interessant, wie der österreichische Gesetzgeber die Netzwerkdefinition ge-

---

[379] Siehe dazu auch die Ausführungen zum Code of Ethics (Unabhängigkeit) in Abschnitt V.1.7. sowie in 1.2.3.1 in diesem Abschnitt; Vgl. kritisch zur praktischen Umsetzbarkeit Milla, A./Sterl, R./Gedlicka, W.: Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Reformbedarf und Lösungsansätze, in IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2003, 31. Zur Beschäftigung naher Angehöriger in den USA siehe Abschnitt II.3.1.2.2.

[380] Siehe dazu auch Ausführungen zum Code of Ethics (Unabhängigkeit) in Abschnitt V.1.7. Auch die EU-Abschlussprüfer-Richtlinie sieht in der Unterhaltung geschäftlicher Beziehungen einen Ausschlussgrund (Art 22 Abs. 2). Vom US-amerikanischen Gesetzgeber werden zwar geschäftliche Beziehungen nicht explizit erfasst, die Regelungen der SEC verbieten jedoch beispielsweise Kreditverbindungen zwischen dem Abschlussprüfer und dem Prüfungsmandanten. Solche Kreditverbindungen sind zweifelsohne als geschäftliche Verbindung zu qualifizieren (Vgl. dazu Abschnitt II.3.1.1.2).

[381] Siehe dazu auch Ausführungen zum Code of Ethics (Unabhängigkeit) in Abschnitt V.1.7. Zum Wechsel eines an der Abschlussprüfung beteiligten Mitarbeiters zum Prüfungsmandanten in den USA siehe Abschnitt II.3.1.2.2.

mäß Art. 2 Abs. 7 der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie in nationales Recht umsetzen wird. Dabei bleibt zu hoffen, dass der Netzwerkbegriff nicht zu eng gefasst wird, damit Wirtschaftsprüfer, die einem Netzwerk angehören, nicht verstärkt mit Berufsausübungsproblemen im Hinblick auf die Befangenheit konfrontiert werden. So sollte das Auftreten unter einem gemeinsamen Markennamen ebenso wie das Unterhalten eines Qualitätssicherungssystems bei gesellschaftsrechtlich sauberer Trennung unproblematisch sein.

Während in Österreich Regelungen zu privaten persönlichen sowie verwandtschaftlichen Beziehungen des Abschlussprüfers im UGB nicht berücksichtigt sind, nennt § 319 Abs.2 dHGB Beziehungen persönlicher Art sehr wohl als Grund für eine Besorgnis der Befangenheit. Ebenso wie Österreich harrt auch Deutschland bisweilen noch einer Transformation der Netzwerkdefinition in Art. 2 Abs. 7 der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie in nationales Recht.

§ 22 WT-ARL hält zudem ganz allgemein fest, dass Wirtschaftstreuhänder (Wirtschaftsprüfer) nicht tätig werden dürfen, wenn eine Interessenskollision gegeben ist, d.h. dass im Zuge der Abschlussprüfung einander widerstreitende Interessen zusammentreffen. Diese Bestimmung betrifft vor allem den Beratungsbereich. Einander widerstreitende Interessen werden sich insbesondere im Zuge der Beratung mehrerer Auftraggeber ergeben.

Die berufsrechtlichen Regelungen zur Unabhängigkeit decken die gesellschaftsrechtlichen Ausschlussgründe nach § 271 UGB und § 271a UGB in hohem Ausmaß ab und gehen teilweise auch darüber hinaus. So stellt im Berufsrecht die Anscheinsbefangenheit *(independence in appearance)* einen Ausschlussgrund dar, wobei von dieser vor allem private persönliche sowie verwandtschaftliche Beziehungen des Abschlussprüfers zum Prüfungsmandanten erfasst werden. Insbesondere § 21 WT-ARL stellt somit in gewisser Weise einen Auffangtatbestand im Hinblick auf die Befangenheit dar. Das

Abschreckungspotential dieser doch recht weit gefassten Befangenheitsgründe. ist aufgrund der bereits erwähnten und später noch kurz zu erläuternden milden Berufsgerichtsbarkeit jedoch begrenzt.

Hinsichtlich der Rahmenbedingungen auf internationaler Ebene verweist der Verfasser an dieser Stelle auf die Ausführungen zu den Regelungen des *Code of Ethics*, im Rahmen derer eine Gegenüberstellung sowohl mit den gesellschaftsrechtlichen als auch berufrechtlichen nationalen Normen zur Unabhängigkeit und Unbefangenheit erfolgt.[382]

1.2.4 Verschwiegenheit

Die Berufspflicht der Verschwiegenheit gemäß § 91 WTBG ist ein wesentlicher Eckpfeiler des Vertrauens, das dem Wirtschaftsprüfer entgegengebracht wird und kann aus § 1009 ABGB abgeleitet werden. Die Vielzahl bestehender Normen, die den Grundsatz der Verschwiegenheit regeln, deutet auf dessen Wesentlichkeit bei der Erfüllung beruflicher Aufgaben hin. In diesem Sinne ist die Verschwiegenheitspflicht außer im Berufsrecht auch im Gesellschaftsrecht (§ 275 Abs. 1 UGB), im Aktiengesetz (§§ 121 Abs. 3 bzw. 42 AktG), im Strafrecht (§ 121 StGB) sowie in zahlreichen Spezialgesetzen normiert.

Von der Verschwiegenheitspflicht werden alle Tatsachen und Umstände, die dem Wirtschaftsprüfer im Rahmen der Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit anvertraut wurden erfasst. Davon sind auch Umstände und Tatsachen erfasst, die den persönlichen Lebensbereich des Mandanten betreffen. Die Verschwiegenheit ist gegenüber jedermann, auch gegenüber Berufskollegen, zu wahren. Mitarbeiter sind nur in jenem Ausmaß zu informieren, als dies zur

[382] Siehe Abschnitt V.1.7.

Bearbeitung der Aufträge unbedingt erforderlich ist. Selbstverständlich ist, dass sich die Verpflichtung zur Verschwiegenheit in Folge dessen auch auf die Mitarbeiter erstreckt. Die Verschwiegenheitspflicht ist zeitlich unbegrenzt. Dies gilt insbesondere auch bei Beendigung des Mandats oder Tod des Mandanten.[383]

Der Wirtschaftsprüfer ist gemäß § 91 Abs. 4 WTBG lediglich von der Verschwiegenheitspflicht befreit, wenn:

- dies hinsichtlich der Umsetzung der EU-Geldwäscher-Richtlinie erforderlich ist,

- der Mandant den Wirtschaftsprüfer ausdrücklich von der Verschwiegenheitspflicht entbunden hat[384] oder

- Melde- und Auskunftspflichten im Rahmen der Qualitätsprüfungen aufgrund des A-QSG bestehen.

1.3. Die Rechtsfolgen eines Verstoßes gegen die Berufspflichten gemäß WTBG und WT-ARL

Um sicherzustellen, dass die Berufspflichten von den Abschlussprüfern konsequent eingehalten werden, bedarf es einer entsprechenden Berufsgerichtsbarkeit, nicht zuletzt auch um die Glaubwürdigkeit des Systems nach

---

[383] Vgl. Leifer, F.: Das Berufsrecht der Wirtschaftstreuhänder 92 f.

[384] Wurde der Wirtschaftsprüfer vom Mandanten von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden, steht es ihm gemäß § 104 Abs. 2 Finanzstrafgesetz (FinStrG) trotzdem frei, die Zeugenaussage gegenüber Verwaltungsbehörden zu verweigern.

außen zu transportieren. Die vorgesehenen Sanktionen im Berufsrecht gemäß § 119 i.V.m. § 120 WTBG sind jedoch, wie bereits mehrfach angesprochen, wenig überzeugend. Abgesehen von moderaten Geldbußen sieht das Berufsrecht keinerlei Sanktionen vor. Um die Glaubwürdigkeit des Systems nach außen zu erhöhen und Wirtschaftsprüfer verstärkt zur Einhaltung der Berufspflichten anzuhalten, wären Sanktionen in Abhängigkeit des eingetretenen Schadens, die die Suspendierung des Wirtschaftsprüfers bis hin zur Entziehung der Berufsbefugnis vorsehen, wünschenswert. Nur auf diese Weise ist ein essentieller Beitrag der Berufspflichten im Berufsrecht zur Qualitätssicherung der Wirtschaftsprüfung gewährleistet.

2. Das Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG)

Zeitgleich mit der Novelle des WTBG ist am 1. September 2005 das Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) in Kraft getreten. Dadurch ist der österreichische Gesetzgeber der Forderung der EU nach einem externen Qualitätssicherungssystem nachgekommen. Abschlussprüfer, welche Prüfungen nach österreichischem Recht durchführen, sind nunmehr verpflichtet, sich einer regelmäßigen externen Qualitätskontrolle zu unterziehen. Die Übergangsbestimmungen normieren, dass jene Prüfbetriebe, die Unternehmen prüfen, die besonderem öffentlichem Interesse unterliegen *(Public Interest Companies),*[385] die erste externe Qualitätsprüfung bis spätestens 31.

[385] Unternehmen im öffentlichen Interesse sind börsennotierte Unternehmen, Kreditinstitute, sofern diese nicht einem Zentralinstitut angeschlossen sind, eine Bilanzsumme von weniger als zwei Milliarden Euro aufweisen und nicht börsennotiert sind, Versicherungen (ausgenommen kleine Versicherungsvereine gemäß § 62 VAG) und Pensionskassen.

Dezember 2007 absolviert haben müssen (§ 27 Abs. 1 A-QSG). Für Prüfbetriebe, die sonstige Abschlussprüfungen im Sinne des A-QSG durchführen, sieht das Gesetz eine Übergangsfrist bis 31. Dezember 2010 vor (§ 27 Abs. 2 A-QSG).

Schon bisher sah das Vereinsregulativ des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer (IWP) für Mitglieder einen verpflichtenden *Peer Review* vor. Auch wenn die im Rahmen des IWP durchgeführten Qualitätsprüfungen sich teilweise von jenen nach A-QSG unterscheiden, wurde durch diese schon mehrjährige Erfahrung im Bereich der Externen Qualitätsüberwachung, die Einrichtung des gesetzlich vorgeschriebenen Qualitätssicherungssystems enorm erleichtert. Dass der österreichische Berufsstand der Wirtschaftsprüfer den neuen Anforderungen auf europäischer Ebene so rasch entsprechen konnte, ist daher zweifelsohne ein Verdienst des IWP und gehört an dieser Stelle entsprechend gewürdigt.

Von der EU sind zwei alternative Qualitätsüberwachungssysteme vorgesehen: Zum einen können die Mitgliedsstaaten das *Peer Review*-System wählen, wobei die externe Qualitätsüberwachung durch *„Peers",* also Gleichgestellte, erfolgt. Die Alternative zu diesem System stellt das *Monitoring* nach amerikanischem Vorbild dar, bei dem die externe Qualitätsüberwachung durch eine Behörde bzw. entsprechendes Kontrollorgan im öffentlichen Bereich erfolgt.[386] Das österreichische System weist Komponenten beider Alternativen auf und hat sich daher in hybrider Form etabliert. Dabei werden die Qualitätsprüfungen der Prüfbetriebe von aktiven Prüfern durchgeführt, woge-

[386] In den USA haben sich Abschlussprüfer, die Abschlüsse von Unternehmen prüfen, die an von der SEC überwachten Kapitalmärkten notiert sind, beim Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) registrieren zu lassen und unterliegen regelmäßigen Qualitätsprüfungen durch das PCAOB, die von nicht aktiv tätigen Berufsangehörigen durchgeführt werden.

gen die Überwachung des Gesamtsystems einer Qualitätskontrollbehörde übertragen wurde, deren Mitglieder nicht dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer angehören. Der Weg, den Österreich hier beschritten hat, scheint aus Sicht des Autors richtig zu sein. Ein reines *Monitoring*-System, bei dem auch die Qualitätsprüfungen durch Berufsfremde durchgeführt werden, ist unpraktikabel und könnte leicht zu einer Überregulierung des Berufsstandes führen.

Hauptziel der externen Qualitätskontrolle ist es, das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Abschlussprüfung zu stärken und so die allseits beklagte Erwartungslücke zu verringern sowie die Qualität der Leistungen des Abschlussprüfers durch eine Prüfung durch unabhängige *Peers* zu sichern bzw. zu verbessern.[387] Die Externe Qualitätsüberwachung umfasst gemäß § 2 Abs. 2 A-QSG im Wesentlichen eine Prüfung der Qualitätssicherungsmaßnahmen des Prüfungsbetriebes. Bei der Einschau sind insbesondere folgende Bereiche zu fokussieren:

- Wahrung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers
- Auswahl, Einsatz und Beaufsichtigung der Mitarbeiter
- Aus- und Weiterbildung der Mitarbeiter
- Abwicklung einzelner Prüfungsaufträge

Hinsichtlich des Ziels, das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Abschlussprüfung zu stärken, scheint der Umstand, dass die externe Qualitätsüberprüfung der Prüfbetriebe durch aktive Wirtschaftsprüfer durchzuführen ist „Fluch und Segen“ zugleich zu sein. Auf der einen Seite kann die Öffentlichkeit versichert sein, dass keine andere neutrale externe Person bzw. Behörde die Arbeitsabläufe innerhalb eines Prüfbetriebes so professionell einschätzen und beurtei-

---

[387] Vgl. Reiter, R./Haase, P./Benesch, G.: Das neue Qualitätssicherungsgesetz, in IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2006, 210.

len kann wie ein aktiver Wirtschaftsprüfer selbst. Auf der anderen Seite ist zu beobachten, dass von der Öffentlichkeit die Tatsache, dass die externe Qualitätsüberprüfung von einem „Verbündeten“ durchgeführt wird, teils skeptisch beäugt wird. Begrüßenswert ist daher die Entscheidung des österreichischen Gesetzgebers, als oberste Instanz eine Qualitätskontrollbehörde, bestehend aus Nicht-Wirtschaftstreuhändern und Nicht-Revisoren, einzusetzen, die das ganze System überwacht. Dadurch lässt sich das öffentliche Misstrauen in das Qualitätsüberwachungssystem zumindest verringern.

Ebenso wie Österreich mit dem A-QSG trägt auch Deutschland den internationalen Entwicklungen mit der Einführung einer öffentlichen Berufsaufsicht durch das Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG), welches zu Beginn des Jahres 2005 in Kraft trat, Rechnung. Vorschub für das externe Qualitätskontrollsystem wurde in Deutschland bereits mit dem Inkrafttreten des WIrtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz am 1.Januar 2001 geleistet, im Zuge dessen das Verfahren der externen Qualitätskontrolle bereits etabliert wurde.[388] Künftig ist die Pflicht zur Einrichtung und Dokumentation eines Qualitätssicherungssystems gesetzlich über § 55b WPO verankert. Gemäß § 57a Abs. 1 WPO haben Wirtschaftsprüfer, die gesetzliche Abschlussprüfungen durchführen, die Pflicht, sich in dreijährigen Intervallen einer Qualitätskontrolle im Zuge des verpflichtend einzurichtenden internen Qualitätssicherungssystems zu unterziehen. Dabei normierte § 136 Abs. 1 WPO im Rahmen einer Übergangsregelung als spätesten Zeitpunkt für die externe Qualitätskontrolle den 31.12.2005. Abschlussprüfer von börsennotierten Unternehmen mussten den Nachweis einer externen Qualitätskontrolle bereits mit 31.12.2002 erbringen. Festzuhalten ist zudem, dass das deutsche System der Qualitätskontrolle ebenso wie das österreichische der

[388] Vgl. Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz vom 19.12.2000, BGBL. I, 1769.

Überwachung einer öffentlichen Behörde unterliegt und sich somit von einem reinen *Peer Review* unterscheidet.

Im Folgenden sollen die Bestimmungen des A-QSG in ihren wesentlichen Zügen erläutert werden. Dabei wird nicht streng numerisch vorgegangen. Das Gesetz soll vielmehr systematisch aufgearbeitet werden. Neben einer allgemeinen Darstellung erfahren dabei die Protagonisten der Externen Qualitätsprüfung sowie der Ablauf dieses Verfahrens und das Prozedere bei der Erteilung der Bescheinigung, die die erfolgreiche Teilnahme bestätigt, eine besondere Behandlung.

2.1. Verteilung der Zuständigkeiten

Das externe Qualitätssicherungssystem wird von drei Gruppen aufrechterhalten. Dazu gehören:

- die Qualitätskontrollbehörde
- der Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen
- die Qualitätsprüfer

2.1.1 Die Qualitätskontrollbehörde

Als oberste Instanz des Systems ist gemäß § 20 A-QSG beim Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit (BWA) eine Qualitätskontrollbehörde einzurichten, deren vordringliche Aufgabe in der Aufrechterhaltung bzw. Verbesserung der Funktionsfähigkeit und Kontrolle des Systems besteht. Außerdem ist die Qualitätskontrollbehörde Berufungsinstanz für Bescheide des Arbeitsaus-

schusses für externe Qualitätsprüfungen. Sie hat auch für die Führung eines öffentlichen Registers der zugelassenen Abschlussprüfer zu sorgen. Der Qualitätskontrollbehörde wird somit die Letztverantwortung in Fragen der externen Qualitätskontrolle übertragen.

Die Qualitätskontrollbehörde hat aus sechs Mitgliedern zu bestehen, die weder Mitglieder der KWT noch eingetragene Revisoren sein dürfen. Sie müssen jedoch insbesondere in den Bereichen Rechnungslegung, Finanzwesen oder Wissenschaft tätig sein bzw. tätig gewesen sein. Zweck dieser Vorgaben ist es wohl einerseits durch die Unabhängigkeit ihrer Mitglieder in der Öffentlichkeit Akzeptanz für die Behörde zu schaffen und anderseits sicher zu stellen, dass diese über die notwendige Erfahrung und das erforderliche Fachwissen verfügen, um ihre Aufgabe pflichtgemäß erfüllen zu können. Diese apodiktischen Vorgaben bergen aus Sicht des Autors zwar die Gefahr einer Überregulierung, lassen sich jedoch unter Berücksichtigung des Endzwecks nicht vermeiden. Die Errichtung einer Qualitätskontrollbehörde als Instrumentarium gesellschaftsexterner Qualitätssicherung in Gestalt eines qualifizierten und berufsfremd besetzten Gremiums war nämlich jedenfalls notwendig, um den Eindruck einer sich selbst regulierenden Branche in der öffentlichen Meinung zu relativieren. Als transparentes und unabhängiges Aufsichtsorgan, dient die Qualitätskontrollbehörde aber nicht nur der Schaffung verbesserter Transparenz der Abschlussprüfung in der Öffentlichkeit, womit Vertrauen geschaffen bzw. wiederhergestellt werden soll, sondern auch der Förderung der Qualität der Abschlussprüfung.

Mit der Einrichtung der Qualitätskontrollbehörde kommt der österreichische Gesetzgeber auch der Anforderung der 8. EU-Abschlussprüfer-Richtlinie in hohem Ausmaß nach, welche die Schaffung einer öffentlichen Aufsicht normiert, und stellt einen wichtigen und aus Sicht des Autors bereits ausreichenden Schritt zu einer berufsstandsunabhängigen Aufsicht dar.

Für die Überwachung des Verfahrens des externen Qualitätskontrollsystems ist in Deutschland die Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) zuständig. Dieses aus sechs bis zehn nicht-berufangehörigen Mitgliedern bestehende Gremium (§ 66a Abs. 2 WPO) entspricht somit der Qualitätskontrollbehörde in Österreich, ist jedoch neben den genannten Rechten und Pflichten noch mit weitergehenden Kompetenzen ausgestattet, die sich nicht nur auf das externe Qualitätssicherungssystem beziehen.[389]

2.1.2 Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen

Zur Durchführung des Qualitätssicherungssystems ist gemäß § 19 A-QSG ein Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen einzurichten. Diesem obliegen alle Angelegenheiten und Aufgaben der operativen Vollziehung des Systems, sofern nicht ein anderes Organ dafür zuständig ist. Zu seinen vordringlichsten Aufgaben gehören insbesondere

- die Führung eines Registers mit allen Qualitätsprüfern,
- die Erteilung von Bescheinigungen über die Teilnahme an der Qualitätskontrolle,
- der Widerruf von Bescheinigungen über die Teilnahme an der Qualitätskontrolle,
- die Beaufsichtigung der Qualitätsprüfungen,
- die Anordnung der Behebung von Mängeln und von Sonderprüfungen sowie
- die Erstellung eines jährlichen Tätigkeitsberichts.[390]

---

[389] Siehe dazu Abschnitt IV.4.

[390] Vgl. ErlRV zum zum A-QSG, § 19.

Im Dezember 2006 veröffentlichte der Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen zudem ein Handbuch, das in Form einer Checkliste abgefasst ist, welches die Qualitätsprüfer bei der Durchführung der externen Qualitätsprüfungen unterstützen soll. Diese Kontrollliste beschreibt Anforderungen und Maßnahmen, die sich an den für Abschlussprüfer geltenden gesetzlichen und berufständischen Regelungen orientieren, deren Einhaltung sichergestellt werden soll. Die Checkliste ist als Leitfaden zu verstehen, bei dessen Anwendung konkrete kanzleispezifische Charakteristika und Erfordernisse zu berücksichtigen sind. Die Ausprägung der Anwendung dieses Manuals wird insbesondere von der Größe des Prüfbetriebes sowie von der Komplexität der Prüfungsmandate und von dem den einzelnen Aufträgen innewohnendem Risiko abhängen.

Der Arbeitsausschuss besteht aus sieben unabhängigen und nicht weisungsgebundenen Mitgliedern sowie ebenso vielen Ersatzmitgliedern. Davon müssen vier Mitglieder von der KWT (drei von ihnen müssen über die Berufsbefugnis des Wirtschaftsprüfers verfügen) und drei Mitglieder von der Vereinigung österreichischer Revisionsverbände gemeinsam mit dem Sparkassen-Prüfungsverband (zwei von ihnen müssen über die Berufsbefugnis des Wirtschaftsprüfers verfügen) gestellt werden. Gleiches gilt hinsichtlich der Bestellung der Ersatzmitglieder. Die Amtsdauer beträgt vier Jahre.

2.1.3 Die Qualitätsprüfer

2.1.3.1 Voraussetzungen für die Eignung als Peer Reviewer

§ 10 A-QSG regelt die Zulassungsvoraussetzungen für die Aufnahme in das Register der Qualitätsprüfer, welches vom Arbeitsausschuss zu führen ist.

Folgende Voraussetzungen müssen erfüllt sein, um in das Register aufgenommen zu werden:

- Aktive Berufspraxis als Wirtschaftsprüfer von mindestens fünf Jahren

- Spezielle Schulungen oder einschlägige Erfahrungen auf dem Gebiet der Qualitätssicherung

- Keine rechtkräftig verhängten Disziplinarstrafen, deren zugrunde liegendes Berufsvergehen die Eignung als Qualitätsprüfer ausschließt

Auch Prüfungsgesellschaften können als Qualitätsprüfer bestellt werden. Dazu ist es erforderlich, dass sie selbst über eine aufrechte Bescheinigung verfügen[391] und zumindest ein Vorstandsmitglied, ein Geschäftsführer oder ein Personengesellschafter, bei Prüfverbänden zumindest ein Revisor, als Qualitätsprüfer eingetragen ist.

Alle drei Jahre hat der Qualitätsprüfer dem Arbeitsausschuss einen Nachweis über seine Tätigkeit als Abschlussprüfer sowie den Besuch von Fortbildungsveranstaltungen zu übermitteln.

---

[391] Gemäß einer Übergangsbestimmung nach § 27 Abs. 3 A-QSG kann eine Prüfungsgesellschaft bis spätestens 31. Dezember 2007 auch dann als Qualitätsprüfer bestellt werden, wenn diese noch nicht über eine entsprechende Bescheinigung verfügt. Eine Befristung dieser Bescheinigung auf diesen Stichtag ist jedoch zu beachten.

2.1.3.2 Bestellung des Abschlussprüfers unter Berücksichtigung seiner Unabhängigkeit

Der Arbeitsausschuss hat gemäß § 5 A-QSG aus einem vom zu überprüfenden Abschlussprüfer bzw. von der zu überprüfenden Prüfungsgesellschaft zu übermittelnden Dreiervorschlag einen Qualitätsprüfer zu bestellen. Der zu überprüfende Abschlussprüfer bzw. die zu überprüfende Prüfungsgesellschaft hat bei der Erstellung des Dreiervorschlages das für den Qualitätsprüfer geltende Unabhängigkeitserfordernis nach § 6 A-QSG zu beachten. Demnach ist ein Qualitätsprüfer nicht unabhängig und damit von der externen Qualitätsprüfung ausgeschlossen, wenn

- eine kapitalmäßige Bindung,
- eine finanzielle Bindung oder
- persönliche Bindung

zum zu überprüfenden Abschlussprüfer bzw. zu der zu überprüfenden Prüfungsgesellschaft gegeben ist. Eine kapitalmäßige Bindung liegt vor, wenn der Qualitätsprüfer Anteile an dem zu überprüfenden Betrieb oder an einem mit dem zu überprüfenden Betrieb verbunden Unternehmen besitzt. Eine kapitalmäßige Bindung liegt vor, wenn Personen, mit denen der Qualitätsprüfer seinen Beruf gemeinsam ausübt, Anteile am zu überprüfenden Betrieb oder an einem mit dem zu überprüfenden Betrieb verbundenen Unternehmen besitzen. Wenn eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mit der Durchführung einer externen Qualitätsprüfung beauftragt wird, dürfen ihre gesetzlichen Vertreter, ihre Gesellschafter, und die für die Durchführung der Qualitätsprüfung verantwortlichen Personen sowie Mitglieder eines Aufsichtsrates keine Antei-

le an dem zu überprüfenden Betriebe oder an einem mit dem zu überprüfenden Betrieb verbundenen Unternehmen besitzen. Eine kapitalmäßige Beteiligung liegt auch dann vor wenn, der zu überprüfende Betrieb am Qualitätsprüfer beteiligt ist, sofern dieser eine Prüfungsgesellschaft ist.[392]

Eine finanzielle Bindung ist anzunehmen, wenn der Qualitätsprüfer für den Geprüften Leistungen erbringt und aus diesen mehr als 10 % seiner Gesamteinnahmen erzielt sowie dann, wenn zwischen den beiden ein Darlehensverhältnis oder eine Versorgungszusage besteht.[393]

Die Gründe für eine persönliche Bindung können vielfältig sein. Eine solche liegt etwa vor, wenn der Qualitätsprüfer gesetzlicher Vertreter, Aufsichtsrat oder Dienstnehmer des zu prüfenden Betriebes oder eines mit diesem verbundenen Unternehmens ist. Für die vorstehenden Funktionen ist außerdem eine dreijährige Abkühlphase zu beachten. Weitere Gründe für eine persönliche Bindung können die Mitwirkung des Qualitätsprüfers bei der Errichtung des Qualitätssicherungssystems sowie die gemeinsame Abwicklung eines Prüfauftrages im Rahmen einer Prüfgemeinschaft *(Joint Audit)* innerhalb des letzten Jahres sein, wenn das anteilige Honorar mehr als 10 % des Gesamtumsatzes des Qualitätsprüfers beträgt bzw. betrug.[394]

Nach eingehender Überprüfung der Eignung der vorgeschlagenen Qualitätsprüfer durch den Arbeitsausschuss, hat dieser sodann bei Erfüllung der Bestellungsvoraussetzungen unverzüglich einen aus dem Dreiervorschlag zu

---

[392] Vgl. Richtlinie des IWP zur Durchführung der Externen Qualitätsüberwachung, Fassung 2006, 6(2).

[393] Vgl. Richtlinie des IWP zur Durchführung der Externen Qualitätsüberwachung, Fassung 2006, 6(3).

[394] Vgl. Richtlinie des IWP zur Durchführung der Externen Qualitätsüberwachung, Fassung 2006, 6(4).

bestellen. Bestehen Bedenken hinsichtlich der Voraussetzungen für die Eignung eines der vorgeschlagenen Prüfer, ist dem zu überprüfenden Abschlussprüfer bzw. der zu überprüfenden Prüfungsgesellschaft Gelegenheit zur Stellungnahme und zur Nachbesserung des Vorschlages zu geben. Kann keine Einigung erzielt werden ist die Qualitätskontrollbehörde anzurufen, welche den Dreiervorschlag binnen vier Wochen entweder als unzulässig zurückzuweisen oder daraus einen Qualitätsprüfer zu bestellen hat.

Die Kosten der Qualitätsprüfung hat der zu überprüfende Abschlussprüfer bzw. die zu überprüfende Prüfgesellschaft zu tragen. Die Honorarberechnung ist dabei bereits vor Bestellung zu vereinbaren und dem Arbeitsausschuss mit dem Dreiervorschlag darzulegen. Das Honorar muss zwar nicht bestimmt, aber bestimmbar sein (§ 7 A-QSG).

Zu bezweifeln ist, ob die vom Gesetzgeber vorgegebenen Bestellungsmodalitäten eine Stärkung des Vertrauens der Öffentlichkeit in die Wirtschaftsprüfung begünstigen. So erscheint die Objektivität des Verfahrens im Hinblick auf den vom zu Überprüfenden selbst vorzulegenden Dreiervorschlag zumindest in einer schiefen Optik.

Während in Österreich gemäß § 5 A-QSG der Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen aus einem Dreiervorschlag des zu prüfenden Wirtschaftsprüfungsbetriebes den externen Qualitätsprüfer auswählt und bestellt, hat in Deutschland die Kommission für Qualitätskontrolle lediglich die Möglichkeit aus einem Dreiervorschlag einzelne oder alle *Peer Reviewer* abzulehnen. Die endgültige Entscheidung über die Auswahl obliegt dagegen dem zu prüfenden Wirtschaftsprüfungsbetrieb (§ 57a Abs. 6 WPO).

2.2. Gegenstand und Ablauf der externen Qualitätsprüfung

Im Zuge der externen Qualitätsprüfung wird die Umsetzung der nach § 2 A-QSG vorgeschriebenen Qualitätssicherungsmaßnahmen des zu überprüfenden Prüfbetriebes kontrolliert. Der Rahmen der Mindestanforderungen der in einem Prüfungsbetrieb umzusetzenden Qualitätssicherungsmaßnahmen umfasst zumindest:

- Maßnahmen, die die Unabhängigkeit sichern
- Maßnahmen, die die Aufnahme, Einsatz und Aufsicht der Mitarbeiter betreffen
- Maßnahmen, die die Aus- und Weiterbildung des Abschlussprüfers und seiner Mitarbeiter regeln;
- Maßnahmen, die eine qualitativ hochwertige Abwicklung von Abschlussprüfungen gewährleisten

Weiters ist im Rahmen der Einschau die Qualität des internen Kontrollsystems (IKS), der Maßnahmen, die der Einhaltung der allgemein anerkannten Prüfungsstandards, der Berufsgrundsätze und der Standesregeln dienen, und der Berichte und Berichterstattung über die Abschlussprüfung zu kontrollieren.

Um ein möglichst genaues Bild von der Kanzleiorganisation und der Maßnahmen zur Qualitätssicherung einschließlich ihrer Umsetzung in einzelnen

Prüfungsaufträgen des geprüften Betriebes zu bekommen, hat die externe Qualitätsprüfung vor Ort stattzufinden.[395]

Den zu überprüfenden Abschlussprüfer bzw. die zu überprüfende Gesellschaft treffen gemäß § 8 A-QSG bestimmte Mitwirkungspflichten. Diese umfassen insbesondere die Gewährung des uneingeschränkten Zutritts zu allen Büroräumlichkeiten sowie die Erteilung von Informationen und Vorlage von Unterlagen, soweit diese für das Zustandekommen des Prüfungsurteils erforderlich sind. Bei wesentlichen Prüfungshemmnissen ist das Urteil einzuschränken bzw. zu versagen.[396]

Die Erteilung des Prüfungsurteils erfolgt gemäß § 13 A-QSG im Rahmen eines ausführlichen Prüfberichtes, der den Prüfungsgegenstand, die Art und den Umfang der Prüfung sowie die Feststellung betreffend die externe Qualitätsprüfung zu beinhalten hat. Kommen im Rahmen der externen Qualitätsprüfung keine oder unwesentliche Mängel der Qualitätssicherung zum Vorschein, hat das Prüfungsurteil folgendermaßen zu lauten: *„Die Qualitätssicherungsmaßnahmen des der externen Qualitätsprüfung unterzogenen Prüfungsbetriebes sind angemessen."* Dieser Wortlaut ist unter Anführung einer entsprechenden Begründung einzuschränken, wenn wesentliche Mängel der Qualitätssicherungsmaßnahmen vorliegen, die aber insgesamt betrachtet keine schwerwiegende Beeinträchtigung einer ordnungsgemäßen Berufausübung nach sich ziehen. In den Fällen eines uneingeschränkten bzw. eingeschränkten Prüfungsurteils, ist der Qualitätsprüfer verpflichtet Verbesserungsmaßnahmen zu empfehlen. Haben die wesentlichen Mängel der Qualitätssicherungsmaßnahmen jedoch eine schwerwiegende Beeinträchtigung

---

[395] Vgl. ErlRV zum zum A-QSG, § 8.

[396] Vgl. Chini L./Reiter R./Reiter R.: Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz 205.

einer ordnungsgemäßen Berufsausübung zur Folge, ist folgendes zu begründendes Prüfungsurteil abzugeben: *„Die Qualitätssicherungsmaßnahmen des der externen Qualitätsprüfung unterzogenen Prüfungsbetriebes sind unzureichend.“*

Der Prüfungsbericht ist nach Fertigstellung dem Arbeitsausschuss zukommen zu lassen, welcher auf Basis dessen binnen sechs Wochen über die Erteilung einer Bescheinigung hinsichtlich der Teilnahme an der externen Qualitätsprüfung zu entscheiden hat. (§ 14 A-QSG).

Als Maximalintervall für eine externe Qualitätsprüfung werden von der 8. EU-Abschlussprüfer-Richtlinie sechs Jahre vorgegeben. Dieser mögliche Zeitabstand zwischen zwei externen Qualitätsprüfungen erscheint dem Autor als zu lang. Aus diesem Grund ist das in § 4 Abs. 1 A-QSG festgeschriebene Intervall von drei Jahren für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften von Unternehmen im öffentlichen Interesse zu begrüßen. Für alle anderen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften gilt das von der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie vorgegebene Maximalintervall von sechs Jahren.

In Deutschland haben sich Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften einer externen Qualitätskontrolle grundsätzlich im Abstand von drei Jahren zu unterziehen (§ 57a Abs.1). Es existiert somit ein einheitliches externes Qualitätskontrollsystem, d.h. auf eine Differenzierung zwischen Unternehmen im öffentlichen Interesse und Unternehmen im nicht-öffentlichen Interesse wird verzichtet.

2.3. Die Bescheinigung

Wie bereits erwähnt hat der Arbeitsausschuss nach Erlangung der Prüfberichte diese innerhalb von sechs Wochen auszuwerten und eine Entscheidung über die Erteilung einer Bescheinigung, die die erfolgreiche Teilnahme an der externen Qualitätsprüfung bestätigt, zu fällen. Bei der Auswertung geht es insbesondere darum festzustellen, ob die durch den Qualitätsprüfer festgestellten Mängel der Qualitätssicherungsmaßnahmen, dessen abschließendes Prüfungsurteil rechtfertigen.[397] Hat der Qualitätsprüfer ein uneingeschränktes oder eingeschränktes Prüfungsurteil abgegeben, ist gemäß § 15 A-QSG jedenfalls die erfolgreiche Teilnahme an der externen Qualitätsprüfung zu bescheinigen, sofern bei deren Durchführung nicht schwerwiegend gegen Bestimmungen des A-QSG oder der Qualitätssicherungsrichtlinie gemäß § 22 A-QSG verstoßen wurde. Jede erteilte Bescheinigung ist der Qualitätskontrollbehörde unverzüglich mitzuteilen. Diese kann erteilte Bescheinigungen widerrufen, wenn eine der grundlegenden Voraussetzungen für deren Erteilung nicht gegeben war. Die Bescheinigung ist maximal sechs Jahre, für Prüfer von Unternehmen im öffentlichen Interesse maximal drei Jahre, gültig (§ 15 Abs.2 i.V.m § 4 Abs. 1 bzw. 2 A-QSG). Der Arbeitsausschuss hat gemäß § 18 A-QSG die Bescheinigung zu widerrufen, wenn sich im nachhinein herausstellt, dass diese nicht zu erteilen gewesen wäre, weil die Voraussetzungen dafür nicht erfüllt waren. Die Bescheinigung ist außerdem zu widerrufen, wenn der überprüfte Abschlussprüfer bzw. die überprüfte Prüfungsgesellschaft den Anforderungen der Anordnung von Maßnahmen gemäß § 16 A-QSG nicht Rechnung trägt. Eine solche hat unabhängig von der Erteilung einer Bescheinigung zu erfolgen, wenn im überprüften Prüfungsbetrieb Män-

---

[397] Vgl. Reiter, R./Haase, P./Benesch, G.: Das neue Qualitätssicherungsgesetz, in: IWP, Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2006, 223.

gel vorliegen oder bei der Durchführung der externen Qualitätsprüfung gegen Bestimmungen des A-QSG oder der Qualitätssicherungsrichtlinie gemäß § 22 A-QSG verstoßen wurde.

Die Bescheinigung ist zu versagen, wenn wesentliche Mängel der Qualitätssicherungsmaßnahmen durch den Qualitätsprüfer festgestellt wurden, die insgesamt zu einer schwerwiegenden Beeinträchtigung einer ordnungsgemäßen Berufsausübung führen. Die Bescheinigung ist des Weiteren zu untersagen, wenn bei der Durchführung der externen Qualitätsprüfung schwerwiegend gegen Bestimmungen des A-QSG oder der Qualitätssicherungsrichtlinie gemäß § 22 A-QSG verstoßen wurde (§ 17 A-QSG). Zu beachten ist, dass Abschlussprüfern ohne aufrechte Bescheinigung ab 2008 bzw. 2011 (Übergangsvorschriften sind zu beachten) die Durchführung von Abschlussprüfungen untersagt sein wird. Ein Zuwiderhandeln ist gemäß § 120 Z 26 WTBG berufsrechtlich zu ahnden.

2.4. Würdigung

Dem österreichischen Gesetzgeber ist mit der Verabschiedung des A-QSG, das die Überprüfung der Praxisorganisation und der Auftragsabwicklung durch einen externen unabhängigen Berufskollegen vorsieht, ein großer Wurf gelungen, der maßgeblich zur Sicherstellung der Qualität der Berufsausübung beiträgt. Durch die nunmehr verpflichtende Qualitätsüberwachung aller aktiv tätigen Wirtschaftsprüfer und nicht nur wie bisher jener, die Mitglieder des IWP sind, wird eine Vereinheitlichung bisher nicht da gewesener qualitativ hochwertiger Abschlussprüfungen erreicht. Die Kehrseite des neuen A-QSG könnte aus Sicht des Autors die Verdrängung kleiner Wirtschaftsprüfungskanzleien und Ein-Mann-Prüfungsunternehmen sein, was eine Oligopo-

lisierung am Prüfungsmarkt zur Folge hätte. Dies ergibt sich aus dem Umstand, dass kleine Wirtschaftsprüfungskanzleien und Ein-Mann-Prüfungsunternehmen den Anforderungen des A-QSG naturgemäß schwerer entsprechen können als Großkanzleien, die unter Umständen auch auf die Anbindung an ein internationales Netzwerk zurückgreifen können. Zu befürchten ist, dass dieser Umstand vor dem Hintergrund des Erfordernisses hinreichender Diversifikation am Prüfungsmarkt der Qualität von Abschlussprüfungen abträglich sein wird. Durch die zu erwartende Veränderung der Anbieterstruktur steigt nämlich die Konzentration am Prüfungsmarkt, was wiederum Kollusionstendenzen befürchten lässt, die sich möglicherweise negativ auf die Prüfungsqualität auswirken werden. Kleine Kanzleien werden wohl nur dann eine Chance haben am Prüfungsmarkt zu überleben, wenn sie sich entweder mit anderen Kanzleien zusammen- oder Netzwerken anschließen. Als Mitglieder in einem derartigen Interessenverbund haben sie die Möglichkeit durch Bündelung ihrer Kanzleistrukturen den Anforderungen des A-QSG leichter gerecht zu werden. Letztendlich ist es aber noch zu früh eine seriöse Beurteilung darüber abzugeben, wie sich die neu geschaffenen Anforderungen durch das A-QSG auf die Wirtschaftsprüferpraxis tatsächlich auswirken werden.

IV. Der Beitrag internationaler und nationaler Organisationen zur Qualitätssicherung der Abschlussprüfung

Die laufenden vielfältigen Bestrebungen in Österreich, die Qualität der Abschlussprüfungen zu sichern, vollziehen sich in einer Reihe von internationalen und nationalen Berufsverbänden sowie freiwilligen Einrichtungen. Die folgenden Ausführungen sollen einen Überblick über die wichtigsten berufsständischen Organisationen und deren Errungenschaften für die Qualitätssicherung der Abschlussprüfung geben.

1. International Federation of Accountants (IFAC)

Die International Federation of Accountants (IFAC) wurde 1977 von nationalen Berufsorganisationen der wirtschaftsprüfenden Berufe mit der Zielsetzung gegründet, weltweit eine Harmonisierung der Accountancy-Berufe herbeizuführen und den Berufsstand zu stärken. Der IFAC, die ihren Sitz in New York hat, gehören derzeit 163 Berufsorganisationen aus 119 Ländern an. Österreich ist durch das Institut der österreichischen Wirtschaftsprüfer und die Kammer der Wirtschaftstreuhänder vertreten. Die Mitgliedsorganisationen sind verpflichtet ihre Mitglieder über die von der IFAC herausgegebenen Verlautbarungen auf dem Laufenden zu halten sowie darauf hinzuwirken, dass diese in nationalem Recht bzw. nationalen berufsständischen Vorschriften Niederschlag finden.[398]

---

[398] Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW): Wirtschaftsprüfer-Handbuch: Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung 21.

Bisher hat die IFAC zwei herausragende Verlautbarungen verabschiedet, deren Ziel die Feststellung internationaler, fachlicher, ethischer und ausbildungsbezogener Richtlinien ist. Zum einen handelt es sich dabei um den *Code of Ethics for Professional Accountants* (kurz: Code) und zum anderen um die *International Standards on Auditing* (ISA). Der *Code of Ethics* wird vom *Ethic Committee* herausgegeben, die ISA vom *International Auditing and Assurance Standards Board* (IAASB). Das *Ethic Committee* und das IAASB stellen bedeutende Teilorganisationen bzw. Fachausschüsse des IFAC dar. Zur Überwachung der Tätigkeiten dieser Teilorganisationen bzw. Fachausschüsse wurde ein eigenes Qualitätssicherungsgremium eingerichtet, das *Public Interest Oversight Board* (PIOB). Dieses setzt sich vorwiegend aus Experten aus Wertpapieraufsichtsbehörden und der Weltbank zusammen. [399]

Die Bestimmungen des *Code of Ethics* und der ISA werden in Abschnitt VII vorgestellt und auf ihre Geltung im nationalen Recht und in den nationalen berufsständischen Vorschriften untersucht.

2. Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT)

Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT) ist die gesetzliche Interessensvertretung aller Wirtschaftstreuhänder, selbstständigen Buchhalter und Berufsanwärter (§ 145 Abs. 1 WTBG) in Österreich. Die KWT ist aber nicht nur als Interessenvertretung (eigener Wirkungsbereich) tätig, sondern auch als Behörde (übertragener Wirkungsbereich).

---

[399] Vgl. Grünberger, D.: Internationale und europäische Accounting- und Auditing-Gremien, RWZ 2006, 313.

2.1. Tätigkeitsbereiche der KWT

Wird die KWT als Interessensvertretung tätig, fallen insbesondere folgende die Qualität der Berufsausübung fördernden Aufgaben in ihren Wirkungsbereich (§ 146 Abs. 2 WTBG):

- Die Förderung der beruflichen Weiterbildung ihrer Mitglieder und der entsprechenden Heranbildung des beruflichen Nachwuchses, wobei die Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Gründung und zum Betrieb von zu diesem Zweck gewidmeten Einrichtungen und Unternehmungen berechtigt ist

- Die Aufsicht über ihre Mitglieder betreffend die Einhaltung berufsrechtlicher Vorschriften

- Die Anregung rechtlicher Maßnahmen und die Erstattung von Gutachten zu Gesetzes- und Verordnungsvorschriften

- Die Einbringung von Verbesserungsvorschlägen betreffend jene Bereiche der Vollziehung, mit denen ihre Mitglieder verkehren, sofern Interessen berührt werden, deren Vertretung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder obliegt

- Die Erstattung von Berichten, Gutachten und Anträgen, die Erteilung von Auskünften und die Ausstellung von Bescheinigungen, sofern Interessen berührt werden, deren Vertretung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder obliegt

Ihrer Aufgabe der Förderung der beruflichen Weiterbildung ihrer Mitglieder und der entsprechenden Heranbildung des beruflichen Nachwuchses wird die KWT durch Unterhaltung einer kammereigenen Akademie gerecht. Die „Akademie der Wirtschaftstreuhänder“ stellt eine Serviceeinrichtung für den Berufsstand dar, im Rahmen derer ein umfassendes Aus- und Weiterbildungsprogramm angeboten wird. Auf diese Weise werden Berufswerber bei ihrer Ausbildung bzw. Wirtschaftstreuhänder bei der Einhaltung ihrer Fortbildungsverpflichtung gemäß § 3 Abs. 1 WT-ARL unterstützt.

Aufgrund der Tatsache, dass gesetzliche Vorschriften keine Bestimmungen darüber enthalten, wie Abschlussprüfungen im Einzelnen durchzuführen sind, sondern lediglich den grundsätzlichen Ansatz dieser Prüfungen festlegen, leisten vor allem die von den Berufsorganisationen der Abschlussprüfer entwickelten Grundsätze einen wesentlichen Beitrag zur Gewährleistung hoher Qualität bei der Berufsausübung. Neben den Beiträgen der IFAC und des IWP wird insbesondere auch den Fachgutachten der KWT besondere Bedeutung beigemessen. Momentan bestehen folgende für die Abschlussprüfung wesentliche Fachgutachten:

Fachgutachten zu Grundsatzfragen der Abschlussprüfung:

- KFS/PG 1: Fachgutachten über die Durchführung von Abschlussprüfungen (2006)
- KFS/PG 2: Grundsätze ordnungsgemäßer Berichterstattung bei Abschlussprüfungen nach den Vorschriften des Rechnungslegungsgesetzes (1991)
- KFS/PG 3: Grundsätze für die Erteilung von Bestätigungsvermerken bei Abschlussprüfungen nach den Vorschriften des Rechnungslegungsgesetzes (Dieses Gutachten entfällt aufgrund des Rechnungslegungs-

Änderungsgesetzes 2004; es wird auf die Richtlinie IWP/PG9 hingewiesen)

- KFS/PG 4: Richtlinie zur Gewährleistung der Prüfungsqualität (1990)
- KFS/PG 6: Offenlegung der gesetzlichen Vorschriften, nach denen der Jahresabschluss erstellt und der Grundsätze, nach denen die Prüfung des Jahresabschlusses durchgeführt wurde (2000)

Fachgutachten zu Einzelfragen der Abschlussprüfung:

- KFS/PE 4: Zur Verpflichtung des Abschlussprüfers auf Vorlage des Prüfungsberichts gemäß § 273 Abs. 3 UGB (1992)
- KFS/PE 5: Zur Einholung von Vollständigkeitserklärungen (1993)
- KFS/PE 6: Verpflichtung des Abschlussprüfers auf Vorlage des Prüfungsberichts gemäß § 273 Abs. 3 UGB bei Personengesellschaften des Handelsrechts im Sinn von § 221 Abs. 5 UGB (1997)
- KFS/PE 7: Vorgangsweise bei Erstprüfungen (1997)
- KFS/PE 8: Vorlage des Prüfungsberichts bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung und zur Ausübung der Redepflicht gemäß § 273 Abs. 2 UGB bei Gesellschaften mit beschränkter Haftung und bei Personengesellschaften des Handelsrechts im Sinne des § 221 Abs. 5 UGB (1997)
- KFS/PE 13: Stellungnahme zur Haftung für Fehler des Prüfers bei Prüfungen, die keine Pflichtprüfungen gemäß § 268 UGB sind und bei Aufträgen zur Durchführung einer prüferischen Durchsicht

Die Bedeutung dieser Fachgutachten wird vor allem in Abschnitt V ersichtlich, welcher sich mit den Bestimmungen des Code of Ethics und der ISA sowie deren Berücksichtigung im österreichischen Recht befasst.

Eine besondere Verantwortung wird der KWT bei der Entstehung berufsrechtlicher und berufsständischer Vorschriften zuteil. Eine der Kernaufgaben in diesem Bereich ist nämlich die Begutachtung von Gesetzen. So war der Fachbereich „Berufsrecht“ sowohl an der Entstehung des WTBG als auch an der Vorbereitung des A-QSG maßgeblich beteiligt. Darüber hinaus erlässt die KWT eine Richtlinie zur Ausübung der Wirtschaftstreuhandberufe (WT-ARL), welche das standesgemäße Verhalten der Berufsberechtigten regelt. Das WTBG, die WT-ARL sowie das A-QSG bilden zusammen die berufsrechtlichen normativen Grundlagen zur Qualitätssicherung in Österreich.

In den Wirkungsbereich als Behörde fallen vornehmlich folgende für die Qualität der Berufsausübung bedeutsame Aufgaben (§ 146 Abs. 3 WTBG):

- Durchführung von Zulassungsverfahren zu Fachprüfungen
- Durchführung von Fachprüfungen
- Durchführung von Verfahren zur Feststellung der Eigenschaft als Berufsanwärter
- Durchführung von Verfahren, mit denen die Ausübung anderer selbstständiger oder unselbstständiger Tätigkeiten untersagt wird
- Durchführung von Suspendierungsverfahren
- Durchführung von Widerrufs- und Entziehungsverfahren
- Durchführung von Verfahren zur Genehmigung der Fortführung einer Kanzlei
- Durchführung sonstiger für die Qualität relevanter Angelegenheiten, die der Kammer der Wirtschaftstreuhänder durch Gesetz übertragen werden.

Die Rigidität, mit der diese Verfahren durchgeführt werden, wird meist als Instrumentarium zur Verhinderung des Wettbewerbs betrachtet. De facto stellt die konsequente Wahrnehmung dieser Aufgaben jedoch einen wesentlichen

Beitrag zur institutionellen Qualitätssicherung der Abschlussprüfung dar. Dies betrifft vor allem die Überprüfung der formellen und inhaltlichen Eignung der Berufswerber, welche in weiterer Folge vom Berufsangehörigen durch verpflichtende Weiterbildungsmaßnahmen aufrechtzuerhalten ist, sowie die Überwachung der Einhaltung gesetzlicher und berufsständischer Vorschriften. Die positive Außenwirkung dieser Form des Qualitätsnachweises muss in ihrer Glaubwürdigkeit zudem durch eine zweckentsprechend konsequente Disziplinargerichtsbarkeit, welche ebenfalls in den Aufgabenbereich der KWT fällt, unterstrichen werden.

2.2. Bessere Vertretung durch eigene Kammer für Wirtschaftsprüfer?

Wie im vorangehenden Kapitel festgehalten, ist die KWT eine gesetzliche Summenvertretung sowohl für Wirtschaftsprüfer als auch für andere Berufgruppen (Steuerberater, selbstständige Buchhalter). Durch diese Vereinigung aller wirtschaftstreuhändischen Berufsgruppen sowie der selbstständigen Buchhalter unter einem Dach besteht jedoch die Gefahr der Verwässerung von Aktivitäten und Interessenskollisionen. Dies gilt umso mehr, als dass die Mitgliedschaft beim Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer (IWP) auf freiwilliger Basis ist und aus diesem Grund deren berufsspezifischen Aktivitäten aus Sicht des Autors nicht in ausreichendem Ausmaß in der KWT integriert sind. Daher wäre eine Herstellung einer Zwei-Kammern-Lösung in Form der Schaffung einer eigenen Wirtschaftsprüferkammer nach deutschem Vorbild wünschenswert. Alternativ zu diesem Vorschlag könnte auch eine verpflichtende Mitgliedschaft aller aktiv tätigen Wirtschaftsprüfer beim IWP angedacht

werden, wodurch dieses gegenüber der KWT gestärkt werden würde und dadurch bei diesem die Interessen seiner Mitglieder besser vertreten könnte.[400]

3. Das Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (IWP)

Einen wesentlichen Beitrag zur Qualitätssicherung der Wirtschaftsprüfung in Österreich trägt auch das Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer bei. Das IWP ist eine freiwillige Vereinigung von Wirtschaftsprüfern in Österreich, dessen Zweck die Förderung der Fachgebiete des Wirtschaftsprüfers und der Interessen des Wirtschaftsprüferberufes ist. Insbesondere sorgt das IWP für die Entwicklung von Richtlinien und Stellungnahmen zu Fragen der Rechnungslegung und Prüfung, sowie die Überwachung der Berufsausübung, um im öffentlichen Interesse Dienstleistungen höchster Qualität zu gewährleisten.[401] Darüber hinaus hat das IWP für die Aus- und Fortbildung seiner Mitglieder zu sorgen. Das IWP umfasst derzeit rund 600 Mitglieder.

Das IWP gilt auch als Hauptinitiator eines österreichischen Corporate-Governace-Kodex, welchem im Abschnitt VI ein eigenes Kapitel gewidmet wird.

---

[400] Siehe auch Kapitel 4.4 in diesem Abschnitt.

[401] Vgl. IWP Mission Statement, http://www.iwp.or.at/institut/mission_statement.htm, abgerufen am 19.11.2006.

3.1. Tätigkeitsbereiche des IWP

Konkret umfasst der Tätigkeitsbereich des IWP folgende für die Qualität der Berufsausübung relevante Aufgaben (IWP, Statuten § 3 Abs. 1):

- Gutachterliche Stellungnahme zu Fach- und Berufsfragen, die den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer betreffen
- Veranstaltung von Vorträgen und Fachtagungen
- Förderung der Qualitätssicherung
- Anlage und Ausgestaltung einer Fachbibliothek und allenfalls Herausgabe einer Fachzeitschrift
- Anknüpfung und Pflege der Verbindung mit gleichartigen Institutionen des In- und Auslandes

Eine herausragende Bedeutung für die Qualität der Wirtschaftsprüfung haben vor allem die vom IWP laufend erarbeiteten Fachgutachten, Richtlinien und Stellungnahmen. Diese Beiträge belegen eindrucksvoll das hohe Ausmaß an Professionalisierung des IWP, indem sie die Meinung des Berufsstandes wiedergeben. Sie stellen vor allem wertvolle Ergänzungen zu den Fachgutachten der KWT dar bzw. behandeln Detailfragen, die nicht Gegenstand solcher Fachgutachten sind. Momentan sind davon insbesondere folgende Dokumente erfasst:

Richtlinien und Stellungnahmen zu Fragen der Rechnungslegung:

- IWP/RL1: Zum Grundsatz der Bewertungsstetigkeit (§ 201 Abs 1 Z 1 UGB) und zur Berichterstattung bei der Änderung der Bilanzierungs- und Bewertungsmethoden (§ 236 UGB) (1991)

- IWP/RL4: Die Darstellung des Eigenkapitals der GmbH & CO KG nach dem RLG (1990)
- IWP/RL5: Der Vermerk der Mitzugehörigkeit gemäß § 225 Abs 2 UGB und § 223 Abs 5 UGB beim Ausweis von Ausleihungen, Forderungen und Verbindlichkeiten gegenüber verbundenen Unternehmen und gegenüber Unternehmen, mit denen ein Beteiligungsverhältnis besteht (1992)
- IWP/RL6: Die Auslegung des § 223 Abs 6 Z 2 UGB (1992)
- IWP/RL7: Zur Zulässigkeit des Ausweises der in den Zuweisungen zu Pensionsrückstellungen bzw. Abfertigungsrückstellungen enthaltenen Zinskomponenten als Zinsaufwand innerhalb des Finanzerfolges (1992)
- IWP/RL9: Erstmalige Aufstellung von Konzernabschlüssen nach den Vorschriften des RLG - ausgewählte Fragen (1993)

Grundsatz- und Einzelfragen zur Jahresabschlussprüfung:

- IWP/PG5: Grundsätze der Bestimmung des Umfanges von Prüfungshandlungen (1991)
- IWP/PG7: Sicherung der Qualität von Prüfungsbetrieben (2003)
- IWP/PG8: Einbindung des Bestätigungsvermerks (§ 274 UGB) in einen nach internationalen Prüfungsgrundsätzen gestalteten Bestätigungsvermerk (2002)
- IWP/PE1: Die Arbeitspapiere des Abschlussprüfers (1990)
- IWP/PE2: Die Anwesenheit des Abschlussprüfers bei der körperlichen Bestandsaufnahme von Vorräten (1990)
- IWP/PE3: Die Einholung von Saldenbestätigungen für Forderungen (1991)

- IWP/PE9: Formulierung des Bestätigungsvermerkes zu einem befreienden Konzernabschluss im Sinne des § 245 a UGB (KonzaG) (1999)
- IWP/PE10: Stellungnahme zu den materiellen Voraussetzungen eines befreienden Konzernabschlusses im Sinne des § 245 a UGB (KonzaG) (1999)
- IWP/PE11: Durchführung von Arbeiten im Zusammenhang mit der Ausfertigung eines Comfort Letter (2003)
- IWP/PE12: Einholung von Bankbestätigungen (2004)

Richtlinien zu Besonderheiten bei Bankprüfungen:

- IWP/BA1: Die ordnungsgemäße Durchführung von Bankprüfungen (Bankprüfungsrichtlinie) (1998)
- IWP/BA2: Grundsätze ordnungsgemäßer Durchführung der Prüfung der Einhaltung der Bestimmungen des Bundesgesetzes über die Verwahrung und Anschaffung von Wertpapieren (Depotgesetz) und die Berichterstattung darüber (1991)
- IWP/BA3: Die Aufgaben der Bankprüfer im Zusammenhang mit der Reservenmeldungsverordnung (1991)
- IWP/BA5: Zum Ausweis und zur Bewertung der Wertpapiere im Jahresabschluss von Kreditinstituten (1996)
- IWP/BA6: Prüfung und Einhaltung der im Wertpapieraufsichtsgesetz enthaltenen Vorschriften für Kreditinstitute und Wertpapierdienstleistungsunternehmen (1999)

Ebenso wie die Bedeutung der Fachgutachten der KWT wird auch jene einiger vorgehend genannter Dokumente des IWP im Rahmen der Untersuchung der nationalen normativen Grundlagen für die Bestimmungen des *Code of Ethics* und nach ISA in Abschnitt V deutlich.

3.2. Fortbildungsverpflichtung durch das IWP

Um den Anforderungen des verpflichtend einzuhaltenden Grundsatzes der Gewissenhaftigkeit gemäß § 1 WT-ARL gerecht werden zu können, bedarf es einer permanenten Fortbildung des Wirtschaftsprüfers. Diese Fortbildungsverpflichtung und eine angemessene Dokumentation ebendieser sind ausdrücklich in der Satzung des IWP statuiert (IWP, Statuten § 7 Abs. 4). Um die Fortbildungsverpflichtung zu konkretisieren hat das IWP eine Richtlinie zur Fortbildung erlassen. Gemäß dieser Richtlinie beträgt der Umfang der verpflichtenden Fortbildung 120 Stunden innerhalb von drei Jahren, jedoch zumindest 30 Stunden pro Jahr. Als anzuerkennende Fortbildungsveranstaltungen gelten Veranstaltungen, die einen unmittelbaren Bezug zur Berufsausübung des Wirtschaftsprüfers aufweisen. Die durchgeführte Fortbildung eines Kalenderjahres ist regelmäßig zu dokumentieren und zu Beginn des Folgejahres zusammenzufassen und dem Vorstand zur Prüfung durch das für die Überwachung der Fortbildungsaktivitäten eingerichtete Aufsichtsgremium zu übermitteln.

Mit der Fortbildungsverpflichtung für seine Mitglieder trägt das IWP den hohen Anforderungen an den Beruf des Wirtschaftsprüfers aufgrund seiner besonderen öffentlichen Vertrauensfunktion Rechnung. Der laufenden Fortbildung wird besonders unter Berücksichtigung des Umstandes, dass sich die komplexen rechtlichen und betriebswirtschaftlichen Rahmenbedingungen, mit denen der Wirtschaftsprüfer bei seiner Berufausübung konfrontiert ist, rasend schnell ändern und weiterentwickeln, enorme Bedeutung zuteil.

3.3. Externe Qualitätsüberwachung für Mitglieder des IWP

Einen Meilenstein setzte das IWP mit der ab 2000 stufenweise eingeführten Verpflichtung der Einschau durch nicht dem Unternehmen zurechenbare externe Berufsangehörige *(Peer Review)* in Organisation, Arbeitspapiere und Durchführung der Prüfungs- und Beratungsaufgaben der einzelnen Mitglieder, um eine höhere Objektivität der Beurteilung von Qualitätssicherungsmaßnahmen und damit eine entsprechende Vertrauensbildung für die Leistungen der Wirtschaftsprüfer in der Öffentlichkeit zu erreichen.[402] Dieser längst fällige Schritt wurde nach Jahren der Diskussion zur Qualitätssicherung für die Tätigkeit des Abschlussprüfers gesetzt. Beschleunigt wurde der Diskussionsprozess dabei durch herausragende Ereignisse vorangegangener Jahre, wie Malversationen und Insolvenzen, die zu Unternehmenszusammenbrüchen führten und im Zuge derer die Qualität der Abschlussprüfung heftiger Kritik ausgesetzt war. Einen weiteren Grund für die für Mitglieder des IWP verpflichtende externe Qualitätsüberwachung stellte die mangelnde Transparenz der Leistungen des Wirtschaftsprüfers für die Öffentlichkeit dar.

Ziele der externen Qualitätsüberwachung sind daher die Gewährleistung der Qualität der Abschlussprüfung einerseits sowie die Dokumentation dieser auf eine für die Öffentlichkeit nachvollziehbare Weise andererseits. Die Einführung der externen Qualitätsüberwachung ist somit als Signal an den Markt zu verstehen, welches dem bisherigen Malus eines von außen skeptisch betrachteten sich selbst regulierenden Berufsstandes entgegenwirkt. Damit soll Vertrauen der Öffentlichkeit in die Leistungen der Wirtschaftsprüfer geschaffen bzw. wiederhergestellt werden.

---

[402] Vgl. IWP: Präambel, Richtlinie zur Externe Qualitätsüberwachung von Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Fassung vom April 2006.

Die Einschau, welche alle vier Jahre zu erfolgen hat, hat insbesondere die Prüfung der gesetzten Qualitätssicherungsmaßnahmen in folgenden Bereichen zu umfassen:[403]

- Wahrung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers
- Auswahl, Einsatz und Beaufsichtigung der Mitarbeiter
- Aus- und Weiterbildung der Mitarbeiter
- Abwicklung einzelner Prüfungsaufträge

Abschließend sind die Feststellungen der externen Qualitätsüberwachung in einem schriftlichen Prüfungsbericht zusammenzufassen, der mit einem Prüfungsurteil abzuschließen hat.[404]

Wie bereits erwähnt erfolgt die Durchführung der externen Qualitätsüberwachung durch externe Berufsangehörige, die vom IWP zu nominieren sind. Diese haben eine zumindest fünfjährige Praxis als Abschlussprüfer sowie spezielle Schulungen oder einschlägige Erfahrung auf dem Gebiet der externen Qualitätsüberwachung vorzuweisen.[405]

---

[403] Vgl. IWP: Ziel der externen Qualitätsüberwachung, Richtlinie zur Externe Qualitätsüberwachung von Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Fassung vom April 2006.

[404] Vgl. IWP: Prüfungsbericht, Richtlinie zur Externe Qualitätsüberwachung von Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Fassung vom April 2006.

[405] Vgl. Auswahl der die externe Qualitätsüberwachung durchführenden Abschlussprüfer, Richtlinie zur Externe Qualitätsüberwachung von Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Fassung vom April 2006.

Die Einführung der externen Qualitätsüberwachung erfolgte in drei Etappen:[406]

- Ab dem Jahr 2000 sind alle Wirtschaftsprüfer bzw. Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die Mitglieder des IWP sind und börsennotierte Unternehmen, Kreditinstitute oder Versicherungen prüfen, verpflichtet, sich einer externen Qualitätsüberwachung zu unterziehen.

- Ab dem Jahr 2002 gilt diese Verpflichtung für alle Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die Mitglieder des IWP sind und die verpflichtend vorgeschriebene Jahresabschlussprüfungen von Kapitalgesellschaften und den diesen gleichgestellten Personengesellschaften durchführen.

- Ab dem Jahr 2004 haben sich alle Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die Mitglied des IWP sind, einer externen Qualitätsüberwachung zu unterziehen.

Mit der vom IWP für seine Mitglieder eingeführten verpflichtenden Qualitätsüberwachung wurde ein bedeutsamer Vorschub für das am 1. September 2005 in Kraft getretene Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) geleistet, mit welchem der österreichische Gesetzgeber den Forderungen der EU nach einem für alle Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften verpflichtenden externen Qualitätssicherungssystem nachgekommen ist. Wenn auch die im Rahmen des IWP durchgeführte externe Qualitätsprüfung teilweise von jener nach dem A-QSG abweicht, wurde durch die

---

[406] Vgl. IWP: Übergangsbestimmungen, Richtlinie zur Externen Qualitätsüberwachung von Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Fassung vom April 1999.

schon mehrjährige Erfahrung im Bereich der Externen Qualitätsüberwachung die Einrichtung des neuen Qualitätssicherungssystems gemäß A-QSG enorm erleichtert. Dass der österreichische Berufsstand der Wirtschaftsprüfer den neuen Anforderungen auf europäischer Ebene so rasch entsprechen konnte, ist daher ein Verdienst des IWP.

Mit der Einführung des Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetzes (A-QSG) wird die verpflichtende externe Qualitätsüberwachung für Mitglieder des IWP beendet. Das IWP bietet jedoch weiterhin die Möglichkeit an einer externen Qualitätsüberwachung auf freiwilliger Basis teilzunehmen.

Eine Anrechnung der im Rahmen des IWP erfolgten freiwilligen externen Qualitätskontrolle als externe Qualitätsprüfung im Sinne des A-QSG scheitert mangels gesetzlicher Verpflichtung ersterer, da gesetzlich nur ebenfalls auf gesetzlicher Basis durchgeführte Qualitätsprüfungen anerkannt werden könnten.[407] Auch inhaltliche Unterschiede dürften gegen ein solches Vorgehen sprechen.[408]

3.4. Pflichtmitgliedschaft für alle aktiven Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften?

Im Lichte der Tatsache, dass es für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften keine exklusive Interessensvertretung in Form einer eigenen Kammer gibt, ist es wünschenswert, den Stellenwert des IWP durch

---

[407] Vgl. Reiter, R./Haase, P./Benesch, G.: Das neue Qualitätssicherungsgesetz, in: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2006, 211.

[408] Dies gilt auch für die *„Peer Rviewer“* des IWP, die nicht als Qualitätsprüfer gemäß den Vorschriften des A-QSG gelten.

eine verpflichtende Mitgliedschaft für alle aktiven Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu erhöhen. Das IWP wäre dadurch in seiner Position gegenüber der KWT gestärkt, wodurch sich die den Wirtschaftsprüfern genuinen Interessen besser vertreten lassen würden. Dabei ist dem Verfasser durchaus bewusst, dass das IWP, welches zurzeit ein Verein ist, in eine eigene Wirtschafsprüferkammer umgewandelt werden müsste.

Die Notwendigkeit einer verpflichtenden Mitgliedschaft ergibt sich darüber hinaus vor allem auch aus den berufsspezifischen Qualitätsauflagen des IWP für Wirtschaftsprüfer, welche vom KWT nicht vorgesehen sind. Damit müsste sich der gesamte Berufsstand den hohen Qualitätsstandards des IWP unterwerfen, was zu einer weiteren Verbesserung der Überwachung sowie Vereinheitlichung der Qualität der Abschlussprüfung in Österreich führen würde.

4. Sinnhaftigkeit einer öffentlichen Aufsicht gemäß Art. 32 EU-Abschlussprüfer-Richtlinie

Die Sinnhaftigkeit der Schaffung einer öffentlichen Aufsichtsinstanz gemäß Art. 32 der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie erscheint dem Autor als zu tiefgreifend und zweifelhaft. Diese Behörde ist durch mehrheitlich berufsfremde Personen zu besetzen (Art. 32 Abs.2). Die nach der Richtlinie in den Zuständigkeits- und Überwachungsbereich dieser öffentlichen Aufsichtsinstanz fallenden Aufgaben in Letztverantwortung sind (Art. 32 Abs.4):

- Die Überwachung der Zulassung und Registrierung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften

- Die Überwachung der Annahme von Berufsgrundsätzen, von Standards für interne Qualitätskontrolle von Prüfungsgesellschaften sowie von Prüfungsgrundsätzen

- Die Überwachung der kontinuierlichen Fortbildung, die Qualitätssicherungs- sowie die Sonderuntersuchungs- und Disziplinarsysteme

Mit der Umsetzung dieser Richtlinie soll der Selbstregulierung des Berufsstandes ein Ende gesetzt werden, welcher zweifelsohne seitens der Marktteilnehmer skeptisch betrachtet wird. Dennoch würde insbesondere durch die Übertragung der Überwachung der Annahme von Berufsgrundsätzen, Standards für interne Qualitätskontrolle von Prüfungsgesellschaften sowie von Prüfungsgrundsätzen der Selbstregulator – nämlich das IWP und die KWT – empfindlich in ihren Kompetenzen beschnitten werden. Der Umfang der dieser öffentlichen Aufsichtsinstanz zugedachten Rechte schießt bei weitem über das beabsichtigte Ziel hinaus und hat eine massive Überregulierung des Berufsstandes zur Folge. Dies könnte dazu führen, dass Prüfungen nicht mehr termingerecht durchgeführt werden können, wenn nicht die Personalkapazität erweitert wird, was wiederum zu höheren Prüfungskosten führen würde. Der Grund dafür liegt wohl in der Tatsache, dass der Abschlussprüfer durch die drohende Überregulierung möglicherweise oft Prüfungsschritte setzen muss, die lediglich formeller Natur sind, den zeitlichen Umfang der Prüfung jedoch unverhältnismäßig erhöhen. Der Beruf würde jedenfalls an Attraktivität. Gegen die Errichtung einer solchen Aufsichtsinstanz, die vornehmlich von Berufsfremden besetzt und wie oben dargestellt mit umfassenden Rechten ausgestattet sein soll, spricht zudem die Tatsache, dass wohl keine andere Person, bzw. Behörde die erforderlichen rechtlichen Rahmenbedingungen und die zu setzenden Standards besser einschätzen und beurteilen kann als ein aktiver Wirtschaftsprüfer. Aus diesem Grund ist auch für die Bei-

behaltung der Selbstverwaltungsmöglichkeit des Berufsstandes im Sinne der Sicherstellung bestmöglicher Qualität bei Abschlussprüfungen zu plädieren.

Der status quo in Österreich, welcher mit der Qualitätskontrollbehörde im Rahmen des A-QSG eine öffentliche Aufsichtsinstanz in abgeschwächter Form vorsieht, ist daher aus Sicht des Autors unter Abwägung aller Für und Wider eines solchen mit Berufsfremden besetzten öffentlichen Gremiums die bestmögliche Kompromisslösung.

Die in Deutschland mit in Kraft treten des Abschlussprüferaufsichtsgesetzes (APAG) am 1.Januar 2005 neu geschaffene berufsstandsunabhängige Aufsicht in Form der Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) steht dagegen inhaltlich in weitgehendem Einklang mit der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie. Während sich die österreichische Qualitätskontrollbehörde im Interesse der Öffentlichkeit auf die Angemessenheit und Funktionsfähigkeit des externen Qualitätskontrollsystems beschränkt, obliegt der APAK nicht nur die Aufsicht über die Qualitätskontrolle, sondern auch eine öffentliche fachbezogene Aufsicht über sämtliche Kernaufgaben der Wirtschaftsprüferkammer (WPK), wie z.B. Prüfung, Eignungsprüfung Bestellung, Anerkennung, Widerruf etc. Insbesondere ist die APAK auch für die Überwachung der Annahme internationaler Prüfungsstandards zuständig (§ 66a Abs.1 WPO). Die APAK ist somit eine zusätzliche öffentliche Aufsichtsinstanz. Erstinstanzlich unterliegen Abschlussprüfer weiterhin der Berufsaufsicht durch die Wirtschaftsprüferkammer. Diese hat jedoch vor Bekanntgabe etwaiger berufsaufsichtlicher Entscheidungen die APAK zu informieren, welcher somit die Letztentscheidungsbefugnis in dieser ersten Instanz obliegt.[409] Da die APAK im Einzelfall aber auch Entscheidungen vorgeben kann, erschöpft sich

[409] Vgl. Pfitzer, N./Oser, P./Orth, C.: Reform des Aktien-, Bilanz- und Aufsichtsrechts 80.

ihr Tätigkeitsbereich nicht in einer bloßen Systemaufsicht.[410] Wiewohl von deutschen Kommentatoren die Einbindung der Öffentlichkeit in die Aufsicht über den Berufsstand durch eine übergeordnete berufsstandsunabhängige Aufsicht ausdrücklich begrüßt wird,[411] wird auch Kritik am System geübt. Diese bezieht sich insbesondere auf die Besetzung der APAK mit ausschließlich Berufsfremden. Zwar wird der Ausgestaltung des Systems zugestanden, dass die Öffentlichkeit einem mit Berufsfremden besetzten Gremium mehr Vertrauen entgegenbringt als dies bei möglicherweise als befangen wahrgenommenen Berufsangehörigen der Fall sein würde, massive Bedenken werden jedoch hinsichtlich deren fachlicher Unbedarftheit vorgetragen.[412]

---

[410] Vgl. Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW): Wirtschaftsprüfer-Handbuch: Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung 4.

[411] Vgl. Marten, K./ Köhler, A.: Vertrauen durch öffentliche Aufsicht – Die Abschlussprüferaufsichtskommission als Kernelement der WPO-Novellierung, WPg 2005, 152; Klein, K./Tielmann, S.: Die Modernisierung der Abschlussprüferrichtlinie – Vorschlag der EU-Kommission zur Überarbeitung der 8. EU-Richtlinie, WPg 2004, 507.

[412] Vgl. Klein, K./Tielmann, S.: Die Modernisierung der Abschlussprüferrichtlinie – Vorschlag der EU-Kommission zur Überarbeitung der 8. EU-Richtlinie, WPg 2004, 508

.

V. Der Code of Ethics und die ISA sowie deren nationalen normativen Grundlagen

1. Der Code of Ethics

Der *Code* wurde 1992 von der IFAC verabschiedet und soll nach Ethics 2 als Modell für die Schaffung nationaler Berufsgrundsätze dienen, soweit dies unter den nationalen Gegebenheiten möglich ist. Dabei wird auf die nationalen Unterschiede in den kulturellen, sprachlichen, rechtlichen und sozialen Systemen Rücksicht genommen.[413] Im Rahmen des Einführungskapitels stellt der Code klar, dass es ein wesentliches Charakteristika des Berufsstandes des Wirtschaftsprüfers ist, im öffentlichen Interesse tätig zu sein, woraus sich hohe Anforderungen an die Objektivität und Integrität der Berufsangehörigen ableiten. Ethics 14 nennt als vorrangige Ziele des Berufsstandes das Arbeiten auf höchstem professionellem Niveau, das Erlangen einer bestmöglichen prüferischen Leistung sowie das Erfüllen des öffentlichen Interesses. Des Weiteren werden vier grundsätzliche Erfordernisse genannt, denen entsprochen werden muss, um vorgenannte Ziele zu erreichen. Hierzu zählen:

- Erhöhung der Vertrauenswürdigkeit des Wirtschaftsprüfers (credibility)

- Erhöhung der Professionalität des Wirtschaftsprüfers (professionalism)

[413] Vgl. Dietz, M./Schmidt, S.: Internationale Harmonisierung der Anforderungen an die Abschlussprüfung auf Grundlage der Verlautbarungen der IFAC, WPg 2001, 322.

- Verbesserung der Qualität der Leistungserstellung (quality of services)

- Stärkung des Vertrauens in den Abschlussprüfer durch das Bestehen ethischer Normen (confidence)

Hinzu tritt eine Reihe von Fundamentalprinzipien, deren Einhaltung für die Zielerreichung notwendig ist. Nach Ethics 16 zählen hierzu:

- Integrität
- Objektivität
- Fachliche Kompetenz und Sorgfalt
- Verschwiegenheit
- Professionelles Verhalten
- Fachtechnische Normen

Der *Code* hat drei Adressaten. *Teil A* richtet sich an alle Angehörigen des Berufsstandes *(professional accountants). Teil B* adressiert alle Angehörigen, die den Beruf auch tatsächlich ausüben *(professional accountants in public practice)*. *Teil C* dagegen spricht alle Wirtschaftsprüfer an, die den Beruf nicht aktiv ausüben.

Im Folgenden werden nur Kernaussagen jener ethischen Normen behandelt, die einen unmittelbaren Bezug zum Prüfungswesen aufweisen. Nebenbei wird versucht, sofern es Sinn macht, komparativ auf wesentliche österreichische Normen zu verweisen, wenn solche vorhanden sind.

1.1. Integrität und Objektivität

Ethics Sec. 1 regelt das Erfordernis der Integrität und Objektivität. Dabei wird darauf hingewiesen, dass Integrität nicht nur Ehrlichkeit bedeutet, sondern auch eine faire Verhaltensweise und Aufrichtigkeit erfordert. In Sec. 1 wird explizit darauf hingewiesen, dass sich Wirtschaftsprüfer im Zuge ihrer Berufsausübung in Situationen befinden können, in denen auf sie Druck ausgeübt wird, der wiederum ihre Objektivität beeinträchtigen kann. Da es nicht möglich ist im Rahmen des *Codes* alle erdenklichen Situationen, in denen ein solcher Druck bestehen kann, zu erfassen ist bei der Beurteilung einer wahrscheinlichen oder anscheinenden Gefährdung der Objektivität auf die Vernunft abzustellen. Als Beispiel wird die Annahme bzw. Anbietung von Geschenken und Einladungen angeführt, die vom Vernunftstandpunkt aus den Eindruck erwecken, dass dadurch das Prüfungsurteil beeinflusst werden kann.

Der Autor verzichtet an dieser Stelle auf vergleichbare nationale Regelungen einzugehen, da das Erfordernis der Objektivität keinesfalls trennscharf in Bezug auf das Erfordernis der Unabhängigkeit und Unbefangenheit des Prüfers ist. Damit wird auf das Erfordernis der Unabhängigkeit der Ethics Sec. 8 und die dort angegebenen nationalen Normen verwiesen.

1.2. Lösung von Konflikten

Nach Ethics Sec. 2.1 muss sich der Wirtschaftsprüfer immer bewusst sein, dass er im Rahmen seiner Berufsausübung in Situationen geraten kann, die ethische Konflikte nach sich ziehen. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn der Berufsangehörige vom Mandanten bzw. Vorgesetzten, einem lei-

tenden Angestellten, einem Geschäftsführer oder Partner aufgefordert wird gegen fachliche oder berufliche Regeln zu verstoßen (Ethics Sec. 2.2). Bei der Lösung einer solchen Interessenkollision hat der Berufsangehörige zunächst die Richtlinien seiner zuständigen Organisation heranzuziehen. Lässt sich der Konflikt auf diese Weise nicht lösen, muss sich der Wirtschaftsprüfer an seinen unmittelbaren Vorgesetzten wenden. Scheitert auch dieser Versuch, ist die jeweils nächst höhere Instanz im Unternehmen anzurufen. Sind alle Instanzen durchlaufen und besteht das Problem nach Ausschöpfung aller Möglichkeiten (z.B. auch Konsultation eines unabhängigen Beraters) noch immer und ist dieses schwerwiegend (z.B. Betrug) ist der Wirtschaftsprüfer aufgefordert zu kündigen und den Sachverhalt schriftlich einem geeigneten Vertreter des Unternehmens vorzutragen (Ethics Sec. 2.3)

Eine korrespondierende Regelung gibt es im österreichischen Recht nicht. Ansätze dieser Regelung lassen sich lediglich in § 88 Abs. 1 WTBG erkennen, welcher eine weisungsindizierte Beeinflussung der Urteilsfindung seitens des Auftraggebers in fachlicher Hinsicht verbietet.

1.3. Berufliche Kompetenz

Ethics Sec. 3.1 schreibt vor, dass Wirtschaftsprüfer nicht den Anschein erwecken dürfen über Fachkenntnisse oder Erfahrungen zu verfügen, die sie gar nicht besitzen. In Österreich wird die erforderliche berufliche Kompetenz in § 7 WT-ARL normiert. Demnach dürfen Berufsberechtigte nur Aufträge annehmen, wenn sie über die erforderliche Sachkunde und die zur Bearbeitung erforderliche Zeit verfügen.

1.4. Verschwiegenheit

Ethics Sec. 4.1 regelt die Verschwiegenheitspflicht des Berufsangehörigen. Diese erfasst Tatsachen und Umstände, die dem Berufsangehörigen bei der Ausübung seiner beruflichen Tätigkeit bei dem Mandanten oder Arbeitgeber bekannt werden. Die Verschwiegenheitspflicht bleibt auch nach Beendigung des Auftragsverhältnisses (Ethics Sec.4.1) aufrecht. Der Berufsangehörige ist gemäß Ethics Sec. 4.3 darüber hinaus dazu verpflichtet, sicherzustellen, dass auch Mitarbeiter und Gehilfen den Grundsatz der Verschwiegenheit einhalten.

Der Berufsanghörige ist der Verschwiegenheitspflicht grundsätzlich immer unterworfen. Ausnahmen bestehen für Fälle, in denen der Prüfer vom Mandanten ausdrücklich von der Pflicht zur Verschwiegenheit entbunden wurde oder eine gesetzliche oder berufliche Pflicht zur Offenlegung besteht (Ethics Sec. 4.2). Eine berufliche Pflicht zur Offenlegung besteht insbesondere dann, wenn der Prüfer in einem Gerichtsverfahren als Zeuge aussagen muss. Beruflich bedingt darf von der Verschwiegenheitspflicht abgewichen werden, wenn dies im Rahmen einer externen Qualitätskontrolle notwendig ist (Ethics Sec. 4.8).

Ähnlich umfassend und inhaltlich weitgehend identisch regelt auch der österreichische Gesetzgeber die Pflicht zur Verschwiegenheit. Diese ist sowohl im Berufsrecht (§ 91 Abs. 1 WTBG) als auch im Gesellschaftsrecht (§ 275 Abs. 1 UGB), im Aktiengesetz (§§ 121 Abs. 3 bzw. 42 AktG), im Strafrecht (§ 121 StGB) sowie in zahlreichen Spezialgesetzen normiert. Auch die Voraussetzungen für eine etwaige Entbindung von der Verschwiegenheitspflicht stimmen mit jenen des *Codes* im hohen Maße überein (vgl. § 91 Abs. 4 WTBG).

1.5. Steuerberatung

Der *Code* sieht gemäß Ethics Sec. 8.177 in der Erbringung von Steuerberatungsleistungen grundsätzlich keine Unabhängigkeitsbedrohung. Ethics Sec. 5.2 ff. sieht jedoch bei der Beratung in Steuersachen zu beachtende Verhaltensregeln vor. Hier hat der österreichische Gesetzgeber einen restriktiveren Weg eingeschlagen und schließt Wirtschaftsprüfer gemäß § 271a UGB von der Prüfung börsennotierter und sehr großer Kapitalgesellschaften aus, wenn er für diese in dem zu prüfenden Geschäftsjahr Steuerberatungsleistungen erbracht hat, die über das Aufzeigen von Gestaltungsmöglichkeiten hinaus gehen und sich nicht nur unwesentlich auf den Jahresabschluss auswirken.

1.6. Grenzüberschreitende Tätigkeiten

Ethics Sec. 6.3 regelt Fälle, in denen ein Berufsangehöriger seinen Beruf außerhalb seines Heimatlandes ausübt und zwischen den berufsständischen Erfordernissen der beiden Länder spezifische Unterschiede bestehen. Dabei sind zwei Sachverhaltsvarianten mit jeweils unterschiedlichen Rechtsfolgen zu unterscheiden:

- Im Fall, dass die berufsständischen Erfordernisse im Land der Berufsausübung weniger streng als die Internationalen Berufsgrundsätze der IFAC sind, gelangen die Internationalen Berufsgrundsätze der IFAC zur Anwendung.

- Im Fall, dass die berufsständischen Erfordernisse im Land der Berufsausübung strenger als die Internationalen Berufsgrundsätze der IFAC sind, gehen die berufsständischen Erfordernisse im

Land der Berufsausübung den Internationalen Berufsgrundsätzen der IFAC vor.

1.7. Unabhängigkeit

Die Regelungen zur Unabhängigkeit bilden das Herzstück des *Codes.* Der *Code* startet seine Vorgaben zur Unabhängigkeit mit einem generell abstrakten Ansatz, wobei keine spezifischen Umstände genannt werden, die die Unabhängigkeit ausschließen. Vielmehr werden in diesem ersten Teil der Sec. 8 nur Rahmenbedingungen zur Beurteilung und Sicherung der Unabhängigkeit geschaffen. Innerhalb dieses Bezugsrahmens wird in Ethics Sec. 8.8 zunächst festgehalten, dass der Abschlussprüfer tatsächlich, also innerlich, unabhängig sein muss *(independence of mind)* und auch nach außen Umstände und Tatsachen zu vermeiden hat, die den Anschein mangelnder Unabhängigkeit nach sich ziehen könnten *(independence in appearance)*. In der Folge führt der Bezugsrahmen aus, welche Fälle der Unabhängigkeitsgefährdung eintreten können. Demnach kann die Unabhängigkeit durch

- Eigeninteressen *(self-interest),*
- Selbstprüfung *(self-review),*
- Interessensvertretung *(advocacy),*
- Vertrautheit *(familiarity)* oder
- Einschüchterung *(intimidation threats)*

gefährdet sein (Ethics Sec. 8.28).

- Eine Unabhängigkeitsgefährdung durch Eigeninteresse *(self-interest)* ist gegeben, wenn der Prüfer einen finanziellen Vorteil

aus dem Prüfungsergebnis ziehen kann. Dies wird insbesondere dann der Fall sein, wenn der Prüfer am zu prüfenden Unternehmen eine unmittelbare oder wesentliche mittelbare Beteiligung hat oder das mandantenspezifische Prüfungshonorar einen beträchtlichen Teil des Gesamthonorars des Prüfers ausmacht (Ethics Sec. 8.29).

- Eine Unabhängigkeitsgefährdung durch Selbstprüfung *(self-review)* ist gegeben, wenn der Abschlussprüfer im Rahmen der Prüfung ein Objekt zu beurteilen hat, an dessen Erstellung er mitwirkte. Er müsste daher seine eigene Arbeit beurteilen. Dies kann unter anderem der Fall sein, wenn der Prüfer bis vor kurzem in der Unternehmensleitung oder als leitender Angestellter des Prüfungsmandanten tätig war oder sonst Einfluss auf die Erstellung des Jahresabschlusses nehmen könnte (Ethics Sec. 8.30).

- Eine Unabhängigkeitsgefährdung durch Interessensvertretung *(advocacy)* ist beispielsweise gegeben, wenn der Prüfer den Mandanten vor Gericht rechtlich vertritt. Die Identifikation mit dem Mandanten kann dabei soweit gehen, dass eine objektive Prüfung ausgeschlossen ist (Ethics Sec. 8.31).

- Eine Unabhängigkeitsgefährdung durch Vertrautheit *(familiarity)* ist gegeben, wenn der Prüfer eine so enge Beziehung zum Mandanten oder der Unternehmensleitung oder sonstigen leitenden Angestellten aufweist, dass eine unobjektive Prüfung nicht ausgeschlossen werden kann. Dies ist insbesondere der Fall, wenn ein unmittelbares Familienmitglied oder ein sonstiger naher Familienangehöriger der Unternehmensleitung angehört oder sonst

Einfluss auf die Erstellung des Jahresabschlusses nehmen konnte (Ethics Sec. 8.32).

- Eine Unabhängigkeitsgefährdung durch Einschüchterung *(intimidation threats)* ist gegeben, wenn das Einschüchterungspotential des Mandanten auf den Prüfer so hoch ist, dass eine objektive Prüfungsdurchführung nicht gewährleistet ist. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn der Prüfungsmandant mit dem Entzug des Mandats aufgrund einer Meinungsverschiedenheit hinsichtlich der Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen droht (Ethics Sec. 8.33).

Diese Unabhängigkeitsgefährdungen lassen sich durch entsprechende Schutzmaßnahmen neutralisieren bzw. auf ein annehmbares Maß reduzieren. Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers lässt sich demnach durch

- rechtliche Schutzmaßnahmen,
- Schutzmaßnahmen seitens des Mandanten oder
- Schutzmaßnahmen seitens des Prüfers

gewährleisten (Ethics Sec. 8.36).

- Rechtliche Schutzmaßnahmen sind solche, die vom Berufstand, durch Gesetzgebung oder sonstige Vorschriften erlassen werden. Dazu zählen insbesondere gesetzlich geregelte Unabhängigkeitserfordernisse oder Fortbildungsverpflichtungen des Abschlussprüfers (Ethics Sec. 8.37).

- Schutzmaßnahmen des Mandanten umfassen beispielsweise die Anforderung an den Prüfungsmandanten kompetente Mitarbeiter

einzusetzen, um Führungsentscheidungen zu treffen oder das Erfordernis eines *audit committees* (Ethics Sec. 8.38).

- Schutzmaßnahmen des Prüfers basieren auf gesellschaftsinternen Regelungen und Verfahrensweisen. Dabei lassen sich auftragsunabhängige Schutzmaßnahmen und auftragsabhängige Schutzmaßnahmen unterscheiden. Die Sicherstellung einer Führungsqualität innerhalb der Gesellschaft, die die Bedeutung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und die Erwartung, dass dieser im öffentlichen Interesse handelt, unterstreicht, stellt beispielsweise eine auftragsunabhängige Schutzmaßnahme dar (Ethics Sec. 8.41). Die Einbeziehung eines nicht am Auftrag beteiligten Berufsangehörigen, der das Prüfungsergebnis nachprüft oder der Wechsel des Prüfungsleiters sind Beispiele für auftragsabhängige Schutzmaßnahmen (Ethics Sec. 8.42).

Auch in Österreich stellt die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ein unumstößliches Kriterium für die Sicherung der Qualität der Abschlussprüfung dar. Einen dementsprechend breiten Raum nehmen die Unabhängigkeitsregelungen im Rahmen der österreichischen Gesetzgebung ein. Auf einen Bezugsrahmen, der Rahmenbedingungen zur Beurteilung und Sicherung der Unabhängigkeit schafft, verzichtet der österreichische Gesetzgeber allerdings. Dennoch werden auch in Österreich höchste Anforderungen an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gestellt. Diese Anforderungen betreffen entsprechend den Bestimmungen des *Codes* sowohl die innere als auch die äußere Unabhängigkeit, wobei letztere vor allem in § 270 Abs. 3 UGB über die Ausführungen zur „Besorgnis der Befangenheit“ angesprochen und in § 88 Abs. 2 Z 4 WTBG konkretisiert wird. Zieht man die gesellschaftsrechtlichen und berufsrechtlichen Ausführungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers (§§ 270 Abs. 3, 271 und 271a UGB sowie § 88 WTBG und § 21 WT-

ARL) kumulativ zum Zwecke einer Gegenüberstellung mit den korrespondierenden Ausführungen des *Codes* heran, kommt man zu dem Ergebnis, dass der österreichische Gesetzgeber hinsichtlich der gesetzlichen Sicherungsmaßnahmen den internationalen ethischen Anforderungen gerecht wird. Auch den Vorgaben des Codes hinsichtlich der Schutzmaßnahmen beim Prüfungsmandanten wird durch den österreichischen Gesetzgeber in hohem Ausmaß genüge getan. So wird in § 270 UGB normiert, dass der Abschlussprüfer von den Gesellschaftern bestimmt und im Falle des Bestehens eines Aufsichtsrates von diesem vorgeschlagen wird. Dadurch wird die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers von der Geschäftsleitung durch den Prüfungsmandanten sichergestellt. Des Weiteren sieht der österreichische Gesetzgeber nunmehr auch die verpflichtende Einrichtung eines Prüfungsausschusses *(audit committee)* vor (§ 92 Abs. 4a AktG).[414] Dieser Ausschuss befasst sich mit den Prüfungsberichten des Abschlussprüfers und hat darüber den Aufsichtsrat zu berichten. Auch hinsichtlich der beim Abschlussprüfer zu setzenden Schutzmaßnahmen besteht für den österreichischen Gesetzgeber kein Anpassungsbedarf an den Code. § 2 A-QSG normiert entsprechende Qualitätssicherungsmaßnahmen innerhalb des Betriebs des Abschlussprüfers, um eine hohe Qualität bei Abschlussprüfungen zu gewährleisten. Die zu setzenden österreichischen Schutzmaßnahmen beim Abschlussprüfer haben sich an allgemein anerkannten nationalen und internationalen Prüfungsstandards und Berufsgrundsätzen zu orientieren und richten sich an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, die Auswahl, den Einsatz und die Beaufsichtigung der Mitarbeiter, die Aus- und Weiterbildung des Abschlussprüfers und seiner Mitarbeiter sowie die Abwicklung von Abschlussprüfungen (§ 2 Abs. 2 A-QSG). Darüber hinaus unterliegen vorgenannte Schutzmaßnahmen einer externen Qualitätsüberwachung.

---

[414] Dies entspricht auch der schon bisher gängigen Praxis der Regel 40 ÖCGK.

Im zweiten Teil der Ethics Sec. 8 werden individuell konkrete Beziehungen zwischen dem Abschlussprüfer bzw. seinem Umfeld und dem Prüfungsmandanten bzw. seinem Umfeld beschrieben, die eine Gefahr für die Unabhängigkeit darstellen können (Ethics Sec. 8.100 ff). Dabei wird der oben dargestellte Bezugsrahmen konkretisiert. Die wichtigsten, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährdenden konkreten Bedrohungen, sollen im Folgenden präsentiert und einem Vergleich mit den korrespondierenden österreichischen Vorschriften unterzogen werden. Es wird sich zeigen, dass die Vorgaben des Codes weit umfangreicher sind als die österreichischen Vorschriften zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.

- Eine Unabhängigkeitsgefährdung durch Eigeninteresse *(self-interest)* ist im Zuge einer finanziellen Beteiligung des Abschlussprüfers am Prüfungsmandanten gegeben (Ethics Sec. 8.102). Der Code erfasst gemäß seiner Definition von „finanzieller Beteiligung“ jeglichen Besitz am Eigenkapital sowie auch alle anderen Wertpapiere, Schuldverschreibungen und Darlehensforderungen. Der österreichische Gesetzgeber verbietet finanzielle Beteiligungen sowohl in § 271 Abs. 2 Z1 UGB als auch in § 88 Abs. 2 Z1 WTBG. Dabei ist zu beachten, dass vom Gesellschaftsrecht dem Wortlaut des § 271 Abs. 2 Z 1 UGB nach lediglich direkte und indirekte Beteiligungen am Eigenkapital erfasst sind. Alle anderen vom *Code* vorgegebenen Tatbestände werden nur vom Berufsrecht erfasst, dessen Rechtsfolgen hinter den für den Anteilsbesitz maßgebenden Rechtsfolgen des Gesellschaftsrechts deutlich zurückbleiben. Hier besteht für den österreichischen Gesetzgeber entsprechender Handlungsbedarf.

- Den Vorgaben des *Codes* zufolge stellt die Vergabe von wesentlichen Krediten und Bürgschaften des Prüfungsmandanten, der

kein Kreditinstitut ist, an den Abschlussprüfer eine Gefährdung durch Eigeninteresse *(self-interest)* für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers dar (Ethics Sec. 8.127). Diese Unabhängigkeitsproblematik wurde vom österreichischen Gesetzgeber bisher noch nicht aufgegriffen und sollte in den Pool der Ausschlussgründe nach § 271 UGB aufgenommen werden.

- Enge geschäftliche Beziehungen zu Prüfungsmandanten können den Ausführungen des Codes zufolge zu einer Gefährdung der Unabhängigkeit durch Eigeninteresse *(self-interest)* und Einschüchterung *(intimidation threats)* führen. Für solche Beziehungen beispielhaft angeführt wird vom Code unter anderem eine wesentliche finanzielle Beteiligung des Abschlussprüfers an einem *Joint Venture* mit dem Prüfungsmandanten. Diese und ähnliche problematische Sachverhalte werden vom österreichischen Gesetzgeber nicht explizit angesprochen. Diesbezüglich kann allenfalls auf die Bestimmung des § 21 WT-ARL abgestellt werden.

- Familiäre und persönliche Beziehungen können gemäß den Vorgaben des *Codes* eine Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch Eigeninteresse *(self-interest),* Vertrautheit *(familiarity)* und Einschüchterung *(intimidation threats)* zur Folge haben. Auf familiäre und persönliche Beziehungen stellt der österreichische Gesetzgeber lediglich im Berufsrecht ab, wobei die Rechtsfolgen einer Verletzung der maßgeblichen Bestimmungen wenig Abschreckungspotenzial aufweisen (§ 88 Abs. 2 Z 4 i.V.m. § 119 und § 120 Z 7 WTBG).

- Beschäftigung beim Prüfungsmandanten kann eine Unabhängigkeitsgefährdung des Abschlussprüfers durch Eigeninteresse *(self-interest)*, Vertrautheit *(familiarity)* und Einschüchterung *(intimidation threats)* bedeuten. Dies ist dann der Fall, wenn der Abschlussprüfer beim Prüfungsmandanten eine Stellung innehatte oder beabsichtigt eine solche Stellung einzunehmen, die es ihm erlaubt Einfluss auf die Erstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses zu nehmen (Ethics Sec. 8.140). Die Unabhängigkeit kann unter bestimmten Umständen weiterhin gefährdet sein, wenn ein ehemaliger Partner mittlerweile zum Prüfungsmandanten gewechselt ist. Dabei wird vor allem auf seine bisherige Stellung im Prüfungsteam und seine jetzige Position in der zu prüfenden Gesellschaft abgestellt (Ethics Sec. 8.141). Jedenfalls ausgeschlossen von der Prüfung ist der Prüfer, wenn er als leitender Angestellter oder im Vorstand des Prüfungsmandanten tätig ist (Ethics Sec. 8.146). In analoger Anwendung dieser Bestimmung wird dies wohl auch gelten, wenn der Prüfer als Aufsichtsrat für den Prüfungsmandanten tätig ist. In ähnlicher Weise regelt auch das österreichische Recht den Ausschluss gesetzlicher Vertreter, Mitglieder des Aufsichtsrats und Arbeitnehmer von der Abschlussprüfung unter Berücksichtigung einer zweijährigen Abkühlphase (§ 271 Abs. 2 Z 1 UGB und 2 i.V.m. Z 6). Nicht erfasst wird vom österreichischen Gesetzgeber dagegen eine zukünftige Dimension dieser Tatbestände, wie das im *Code* sehr wohl der Fall ist.

- Ein personeller Wechsel zum Prüfer kann eine Unabhängigkeitsbedrohung durch Eigeninteresse *(self-intersest),* Selbstprüfung *(self-review)* und Vertrautheit *(familiarity)* darstellen. Dies ist beispielsweise dann der Fall, wenn ein Mitglied der Unternehmens-

führung oder ein leitender Angestellter, der Einfluss auf die Erstellung des zu prüfenden Jahresabschluss hatte, zum amtierenden Prüfer wechselt. Diese Person darf an der Prüfung nicht mitwirken (Ethics Sec. 8.143). In Österreich ist zur Vermeidung dieser Unabhängigkeitsbedrohung für solche Personen gemäß § 271 Abs. 2 Z 1 und 2 i.V.m. Z 6 UGB eine zweijährige Abkühlphase vorgesehen.

- Langjährige Beziehungen der leitenden Mitarbeiter mit dem Mandanten bergen Gefahren für die Unabhängigkeit durch Vertrautheit *(familiarity).* Ohne konkret zu werden empfiehlt der Code den turnusmäßigen Wechsel leitender Mitarbeiter, die Hinzuziehung eines mit dem Auftrag nicht in Verbindung stehenden exteren Berufsangehörigen sowie die Einrichtung einer unabhängigen internen Qualitätskontrolle (Ethics Sec. 8.150). Bei der Prüfung eines börsennotierten Unternehmens ist ein Wechsel des auftragsverantwortlichen Prüfers nach spätestens sieben Jahren vorgesehen. Der ausgetauschte Prüfer ist in der Folge zwei Jahre als auftragsverantwortlicher Prüfer von der Prüfung dieses Unternehmens ausgeschlossen (Ethics Sec. 8.151). Auch das österreichische Recht sieht zur Vermeidung dieser Unabhängigkeitsbedrohung einen turnusmäßigen Prüferwechsel in Form der internen Rotation vor. Beim Vergleich der nationalen Vorschriften und den Empfehlungen des *Codes* werden zwei wesentliche Unterschiede augenscheinlich. Zum einen muss in Österreich ein Prüferwechsel bereits nach fünf Jahren erfolgen, wogegen die Abkühlungsphase ebenfalls 2 Jahre beträgt. Zum anderen bezieht sich in Österreich im Falle einer Prüfungsgesellschaft die Interne Rotation gemäß § 271 a Abs. 1 Z 4 UGB in Verbindung mit Abs. 3 auf den den Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Prüfer und dessen

Prüfungsleiter, während die Bestimmungen des *Codes* auf den für die Durchführung der Prüfung verantwortlichen Partner abzielen. Damit kann in Österreich von der Rotation auch eine Person betroffen sein, die nicht notwendigerweise dem Berufstand des Wirtschaftsprüfers angehören muss.

- Folgende Nicht-Prüfungsleistungen für den Mandanten durch den Prüfer können grundsätzlich geeignet sein um dessen Unabhängigkeit durch Eigenintersee *(self-interest)* und Selbstprüfung *(self-interest)* zu gefährden:

  - Buchführung und Erstellung von Jahresabschlüssen (Ethics Sec. 8.163)
  - Bewertungsleistungen (Ethics Sec. 8.163)
  - Steuerberatung ((Ethics Sec. 8.177)
  - Erbringung interner Revisionsleistungen (Ethics Sec. 8.178)
  - Erbringung von Dienstleistungen im Bereich IT-Systeme (Ethics Sec. 8.184)
  - Vorübergehende Personalabtretungen an Prüfungsmandanten (Ethics Sec. 8.189)
  - Unterstützung von Prüfungsmandanten in Rechtsstreitigkeiten (Ethics Sec. 8.190)
  - Erbringung juristischer Dienstleistungen ((Ethics Sec. 8.193)
  - Anwerbung leitender Angestellter (Ethics Sec. 8.200)
  - Finanzdienstleistungen und ähnliche Aktivitäten (Ethics Sec. 8.201)

Das österreichische Recht scheint mit dem *Code* hinsichtlich der nicht erlaubten Nicht-Prüfungsleistungen trotz einzelner Abweichungen grundsätzlich kompatibel zu sein. Zum Teil sind die österreichischen Bestimmungen jedoch

weiter gefasst. So ist etwa die Erbringung einiger Dienstleistungen nur bei der Prüfung sehr großer und börsennotierter Gesellschaften ausgeschlossen. Dazu zählen die Erbringung juristischer Dienstleistungen sowie die Erbringung von Dienstleistungen im IT-Bereich. Andererseits wird im *Code* die Beurteilung der Erbringung von Steuerberatungsleistungen sehr großzügig gehandhabt, wogegen der nationale Gesetzgeber diese bei der Prüfung sehr großer und börsennotierter Gesellschaften kategorisch ausschließt.

1.7.1 Kundmachung

Ethics Sec. 7 sieht Verhaltensweisen Berufsangehöriger vor, die im Rahmen der Vermarktung und Förderung ihrer Dienstleistungen, verboten sind. So dürfen sie sich nicht Mitteln bedienen, die den Berufsstand in Verruf bringen. Informationen über ihre Tätigkeit müssen sachlich und wahrheitsgetreu sein und die Arbeit anderer Berufsangehöriger darf nicht abgewertet werden.

Im österreichischen Berufsrecht gibt es keine korrespondierende Vorschrift. Solchen Fällen beugen jedoch wettbewerbsrechtliche Vorschriften (UWG) vor.

1.8. Berufliche Kompetenz und Verantwortlichkeiten bei dem Einsatz von Nicht-Berufsangehörigen

In Ethics Sec. 9.1 wird normiert, dass Berufsangehörige, die nicht über die nötige Kompetenz verfügen einen bestimmten Teil des Auftrages auszuführen, fachlichen Rat von Sachverständigen, wie anderen Berufsangehörigen, Anwälten, Versicherungsmathematikern, Ingeneuren, Geologen oder Bewer-

tern einzuholen haben. Da der Berufsberechtigte unverändert die Gesamtverantwortung für den Auftrag trägt, hat er dafür Sorge zu tragen, dass der Sachverständige von den berufsständischen Vorschriften Kenntnis erlangt und dieser sich berufswürdig verhält (Ethics Sec. 9.3). Andernfalls darf der Wirtschaftsprüfer den Auftrag gemäß Ethics Sec. 9.6 nicht annehmen.

Der österreichische Gesetzgeber sieht zwar im Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 6.5.1 und im Fachgutachten KFS PG 4 Abschnitt 3.2 die Möglichkeit vor, Sachverständige hinzuzuziehen, macht aber keine Vorschriften hinsichtlich deren Kenntnis und Einhaltung berufsständischer Vorschriften.

1.9. Honorare und Provisionen

Die Honorarberechnung hat nach Ethics Sec. 10.3 auf Basis der geleisteten Stunden unter Verwendung angemessener Stundensätze zu erfolgen. In der Praxis ist es oft notwendig oder sachdienlich, vorab ein vereinbartes angemessenes Pauschalhonorar in Ansatz zu bringen. Die Bestimmung eines solchen Pauschalhonorars hat jedoch unter Berücksichtigung voran genannter Determinanten zu erfolgen (Ethics Sec. 10.5). Die Vereinbarung von Erfolgshonoraren ist gemäß Ethics Sec. 8.207 ff. und Sec. 10.7 verboten. Ebenfalls verboten ist die Zahlung oder der Empfang von Provisionen seitens des Wirtschaftsprüfers, da dies die Objektivität und Unabhängigkeit gefährden kann (Ethics Sec. 10 ff.).

Auch in Österreich hat die Honorarberechnung zeitabhängig auf Basis eines angemessenen Stundensatzes zu erfolgen. Dies ist jedoch nicht bundesgesetzlich normiert, sondern ergibt sich aus den Honorargrundsätzen für Wirtschaftstreuhandberufe (HGR). In gleicher Weise wie der *Code* die Vereinba-

rung von Erfolgshonoraren für unzulässig erklärt, verbietet dies auch § 8 WT-ARL. Verboten ist nach österreichischem Recht auch die Annahme oder die Gewährung von Provisionen (§ 95 WTBG).

1.10. Unvereinbare Tätigkeiten

Ethics Sec. 11.1 schreibt vor, dass Berufsangehörige nicht gleichzeitig Geschäfte, Beschäftigungen oder andere Tätigkeiten ausüben dürfen, die ihre Integrität, Objektivität oder Unabhängigkeit oder das hohe Ansehen des Berufsstandes beeinträchtigen und somit mit der Ausübung des Berufes unvereinbar sind. In ähnlicher Weise verbietet es in Österreich § 90 WTBG anderen Tätigkeiten nachzugehen, wenn diese die Unabhängigkeit bei der Ausübung der Berufsberechtigung gefährden.

1.11. Mandantengelder

Die Verwaltung von Mandantengeldern ist gemäß Ethics Sec. 12.1 unter der Einhaltung bestimmter Vorschriften prinzipiell zulässig. So hat der Berufsangehörige dem Gelder von Dritten anvertraut werden, diese getrennt von seinen privaten oder denen der Praxis zu halten. Diese Gelder sind nur für Zwecke zu verwenden, für die sie bestimmt sind. Darüber hinaus muss er jederzeit bereit sein, gegenüber denen, die Anspruch auf Rechnungslegung haben, über diese Gelder Rechnung abzulegen (Ethics Sec. 12.2). Der Prüfer hat die treuhändische Verwaltung von Mandantengeldern abzulehnen, wenn der Grund zur Annahme besteht, dass sie aus illegalen Aktivitäten stammen oder für solche bestimmt sind (Ethics Sec. 12.1).

Auch in Österreich ist die Verwaltung anvertrauter Vermögenswerte zulässig. Geregelt wird diese in § 4 WT-ARL, wobei die dabei einzuhaltenden Vorschriften jenen des *Codes* entsprechen. Nicht geregelt wird im österreichischen Recht dagegen das Verbot der treuhändigen Verwaltung von Geldern, die aus illegalen Quellen stammen oder für illegale Zwecke bestimmt sind.

1.12. Verhalten gegenüber anderen Berufsangehörigen in freiberuflicher Praxis

Prüfer dürfen nur Aufträge annehmen, die sie voraussichtlich mit der beruflich geforderten Kompetenz ausführen können. Berufsangehörige, die nicht über die nötige Kompetenz verfügen, einen bestimmten Teil des Auftrages auszuführen, haben fachlichen Rat von anderen Berufsangehörigen einzuholen, die die notwendige Kompetenz haben (vgl. Ethics Sec. 9). Vorstellbar ist auch, dass der Mandant sich an einen anderen Berufsangehörigen wendet. Dies kann nach Ethics Sec. 13.6 auf einem der folgenden Wege geschehen:

- nach vorheriger Rücksprache mit dem derzeit beauftragten
- auf besondere Bitte oder Empfehlung des derzeit Beauftragten Berufsangehörigen
- ohne Berufung auf den derzeit beauftragten Berufsangehörigen

Wird an einen Prüfer die Bitte herangetragen, berufliche Leistungen oder Beratungen zu erbringen, hat sich dieser zu informieren, ob der vorgesehene Mandant einen derzeit beauftragten Berufsangehörigen hat (Ethics Sec. 13.7). Ist dies der Fall und bleibt der bisher Beauftragte auch weiterhin für

den Mandanten tätig, hat der neu beauftragte Prüfer seine Tätigkeit auf den spezifischen Auftrag zu beschränken (Ethics Sec. 13.8). Vor Annahme eines solchen Auftrags, hat der hinzugezogene Berufsangehörige den Mandanten von seiner beruflichen Pflicht zu unterrichten, dass er sich mit dem bisher beauftragten Berufsberichtigten in Verbindung zu setzen hat (Ethics Sec. 13.9). Der neu hinzugezogene Berufsberechtigte ist verpflichtet, den Weisungen des derzeit beauftragten Berufsberechtigten, sofern diese nicht im Widerspruch zu gesetzlichen oder anderen Bestimmungen stehen, Folge zu leisten, sowie dafür zu sorgen, dass der derzeit beauftragte Berufsangehörige soweit wie möglich über die zu erbringende berufliche Leistung informiert ist (Ethics Sec. 13.9). Wird der neu hinzugezogene Berufsangehörige bezüglich eines bestimmten relevanten Sachverhaltes um seine Meinung gefragt und stellt sich heraus, dass diese im Widerspruch zu jener des bisher beauftragten Berufsangehörigen steht, so kann dies negative Auswirkungen auf das Urteilsvermögen und die Objektivität des Letztgenannten haben. Um dies zu vermeiden haben sich die beiden Berufsangehörigen in Verbindung zu setzen und alle für die Meinungsfindung relevanten Informationen einzuholen (Ethics Sec. 13.14).

Die Beauftragung eines Berufsangehörigen kann aber auch zur Ablöse des bisherigen Prüfers führen. Dabei muss dem Mandatsnachfolger die Gelegenheit eingeräumt werden, zu prüfen, ob berufliche Gründe vorliegen, weswegen er eine Bestellung nicht annehmen darf (Ethics Sec. 13.15). Der mögliche Mandatsnachfolger darf das Mandat erst annehmen, wenn der Mandant den bisherigen Prüfer vom Mandatsentzug informiert und ihm gestattet hat mit seinem Nachfolger offen und ehrlich zu kommunizieren. Ist dies der Fall, hat der neu beauftragte Prüfer den Mandanten um Erlaubnis zu fragen, ob er mit dem bisherigen Prüfer über das Mandat kommunizieren darf (Ethics Sec. 13.21). Sind vorgenannte Bedingungen nicht erfüllt, ist der Abschlussprüfer verpflichtet das Mandat abzulehnen.

Nach Übergang des Mandats hat der Altprüfer dem Neuprüfer gemäß Ethics Sec. 13.25 alle Unterlagen des Mandanten unverzüglich auszuhändigen. Außerdem ist der bisherige Prüfer angehalten, den neuen Prüfer über Besonderheiten des Mandats aufzuklären (Ethics Sec. 13.22).

Der österreichische Gesetzgeber sieht keine vergleichbar umfassende Bestimmung vor, die Verhaltensregeln für Wirtschaftsprüfer im Umgang mit anderen Berufsangehörigen enthält.

1.13. Werbung und Werben um Aufträge

Falls die nationalen Bestimmungen Abschlussprüfern Werbung und das Werben um Aufträge gestatten, müssen sie gemäß Ethics Sec. 14.2 das Ziel haben die Öffentlichkeit in objektiver Weise zu informieren. Darüber hinaus müssen sie anständig, ehrlich wahrhaftig und im guten Stil sein. Verboten ist unter anderem vergleichende oder irreführende Werbung (Ethics Sec. 14.3).

In Österreich gab es lange Zeit eine Werbeverbotsrichtlinie, die ein Werbeverbot für Wirtschaftstreuhänder normierte. Diese ist erst im Jahr 1999 aus dem WTBG gestrichen worden. Damit dürfen in Österreich Wirtschaftsprüfer ihre Kanzleien praktisch uneingeschränkt bewerben.

2. Die ISA

Die zweite herausragende Verlautbarung der IFAC stellen die *International Standards on Auditing* (ISA) dar. Dabei handelt es sich um internationale Prü-

fungsgrundsätze, die neben den nationalen gesetzlichen Vorschriften (UGB, WTBG, BWG etc.) und nationalen berufsständischen Regelungen (Fachgutachten und Richtlinien der KWT und des IWP) die ordnungsgemäße Durchführung von Abschlussprüfungen normieren. Etwas schwierig gestaltet sich noch die rechtliche Einordnung der ISA bei der Anwendung auf österreichische Jahresabschlussprüfungen. Grundsätzlich verpflichtet die Satzung der IFAC ihre Mitgliedsorganisationen, so auch die KWT und das IWP, deren Mitglieder über die von der IFAC erarbeiteten Verlautbarungen zu informieren und darauf hinzuwirken, dass diese Verlautbarungen in nationale Vorschriften und Grundsätze transformiert werden.[415] Gesetzesqualität erreichen die ISA aber erst, wenn sie in nationale Gesetze implementiert werden. Der Verweis auf die ISA in den Fachgutachten der KWT hat jedoch nicht Gesetzesqualität, sondern stellt lediglich eine berufsständische Vorschrift im Rahmen der Berufsauffassung dar. Zukünftig sollen die ISA jedoch gemäß Art. 26 Abs. 2 der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie in nationales Recht übernommen werden und zwingend einzuhalten sein. In Österreich wird dies voraussichtlich 2009 der Fall sein.

Für österreichische Wirtschaftsprüfer stellt sich daher bis 2009 die Frage nach normativen Grundlagen für die Bestimmungen nach ISA. Aus diesem Grund soll im Zuge der folgenden Ausführungen untersucht werden, inwieweit der Transformationsprozess der für die Abschlussprüfung wesentlichen ISA in nationales Recht und nationale berufsständische Vorschriften bereits fortgeschritten ist. Dabei wird sich zeigen, dass in den einschlägigen Gesetzen (insbesondere UGB) der Transformationsprozess der ISA nicht besonders weit fortgeschritten ist. Daher werden bei folgender Untersuchung im Sinne einer Klarheitsschaffung vor allem auch die diversen berufsständischen

---

[415] Vgl. Hirschböck, G.: Zur Bedeutung und Anwendung der ISA für eine Jahresabschlussprüfung nach HGB, RWZ 2005, 122.

Fachgutachten und Richtlinien herangezogen. Es ist festzuhalten, dass die bisher behandelten nationalen Gesetzesvorschriften, vor allem jene des UGB und des WTBG, lediglich die Rahmenbedingungen für die Durchführung von Abschlussprüfungen festlegen, welche durch Verlautbarungen, Fachgutachten und Richtlinien der KWT und des IWP ausgefüllt und konkretisiert werden. Die ISA dagegen stellen Rahmenbedingungen auf und konkretisieren diese darüber hinaus. Deshalb sind auch die berufsständischen Vorschriften in die Untersuchung mit einzubinden.

Im Folgenden werden also die für die Abschlussprüfung relevanten ISA kurz dargestellt und einer Prüfung hinsichtlich der Transformation in österreichisches Recht bzw. österreichische berufsständische Vorschriften unterzogen. Dabei richtet sich die inhaltliche Ausgestaltung der Wiedergabe dieser Standards nach deren individueller Relevanz für die Abschlussprüfung, wobei dem Autor bewusst ist, dass die Beurteilung dieser nicht frei von Willkür ist. Eine umfangmäßig gleichwertige Behandlung aller Standards würde jedoch im vorliegenden Rahmen zu weit führen. Die nachfolgende Gliederung der ISA erfolgt nach thematischen Gesichtspunkten.

2.1. Ziel und allgemeine Grundsätze der Abschlussprüfung – ISA 200

2.1.1 Ziel der Prüfung

Gemäß ISA 200.2 besteht das Ziel der Abschlussprüfung darin, „dem Abschlussprüfer die Abgabe eines Urteils darüber zu ermöglichen, ob der Abschluss in allen wesentlichen Punkten in Übereinstimmung mit einem bestimmten Rechnungslegungskonzept aufgestellt wurde.“ Dabei wird das Urteil

des Abschlussprüfers die Formulierung enthalten, dass der Abschluss ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes getreues Bild über die Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage bzw. die Rechnungslegung vermittelt, enthalten.[416] Das neue Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 3.1 hat diese Zielformulierung vollinhaltlich und beinahe wortident übernommen.

In Österreich lässt sich das Ziel der Jahresabschlussprüfung weiterhin aus § 269 Abs.1 UGB ableiten. Demnach hat sich die Jahresabschlussprüfung darauf zu erstrecken, ob die gesetzlichen Vorschriften beachtet worden sind.

2.1.2 Ethische Anforderungen an die Abschlussprüfung

In ISA 200.4 wird festgehalten, dass der Abschlussprüfer hinsichtlich der Durchführung von Abschlussprüfungen den maßgeblichen ethischen Anforderungen zu entsprechen hat. ISA 200.5 verweist in der Folge auf den Code of Ethics. In diesem sind folgende ethische Grundsätze enthalten:

- Unabhängigkeit
- Integrität
- Objektivität
- Berufliche Kompetenz
- Verschwiegenheit
- Berufswürdiges Verhalten
- Einhaltung beruflicher Standards

---

[416] Vgl. Steckel, R.: Internationale Prüfungsstandards 20; Egger, A./Samer, H./Bertl, R.: Der Jahresabschluss nach dem Handelsgesetzbuch, Band 1, Der Einzelabschluss, Erstellung und Analyse 420.

Diesen allgemeinen Anforderungen kommt Österreich sowohl aus gesetzlicher (§§ 82, 88, 91 WTBG; §§ 1, 5, 21,22 WT-ARL; §§ 271, 271a, 275 UGB) als auch aus berufsständischer Sicht (KFS PG 1 Abschnitt 3.2.1) nach.

2.1.3 Durchführung der Abschlussprüfung

Der Abschlussprüfer hat die Prüfung auf Grundlage der ISA durchzuführen (ISA 200.6). Im KFS PG 1 Abschnitt 3.2.2 wird festgehalten, dass die Prüfungsvorschriften, welche in diesem Fachgutachten enthalten sind und die wesentlichen Aussagen der ISA enthalten, zu beachten sind. Abschließend wird ausgeführt, dass es im Einzelfall im pflichtgemäßen Ermessen des Prüfers liegt, Art und Umfang der Prüfungsdurchführung zu bestimmen. Dies lässt auf einen relativ weiten Gestaltungsspielraum und wenig ausgeprägte Bindungswirkung für den Abschlussprüfer schließen. Im Sinne einer konsequenten Einhaltung der ISA wäre eine restriktivere Formulierung an dieser Stelle wünschenswert.

2.1.4 Erforderlicher Umfang der Abschlussprüfung

Der Umfang der Abschlussprüfung ist nach ISA 200.11 von den Anforderungen aller für die Abschlussprüfung relevanten ISA abhängig. Aus nationalen Gesetzen und berufsständischen Vorschriften geht grundsätzlich nicht hervor, wie intensiv die Prüfungsgegenstände vom Abschlussprüfer untersucht werden müssen. Dieser lässt sich jedoch aus den Prüfungszielen ableiten.[417]

[417] So auch das alte Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 3.

Außerdem lässt sich der Prüfungsumfang aus dem Pflichtinhalt des Prüfungsberichtes gem. § 273 Abs.1 UGB herleiten.[418] Damit dürfte den Anforderungen der ISA genüge getan sein.

2.1.5 Geistige Einstellung des Prüfers

Der Abschlussprüfer soll die Prüfung mit einer professionell kritischen Grundhaltung *(professional skepticism)* planen und durchführen aber geistig unvoreingenommen sein (ISA 200.15 und 200.16). Besagte Anforderung an die geistige Einstellung ist nunmehr auch im Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 5.2.4 explizit festgeschrieben.

2.1.6 Das Prüfungsrisiko

Die ISA anerkennen, dass es keine absolute Sicherheit gibt, dass ein geprüfter Jahresabschluss frei von wesentlichen Fehlern ist (ISA 200.18). Das Risiko, dass der Abschlussprüfer ein falsches Prüfungsurteil abgibt, wenn der Jahresabschluss fehlerhaft ist, wird als Prüfungsrisiko bezeichnet (ISA 200.23). Der Abschlussprüfer ist gefordert die Prüfung so zu planen und durchzuführen, dass das Prüfungsrisiko unter Berücksichtigung des Prüfungsziels auf ein annehmbares Maß reduziert wird.[419] Dieser Anforderung

---

[418] Vgl. Lechner, E. in Straube, HGB § 269 Rz. 3.

[419] Siehe etwa Penne, G./ Schwed, F./ Janssen, S.: Bilanzprüfung – Ausweis, Bilanzierung, Bewertung und Prüfung der Bilanzpositionen 7; Marten, K./Quick, R./Ruhnke, K.: Lexikon der Wirtschaftsprüfung 496; Prachner, G.: ISA, Vortragsunterlage, Akademie der Wirtschaftstreuhänder , 7. September 2005.

trägt der österreichsche Berufsstand mit dem neuen Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 6 Rechnung.

2.1.7 Verantwortlichkeit für den Jahresabschluss

Während der Abschlussprüfer für die Bildung und Veröffentlichung des Prüfungsurteils im Rahmen der Jahresabschlussprüfung verantwortlich ist, liegt die Verantwortung für die Erstellung des Jahresabschlusses bei der Unternehmensleitung (ISA 200.33). In Österreich ergibt sich dies aus § 222 UGB, wonach die gesetzlichen Vertreter einer Kapitalgesellschaft den Jahresabschluss aufzustellen haben, und aus § 82 AktG bzw. 22 GmbHG, wonach die gesetzlichen Vertreter dafür zu sorgen haben, dass ein Rechnungswesen geführt wird, das den Anforderungen des Unternehmens gerecht wird. Darüber hinaus stellt das Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 5.1 unmissverständlich klar, dass durch die Abschlussprüfung die Geschäftsleitung nicht ihrer Verantwortung für die Erstellung des Jahresabschlusses enthoben wird.

2.2. Standards zum Verhältnis zwischen Prüfer und Unternehmen

2.2.1 Bedingungen des Prüfungsauftrages – ISA 210

ISA 210.2 schreibt vor, dass hinsichtlich der Auftragsbedingungen zwischen dem Prüfer und Prüfungsmandanten Übereinstimmung herrschen muss. Die

zwischen dem Prüfer und dem Prüfungsmandanten vereinbarten Bedingungen sind in Form einer Auftragsbestätigung schriftlich festzuhalten.[420] Österreich kommt dieser Forderung im Rahmen des Fachgutachtens KFS PG 7 Abschnitt 3.2 nach, wo vorgeschrieben wird, dass für alle Prüfungsaufträge schriftliche Annahmeschreiben, denen die allgemeinen Auftragsbedingungen beigefügt sind, vorzuliegen haben. Außerdem erwähnt das Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 6.4 explizit, dass keine Missverständnisse hinsichtlich der Prüfungsbedingungen bestehen dürfen.

Die Auftragsbedingungen müssen jedenfalls die anzuwendenden Rechnungslegungsvorschriften enthalten (IAS 210.10). Diese Bestimmung ist in Österreich im Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 6.4 zu finden.

Sind Folgeprüfungen erforderlich, hat der Prüfer abzuwägen, ob die Umstände es erfordern, die Auftragsbedingungen zu ändern, und ob die Notwendigkeit besteht, den Mandanten auf die bestehenden Vereinbarungen hinzuweisen (IAS 210.16). Eine vergleichbare Bestimmung gibt es in Österreich nicht.

2.2.2 Besprechung von Prüfungsangelegenheiten – ISA 260

Der Abschlussprüfer ist verpflichtet die sich aus der Abschlussprüfung ergebenden Prüfungsangelegenheiten, die für die Führung und Überwachung von Interesse sind, mit dem dafür zuständigen Personenkreis zu besprechen (ISA 260.2). Diese Angelegenheiten umfassen etwa (ISA 260.11):

---

[420] Siehe dazu auch Steckel, R.: Internationale Prüfungsstandards 22; Institut der Wirtschaftsprüfer, Abschlussprüfung nach International Standards on Auditing (ISA) 24.

- den allgemeinen Prüfungsansatz und den Umfang der Abschlussprüfung;

- die Auswahl und Änderung wichtiger Rechnungslegungsgrundsätze und Rechnungslegungspraktiken;

- die mögliche Wirkung erheblicher und offener Positionen (z.B. schwebende Rechtsunsicherheiten, die im Abschluss offen zu legen sind) auf den Abschluss;

- Korrekturen aufgrund der Abschlussprüfung, die eine erhebliche Wirkung auf den Jahresabschluss haben.

Der österreichische Gesetzgeber normiert zwar eine Redepflicht im Hinblick auf bei der Prüfung festgestellte Tatsachen, die den Bestand des Unternehmens gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können (§ 273 Abs. 2 UGB), eine Pflicht zur Erörterung allgemeiner Angelegenheiten, wie dies der in der Tat sehr weit gefasste ISA 260 vorsieht, ist jedoch durch nationale Prüfungsnormen nicht gegeben.

2.3. Standards zur Organisation des Prüfungsbetriebes und zur Abwicklung der Prüfung

2.3.1 Innerbetriebliche Maßnahmen zur Gewährleistung der Prüfungsqualität – ISA 220

Zur Gewährleistung der Prüfungsqualität hat das Prüfungsteam Qualitätssicherungsmaßnahmen einzuführen, die auf jeden einzelnen Prüfungsauftrag

anwendbar sind (ISA 220.2). Damit soll eine qualitativ hochwertige Abwicklung von Abschlussprüfungen gewährleistet werden. Dieser Anforderung leistet der österreichische Berufsstand durch das Fachgutachten KFS PG 4 Folge, nach welchem der Abschlussprüfer die Verpflichtung hat, durch geeignete Maßnahmen eine hohe Qualität der Abschlussprüfung und der Berichterstattung zu gewährleisten.

2.3.1.1 Verantwortlichkeit für die Prüfungsqualität

Der den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Abschlussprüfer trägt auch die Gesamtverantwortung des Prüfungsauftrages (ISA 220.6). Er hat abzuwägen, ob die einzelnen Mitglieder des Prüfungsteams den ethischen Anforderungen eines Prüfungsauftrages gerecht werden (ISA 220. 8). Der die Prüfungsverantwortung tragende Abschlussprüfer hat ein Urteil darüber zu bilden, ob die Unabhängigkeit insgesamt gewährleistet ist (ISA 220. 12). In den nationalen Bestimmungen wird die Gesamtverantwortung des Prüfungsauftrages nicht explizit angesprochen. Aus den Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 3.3 und KFS PG 4 Abschnitt 2.1 geht jedoch hervor, dass der verantwortliche Abschlussprüfer bei der Einstellung der Mitarbeiter deren fachliche und persönliche Eignung zu prüfen hat. Er hat weiterhin sicherzustellen, dass die bei der Prüfung eingesetzten Mitarbeiter die erforderlichen Berufsgrundsätze einhalten (KFS PG 7 Abschnitt 2.1).

2.3.1.2 Zu den einzelnen Qualitätssicherungsmaßnahmen

2.3.1.3 Auftragsannahme und Auftragsweiterführung

Der Abschlussprüfer hat sicherzustellen, dass die erforderlichen Kriterien betreffend den Prozess der Auftragsannahme und Auftragsweiterführung ein-

gehalten wurden und die dabei erlangten Erkenntnisse zutreffend sind und dokumentiert wurden (ISA 220.14). § 7 WT-ARL normiert, dass Abschlussprüfer nur dann Prüfungsaufträge annehmen und ausführen dürfen, wenn sie über die dafür erforderliche Sachkunde und zur Bearbeitung erforderliche Zeit verfügen. Abschlussprüfer haben weiterhin die für eine gewissenhafte Prüfungsdurchführung erforderlichen sachlichen, personellen und sonstigen organisatorischen Voraussetzungen zu gewährleisten. In ähnlicher Weise schreiben das Fachgutachten KFS PG 7 Abschnitt 3.2 und das Fachgutachten KFS PG 4 Abschnitt 2.2 und 3 fest, dass Prüfungsaufträge nur angenommen werden dürfen, wenn sie in zeitlicher, sachlicher und personeller Hinsicht ordnungsgemäß abgewickelt werden können.

2.3.1.3.1 Fachkenntnisse und Fähigkeiten

Der verantwortliche Abschlussprüfer muss beim Zusammenstellen seines Prüfungsteams dafür Sorge tragen, dass die einzelnen Mitglieder die notwendigen Fachkenntnisse und Fähigkeiten mitbringen, um den Prüfungsauftrag unter Einhaltung der berufsständischen und gesetzlichen Anforderungen ordnungsgemäß abwickeln und einen entsprechenden Prüfungsbericht verfassen zu können (ISA 220.19). Die Anforderungen hinsichtlich dieser Qualitätssicherungsmaßnahme sind nach nationalen Prüfungsnormen ähnlich. So stellen das Fachgutachten KFS PG 4 Abschnitt 2.1 und das Fachgutachten KFS PG 7 Abschnitt 2.2 klar, dass die Mitglieder eines Prüfungsteams, die notwendige Eignung und die notwendigen Fachkenntnisse besitzen und aufrechterhalten müssen, damit sie ihrer jeweiligen Verantwortung mit ausreichender Sicherheit gerecht werden können.

2.3.1.3.2 Prüfungsdurchführung

Der verantwortliche Abschlussprüfer trägt die Verantwortung für die Anweisungen, Überwachung und Auftragsdurchführung unter Berücksichtigung der berufsüblichen Prüfungsstandards und gesetzlichen Vorgaben sowie dafür, dass der Prüfungsbericht den Umständen des Auftrages Rechnung trägt (ISA 220.21). Die Prüfungsdurchführung wird durch nationale Prüfungsnormen ungleich umfassender geregelt. So befinden sich detaillierte Vorschriften und Anweisungen zur Abwicklung und Überwachung der Prüfung im Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 6, Fachgutachten KFS PG 4 Abschnitt 2.3 sowie im Fachgutachten KFS PG 7 Abschnitt 3.3.

2.3.1.3.3 Prüfungsbericht

Bevor der Abschlussprüfer im Rahmen des Prüfungsberichts ein Prüfungsurteil fällt, hat er sich durch Durchschau der Arbeitspapiere und Gespräche mit den Mitgliedern des Prüfungsteams zu vergewissern, dass dieses auf ausreichendem und geeignetem Beweismaterial basiert (ISA 220.26). Auf vergleichbare Art und Weise ist der verantwortliche Abschlussprüfer nach nationaler Berufsauffassung (Fachgutachten KFS PG 7 Abschnitt 4.2) verpflichtet, sich vor der Entscheidung über das Prüfungsurteil über alle relevanten Sachverhalte und offenen Fragen informieren zu lassen.

2.3.1.3.4 Einsatz von Sachverständigen

Sachverständige sind, wann immer notwendig, insbesondere bei vorliegen komplexer Sachverhalte, beizuziehen. Die Schlüsse der eingesetzten Sachverständigen sind entsprechend umzusetzen und zu dokumentieren (ISA

220.30). Auch das Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 6.5.1 und das Fachgutachten KFS PG 4 Abschnitt 3.2 sehen den Einsatz von Sachverständigen vor, welcher auch entsprechend zu dokumentieren ist (Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 6.5.2d).

2.3.1.3.5 Review der Qualitätskontrolle

ISA 220.36 normiert, dass bei der Prüfung börsennotierter Unternehmen der verantwortliche Abschlussprüfer sicherstellt, dass ein externer *Reviewer* die durchgeführte Abschlussprüfung überprüft. Dabei ist vorgesehen, dass der Abschlussprüfer wesentliche Themen mit dem externen *Reviewer* bespricht und ein Bestätigungsbericht erst verfasst wird, wenn der externe *Review* abgeschlossen ist. Eine externe Nachprüfung einer konkreten Abschlussprüfung ist in Österreich nicht vorgesehen.

2.3.2 Dokumentation – ISA 230

Gemäß ISA 230.2 hat der Abschlussprüfer alle wichtigen Angelegenheiten, auf welchen sein Prüfungsurteil basiert und die als Beweismittel dafür dienen, dass er die Prüfung unter Einhaltung der ISA durchgeführt hat, zu dokumentieren. Auch nach nationalen Normen hat der Abschlussprüfer wesentliche Unterlagen, die der Unterstützung des Prüfungsurteils dienen und nachweisen, dass die Prüfung im Einklang mit den von ihm zu beachtenden Prüfungsgrundsätzen durchgeführt wurde, zu dokumentieren (KFS PG 1 Abschnitt 6.8). Auch die Richtlinie PE 1 Abschnitt 2 des IWP sieht die Dokumentation der gesamten Abschlussprüfung aus oben beschriebenen Gründen vor.

2.3.2.1 Form und Inhalt der Arbeitspapiere

Die Arbeitspapiere müssen inhaltlich und umfangmäßig so ausgestaltet sein, dass sie ein umfassendes Verständnis der Abschlussprüfung ermöglichen (ISA 230.9). Nationale Normen formulieren ähnliche inhaltliche Anforderungen an Form und Inhalt der Arbeitspapiere. Auch das Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 6.8 verlangt, dass die Arbeitspapiere so umfangreich und detailliert sein müssen, dass sie ein Gesamtverständnis von der Prüfung vermitteln. Etwas weiter geht sogar noch die Richtlinie PE 1 Abschnitt 2 des IWP, die vorschreibt, dass die Arbeitspapiere so übersichtlich und systematisch anzulegen sind, dass ein bisher nicht mit der Prüfung befasster Prüfer in der Lage ist, eine begonnene Prüfung fortzuführen, bzw. aufgrund dieser Unterlagen den Prüfungsbericht abfassen oder das im Prüfungsbericht festgehaltene Prüfungsergebnis innerhalb angemessener Frist nachvollziehen kann.

2.3.2.2 Vertraulichkeit und sichere Verwahrung der Arbeitspapiere

ISA 230.13 ordnet an, dass der Abschlussprüfer geeignete Maßnahmen zu treffen hat, um die Vertraulichkeit und sichere Verwahrung der Arbeitspapiere zu gewährleisten und um sie über einen genügend langen Zeitraum aufzubewahren. Solche Maßnahmen werden auch durch die Richtlinie PE 1 Abschnitt 5 des IWP sowie das Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 6.8 vorgeschrieben. Außerdem verweisen die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe (AAB) auf die Vorschriften des Handelsrechts über die Aufbewahrungspflicht. Danach hat der Abschlussprüfer in analoger Anwendung des § 212 Abs.1 UGB die Arbeitspapiere sieben Jahre lang aufzubewahren.

2.3.3 Beachtung von Gesetzen und sonstigen Vorschriften bei der Abschlussprüfung – ISA 250

ISA 250 befasst sich mit der Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers hinsichtlich der Beachtung von Gesetzen und sonstigen Vorschriften. Der Abschlussprüfer hat sich bei der Planung und Durchführung von Prüfungshandlungen und bei der Beurteilung ihrer Ergebnisse sowie bei der Berichterstattung darüber bewusst zu sein, dass die Nichtbeachtung von Gesetzen und sonstigen Vorschriften durch das Unternehmen den Abschluss wesentlich beeinflussen kann (ISA 250.2).[421] In § 269 UGB wird normiert, dass sich die Prüfung darauf zu erstrecken hat, ob die gesetzlichen Vorschriften und ergänzenden Bestimmungen des Gesellschaftsvertrages und der Satzung eingehalten worden sind. Damit laufen die Bestimmung dieses ISA und ihres nationalen Pendants auf das Gleiche hinaus.

2.3.3.1 Berichterstattungen über Nichtbeachtungen

Deckt der Abschlussprüfer im Rahmen der Prüfung eine Nichtbeachtung von Gesetzen oder sonstigen Vorschriften auf, hat er sobald wie möglich den Prüfungsausschuss, das Aufsichtsgremium oder die Unternehmensleitung darüber in Kenntnis zu setzen bzw. sich zu vergewissern, ob diese Gremien bereits informiert sind. Dies ist allerdings nur bei der Nichtbeachtung von Gesetzen und sonstigen Vorschriften erforderlich, wenn sich diese wesentlich auf den Jahresabschluss auswirken kann (ISA 250.32). Wie bereits besprochen, trifft den Abschlussprüfer bei der Wahrnehmung von Tatsachen, die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung darstellen, eine nach § 273 Abs. 2 UGB und nach den

[421] Vgl. Steckel, R.: Internationale Prüfungsstandards 37.

Bestimmungen des Fachgutachtens KFS PG 2 Abschnitt 3.4 unverzügliche Redepflicht. Die Redepflicht besteht gegenüber den gesetzlichen Vertretern und dem Aufsichtsrat (§ 273 Abs. 3 UGB und dem Fachgutachten KFS PE 8 Abschnitt 3).

2.3.3.2 Konsequenzen für den Jahresabschluss

Kommt der Abschlussprüfer zu der Erkenntnis, dass sich die Nichtbeachtung von Gesetzen oder sonstigen Vorschriften wesentlich auf den Jahresabschluss auswirkt und in diesem nicht angemessen berücksichtigt wurde, ist ein eingeschränktes bzw. negatives Prüfungsurteil abzugeben (ISA 250.35). Auch gemäß § 273 Abs. 3 UGB und nach den Bestimmungen des Fachgutachtens KFS PG 9 Abschnitt 3 ist der Bestätigungsvermerk einzuschränken bzw. zu versagen, wenn Einwendungen zu erheben sind.

2.3.4 Planung der Abschlussprüfung – ISA 300

Dieser ISA zielt ganz allgemein darauf ab, den Prüfer zu veranlassen, seine Prüfungstätigkeit so zu planen, dass die Prüfung effektiv durchgeführt werden kann. Unter Planung versteht ISA 300 die Ausarbeitung einer Strategie und einer im Einzelnen festgelegten Vorgehensweise im Hinblick auf die Art, den zeitlichen Ablauf und den Umfang der Prüfung, wobei das Hauptziel die Reduktion des Prüfungsrisiko auf ein vertretbares Maß ist (ISA 300.2 ff).

Der korrekte Ablauf im Rahmen der Planung der Abschlussprüfung stellt sich folgender Maßen dar:

1) Beschaffung von Informationen über die Geschäftstätigkeit und das wirtschaftliche Umfeld des Prüfungsmandanten

2) Ausarbeitung einer Prüfungsstrategie

3) Ausarbeitung eines Prüfungsplans

Bevor nun auf die wesentlichen Teilaspekte Abschlussprüfungsplanung eingegangen wird, kann bereits vorweg festgehalten werden, dass in Österreich dieser ISA durch das Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 6 vollinhaltlich umgesetzt wurde.

2.3.4.1 Beschaffung von Informationen über die Geschäftstätigkeit und das wirtschaftliche Umfeld des Prüfungsmandanten

Um die Prüfung sachgerecht und wirksam planen zu können, benötigt der Prüfer Kenntnisse über die Geschäftstätigkeit sowie das wirtschaftliche Umfeld des Unternehmens. Der Abschlussprüfer muss sich daher im Vorfeld der Prüfungsplanung entsprechend informieren. Diese der eigentlichen Abschlussprüfung vorgelagerte Tätigkeit trägt zur Identifizierung von Sachverhalten, Geschäftsvorfällen und Abläufen bei, die eine wesentliche Auswirkung auf den Jahresabschluss haben können (ISA 300.6 und Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 6.2.1).

2.3.4.2 Ausarbeitung einer Prüfungsstrategie

Im Rahmen der Ausarbeitung einer Prüfungsstrategie hat der Abschlussprüfer vor der Prüfung den voraussichtlichen Umfang und das Vorgehen bei der

Prüfung festzulegen (ISA 300.8). Dabei sind insbesondere folgende Aspekte mit einzubeziehen (ISA 300.9 und Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 6.4):

- Verständnis des Rechnungslegungssystems und des IKS
- Definition der Wesentlichkeitsgrenzen
- Einschätzung des Risikos
- Art, Zeitpunkt und Umfang der Prüfungshandlungen
- Koordination, Leitung Überwachung und Nachschau

An dieser Stelle ist wohl der Schluss zulässig, dass erst nach der Ausarbeitung der Prüfungsstrategie die optimale Erstellung eines auftragsadäquaten Prüfungsteams, das den Anforderungen des jeweiligen Auftrags gerecht wird, gewährleistet ist.

2.3.4.3 Ausarbeitung eines Prüfungsplans

Wie bereits erwähnt ist vom Abschlussprüfer ein Prüfungsplan zu erstellen, der das Prüfungsrisiko auf ein akzeptables Ausmaß reduziert (ISA 300.13 und Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 6.4). Die Prüfungsplanung hat folgende Aspekte zu behandeln (ISA 300.15, Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 6.3 und 6.4):

- Art, Zeit und Umfang der geplanten Handlungen hinsichtlich der Risikoeinschätzung wie in ISA 315 beschrieben

- Art, Zeit und Umfang der geplanten Handlungen aufgrund der Risikoeinschätzung wie in ISA 330 beschrieben

2.3.5 Verständnis des Unternehmens und seines Umfeldes und Einschätzung des Risikos einer wesentlichen Fehldarstellung – ISA 315

In diesem ISA wird normiert, dass der Abschlussprüfer das zu prüfende Unternehmen und sein Umfeld zu verstehen hat (ISA 315.2). Zu diesem Zweck muss sich der Abschlussprüfer mit folgenden unternehmensrelevanten Fakten und Bereichen befassen (ISA 315.20):

- Branche, Aufsicht und anderen externen Faktoren einschließlich dem anzuwendenden System der Finanzberichterstattung

- Betätigungsfeld des Unternehmens einschließlich seiner Bilanzierungspolitik

- Unternehmensziele, Unternehmensstrategien und damit verbundene Risiken

- IKS

Diese Fakten und Bereiche bilden die Grundlage für die Beurteilung der Möglichkeit wesentlicher Fehler. Von besonderer Bedeutung ist dabei die Prüfung des IKS, auf welchem die Buchführung, die Bilanzierung und der Jahresab-

schluss basieren.[422] Daraus ergibt sich, dass eine Beurteilung der Richtigkeit des Jahresabschlusses für den Abschlussprüfer ohne Prüfung des IKS nicht möglich ist. Jede GmbH und jede AG ist daher verpflichtet gemäß § 22 GmbHG bzw. § 82 AktG ein IKS einzurichten, wobei eine etwaige Nichtberücksichtigung dieser Vorschriften Redepflicht des Abschlussprüfers gemäß § 273 UGB auslöst. Dabei ist zu berücksichtigen, dass in fast allen Unternehmen das Rechnungswesen IT-unterstützt arbeitet. Dieser Umstand führt dazu, dass der Abschlussprüfer im Rahmen der IKS-Prüfung auch die eingesetzte Informationstechnologie zu prüfen hat.[423]

Die erworbenen Kenntnisse bei den gemäß ISA 315.20 zu prüfenden Bereichen ermöglichen dem Abschlussprüfer potentielle Problembereiche auszumachen und das Risiko wesentlicher Falschdarstellungen einzuschätzen (ISA 315.100). Abhängig davon, ob es sich um bedeutsame Risiken handelt oder um andere wesentliche Risiken, hat der Abschlussprüfer entsprechende Maßnahmen zu ergreifen (ISA 315.108). Als bedeutsame Risiken werden solche Risiken qualifiziert, die aufgrund ihrer Art oder des mit ihnen verbundenen Umfangs möglicher falscher Angaben in der Rechnungslegung einer

---

[422] Vgl. Egger, A./Samer, H./Bertl, R.: Der Jahresabschluss nach dem Handelsgesetzbuch, Band 1, Der Einzelabschluss, Erstellung und Analyse 423.

[423] Siehe dazu ausführlich Reimoser, G./Jordan, P./Griessner, A.: Praxisorientierte Anleitung zur Prüfung der IT kleiner und mittelgroßer Unternehmen, in IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2006, 43; Nagy, G./ Reimoser, G./ Heiter, A.: Die Prüfung interner Kontrollen u.a. beim Einsatz von Informationstechnologie, in IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2005, 25.

besonderen Beachtung durch den Abschlussprüfer bedürfen.[424] Wesentliche Risiken, die besondere Überlegungen verlangen sind:[425]

- Risiken von Betrug *(fraud)*
- Risiken, die sich auf kürzliche wesentliche wirtschaftliche Entwicklungen oder Rechnungswesen beziehen
- Risiken aufgrund einer komplexen Transaktion
- Risiken aufgrund von Transaktionen mit *related parties*
- Risiken aufgrund von komplexen Transaktionen jenseits des gewöhnlichen Geschäftsverlaufs

Beim Vorliegen bedeutsamer Risiken hat sich der Abschlussprüfer auf die Prüfung des IKS zu konzentrieren.[426] Diese Prüfung umfasst (ISA 315.113)

- den Aufbau der internen Kontrollen,

---

[424] Vgl. Fuchs, K./ Hirschböck, G./Mechtler, B.: Audit Update 2005 – Die wichtigsten Neuerungen im Bereich der Prüfungsnormen, in IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2003, 107.

[425] Vgl. Prachner, G.: ISA, Vortragsunterlage, Akademie der Wirtschaftstreuhänder , 7. September 2005.

[426] Zur Prüfung des IKS durch den Wirtschaftsprüfer siehe ausführlich Hofmann, R.: Prüfungshandbuch, Praxisorientierter Leitfaden einer umfassenden unternehmerischen Überwachungs- und Revisionskonzeption 184 ff.; Grünberger , H.: Grundzüge der Wirtschaftsprüfung – Eine Einführung in internationale Rechnungsprüfungsstandards 73 ff; Nagy, G./ Reimoser, G./ Heiter, A.: Die Prüfung interner Kontrollen u.a. beim Einsatz von Informationstechnologie, in IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2005, 25.

- die konkreten Kontrollmaßnahmen und
- die tatsächliche Implementierung.

Abschließend hat der Abschlussprüfer seine Prüfungshandlungen und Prüfungsfeststellungen zu dokumentieren (ISA 315.122 ff).

Österreich wird oben dargestellten Anforderungen im Wesentlichen im Rahmen des Fachgutachtens KFS PG 1 Abschnitt 6 gerecht. Lediglich die Prüfung der zur Buchführung und Bilanzierung eingesetzten Informationstechnologie wird von diesem Gutachten nicht erfasst. Bezüglich der eingesetzten Informationstechnologie wurde jedoch ein eigenes Fachgutachten (KFS DV 2) verabschiedet, welches sich damit befasst, wie und in welchem Umfang die Informationstechnologie im Rahmen der Abschlussprüfung zu prüfen ist.[427]

2.3.6 Prüfungshandlungen aufgrund der durchgeführten Risikoeinschätzung – ISA 330

In ISA 330 werden Prüfungshandlungen normiert, die zu setzen sind, wenn im Zuge der Anwendung von ISA 315 wesentliche Prüfungsrisiken aufgedeckt worden sind. Insofern kann ISA 330 als ISA 315 ergänzender Maßnahmenstandard bezeichnet werden.

Um das Prüfungsrisiko auf ein akzeptables Maß zu reduzieren, muss der Prüfer allgemeine Maßnahmen setzen, die sich auf die Prüfungsrisiken auf der

[427] Vgl. dazu auch die „Prüfung des EDV-Systems“ in Grünberger , H.: Grundzüge der Wirtschaftsprüfung – Eine Einführung in internationale Rechnungsprüfungsstandards 125 ff.

Ebene des Gesamtabschlusses richten und weitere Prüfungshandlungen entwickeln und ausführen, die auf das Prüfungsrisiko auf Ebene der Aussagen zu einzelnen Posten des Jahresabschlusses abzielen (ISA 330.3).

Allgemeine Maßnahmen zu Abdeckung des Risikos wesentlicher Fehler auf Ebene des Gesamtabschlusses sind (ISA 330.4):

- Ausdrückliche Betonung gegenüber dem Prüfungsteam der Notwendigkeit einer kritischen Grundhaltung bei der Einholung und Beurteilung von Prüfungsnachweisen

- Einsatz von Personal mit größerer Erfahrung bzw. besonderen Fertigkeiten und von Experten

- Verstärkte Überwachung des eingesetzten Personals

- Berücksichtigung unvorhersehbarer Ereignisse bei der Auswahl weiterer Prüfungshandlungen

- Allgemeine Änderungen der Art, des Zeitpunktes und des Umfangs der Prüfungshandlungen

Dabei spielt die wiederum die Einschätzung des Kontrollumfeldes eine wichtige Rolle, dessen Wirksamkeit erheblichen Einfluss auf interne Kontrollen und die Zuverlässigkeit intern geschaffener Prüfungsnachweise hat.[428]

---

[428] Vgl. Egger, A./Samer, H./Bertl, R.: Der Jahresabschluss nach dem Handelsgesetzbuch, Band 1, Der Einzelabschluss, Erstellung und Analyse 429.

Bei der Entwicklung weiterer Prüfungshandlungen zur Abdeckung des Risikos wesentlicher Fehler auf Aussageebene des Jahresabschlusses sind folgende Faktoren zu beachten (ISA 330.7):

- Signifikanz des Risikos
- Wahrscheinlichkeit des Auftretens wesentlicher Falschdarstellungen
- Tatbestandsmerkmale der Arten von Transaktionen, Kontensalden oder Offenlegungen
- die Art der angewandten Kontrollen, insbesondere ob diese händisch oder automatisch sind, wobei händische Kontrollen in der Regel als eher problematisch eingestuft werden[429]
- Überlegungen über Erwartungshaltung des Abschlussprüfers hinsichtlich der Erlangung von Prüfungsnachweisen, der Effizienz von Unternehmenskontrollen im Hinblick auf die Verhinderung, Entdeckung oder Korrektur wesentlicher Falschdarstellungen

Bei der Durchführung der weiteren Prüfungshandlungen ist darauf Bedacht zu nehmen, durch welche Faktoren die Art, der zeitliche Ablauf und der Umfang bestimmt werden. Die Art der weiteren Prüfungshandlungen ist einerseits vom Zweck (z.B. System- und Funktionstest des IKS bzw. Einzelfallprü-

[429] Vgl. Prachner, G.: ISA, Vortragsunterlage, Akademie der Wirtschaftstreuhänder , 7. September 2005.

fungen), die diese Prüfungshandlungen verfolgen und andererseits von deren Typ (Beobachtung, Einsichtnahme in Bücher und Dokumente, Besichtigung des Sachanlagevermögens, Einholung von Auskünften und Bestätigungen, Rechnerische Kontrollen, Wiederholung von Kontrollaktivitäten und analytischen Prüfungshandlungen) abhängig. Darüber hinaus basiert die Art der Prüfungshandlung auf der Einschätzung der festgestellten Risiken (ISA 330.10). Wenn der Abschlussprüfer im Rahmen der Abschlussprüfung Risiken feststellt und das jeweilige Unternehmen verfügt über ein IKS, dann ist auch dieses zu prüfen (System- und Funktionstest), wenn der Prüfer bei der Risikoeinschätzung davon ausgeht, dass die Funktionstüchtigkeit der Kontrollen gegeben ist.[430] Im Falle, dass im zu prüfenden Unternehmen kein IKS vorhanden ist, muss sich der Abschlussprüfer auf Einzelfallprüfungen beschränken, welche jedoch entsprechend zu intensivieren sein werden, um hinreichend Sicherheit zu erlangen, dass der Jahresabschluss frei von Fehldarstellungen ist.[431] Dabei hat die Anzahl der Stichprobensamples im Zuge der durchzuführenden Einzelfallprüfung mit der Höhe des Prüfungsriskos zu korrelieren.[432] Einzelfallprüfungen sind grundsätzlich immer durchzuführen. Der Abschlussprüfer kann System- und Funktionstest oder Einzelfallprüfungen sowohl im Rahmen einer Zwischenprüfung oder am Jahresende unter Beachtung des Kontrollumfeldes, der Verfügbarkeit der benötigten Informationen, der Art des Risikos sowie des Zeitpunktes, welcher die relevanten Prüfungsnachweise betrifft, durchführen (ISA 330.14 ff). Der Umfang der weiteren Prüfungshandlungen bezieht sich beispielsweise auf die Stichprobengrö-

---

[430] Vgl. Steckel, R.: Internationale Prüfungsstandards 37; Egger, A./Samer, H./Bertl, R.: Der Jahresabschluss nach dem Handelsgesetzbuch, Band 1, Der Einzelabschluss, Erstellung und Analyse 429.

[431] Prachner, G.: ISA, Vortrag, Akademie der Wirtschaftstreuhänder , 7. September 2005.

[432] Mittermair, K.: Internes Kontrollsystem im Rahmen der Abschlussprüfung und der beratenden Tätigkeiten, in: Kofler, H./ Nadvornik, W./ Pernsteiner, H.: Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen in Österreich 455.

ße oder die Anzahl von Beobachtungen von Kontrollaktivitäten sowie die Verwendung von CAAT *(Computer Assisted Auditing Techniques)*[433] und Stichprobenverfahren (ISA 330.45 ff). Grundsätzlich wird wohl gelten, dass unabhängig davon, ob ein System- und Funktionstest oder eine Einzellfallprüfung durchzuführen ist, der Umfang der weiteren Prüfungshandlungen mit der Größe des Risikos korrelieren wird.

Nach Durchführung entsprechender Prüfungshandlungen hat der Abschlussprüfer zu beurteilen inwieweit die erworbenen Prüfungsnachweise ausreichend und angemessen sind, um das Risiko wesentlicher Falschdarstellungen auf Jahresabschlussniveau auf ein annehmbares Niveau zu senken (ISA 330.70). Dabei ist zu beachten, dass sich in der Praxis der Ermessenspielraum, in dem sich der Abschlussprüfer subjektiv bei der Bewertung des „annehmbaren Niveaus“ bewegen kann, problematisch darstellt, da dieser schwer fassbar ist.

Wenn es dem Abschlussprüfer nicht möglich ist, ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise zu erlangen, muss er versuchen weitere Prüfungsnachweise zu einzuholen. Ist dies nicht möglich, ist der Bestätigungsbericht in geeigneter Weise zu modifizieren.[434] (ISA 330.72).

Hinsichtlich der durchgeführten weiteren Prüfungshandlungen sind Dokumentationspflichten einzuhalten, die über die Anforderungen der gewöhnlichen in den ISA normierten Dokumentationspflichten hinausgehen. Demzufolge muss der Abschlussprüfer folgendes in den Arbeitspapieren dokumentieren:

---

[433] Dabei handelt es sich um den Einsatz des Computers im Rahmen von Kontroll- und Detailprüfungshandlungen.

[434] Siehe ISA 700.

- Allgemeine Antworten, um die festgelegte Risikoeinschätzung der wesentlichen Falschdarstellungen auf der Ebene des Jahresabschlusses zu adressieren

- Art, zeitlicher Ablauf und Umfang der weiteren Prüfungshandlungen

- Konnex der Prüfungshandlungen mit dem festgesetzten Risiko auf Aussageebene

- Ergebnis der Prüfungshandlungen

Der österreichische Berufsstand hat die Regelungen des ISA 330 im Großen und Ganzen zweckentsprechend in das Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 6.5 und in das Fachgutachten KFS PG 5 übernommen.

2.3.7 Verwendung und Berücksichtigung der Arbeit anderer Personen und Einrichtungen – ISA 600 ff

Wenn der Abschlussprüfer, der die Gesamtverantwortung für die Prüfung trägt, die Arbeit eines anderen Abschlussprüfers verwendet, hat er festzustellen, welchen Einfluss die Arbeit des anderen Abschlussprüfers auf seine Prüfung hat (ISA 600.2). Der gesamtverantwortliche Abschlussprüfer hat mittels geeigneter Maßnahmen dafür Sorge zu tragen, ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise dafür zu erlangen, dass die Arbeit des anderen Ab-

schlussprüfers, in Abhängigkeit des jeweiligen Prüfungsauftrages, seinen Zwecken förderlich ist (ISA 600.8).[435]

Der Abschlussprüfer ist weiterhin verpflichtet, die Aktivitäten der Internen Revision und deren Auswirkungen auf seine externen Prüfungshandlungen zu berücksichtigen (610.2). Dazu ist notwendig, sich ausreichend über die Aktivitäten der Internen Revision zu informieren, um Risiken wesentlicher Falschaussagen im Jahresabschluss zu entdecken und richtig einzuschätzen (ISA 610.9) Diese Kenntnisse sind in geeigneter Weise bei der Planung des Prüfungsauftrages und bei der Entwicklung eines wirksamen Prüfungsansatzes zu verwerten.

Schließlich können auch die Arbeitsergebnisse eines Sachverständigen verwendet werden. Bei der Auswahl eines Sachverständigen muss der Abschlussprüfer sicherstellen, dass dieser über die erforderliche berufliche Kompetenz einerseits und die für seine Aufgabe notwendige Objektivität andererseits verfügt (ISA 620.8 und 620.9). Der Abschlussprüfer hat darüber hinaus ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise darüber zu erlangen, dass die Arbeitsergebnisse des Sachverständigen dem Zweck seiner Prüfung dienlich sind (ISA 620.2).

Im Fachgutachten KFS PG 4 Abschnitt 3.2 wird die Verwertung von Prüfungsergebnissen anderer Abschlussprüfer und der Internen Revision sowie Untersuchungen von Sachverständigen angesprochen, ohne dabei jedoch ins Detail zu gehen. Auffallend ist, dass sich das alte Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 6.4 ff. ausführlich mit dieser Thematik befasste, während das neue Fachgutachten KFS PG 1 diesen Bereich ausgespart hat. Eine sinngemäße

---

[435] ISA 600 bezieht sich allerdings weder auf *Joint Audits* noch auf Beziehungen zum vorherigen Abschlussprüfer.

Transformation der entsprechenden Bestimmungen des alten Fachgutachtens in das neue Fachgutachten wäre nahe liegend gewesen und sollte nachgeholt werden.

2.4. Standards, die sich mit besonderen Risikobereichen beschäftigen

2.4.1 Die Verantwortung des Abschlussprüfers zur Berücksichtigung von Verstößen *(Fraud)* im Rahmen der Abschlussprüfung – ISA 240

Dieser ISA vermittelt die wesentlichen Grundsätze und Prüfungshandlungen zur Verantwortung des Abschlussprüfers, Verstöße im Rahmen der Abschlussprüfung zu berücksichtigen. Um bei der Planung und Durchführung der Abschlussprüfung das Prüfungsrisiko auf ein annehmbares Maß zu reduzieren, hat der Abschlussprüfer das Risiko wesentlicher Falschaussagen aufgrund von Verstößen im Jahresabschluss zu berücksichtigen (ISA 240.3). Das alte Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 2 stellte explizit klar, dass die Abschlussprüfung nicht auf die Aufdeckung strafbarer Handlungen gerichtet ist.[436] Dem widersprach allerdings ein Erkenntnis des OGH, worin festgehalten wurde, dass Zweck der Abschlussprüfung sehr wohl auch die Aufdeckung strafbarer Handlungen ist.[437] Klarheit wurde mittlerweile durch das neue

---

[436] Vgl. auch Maukner, H./ Wagner, M./ Gelter, M.: Auswirkungen des Finanzmarktaufsichtsgesetzes und des neuen International Standard on Auditing (ISA) 240 („Fraud and Error“) auf die Prüfung, in IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2002, 142.

[437] OGH 23.10.2000, 8 Ob 141/99i in RdW 2001: Haftung des Abschlussprüfers: Unzulässigkeit des Einwands des Mitverschuldens der Gesellschaftsorgane 81 f. Siehe dazu auch Gelter, M.: BHI-Pleite: Haftung des Abschlussprüfers, RdW 2001, 69 ff.

Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 5.3.1 geschaffen. Dieses beschäftigt sich nunmehr ausführlich mit der Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers zur Aufdeckung von Verstößen im Rahmen der Abschlussprüfung.[438]

2.4.1.1 Maßnahmen zur Aufdeckung von Verstößen

Im Folgenden werden Maßnahmen angeführt, die nach ISA 240 und dem Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 5.3 in Betracht kommen, Verstöße aufzudecken. Auch wenn in ISA 240 die zu setzenden Handlungen weitaus umfangreicher, präziser und konkreter beschrieben sind als dies im Fachgutachten KFS PG 1 Abschnitt 5.3 der Fall ist, besteht hinsichtlich der Maßnahmen zur Aufdeckung von Verstößen im Großen und Ganzen inhaltliche Äquivalenz.

2.4.1.2 Kritische Grundhaltung

Siehe 2.1.5.

2.4.1.3 Befragung des Managements

Durch die Befragung des Managements soll der Prüfer ein Verständnis darüber entwickeln, wie die Mitglieder des Aufsichtsorgans ihre Überwachungs-

---

[438] Siehe dazu auch Fuchs, K./ Hirschböck, G./Mechtler, B.: Audit Update 2005 – Die wichtigsten Neuerungen im Bereich der Prüfungsnormen, in IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2006, 96.

tätigkeit hinsichtlich der Erkennung von Risken von Verstößen, ausüben, wie sie selbst das Risiko im Hinblick auf falsche Angaben aufgrund von Verstößen einschätzen, wie sie mit solchen Risiken umgehen und wie das Interne Kontrollsystem (IKS) generell eingerichtet ist (ISA 240.34).

2.4.1.3.1 Befragungen hinsichtlich der Kenntnis oder des Verdachts von Risiken von Verstößen

Weiterhin hat der Abschlussprüfer das Management, die Mitglieder des Aufsichtsorgans sowie andere Führungskräfte, Mitarbeiter der Internen Revision und sonstige Schlüsselpersonen zu befragen, ob sie selbst Kenntnisse von bestehenden, behaupteten oder vermuteten wesentlichen Verstößen haben (ISA 240.38 und ISA 46).

2.4.1.3.2 Einschätzung der Risikofaktoren für Verstöße

Der Abschlussprüfer hat im Zuge der Erlangung eines Verständnisses über das Unternehmen und sein Umfeld, einschließlich des IKS, zu beurteilen, ob die dabei erlangten Informationen auf das Vorliegen eines oder mehrerer Risikofaktoren für Verstöße hindeuten (ISA 240 48). In der Praxis wird sich die Aufdeckung solcher Verstöße jedoch als äußerst schwierig erweisen, da diese in aller Regel verschleiert werden und nicht offensichtlich sind. Beispiele für Risikofaktoren für Verstöße im Zusammenhang mit Manipulationen der Rechnungslegung und Vermögensschädigungen können dem Anhang 1 dieses ISA entnommen werden. Diese beispielhaften *Fraud*-Risikofaktoren sind nach drei Sachverhalten kategorisiert, die normalerweise vorliegen, wenn Verstöße auftreten (ISA 240.51):

1) *Fraud-Risikofaktoren, die aus einer Anreiz- bzw. Drucksituation resultieren.* Beispiele dafür sind etwa:[439]

   - Harter Wettbewerb kombiniert mit fallenden Margen
   - Ungünstige Entwicklung der Branche
   - Neue Anforderungen hinsichtlich Rechnungslegung, Gesetzgebung oder Aufsichtsrecht
   - Schneller Wandel der Branche vor allem im Hinblick auf die Technologie

2) *Fraud-Risikofaktoren, die auf einer Gelegenheit, einen Verstoß zu begehen, beruhen:*[440]

   - Wesentliche ungewöhnliche oder hochkomplexe Geschäftsvorfälle, die schwierige Fragen der wirtschaftlichen Betrachtungsweise aufwerfen, kurz vor oder nach dem Bilanzstichtag
   - Möglichkeit des Unternehmens den Markt zu beherrschen und Lieferbedingungen vorzugeben
   - Wirkungslose Überwachung der gesetzlichen Vertreter

---

[439] Vgl. ISA 240, Anhang 1; Hassler, R./ Prachner, G./ Mechtler, B.: Die Abschlussprüfung österreichischer Gesellschaften nach ISA, in IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2005, 50.

[440] Vgl. ISA 240, Anhang 1; Hassler, R./ Prachner, G./ Mechtler, B.: Die Abschlussprüfung österreichischer Gesellschaften nach ISA, in IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2005, 52.

- Komplexe oder unbeständige Organisationsstruktur

- Schwächen im IKS

3) *Fraud*-Risikofaktoren, die auf der Möglichkeit beruhen, die betrügerische Handlung innerlich rechtfertigen zu können:[441]

   - Unzureichende Kommunikation ethischer Grundsätze im Unternehmen

   - Übertrieben starkes Interesse von dem Finanzbereich nicht angehörender leitender Angestellter an der Rechnungslegung in Kombination mit starker Einflussnahme auf die Bilanzierung

   - Frühere Verstöße vom Unternehmen, von der Unternehmensleitung oder Aufsichtorganen

   - Zweifel hinsichtlich der Integrität wesentlich an der Abschlusserstellung beteiligter Personen

[441] Vgl. ISA 240, Anhang 1; Hassler, R./ Prachner, G./ Mechtler, B.: Die Abschlussprüfung österreichischer Gesellschaften nach ISA, in IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2003, 54.

2.4.1.3.3 Berücksichtigung ungewöhnlicher oder unerwarteter Verhältnisse

Ungewöhnliche und unerwartete Verhältnisse können ebenfalls auf Manipulationen in der Rechnungslegung hindeuten. Der Abschlussprüfer ist gefordert, durch entsprechende analytische Prüfungshandlungen, solche ungewöhnlichen und unerwarteten Verhältnisse, die sich in der Regel in ungewöhnlichen Transaktionen oder Ereignissen, Beträgen, Verhältniszahlen und Entwicklungen widerspiegeln, und die sich konkret auf den Jahresabschluss auswirken, zu identifizieren und im Verlauf der weiteren Prüfung zu berücksichtigen (ISA 240.53 und ISA 240.54).

2.4.1.3.4 Erkennung und Beurteilung der Risiken wesentlicher falscher Angaben aufgrund von Verstößen

Auf Grundlage der durch die Prüfungshandlungen erlangten Informationen muss der Abschlussprüfer jene Risken wesentlicher falscher Angaben hinsichtlich der Rechnungslegung identifizieren und beurteilen, die auf Verstöße zurückgehen. Folglich muss der Abschlussprüfer den Aufbau entsprechender Kontrollmaßnahmen des Unternehmens unter zusätzlicher Berücksichtigung der damit verbundenen Kontrollaktivitäten beurteilen und zusätzlich überprüfen, ob diese tatsächlich implementiert wurden (ISA 240.57). Durch dieses Vorgehen erlangt der Abschlussprüfer ein Verständnis über das Ausmaß innerbetrieblicher Kontrollmaßnahmen zur Verhinderung und Aufdeckung von Verstößen. Auf Grundlage dieser fundamentalen Erkenntnis wird der Abschlussprüfer in die Lage versetzt, sich ein verlässliches Bild davon zu machen, ob bestimmte Risiken von Unternehmensseite bewusst in Kauf genommen wurden (ISA 240.59).

2.4.1.4 Risiko manipulierter Umsätze

Dieser ISA widmet sich explizit der Gefahr wesentlicher Fehldarstellungen im Zusammenhang mit der Umsatzrealisierung und trägt damit dem Umstand Rechnung, dass viele Unternehmen, aufgrund der zunehmenden Kapitalmarktorientierung und der damit in Verbindung stehenden wachsenden Relevanz einer *shareholder-value* orientierten Unternehmensführung, starkem Druck zur Erreichung kurzfristiger Unternehmensziele ausgesetzt sind.[442] Der Prüfer hat somit im Rahmen der Prüfung diesen Umstand zu berücksichtigen und abzuwägen, welche Art von Erlösen und ergebniswirksamen Geschäftsvorfällen oder Aussagen in der Rechnungslegung für solche Risiken anfällig sein können. Nach nationalen Prüfungsnormen bestehen diesbezüglich keine konkreten Regelungen. Die generellen Vorgaben des Fachgutachtens KFS PG 1 Abschnitt 5.3 zur Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers zur Aufdeckung von Verstößen im Rahmen der Abschlussprüfung wird jedoch auch die Problematik manipulierter Umsätze erfassen.

2.4.1.5 Reaktionen des Abschlussprüfers auf Risiken wesentlicher falscher Angaben aufgrund von Verstößen

Risiken wesentlicher falscher Angaben lassen sich in zwei Kategorien identifizieren, die vom Abschlussprüfer unterschiedliche Reaktionen erfordern (ISA 240.41):

- Risiken auf Abschlussebene und

[442] Vgl. Fuchs, K./ Hirschböck, G./Mechtler, B.: Audit Update 2005 – Die wichtigsten Neuerungen im Bereich der Prüfungsnormen, in IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2006, 99.

- Risiken auf Aussageebene.

Während Risiken auf Abschlussebene Risiken allgemeiner Art sind, die sich auf den Jahresabschluss insgesamt auswirken, sind Risiken auf Aussageebene besondere Risiken, die im Zusammenhang mit einzelnen Abschlussaussagen stehen.[443]

Im Rahmen nationaler Prüfungsnormen werden die Reaktionen des Abschlussprüfers auf Risiken wesentlicher Fehldarstellungen aufgrund von Verstößen wohl durch die Mitteilungspflicht gemäß § 273 Abs. 2 UGB bzw. das Fachgutachten KFS PG 2 Abschnitt 3.4 erfasst.[444]

2.4.1.5.1 Reaktionen auf Risiken auf Abschlussebene

Risiken wesentlicher falscher Angaben aufgrund von Verstößen auf der Abschlussebene muss der Abschlussprüfer durch folgende Reaktionen bekämpfen (ISA 240.66 ff):

- Es sind Maßnahmen hinsichtlich der Zuordnung und der Überwachung der eingesetzten Mitarbeiter zu ergreifen. Für einzelne Spezialbereiche sind externe Experten hinzuzuziehen.

- Der Abschlussprüfer muss beurteilen, ob die eingesetzten Rechnungslegungsmethoden Rückschlüsse auf Manipulationen der Rechnungslegung zulassen.

---

[443] Vgl. Fuchs, K./ Hirschböck, G./Mechtler, B.: Audit Update 2005 – Die wichtigsten Neuerungen im Bereich der Prüfungsnormen, in IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2005,100.

[444] Siehe dazu Kapitel 2.4.1.6 in diesem Abschnitt.

- Der Abschlussprüfer ist angehalten Überraschungselemente in der Auswahl von Art, Zeitpunkt und Umfang von Prüfungshandlungen vorzusehen.

2.4.1.5.2 Reaktionen auf Risiken auf Aussageebene

Risiken wesentlicher falscher Angaben aufgrund von Verstößen auf der Aussageebene muss der Abschlussprüfer durch folgende Reaktionen bekämpfen (ISA 240.70):

- Der Abschlussprüfer muss diesem Umstand Rechnung tragen, indem er seine Prüfungshandlungen auf der Aussageebene entsprechend anpasst und die Kombination der Prüfungshandlungen überdenkt.

- Der Abschlussprüfer, muss überlegen, ob eine Änderung des Zeitpunkts der Prüfungshandlungen, erforderlich ist. Beispielsweise kann der Abschlussprüfer zu dem Schluss kommen, dass die Durchführung bestimmter Prüfungshandlungen in zeitlicher Nähe zum Abschlussstichtag ein identifiziertes und beurteiltes Risiko wesentlicher falscher Angaben aufgrund von Verstößen besser aufgreift.

- Es kann eine Anpassung des Umfangs der Prüfungshandlungen erforderlich sein. Zum Beispiel kann es angezeigt sein, den Stichprobenumfang zu erhöhen oder detailliertere analytische Prüfungshandlungen vorzunehmen.

2.4.1.6 Mitteilungspflichten des Abschlussprüfers

Wenn der Abschlussprüfer einen Verstoß aufgedeckt hat oder es aufgrund von Informationen Verdachtsmomente für einen Verstoß gibt, ist er verpflichtet, unverzüglich jene Führungsebene darüber in Kenntnis zu setzen, welche jedenfalls eine Ebene über derjenigen liegt, die mit dem mutmaßlichen Verstoß in Verbindung gebracht wird (ISA 240.93 und ISA 240.94). Stehen gesetzliche Vertreter oder andere Führungskräfte, Mitarbeiter mit bedeutenden Rollen im Rahmen des IKS oder andere Personen, deren Verstöße sich wesentlich auf den Jahresabschluss auswirken können, mit mutmaßlichen Verstößen in Zusammenhang, hat der Abschlussprüfer diesen Umstand an die Mitglieder des Aufsichtsrats heranzutragen (ISA 240.95).

In Österreich sind die Mitteilungspflichten des Abschlussprüfers in § 273 Abs. 2 UGB und im Fachgutachten KFS PG 2 Abschnitt 3.4 geregelt. Demzufolge hat der Abschlussprüfer bei der Wahrnehmung von Tatsachen, die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung darstellen, darüber unverzüglich zu berichten. Besagte Redepflicht besteht gemäß § 273 Abs. 3 UGB und dem Fachgutachten KFS PE 8 Abschnitt 3 gegenüber den gesetzlichen Vertretern sowie dem Aufsichtsrat. Nicht geregelt sind dagegen Fälle, in denen Mitglieder unterer Ebenen in Verstöße verwickelt sind. Diese rein quantitative Verschiedenheit im Verhältnis zum geregelten Tatbestand des Verstoßes gesetzlicher Vertreter bei qualitativ gleichem Eingriff lässt sich jedoch durch Größenschluss *(argumentum a maiore ad minus)* überbrücken, womit der österreichische Gesetzgeber wohl zum gleichen Ergebnis kommt wie die Regelungen nach ISA.

2.4.2 Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung – ISA 320

ISA 320 normiert, dass der Prüfer im Rahmen der Abschlussprüfung dem Grundsatz der Wesentlichkeit und dessen Zusammenhang mit dem Prüfungsrisiko Rechnung zu tragen hat. Durch den Grundsatz der Wesentlichkeit ist der Prüfer aufgefordert, sich auf entscheidungsrelevante Sachverhalte zu konzentrieren. Auch das Fachgutachten KFS PG1 Abschnitt 6.7.1 widmet sich ausführlich der Wesentlichkeit im Rahmen der Abschlussprüfung. [445]

2.4.3 Besonderheiten bei der Prüfung Dienstleistungsorganisationen in Anspruch nehmender Unternehmen – ISA 402

Der Abschlussprüfer hat bei der Planung der Prüfung und Entwicklung der Prüfungsstrategie in seine Überlegungen mit einzubeziehen, inwieweit sich die Verwendung von Dienstleistungsunternehmen auf das IKS und Rechnungslegungssystem auswirkt (ISA 402.2). Es geht also darum zu bestimmen, ob die an Dienstleistungsunternehmen ausgelagerten Aktivitäten für das zu prüfende Unternehmen relevant sind.[446]

Eine derartige Bestimmung sehen nationale Prüfungsnormen nicht vor. Allerdings ist vom Abschlussprüfer zu erwarten, dass er diesbezügliche Überle-

---

[445] Siehe dazu auch Weber, M.: Die Bedeutung der „Wesentlichkeit im Rahmen von Jahresabschlussprüfungen, RWZ 1999, 128.

[446] Vor allem im IT-Bereich sind Auslagerungen üblich.

gungen ohnehin im Rahmen der Entwicklung eines Verständnisses über das Unternehmen und sein Umfeld anstellt.

2.5. Standards zur Einholung von Prüfungsnachweisen

2.5.1 Prüfungsnachweise – ISA 500 ff.

Der Abschlussprüfer muss ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise erlangen, um in der Lage zu sein, daraus nachvollziehbare Schlussfolgerungen zu ziehen, die das Fundament für das Prüfungsurteil bilden (ISA 500.2). Dabei umfassen die Prüfungsnachweise sämtliche Informationen aus dem Rechnungswesen der zu prüfenden Gesellschaft. Es liegt im Ermessen des Abschlussprüfers zu beurteilen, welche Prüfungsnachweise ausreichend und angemessen sind. Dabei sind insbesondere folgende Faktoren zu beachten (ISA 500.9):

- Einschätzung des Prüfers über Art und Umfang des innewohnenden Risikos
- Art des IKS und Einschätzung des Kontrollrisikos
- Wesentlichkeit des zu prüfenden Postens
- Erfahrungen aus früheren Prüfungen
- Ergebnisse von Prüfungshandlungen, einschließlich betrügerischer Handlungen und unbeabsichtigte Fehler, die aufgedeckt wurden

- Quelle und Zuverlässigkeit der verfügbaren Informationen

Hinsichtlich der Verlässlichkeit der Prüfungsnachweise ist auf deren Herkunft und Art abzustellen. Dabei ist zu beachten, dass (ISA 500.13):[447]

- Prüfungsnachweise aus externen Quellen zuverlässiger als jene aus internen Quellen sind;

- Interne Belege aus funktionierenden IKS und Rechnungslegungssystemen zuverlässiger sind;

- direkte vom Prüfer beschaffte Nachweise sind zuverlässiger als vom zu prüfenden Unternehmen beigebrachte;

- schriftliche Dokumente und Erklärungen sind zuverlässiger als mündliche Erklärungen.

Betreffend die Prüfungsnachweise kann es bei bestimmten Posten zu zusätzlichen Erfordernissen kommen. Diese betreffen

- die Verpflichtung des Abschlussprüfers zur Anwesenheit bei der Inventur, wenn die Vorräte für den Abschluss wesentlich sind (ISA 501.5),

---

[447] Siehe auch Egger, A./Samer, H./Bertl, R.: Der Jahresabschluss nach dem Handelsgesetzbuch, Band 1, Der Einzelabschluss, Erstellung und Analyse 434.

- die Erlangung direkter Bestätigungen über Forderungen, wenn diese für den Abschluss wesentlich sind (ISA 501.19),

- das Anstellen von Nachforschungen über für den Abschluss wesentliche Rechtsstreitigkeiten und Klagen (ISA 501.32),

- die Bewertung und Offenlegung langfristiger Finanzanlagen, sofern diese für den Abschluss wesentlich sind (ISA 501.38) und
- die Segmentberichterstattung, wenn diese für den Abschluss wesentlich ist (ISA 501.42).

Gegebenenfalls kann es auch notwendig sein, Bestätigungen von Dritten einzuholen, um entsprechende Unterstützung von bestimmten Jahresabschlussaussagen zu erhalten. Bei dieser Entscheidung hat der Abschlussprüfer insbesondere zu beachten (ISA 505.2):

- Wesentlichkeit

- Festgesetzte Höhe von inhärentem Risiko und Kontrollrisiko

- Alternative Prüfungshandlungen zur Reduktion des Prüfungsrisikos auf ein annehmbares Niveau

Im Zuge von Erstprüfungen hat sich der Abschlussprüfer angemessene und ausreichende Prüfungsnachweise über

- richtige Eröffnungssalden,

- das richtige Vortragen bzw. Ansetzung der Salden in den Schlussbilanzen des vorangegangenen Geschäftsjahres für das laufende Geschäftsjahr und

- die korrekte Anwendung von Rechnungslegungsgrundsätzen

zu verschaffen (ISA 510.2). Die Notwendigkeit der Anforderungen im Rahmen von Erstprüfungen ergibt sich aus dem Umstand, dass der Abschlussprüfer bei einem Erstprüfungsauftrag keine Prüfungsnachweise zur Verfügung hat, die die Eröffnungssalden stützen können.

In Österreich befasst sich das KFS PG 1 im Abschnitt 6.6.2 ausführlich mit den Prüfungsnachweisen im Rahmen der Abschlussprüfung. Hinsichtlich der Prüfungsnachweise bei bestimmten Posten regelt die Richtlinie IWP PE 2 die Anwesenheit des Abschlussprüfers bei der körperlichen Bestandsaufnahme von Vorräten. Betreffend die Einholung externer Bestätigungen regelt die Richtlinie IWP PE 3 die Einholung von Saldenbestätigungen für Forderungen. Für Erstprüfungen findet man im Fachgutachten KFS PE 7 spezielle Anforderungen an den Abschlussprüfer, die jenen von ISA 510 gerecht werden.

2.5.2 Beziehungen zu verbundenen Unternehmen im Rahmen der Abschlussprüfung – ISA 550

Der Abschlussprüfer muss Prüfungshandlungen setzen, die geeignet sind, ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise darüber zu beschaffen, dass von der Unternehmensleitung verbundene Unternehmen und der Einfluss von Geschäften zwischen verbundenen Unternehmen, die für den Ab-

schluss wesentlich sind, festgestellt und offen gelegt wurden (ISA 550.2).[448] Allerdings wäre es vermessen zu erwarten, dass der Abschlussprüfer sämtliche Geschäfte zwischen verbunden Unternehmen aufdeckt.

Zwar sind Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen übliche Praxis und damit nichts außergewöhnliches, dennoch muss der Inhalt und Umfang dieser Geschäfte für den Abschlussprüfer evident sein. Dieses Erfordernis lässt sich insbesondere mit der Problematik der Verrechnungspreisgestaltung zwischen verbundenen Unternehmen begründen, die oft so durchgeführt wird, dass die zu zahlende Steuerlast künstlich niedrig gehalten wird. Aber auch andere Gründe sprechen für eine eingehende Prüfung von Geschäften zwischen verbundenen Unternehmen. So könnten solche Geschäfte beispielsweise der Durchführung oder Verdunkelung von Verstößen dienen.

In einem ersten Schritt muss der Abschlussprüfer alle Informationen, die ihm von den Aufsichtsgremien und der Unternehmensleitung zur Verfügung gestellt wurden, prüferisch durchsehen, um die mit dem zu prüfenden Unternehmen verbundene Unternehmen zu identifizieren. Im Hinblick auf die Vollständigkeit dieser Informationen sind folgende Prüfungshandlungen durchzuführen (ISA 550.7):

- Durchschau von Arbeitspapieren vergangener Jahre im Hinblick auf Namen bekannter verbundener Unternehmen

---

[448] Unternehmen gelten gemäß *International Accountig Standard* (IAS) 24.5 als verbunden, wenn ein Unternehmen direkt oder indirekt in der Lage ist, das andere Unternehmen zu beherrschen oder einen maßgeblichen Einfluss auf das andere Unternehmen ausübt, indem sie die finanziellen und betrieblichen Entscheidungen trifft. Geschäfte zwischen verbundenen Unternehmen liegen gemäß IAS 24.5 vor, wenn eine Übertragung von Vermögenswerten, Dienstleistungen oder Verpflichtungen zwischen verbundenen Unternehmen, unabhängig davon, ob eine Gegenleistung erbracht wird oder nicht.

- Prüfung unternehmerischer Maßnahmen zur Identifikation von verbundenen Unternehmen

- Ermittlung von Nahebeziehungen von Mitgliedern der Aufsichtsgremien und verantwortlicher Mitarbeiter zu anderen Unternehmen

- Feststellung der Hauptaktionäre

- Durchsicht von Protokollen über Gesellschafter- und Aktionärsversammlungen und über Sitzungen der Aufsichtsgremien sowie anderer gesetzlich vorgeschriebener Aufzeichnungen (z.B. Dokumentation der Unternehmensbeteiligungen, die von Mitgliedern der Aufsichtsgremien gehalten werden)

- Befragung anderer Prüfer, die im Rahmen des laufenden Auftrags mit der Abschlussprüfung befasst sind, über weitere Beziehungen zu verbundenen Unternehmen

- Durchsicht von Steuererklärungen und anderen Informationen, die für Aufsichtsbehörden erstellt wurden

Hat der Abschlussprüfer die mit dem zu prüfenden Unternehmen verbundenen Unternehmen identifiziert, muss er in einem weiteren Schritt alle von der Unternehmensleitung zur Verfügung gestellten Informationen über Transaktionen mit diesen, die über geringfügige Geschäfte des täglichen Lebens hinausgehen, prüferisch durchsehen. Dabei muss er den Fokus auf weitere wesentliche Geschäfte zwischen den verbundenen Unternehmen richten (ISA 550.9). Im Zuge der Prüfung hat der Abschlussprüfer besonderes Augenmerk

auf jene Geschäftsvorfälle zu legen, die unter den gegebenen Umständen ungewöhnlich erscheinen (ISA 550.11). Dabei wird insbesondere der Grundsatz der Fremdüblichkeit zu beachten sein. Bei der Prüfung von festgestellten Geschäften zwischen verbundenen Unternehmen, ist der Abschlussprüfer verpflichtet, angemessene und ausreichende Prüfungsnachweise darüber zu erlangen, dass diese Geschäfte ordnungsgemäß aufgezeichnet und offen gelegt wurden (550.13). Wenn dies nicht möglich oder wenn der Abschlussprüfer zum Ergebnis kommt, dass die Offenlegung im Abschluss nicht angemessen ist, ist dies im Bestätigungsbericht entsprechend zu berücksichtigen.[449]

Als Schwäche dieses Standards kann angeführt werden, dass dieser eher verfahrensorientiert aufgebaut ist.

Österreich hat den Standard im Wesentlichen im Rahmen des Fachgutachtens KFS PG 1 Abschnitt 6.7.2 implementiert.

2.5.3 Unternehmensfortführung – ISA 570

Gemäß ISA 570.2 hat der Abschlussprüfer bei der Planung und Durchführung der Prüfungshandlungen und bei der Beurteilung der daraus resultierenden Ergebnisse die Angemessenheit der bei der Abschlusserstellung von der Unternehmensleitung zugrunde gelegten Unternehmensfortführungsannahme zu beurteilen. Umstände, die die Unternehmensfortführung als zweifelhaft erscheinen lassen können und daher zusätzliche Untersuchungen erfordern, können finanzieller, betrieblicher Natur oder rechtlicher Natur sein.[450] Prob-

[449] Siehe ISA 700.

[450] Siehe dazu ausführlich ISA 570.8.

lematisch könnte sich bei der Anwendung dieses Standards die objektive Beurteilung des Ausmaßes etwaiger Umstände, die die Unternehmensfortführungsannahme nicht weiter rechtfertigen würden, erweisen.

Auch der österreichische Normengeber befasst sich im Rahmen des Fachgutachtens KFS PG 1 Abschnitt 6.7.3 ausführlich mit der Zulässigkeit der Annahme der Unternehmensfortführung. Das Fachgutachten KFS PG 2 Abschnitt 3.2.3 beschäftigt sich mit den besonderen Berichtspflichten bei Vorliegen einer Bestandsgefährdung und wesentlicher Beeinträchtigung der Entwicklung eines geprüften Unternehmens.

2.5.4 Weitere Standards zu Einzelfragen zur Einholung von Prüfungsnachweisen

Weitere ISA zu Einzelfragen zur Einholung von Prüfungsnachweisen sind:

- Analytische Prüfungshandlungen – ISA 520: Dieser Standard regelt die Durchführung analytischer Prüfungshandlungen, die bei der Prüfungsplanung und bei der abschließenden prüferischen Gesamtdurchsicht zur Anwendung kommen. Der österreichische Gesetzgeber sieht diesbezüglich keine Regelungen vor.

- Repräsentative Stichproben- und andere Auswahlverfahren – ISA 530: In diesem Standard wird die Bestimmung geeigneter Verfahren bei der Auswahl von Testelementen zur Erlangung von Prüfungsnachweisen geregelt, wobei der Schwerpunkt auf das repräsentative Stichprobenverfahren gelegt wird. Mit dem Inhalt

dieses Standards beschäftigt sich in Österreich die *Richtlinie IWP PG 5 zur Bestimmung des Umfanges von Prüfungshandlungen*.

- Prüfung von Schätzungen bei der Abschlusserstellung – ISA 540: Dieser Standard befasst sich mit der Sicherstellung der Angemessenheit von Schätzungen bei der Abschlussprüfung. In Österreich gibt es dazu keine korrespondierenden Bestimmungen.

- Die Prüfung von Marktbewertungen und Offenlegungen – ISA 545: In diesem Standard wird die Verpflichtung des Abschlussprüfers normiert, ausreichende und angemessene Prüfungsnachweise einzuholen, die belegen, dass die Marktwerte in Übereinstimmung mit den zugrunde gelegten Rechnungslegungsgrundsätzen ermittelt und in der Rechnungslegung abgebildet wurden. Eine vergleichbare Bestimmung gibt es in Österreich nicht.

- Ereignisse nach dem Abschlussstichtag – ISA 560: Dieser Standard regelt die Verpflichtung des Abschlussprüfers, Effekte von Ereignissen, die nach dem Bilanzstichtag eingetreten sind, auf den Jahresabschluss und den Bestätigungsbericht zu beachten. In Österreich regelt § 268 Abs. 3 UGB, dass Änderungen des Jahresabschlusses nach Vorlage des Prüfberichts dem Abschlussprüfer bekannt zu geben sind. Dieser hat die Änderungen mit ihren Auswirkungen zu prüfen und über das Ergebnis der Prüfung zu berichten.

- Erklärungen der Unternehmensleitung – ISA 580: Der Abschlussprüfer hat von der Unternehmensleitung verschiedenste Erklä-

rungen einzuholen. Diese können die Pflicht der Unternehmensleitung zur Anerkennung ihrer Verantwortlichkeit für den Jahresabschluss und Erklärungen der Unternehmensleitung über für den Abschluss wesentliche Sachverhalte betreffen. Bezüglich letzterem sind in Österreich tätige Wirtschaftsprüfer verpflichtet von der Unternehmensleitung Vollständigkeitserklärungen einzuholen (Richtlinie KFS PE 5).

2.6. Standards zur Berichterstattung des Abschlussprüfers – ISA 700 ff.

Im Zuge des jüngsten Update wurde der alte ISA 700 aufgespalten in den ISA 700, welcher den uneingeschränkten Bestätigungsbericht regelt, und in den ISA 701, welcher Fragen der Einschränkung, der Versagung und der Verweigerung des Bestätigungsvermerkes behandelt (Modifikationen des Bestätigungsvermerkes)

Der Abschlussprüfer muss die Schlussfolgerungen, die er aus den Prüfungsnachweisen gezogen hat und die als Basis für die Formulierung als Bestätigungsvermerk erlangt wurden, bewerten (ISA 700.11). Es ist unbedingt erforderlich, dass der Bestätigungsbericht eine eindeutige schriftliche Abgabe eines Prüfungsurteils zum Abschluss insgesamt enthält (ISA 700.4).

Der Bestätigungsbericht enthält gemäß ISA 700.5 folgende Bestandteile:

- Überschrift
- Adressat
- Einleitender Abschnitt

  - Identifizierung des geprüften Abschlusses
  - Hinweis auf die Verantwortlichkeit der Unternehmensleitung und auf die des Abschlussprüfers
- Abschnitt zum Prüfungsumfang (Beschreibung der Art der Prüfung)
  - Hinweis auf die ISA oder relevante nationale Grundsätze (UGB)
  - Beschreibung der vom Abschlussprüfer durchgeführten Tätigkeit
- Abschnitt zum Prüfungsurteil mit folgendem Inhalt:
  - Hinweis auf die angewandten Rechnungslegungsgrundsätze inkl. deren Herkunftsland, falls nicht die IAS verwendet werden
  - Abgabe eines Urteils über den Abschluss
- Datum des Bestätigungsberichtes
- Anschrift des Abschlussprüfers
- Unterschrift des Abschlussprüfers

Der Bestätigungsbericht muss klarstellen, dass die Unternehmensleitung die Verantwortung für die Aufstellung und faire Darstellung des Jahresabschlusses in Übereinstimmung mit den anzuwendenden Rechnungslegungsgrundsätzen trägt (ISA 700.28) und sich die Verantwortung des Abschlussprüfers auf die Abgabe des Bestätigungsvermerks über den Jahresabschluss basierend auf der Prüfung beschränkt (ISA 700.32). Außerdem muss der Bestätigungsvermerk beinhalten, dass

- die Prüfung in Übereinstimmung mit den ISA durchgeführt wurde,

- diese Standards fordern, dass sich der Abschlussprüfer an ethische Anforderungen hält, und

- der Abschlussprüfer die Prüfung plant und durchführt, um hinreichende Sicherheit zu erlangen, dass der Jahresabschluss frei von wesentlichen Falschdarstellungen ist (ISA 700.34).

Weiterhin muss der Abschlussprüfer die Prüfung hinsichtlich

- der Erlangung der Prüfungsnachweise,

- der Auswahl der Prüfungshandlungen und

- der Bewertung der Angemessenheit der Rechnungslegungsgrundsätze, der signifikanten Schätzungen und der allgemeinen Jahresabschlussdarstellung und Offenlegung

erklären (ISA 700.37). Schließlich ist es auch erforderlich, dass der Bestätigungsvermerk erläutert, dass der Prüfer glaubt, dass die erlangten Prüfungsnachweise als Grundlage für den Bestätigungsvermerk ausreichend und angemessen sind (ISA 700.38).

Der Bestätigungsbericht kann abhängig vom Prüfungsergebnis verschiedenartig ausgestaltet sein. Ist der Abschlussprüfer im Rahmen der Prüfung zum Ergebnis gekommen, dass der Abschluss des geprüften Unternehmens ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes, möglichst getreues Bild über die Vermögens-, Finanz-, und Ertragslage bzw. die Rechnungslegung vermittelt, ist ein uneingeschränktes Prüfungsurteil zu erteilen (ISA 700.39).

Gemäß ISA 700.46 können den Prüfer noch andere Verantwortungen treffen über die er berichten muss. In Österreich ist gemäß § 269 Abs. 1 UGB zum Beispiel der Lagebericht zu prüfen, im Zuge dessen zu beurteilen ist, ob die-

ser mit dem Jahresabschluss im Einklang steht und ob er nicht eine falsche Vorstellung von der Lage des Unternehmens erweckt.

Von oben dargestellten Idealfall abweichend, kann der Abschlussprüfer bei Vorliegen entsprechender Sachverhalte auch verpflichtet sein, den Bestätigungsbericht zu modifizieren. Dabei sind zwei Hauptanwendungsfälle zu unterscheiden:

- Sachverhalte, die das Prüfungsurteil nicht beeinflussen
- Sachverhalte, die das Prüfungsurteil beeinflussen

Bei den Sachverhalten, die das Prüfungsurteil nicht berühren, hat der Abschlussprüfer seinen Bestätigungsbericht durch einen Zusatz zu ergänzen, um einen das Unternehmensfortführungsproblem betreffenden wesentlichen Umstand hervorzuheben (ISA 701.6). Eine Modifizierung des Bestätigungsberichtes durch einen Zusatz kann auch erforderlich sein, wenn eine wesentliche Unsicherheit, die nicht das Unternehmensfortführungsproblem betrifft, besteht, deren Klärung von zukünftigen Ereignissen abhängig ist und sich auf den Abschluss negativ auswirken kann (ISA 701.7). Das Prüfungsurteil insgesamt ist aber von diesen möglichen Zusätzen unberührt und bleibt uneingeschränkt. Darauf hat der Abschlussprüfer auch ausdrücklich hinzuweisen. Die Zusätze zum Bestätigungsbericht stellen im Wesentlichen einen Vorbehalt dar, der lediglich die Tragweite des uneingeschränkten Prüfungsurteils einschränken soll.

Bei den Sachverhalten, die das Prüfungsurteil beeinflussen, ist zu unterscheiden, zwischen

- Einschränkung des Prüfungsumfanges (ISA 701.16), entweder

- durch das Unternehmen auferlegt oder
- durch andere Umstände bedingt,

und

- Meinungsverschiedenheiten mit der Unternehmensleitung hinsichtlich der Akzeptierung der ausgewählten Rechnungslegungsgrundsätze, der Anwendung dieser Methoden oder der Angemessenheit von Anhangsangaben (ISA 701.20).

Diese Sachverhalte machen eine Modifikation des Bestätigungsvermerks erforderlich, die in Abhängigkeit ihrer qualitativen und quantitativen Form, folgendermaßen ausgestaltet sein können:

- Einschränkung des Prüfungsurteils
- Verweigerung des Prüfungsurteils *(disclaimer of opinion)*
- Negatives Prüfungsurteil (Versagung)

Ein eingeschränktes Prüfungsurteil ist zu erteilen, wenn der Prüfer zum Schluss kommt, dass ein uneingeschränktes Prüfungsurteil nicht erteilt werden kann, jedoch die Auswirkungen von Meinungsverschiedenheiten mit der Unternehmensleitung oder die Einschränkungen des Prüfungsumfanges nicht so wesentlich oder umfassend sind, dass sie ein negatives Prüfungsurteil oder die Verweigerung des Prüfungsurteils erfordern. Auf die Einschränkung ist unter Angabe der Auswirkung des Sachverhaltes, auf den sich die Einschränkung bezieht, ausdrücklich mit den Worten *„unter der Einschränkung, dass“* hinzuweisen (ISA 701.12). Eine Verweigerung des Prüfungsurteils *(disclaimer of opinion)* hat zu erfolgen, wenn die möglichen Auswirkungen des Prüfungsumfangs so umfassend und wesentlich sind, dass der Abschlussprüfer nicht in der Lage war, ausreichende und angemessene Prü-

fungsnachweise zu erlangen und in Folge dessen nicht in der Lage ist, ein Prüfungsurteil zum Abschluss abzugeben (ISA 701.13). Der Abschlussprüfer wird ein negatives Prüfungsurteil abgeben, wenn die Auswirkungen einer Meinungsverschiedenheit zwischen dem Abschlussprüfer und der geprüften Gesellschaft so wesentlich und umfassend sind, dass eine Einschränkung des Prüfungsurteils nicht genügt, um die irreführende oder unvollständige Darstellung im Jahresabschluss offen zu legen (ISA 701.14).

Im Falle, dass der Abschlussprüfer einen modifizierten Prüfungsbericht abgibt, muss darin eine klare Beschreibung aller wesentlichen Gründe und, es sei denn dies wäre unpraktikabel, eine Quantifizierung der möglichen Effekte auf den Jahresabschluss enthalten sein (ISA 701.15).

Verwunderlich ist, dass im Rahmen des ISA 700 bzw. ISA 701 der Widerruf des Bestätigungsvermerks nicht geregelt ist.[451]

Mit der Umsetzung der „Modernisierungsrichtlinie“ durch das ReLÄG 2004, die sich wiederum an die Vorgaben der ISA zum Bestätigungsvermerk hält, wird der österreichische Gesetzgeber den internationalen Anforderungen in diesem Bereich gerecht.

§ 274 Abs. 1 UGB regelt den Inhalt des Bestätigungsvermerks, der im Wesentlichen den Anforderungen des ISA 700.5 entspricht. In § 274 Abs. 2 UGB werden die Voraussetzungen eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerks normiert. Wie ISA 700 sieht der österreichische Gesetzgeber vor, den uneingeschränkten Bestätigungsvermerk um einen bedingten Zusatz (Vorbehalte) zu ergänzen, wenn dies erforderlich erscheint, um einen falschen Eindruck über die Tragweite des Bestätigungsvermerks zu vermeiden. Zusätzlich

[451] Zu dieser Problematik siehe Abschnitt II.9.

besteht im Gegensatz zu ISA 700 im österreichischen Recht die Möglichkeit dem Bestätigungsvermerk ergänzende Hinweise hinzuzufügen, die auf Besonderheiten über den Inhalt aufmerksam machen sollen, die aber ebenso wenig Einwendungen des Abschlussprüfers darstellen. Dabei kann es sich um Hinweise darauf handeln, dass der Vorjahresabschluss nicht geprüft oder der Bestätigungsvermerk versagt oder eingeschränkt wurde (Fachgutachten IWP PG 9 Abschnitt 3.4). § 274 Abs. 2 UGB und das Fachgutachten IWP PG 9 Abschnitt 3.1 bzw.3.2 regeln die Einschränkung bzw. die Versagung des Bestätigungsvermerks. § 274 Abs. 4 UGB und das Fachgutachten IWP PG 9 Abschnitt 3.3 normieren die Verweigerung des Bestätigungsvermerks *(disclaimer of opinion)* aufgrund von Prüfungshemmnissen. Der Bestätigungsvermerk nach nationalen Normen enthält auch ein Urteil, ob der Lagebericht bzw. der Konzernlagebericht nach dem Urteil des Abschlussprüfers mit dem Jahresabschluss oder dem Konzernabschluss in Einklang steht (§ 274 Abs. 5 UGB).

Im Gegensatz zu ISA 700 räumt der österreichische Gesetzgeber bei Meinungsverschiedenheiten zwischen der geprüften Gesellschaft und dem Abschlussprüfer über die Auslegung und die Anwendung von gesetzlichen Vorschriften, sowie von Bestimmungen des Gesellschaftervertrages oder der Satzung über den Jahresabschluss und den Lagebericht gemäß § 276 UGB den beteiligten Parteien die Möglichkeit ein, den Gerichtshof 1. Instanz im Verfahren Außerstreitsachen anzurufen.[452]

Weitere detaillierte nationale Vorschriften zum Bestätigungsvermerk und zum Bestätigungsbericht, die den Anforderungen der ISA 700 und ISA 701 lückenlos entsprechen und sogar darüber hinaus gehen, sind in den Fachgutachten KFS PG 2, IWP PG 8, IWP PG 9 und IWP PE 9 sowie in § 273 UGB enthal-

[452] Siehe dazu Abschnitt II.10.

ten. So sieht des Fachgutachten IWP PG 9 beispielsweise auch die ausdrückliche Möglichkeit zum Widerruf des Bestätigungsvermerks vor.

2.7. Sonstige Standards zu prüfungsbezogenen Themen

- Vergleichsangaben – ISA 710: Dieser Standard normiert die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers bei vergleichenden Darstellungen. Demnach hat der Abschlussprüfer festzustellen, ob die vergleichenden Darstellungen in allen wesentlichen Punkten dem für den zu prüfenden Abschluss maßgeblichen Rechnungslegungskonzept entsprechen. Der österreichische Gesetzgeber regelt die vergleichende Darstellung von Vorjahreszahlen in § 223 Abs. 2 UGB.

- Andere Informationen in Dokumenten, die den geprüften Abschluss enthalten – ISA 720: In diesem Standard wird die Verantwortlichkeit des Abschlussprüfers, andere Informationen in Dokumenten mit geprüften Abschlüssen (insbesondere Geschäftsberichte) durch den Abschlussprüfer zu lesen, um wesentliche Widersprüchlichkeiten mit dem geprüften Abschluss zu identifizieren. Eine vergleichbare Regelung findet man im österreichischen Recht nicht.

VI. Der Beitrag des österreichischen Corporate Governance Kodex zur Verbesserung der Qualität der Wirtschaftsprüfung

Seit 1. Oktober 2002 verfügt Österreich über einen *Coporate Governace Kodex* (ÖCGK). Dieser „Knigge für Unternehmen" enthält Wohlverhaltensregeln in Gestalt eines Ordnungsrahmens, der international übliche Standards für gute Unternehmensleitung und Unternehmensüberwachung festschreibt. Der ÖCGK enthält demzufolge in seinen 79 Regeln Parameter, durch die der Vorstand als das Unternehmen leitende Organ einer Gesellschaft einerseits sowie der Aufsichtsrat, die Anteilseigner und der Abschlussprüfer als das Unternehmen kontrollierende Organe andrerseits, zu einer optimalen Verfolgung der ihnen vorgegeben Interessen angehalten werden sollen.[453] Dieser Abschnitt widmet sich jedoch, gemäß dem Wesen vorliegender Arbeit, nur der Rolle des Abschlussprüfers als Teil des *Corporate Covernace* Gefüges. Zuvor wird die Entstehung des ÖCGK erläutert, dessen Zielrichtung bestimmt sowie seine innere und äußere Geltungsgrundlage angesprochen.

1. Entstehung des ÖCGK

Österreich hat sich vergleichsweise erst sehr spät dem von Großbritannien ausgehenden internationalen Trend zur Festschreibung von Grundsätzen guter Unternehmensführung und Unternehmensüberwachung verschrieben. So wies eine von der EU-Kommission in Auftrag gegebene und im Januar

[453] Vgl. Brogyanyi, A./Nowotny, C./Gelter, M.: Corporate Governance und die Stellung des Wirtschaftsprüfers, in IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2001, 176.

2002 veröffentlichte Studie über die *Corporate Governance* Situation in Europa Österreich und Luxemburg als einzige Mitgliedsstaaten ohne eigenen Kodex aus.[454] Dabei ist jedoch zu beachten, dass zu diesem Zeitpunkt auch in Österreich die Diskussion über einen ÖCGK bereits in vollem Gange war. So wurden schon im Herbst 2000, im Rahmen der Jahrestagung des IWP, *Corporate Governance* Grundsätze diskutiert.[455] Schließlich wurde im Frühjahr 2001 vom IWP eine Arbeitsgruppe *„Corporate Governance"* eingerichtet, dessen erklärtes Ziel die Entwicklung eines Corporate Governance Kodex für Österreich war. Im Oktober 2001 wurde der im Auftrag des IWP verfasste Entwurf eines österreichischen *Corporate Governance Kodex* publiziert.[456]

Im Herbst 2001 begann sich auch der ÖVFA (Österreichischer Verein für Finanzanalysten und Assetmanager) der Ausarbeitung eines weiteren kapitalmarktorientierten Entwurfes eines *Corporate Governance Kodex* anzunehmen.

Auf die Initiative des Regierungsbeauftragten für Kapitalmarkt zurückführend, dessen ausdrücklicher Wunsch die Verabschiedung eines einzigen für Österreich geltenden *Corporate Governance Kodex* war, wurde im Frühjahr 2002 ein *„Österreichischer Arbeitskreis für Corporate Governance"*[457] eingerichtet. Ziel dieses Arbeitskreises war, die beiden Entwürfe mit ihren jeweils spezifi-

---

[454] Vgl. Eberhatinger, M.: Der österreichische Corporate Governace Kodex, in: Haller, A.: Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance in Österreich, 68.

[455] Vgl. Birkner, A./Löffler, M.: Corporate Governance in Österreich, 19.

[456] Vgl. Haessler, H.R./Gampe, I.: Corporate Governace – Unternehmensverfassung, Spitzenorganisation, Überwachungsarchitektur 140.

[457] Im „Österreichischen Arbeitskreis für Corporate Governance" fanden sich unter dem Vorsitz des Regierungsbeauftragten für den Kapitalmarkt Vertreter der ÖVFA, des IWP, der Wiener Börse und der Wissenschaft.

schen und daher unterschiedlichen Gewichtungen[458] zusammenzuführen und auf deren Grundlage einen einheitlichen österreichischen *Corporate Governance Kodex* zu entwickeln. Die Entscheidung einer „Fusionierung" der Entwürfe war wohl notwendig, um Irritationen auf dem Kapitalmarkt zu vermeiden, welche durch zwei nebeneinander bestehende Kodizes mit jeweils unterschiedlichen Inhalten und Gewichtungen verursacht worden wären.

Die Zusammenführung der beiden Entwürfe erfolgte relativ rasch und konnte bereits Ende April 2002 der Öffentlichkeit präsentiert werden.[459] Parallel zur ersten *Public-Posting-Phase*, welche bis Ende Juni 2002 dauerte, fanden weitere Sitzungen des *„Österreichischen Arbeitskreis für Corporate Governance"* statt, dem nunmehr auch Investorenvertreter und Emittentenvertreter beiwohnten. In diesen Sitzungen wurde unter Berücksichtigung der eingegangenen Stellungnahmen der Öffentlichkeit während der ersten *Public-Posting-Phase* zum Erstentwurf ein deutlich gestraffter Zweitentwurf erarbeitet. Dieser wurde wiederum einer weiteren, zweiten *Public-Posting-Phase* unterzogen, um einen möglichst breiten und transparenten Diskussionsprozess zu ermöglichen. Die Stellungnahmen der zweiten *Public-Posting-Phase* wurden in einer weiteren Arbeitssitzung in die Endfassung des Kodex eingearbeitet.[460]

---

[458] Vgl. Haessler, H.R./Gampe, I.: Corporate Governace – Unternehmensverfassung, Spitzenorganisation, Überwachungsarchitektur 140.

[459] Vgl. Eberhatinger, M.: Der österreichische Corporate Governace Kodex, in: Haller, A.: Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance in Österreich, Linde Verlag, Wien 2005, S. 69

[460] Vgl. Haessler, H.R./Gampe, I.: Corporate Governace – Unternehmensverfassung, Spitzenorganisation, Überwachungsarchitektur, Linde Verlag, Wien 2002, S. 140

Nachdem Anfang September die Entwicklungsphase der vorläufig endgültigen Version des ÖCGK abgeschlossen werden konnte, wurde diese wie geplant am 1.Oktober 2002 der Öffentlichkeit präsentiert.[461]

2. Die Aufgaben und Ziele des ÖCGK

Sinn und Zweck eines *Corporate Governance Kodex* ganz allgemein ist es, das Vertrauen der Aktionäre einerseits sowie jenes potentieller Investoren andererseits durch das Streben nach einem hohen Maß an Transparenz, die Verbesserung des Zusammenspiels von Aufsichtsrat, Vorstand und Aktionären[462] sowie durch die Fokussierung langfristiger und nachhaltiger Wertschaffung zu gewinnen bzw. wiederherzustellen.[463] Dieses Erfordernis gewinnt besonders im Lichte der jüngsten Unternehmenszusammenbrüche an Bedeutung.

Die rechtliche Grundlage ÖCGK ist das österreichische Gesellschaftsrecht. Die Ordnungsfunktion des ÖCGK, ist also eine weitgehend derivative, d.h. dass viele Regeln der ÖCGK nicht neu sind, sondern bereits bisher im österreichischen Unternehmensrecht verankert waren. Allerdings gehen einige Bestimmungen des ÖCGK auch über den normativen Rahmen des österreichischen Gesetzgebers hinaus. In diesen wenigen Fällen kommt dem Kodex

---

[461] Vgl. Eberhatinger, M.: Der österreichische Corporate Governace Kodex, in: Haller, A.: Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance in Österreich, Linde Verlag, Wien 2005, S. 69

[462] Vgl. Temmel, C./Lang, A.: Corporate Governance und die Auswirkungen für die Berater von Aktiengesellschaften, SWK 2003, 37.

[463] Vgl. Präambel, ÖCGK.

eine originäre Ordnungsfunktion zu. Dabei lassen sich folgende Regelungen unterscheiden:[464]

- *Gesetzesausfüllende Regelungen:*

  Das österreichische Aktiengesetz spricht beispielsweise in § 70 Abs. 2 davon, dass der Vorstand aus einer oder mehreren Personen bestehen darf. Der ÖCGK dagegen schreibt unter Regel 16 fest, dass der Vorstand aus mehreren Personen zu bestehen hat.

- *Gesetzesergänzende Regelungen:*

  Das österreichische Aktiengesetz verzichtet beispielsweise auf eine Regelung bezüglich der Nachfolgeplanung des Vorstandes. Der Kodex hält dagegen unter Regel 38 fest, dass der Aufsichtsrat auf eine Nachfolgeplanung Bedacht zu nehmen hat.

Die Aufgabe der originären Ordnungsfunktion besteht somit wohl darin, bestehende Lücken und Unschärfen des österreichischen Unternehmensrechts unter Berücksichtigung international üblicher Vorschriften zu schließen.

Bei der Untersuchung der Bestimmungen, welche in den ÖCGK Eingang gefunden haben, werden die verfolgten Absichten dieses Regelungswerkes eindeutig klar. Zum einen geht es um eine präzise Auslegung jener Vorschriften des österreichischen Unternehmensrechts, die von besonderer Bedeu-

---

[464] Vgl. Kroiss, T./Nowotny, C./Gampe, I.: Corporate Governance – Regelungsstand und jüngste Entwicklung, in IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2003, 387, zitiert nach: Werder, A.: German Code of Corporate Governance (GCCG): Konzeption, Inhalt und Anwendung von Standards der Unternehmensführung 6.

tung sind, zum anderen um deren Wiederholung, um ihre Wichtigkeit noch einmal zu betonen und in Erinnerung zu rufen.[465]

In seiner Gesamtheit betrachtet ist der ÖCGK als Leitfaden zu verstehen, dessen Inhalt Regeln sind, die auf eine gute *Corporate Governance* in Österreich insgesamt hindeuten und deren Einhaltung das Vertrauen in den österreichischen Kapitalmarkt, vor allem auch von Seiten ausländischer Investoren, fördern soll. Zudem trägt der ÖCGK zu einem raschen Verständnis inländischer unternehmerischer Organisationsstrukturen bei.

3. Zentrale Fragen der Rechtsqualität des ÖCGK und dessen Regelungskategorien im Innenverhältnis

Die Geltungsgrundlage des ÖCGK lässt sich in zwei zentrale Bereiche aufsplittern. Als erstes bedarf es einer Erläuterung der rechtlichen Verbindlichkeit des ÖCGK in seiner Grundgesamtheit durch die Bestimmung seiner Positionierung im österreichischen Rechtssystem. Zum zweiten müssen im Innenverhältnis des ÖCGK drei Regelungskategorien verschiedenartiger Ausprägung betreffend ihre Verbindlichkeit differenziert werden.

3.1. Die Rechtsqualität des ÖCGK

Der ÖCGK ist kein Gesetz sondern erlangt durch freiwillige Selbstverpflichtung der Unternehmen zu den *Corporate Governance* Grundsätzen Geltung.

---

[465] Vgl. IWP: *„Österreichischen Arbeitskreis für Corporate Governance":* Entwurf eines Codes of Corporate Governance für Österreich.

Alle österreichischen börsennotierten Gesellschaften sind daher aufgefordert, sich durch eine öffentliche Erklärung zur Beachtung des Kodex, freiwillig zu verpflichten und die Einhaltung der einzelnen Regelungen regelmäßig und freiwillig durch eine externe Institution evaluieren zu lassen und darüber öffentlich zu berichten.[466] Der Erfolg des ÖCGK und die Einhaltung seiner Regelungen hängt aus diesem Grund im hohen Maße von der inhaltlichen Überzeugungskraft bei den adressierten Unternehmen ab.

Somit stellt der ÖCGK eine als sog. *Soft Law* konzipierte freiwillige Selbstregulierungsmaßnahme ohne gesetzlichen Charakter dar. Daher sind zwar bei Nichtbeachtung des ÖCGK keine Rechtsfolgen von Seiten des Staates zu befürchten,[467] sehr wohl aber eine marktseitige Sanktionierung. Dies wird dadurch verstärkt, dass in Österreich die Zuordnung einer Aktiengesellschaft zum Prime-Segment der Wiener Börse von einer freiwilligen Selbstbindung des Unternehmens zum ÖCGK abhängig gemacht wird. Dadurch wird dem als *Soft Law* ausgestalteten ÖCGK quasi-gesetzlicher Status zuteil.

Eine Diskussion über die gesetzliche Anerkennung des ÖCGK in Anlehnung an die deutsche Rechtslage[468] ist zwar schon seit längerem im Gange,[469] blieb bis dato jedoch ergebnislos.

---

[466] Vgl. Präambel, ÖCGK.

[467] Siehe etwa auch Walter, R.: Soft Law aus rechtheoretischer und verfassungsrechtlicher Sicht, in: Lang, M./ Schuch, J./Staringer, C.: Soft Law in der Praxis 21.

[468] Der deutsche Gesetzgeber hat sich bereits zu einer gesetzlichen Anerkennung das Corporate Governance Kodex entschlossen und nachstehende Bestimmung in das dAktG aufgenommen:

„§ 161. *Vorstand und Aufsichtsrat der börsennotierten Gesellschaft erklären jährlich, dass den im elektronischen Bundesanzeiger bekannt gemachten Verhaltensempfehlungen der Kodex-Kommission zur Unternehmensleitung und -überwachung entsprochen wurde und wird oder welche Empfehlungen nicht angewendet werden. Die Erklärung ist den Aktionären dauerhaft zugänglich zu machen.“*

3.2. Der Grad der Verbindlichkeit der unterschiedlichen Regelungskategorien

Hinsichtlich des Grads ihrer Verbindlichkeit sind drei Regelungskategorien zu unterscheiden. Dies ergibt sich daraus, dass der ÖCGK teilweise über die Anforderungen des österreichischen Unternehmensrechts hinausgeht und auch international übliche Standards aufgreift. Damit wurde ein Kodex „maßgeschneidert", der den Anforderungen des österreichischen Unternehmensrechts Rechnung trägt und mit diesem kompatibel ist. Folgende Dreiteilung der Regelungskategorien wird im ÖCGK vorgesehen:[470]

- *Legal Reqirement:*

  Bei den *Legal Reqirements* handelt es sich um verpflichtend einzuhaltende Regeln, die auf zwingenden Gesetzen im österreichischen Unternehmensrecht beruhen. Die verpflichtende Einhaltung dieser beruht nicht auf den Bestimmungen des ÖCGK, sondern auf ihrer gesetzlichen Verankerung im österreichischen Unternehmensrecht. Beruhen die *Legal Requirements* auf Vorschriften, die sich aus börsenrechtlichen Vorschriften ergeben, ist diese Regelungskategorie nur für Aktiengesellschaften, die an der Wiener Börse notieren, relevant. Für alle anderen Gesellschaften sind diese als *Comply or Explain* Regeln auszulegen (siehe nächste Regelungskategorie).

---

[469] Vgl. etwa Völkl, C.: Braucht Österreich eine gesetzliche Anerkennung des Corporate Governance Kodex?, GeS 2004, 146, worin auch angemerkt wird, dass die deutsche Anerkennungsnorm gemäß § 161 dAktG noch nicht der Weisheit letzter Schluss sein kann, da diese sowohl organisationsrechtliche als auch haftungsrechtliche Fragen noch unbeantwortet lässt.

[470] Vgl. Erläuterungen zum Kodex, ÖCGK.

- *Comply or Explain:*

  Diese Regelungskategorie umfasst Regelungen die zwar nicht eingehalten werden müssen, deren Nichteinhaltung jedoch offen zu legen und zu begründen ist, um ein kodexkonformes Verhalten zu erreichen. Dadurch wird der Gesellschaft die Berücksichtigung branchen- und unternehmensspezifischer Erfordernisse ermöglicht.[471]

- *Recommendation:*

  Dabei handelt es sich um Regeln mit Empfehlungscharakter, deren Nichteinhaltung weder zu erklären noch zu begründen ist.

Das transparente und flexible *Comply-or-Explain*-Prinzip in Verbindung mit dem *Soft-Low*-Konzept stellt einen der wesentlichsten Vorteile des ÖCGK dar. Unter Berücksichtigung des Erfordernisses des Kodex, diesen einmal jährlich vor dem Hintergrund nationaler und internationaler Entwicklungen zu überprüfen und bei Bedarf anzupassen (Präambel), ist vor allem auch die Flexibilität aufgrund seiner Ausgestaltung als *Soft Law* ein hervorzuhebender Aspekt des ÖCGK. Weitere positive Merkmale des *Soft-Law*-Ansatzes des ÖCGK bilden dessen verständliche Formulierung, seine unbürokratische Ausgestaltung der Regeln sowie die übersichtliche Zusammenfassung und seine schlanke Struktur.[472] Aus soeben dargestellten Gründen sollte eine Abkehr vom *Soft-Low*-Ansatz, wie vereinzelt gefordert, hin zu einer gesetzlichen

---

[471] Vgl. Hausmaninger, C./Kletter, M./Burger, E.: Der österreichische Corporate Governance Kodex Rz. 77.

[472] Vgl. Eberhatinger, M.: Der österreichische Corporate Governace Kodex, in: Haller, A.: Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance in Österreich, 69.

Verankerung des ÖCGK, nicht in Erwägung gezogen werden.[473] Wünschenswert wäre allenfalls eine Adaptation des österreichischen Gesellschaftsrechts hinsichtlich wesentlicher gesetzesergänzender und gesetzesausfüllender Regelungen des ÖCGK.

4. Die Rolle des Abschlussprüfers als Teil des Corporate Governance Gefüges

Die Rolle des Abschlussprüfers ist ein wichtiger Baustein des Gesamtgefüges der *Corporate Governance*. Aus diesem Grund soll durch den ÖCGK unter anderem auch die Effektivität der Überwachung durch den Abschlussprüfer erhöht werden. Um ein Funktionieren der Abschlussprüfung gewährleisten zu können, bedarf es der Einhaltung bestimmter wesentlicher Regeln. In diesem Zusammenhang werden nachfolgend

- die Anwendung international anerkannter Prüfungsgrundsätze
- die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers,
- die Behandlung des Auftretens möglicher Ausschluss- oder Befangenheitsgründe,
- die Verpflichtung des Abschlussprüfers zur Abgabe einer Unabhängigkeitserklärung
- die Verpflichtung des Prüfungsausschusses zur Einholung einer Unabhängigkeitserklärung,
- die Verpflichtung zur Verfassung eines Management Letters sowie
- die Prüfung der Funktionsfähigkeit des Risikomanagements

[473] Anders z.B.: Völkl, C.: Braucht Österreich eine gesetzliche Anerkennung des Corporate Governance Kodex?, GeS 2004, 146.

diskutiert.

4.1. Die Einhaltung international anerkannter Prüfungsgrundsätze

Gemäß Regel 74 ÖCGK hat die Prüfung des Konzernabschlusses nach international anerkannten Prüfungsgrundsätzen (ISA) zu erfolgen. Diese Bestimmung ist vor allem hinsichtlich des Erfordernisses nach Regel 63 und § 245a UGB, wonach Konzernabschlüsse nach den internationalen Rechnungslegungsstandards (*International Financial Reporting Standards*, IFRS) aufzustellen sind, von besonderer Relevanz.[474] Allerdings handelt es sich dabei „nur" um eine *Comply or Explain* Bestimmung, für die es noch keine Rechtsgrundlage in Form zwingender Rechtsvorschriften gibt.

Die verpflichtende Anwendung der ISA beruht in Österreich „bloß" auf berufsständischen Vorschriften. So sind die ISA gemäß Fachgutachten KFS PG 1 zu beachten, sofern sie keine Grundsätze enthalten, denen nationale Vorschriften oder Grundsätze entgegenstehen. Mit einer unmittelbar verpflichtenden Anwendung der ISA ist allerdings erst ab dem Jahr 2009 zu rechnen.[475]

---

[474] Regel 63 ist eine *Legal Requirement* Bestimmung für Aktiengesellschaften, die an der Wiener Börse notieren, beruht also auf einer zwingenden Rechtsvorschrift (§ 245a Abs. 1 UGB). Für alle anderen Gesellschaften ist Regel 63 als *Comply or Explain* Bestimmung auszulegen.

[475] Vgl. Abschnitt V.2

Sinnvoll wäre es aus Sicht des Autors, im österreichischen Gesellschaftsrecht zumindest für börsennotierte Unternehmen, die verpflichtend nach IFRS bilanzieren müssen, eine gesetzliche Grundlage für eine verpflichtende Anwendung der ISA zu schaffen. Dadurch würde auch Regel 74 zu einer *Legal Requirement* Bestimmung für börsennotierte Unternehmen werden.

4.2. Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers

Gemäß Regel 75 ÖCGK ist die Unabhängigkeit essentiell für eine gewissenhafte und unparteiische Prüfung. Vor allem dürfen keine Ausschluss- oder Befangenheitsgründe vorliegen. Besonderes Augenmerk wird dabei auf die wirtschaftliche Unabhängigkeit gelegt, die sich aus zusätzlichen Geschäftsbeziehungen mit dem Prüfungsmandanten, wie etwa Beratungsaufträgen, ergeben können. Regel 75 ÖCGK ist eine *Legal Requirement* Bestimmung und beruht daher auf zwingenden Rechtsvorschriften.

Gesetzliche Grundlage für Regel 75 ÖCGK sind die §§ 271, 271a UGB, welche die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers allumfassend regeln, sowie § 88 Abs.1 und 2 WTBG und die §§ 21, 22 WT-ARL, welche Ausschluss- und Befangenheitsgründe aus berufsrechtlicher Sicht normieren. Vorliegende *Legal Requirement* Bestimmung knüpft insbesondere an die §§ 271 Abs. 2 Z 7 und 271a Abs. 1 Z 1 UGB an, die das Erfordernis wirtschaftlicher Unabhängigkeit durch Statuierung einer Unabhängigkeitsgrenze festschreiben. Nach § 271 Abs. 2 Z 7 UGB darf demnach nicht Abschlussprüfer sein, wer in den letzten fünf Jahren jeweils mindestens 30 Prozent der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit aus der Prüfung und Beratung der zu prüfenden Gesellschaft oder von verbundenen Unternehmen oder von Unternehmen, an denen die zu prüfende Gesellschaft mindestens mit 20 % beteiligt ist, bezo-

gen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist. § 271a Abs. 1 Z 1 UGB halbiert die Grenze der zulässigen Umsatzabhängigkeit für börsennotierte und sehr große Gesellschaften auf 15 %. Damit soll eine zu extensive Verbindung von Beratungs- und Prüfleistungen, die die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers beeinträchtigen könnte, verhindert werden.[476]

Fraglich ist, ob Regel 75 ÖCGK an den starren Prozentgrenzen der §§ 271 Abs. 2 Z 7 und 271a Abs. 1 Z 1 UGB aufsetzt oder ob eine weitere Interpretation zulässig ist. Diese würde dazu führen, dass die wirtschaftliche Unabhängigkeit eventuell auch bei einem Nichtüberschreiten oben genannter Schwellen als nicht gegeben anzusehen ist, also auch schon bei einem geringeren Honorarvolumen aus Beratungs- und Prüfaufträgen. Angesichts der Ausgestaltung der Regel 75 ÖCGK als *Legal Requirement* Bestimmung, ist jedoch aus Sicht des Autors eine die gesellschaftsrechtliche Normen überschreitende Auslegung abzulehnen.[477]

4.3. Die Behandlung des Auftretens möglicher Ausschluss- oder Befangenheitsgründe

Gemäß Regel 76 ÖCGK trifft den Abschlussprüfer die Verpflichtung zur unverzüglichen „Selbstanzeige“ beim Vorsitzenden des Aufsichtsrats, wenn während der Prüfung Ausschluss- oder Befangenheitsgründe auftreten und

---

[476] Vgl. Abschnitt II.3

[477] Dies ergibt sich auch aus den Erläuterungen zum ÖCGK (FN 2), in welchen explizit festgeschrieben ist, dass trotz von gesetzlichen Vorschriften abweichenden Textierungen der *Legal Requirement* Bestimmungen, eine Änderung der Interpretation der gesetzlichen Vorschriften nicht beabsichtigt ist.

diese nicht sofort beseitigt werden. Regel 76 ÖCGK ist eine *Legal Requirement* Bestimmung.

Regel 76 ÖCGK beruht zwar nicht explizit auf einem Gesetz, allerdings sieht § 270 Abs. 3 UGB die Abberufung des Abschlussprüfers vor, wenn ein Ausschluss- oder Befangenheitsgrund erst nach der Wahl bekannt wird oder eintritt. Zudem kommt man bei teleologischer Auslegung der §§ 271, 271a UGB, zum Ergebnis, dass Ausschlussgründe nicht nur - wie nach dem Wortlaut erforderlich - zum Zeitpunkt der Bestellung, sondern während der gesamten Prüftätigkeit nicht vorliegen dürfen.[478] Aus diesem Grund ist das Auftreten eines Ausschluss- oder Befangenheitsgrundes nach der Wahl zum Abschlussprüfer unverzüglich dem Vorsitzenden des Aufsichtsrats zu melden und das Mandat zurückzulegen.

4.4. Die Verpflichtung des Abschlussprüfers zur Abgabe einer Unabhängigkeitserklärung

In Regel 77 ÖCGK wird normiert, dass der Abschlussprüfer vor der Erstattung des Wahlvorschlags sowie vor der Wahl durch die Gesellschafter seine Befugnis zur Prüfung einer Aktiengesellschaft sowie das Nichtvorliegen von Ausschlussgründen schriftlich zu bestätigen und eine nach Leistungskategorien gegliederte Aufstellung über die für das vorangegangene Geschäftsjahr von der Gesellschaft erhaltenen Gesamteinnahmen vorzulegen und über seine Einbeziehung in ein gesetzliches Qualitätssicherungssystem zu berichten sowie alle Umstände darzulegen hat, die die Besorgnis einer Befangenheit

[478] Vgl. Hausmaninger, C./Kletter, M./Burger, E.: Der österreichische Corporate Governance Kodex Rz. 21.

begründen könnten. Regel 77 ÖCGK ist als *Legal Requirement* Bestimmung ausgestaltet.

Mit dem GesRÄG 2005 hat der österreichische Gesetzgeber diesbezüglich der Praxis des ÖCGK entsprochen. Damit bildet der nunmehr neu gefasste § 270 Abs. 1 UGB die Rechtsgrundlage für Regel 77 ÖCGK.

Der vom Abschlussprüfer geforderte Nachweis der Befugnis zur Prüfung einer Aktiengesellschaft sowie dessen Einbeziehung in ein gesetzliches Qualitätssicherungssystem und die ausdrückliche Bestätigung seiner Unabhängigkeit dienen der Absicherung noch vor Erstattung des Wahlvorschlags bzw. vor der Wahl. Der Abschlussprüfer soll dadurch außerdem noch einmal ausdrücklich auf seine Pflichten hingewiesen werden.

Im Gegensatz zum Schriftlichkeitserfordernis der Regel 77 ÖCGK, können gemäß § 270 Abs. 1 UGB die vom Abschlussprüfer erforderlichen Informationen auch mündlich erteilt werden.

4.5. Die Verpflichtung des Prüfungsausschusses zur Einholung einer Unabhängigkeitserklärung

Nach Regel 78 ÖCGK ist der Prüfungsausschuss verpflichtet eine schriftliche Erklärung des vorgesehenen Prüfers gemäß Regel 77 einzuholen. Regel 78 ÖCGK geht aber noch darüber hinaus und verlangt, dass diese Erklärung auch darzulegen hat, ob und in welchem Umfang andere Leistungen für das Unternehmen, insbesondere auf dem Beratungssektor, für das laufende und das folgende Jahr vertraglich vereinbart sind. Der Aufsichtsrat ist aufgerufen nur solche Abschlussprüfer zur Wahl vorzuschlagen, die über eine aufrechte

Bescheinigung gemäß dem gesetzlichen Qualitätssicherungssystem verfügen. Regel 78 ist als *Comply or Explain* Bestimmung ausgestaltet.

Während es sich bei Regel 77 ÖCGK um „eine Bringschuld“ des Abschlussprüfers handelt, ist nach Regel 78 ÖCGK der Prüfungsausschuss aufgefordert eine Unabhängigkeitserklärung des Abschlussprüfers einzuholen. Um auch in Zukunft die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sicherzustellen, soll die Erklärung nicht nur darlegen, in welchem Umfang im vorangegangenen Geschäftsjahr andere Leistungen für das zu prüfende Unternehmen erbracht wurden, sondern auch ob und in welchem Umfang solche für das laufende und das folgende Geschäftsjahr vertraglich vereinbart sind. Eine nach Leistungskategorien gegliederte Aufstellung der erbrachten Leistungen ist jedoch nicht erforderlich, sollte aber in dieser Bestimmung geregelt werden.

Die Aufforderung an den Aufsichtsrat im Rahmen der *Comply or Explain* Bestimmung, nur solche Abschlussprüfer zur Wahl vorzuschlagen, die über eine aufrechte Bescheinigung gemäß dem gesetzlichen Qualitätssicherungssystem verfügen, ist vor allem für die Übergangsfristen gemäß A-QSG relevant. Es sind demnach nur solche Abschlussprüfer vorzuschlagen, die sich im Rahmen ihrer Mitgliedschaft beim IWP einer externen Qualitätskontrolle unterzogen haben. Nach Ablauf dieser Übergangsfristen wird der Vorschlag eines Abschlussprüfers ohne aufrechte Bescheinigung, die die erfolgreiche Beteiligung an der verpflichtenden externen Qualitätskontrolle bestätigt, schon von Gesetzes wegen ausgeschlossen sein.

4.6. Die Verpflichtung zur Verfassung eines Management Letters[479]

Der Abschlussprüfer ist nach Regel 79 ÖCGK aufgefordert, neben dem gesetzlich vorgeschriebenen Prüfungsbericht und der Ausübung der Redepflicht einen Management Letter an den Vorstand mit Hinweisen auf Schwachstellen im Unternehmen zu verfassen. Der Management Letter ist dem Vorsitzenden des Aufsichtsrats zur Kenntnis zu bringen. Dieser hat Sorge zu tragen, dass der Management Letter im Prüfungsausschuss behandelt wird und im Aufsichtsrat darüber berichtet wird. Bei der Pflicht zur Verfassung eines Management Letters handelt es sich um eine *Comply or Explain* Bestimmung.

Der Managment Letter stellt ein den Prüfungsbericht und die Redepflicht ergänzendes Kommunikationsmedium des Abschlussprüfers dar. Während der Abschlussprüfer gemäß § 273 Abs. 2 UGB verpflichtet ist bei Aufdeckung gravierender Mängel zu berichten, die den Bestand des Unternehmens gefährden oder seine Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können, bietet der Management Letter Verbesserungsvorschläge hinsichtlich negativer Gegebenheiten im Unternehmen, die von geringerer Relevanz sind und den Bestand des Unternehmens nicht gefährden und somit keine Beeinflussung des Bestätigungsvermerks darstellen. Zweck dieser Bestimmung ist, Unregelmäßigkeiten im Unternehmen frühzeitig zu identifizieren. Die Inhalte des Management Letters betreffen vor allem organisatorische, wirtschaftliche und rechtliche Schwachstellen des Unternehmens. Insbesondere das Interne Kontrollsystem (IKS) und das Risikomanagementsystem sind regelmäßig Gegenstand der Berichterstattung.[480] Eine Verpflichtung des Abschlussprüfers nach Schwachstellen im Unternehmen zu suchen besteht allerdings nicht.

---

[479] Siehe dazu auch Abschnitt II.

[480] Vgl. Marten, K./Quick, R./Ruhnke, K.: Lexikon der Wirtschaftsprüfung 524 f.

Ursprünglich war als Adressat des Management Letters nur die Geschäftsleitung des jeweiligen Unternehmens vorgesehen. Mittlerweile entspricht aber der ÖCGK der Forderung, dass der Management Letter auch dem Aufsichtsratsvorsitzenden zur Kenntnis zu bringen ist, welcher wiederum dafür Sorge zu tragen hat, dass die aufgedeckten Schwachstellen im Prüfungsausschuss behandelt werden und im Aufsichtsrat darüber berichtet wird.

Da der Management Letter keine Alternative zum Prüfbericht darstellt, ist bei der Erstellung auf die Vermeidung einer Verwässerung der Inhalte zu achten. Pflichtbestandteile des Prüfungsberichts gem. § 273 Abs. 1 UGB dürfen also nicht in den Management Letter verlagert werden.

Zu beachten ist, dass der Management Letter keine Alternative zum Prüfungsbericht darstellt. Um eine Verwässerung der Inhalte zu vermeiden, müssen Vorkehrungen getroffen werden, damit Pflichtbestandteile des Prüfungsberichts gem. § 273 Abs. 1 UGB nicht in den Management Letter verlagert werden. Eine entsprechende Klarstellung sollte daher aus Sicht des Autors in Regel 79 des ÖCGK eingeführt werden.

4.7. Die Prüfung der Funktionsfähigkeit des Risikomanagements

Gemäß Regel 80 ÖCGK hat der Abschlussprüfer auf Grundlage der vorgelegten Dokumente und der zur Verfügung gestellten Unterlagen die Funktionsfähigkeit des Risikomanagements zu beurteilen und dem Vorstand darüber zu

berichten. Dieser Bericht ist ebenfalls dem Vorsitzenden des Aufsichtsrats zur Kenntnis zu bringen. Dieser hat Sorge zu tragen, dass der Bericht im Prüfungsausschuss behandelt und im Aufsichtsrat darüber berichtet wird. Regel 80 ÖCGK ist als *Comply or Explain* Bestimmung ausgestaltet.

Gemäß § 82 AktG hat der Vorstand dafür zu Sorgen, dass ein Rechnungswesen und ein internes Kontrollsystem (IKS) geführt werden. Eine gesetzliche Pflicht zur Einrichtung eines Risikomanagementsystems, welches über das IKS hinausgeht und Entscheidungen des Vorstandes hinsichtlich sämtlicher strategischer und operativer Unternehmensaktivitäten betrifft,[481] besteht dagegen nicht. Dieses kann somit auch nicht Bestandteil der gesetzlichen Jahresabschlussprüfung sein, sondern stellt eine vom ÖCGK geforderte zusätzliche Prüfungsmaßnahme dar, die eines gesonderten Prüfungsauftrages bedarf, der vom Vorstand zu erteilen ist. Primärer Adressat von Regel 80 ÖCGK ist daher eigentlich der Vorstand des zu prüfenden Unternehmens, der alle für die Prüfung der allgemeinen Funktionsfähigkeit des Risikomanagementsystems relevanten Dokumente und Unterlagen zur Verfügung zu stellen hat.[482] Die Prüfung zielt darauf ab, Schwachpunkte und Mängel des Risikomanagementsystems betreffend sämtlicher unternehmerischen Aktivitäten zu identifizieren und auf Basis des Prüfergebnisses auf eine Systemverbesserung durch die Verantwortlichen hinzuwirken.

---

[481] Vgl. Bertl, R.: Corporate Governance und Jahresabschlussprüfung, in Seicht, G.: Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 2003, 206.

[482] Vg. Hunt, J./Kandler, E./Milla, A./Gampe, I.: Risikomanagement, Corporate Governance und Jahresabschlussprüfung, in IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2004, 41.

VII. Zusammenfassung

1. Prüfungspflicht besteht grundsätzlich für alle Jahres- und Konzernabschlüsse von Aktiengesellschaften, mittleren und großen Kapitalgesellschaften. Kleine Kapitalgesellschaften unterliegen in der Regel nicht der Prüfungspflicht. Prüfobjekte sind der Jahresabschluss und der Lagebericht. Der Jahresabschluss kann nicht festgestellt werden, wenn die gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfung nicht durchgeführt wurde. Umstände, die in einem Verfahren nach § 270 Abs. 3 UGB geltend gemacht werden können, hindern die Rechtsgültigkeit der Abschlussprüfung nur in Fällen, in denen ein solches Verfahren die Bestellung eines anderen Abschlussprüfers zur Konsequenz hatte. Mit dieser im Zuge des GesRÄG 2005 neu eingeführten Bestimmung, wird Rechtssicherheit bezüglich der Frage, wie sich die in der Person eines fachlich befähigten und berufsrechtlich zugelassenen Abschlussprüfers liegenden Ausschlussgründe auf die vorgeschriebene Abschlussprüfung auswirken, hergestellt.
2. Im Rahmen der Abschlussprüfung sind die Buchführung, der Jahresabschluss und der Lagebericht zu prüfen. Unklar ist, wie intensiv diese Prüfungsgegenstände vom Abschlussprüfer durchleuchtet werden müssen. Grundsätzlich gilt, dass die Intensität der Prüfung ausreichen muss, um die Ziele der Abschlussprüfung sicherzustellen. Uneinigkeit besteht in Literatur und Praxis darüber, ob eine Prüfung des Lageberichts uneingeschränkt oder nur eingeschränkt zu erfolgen hat. Angesichts der Bedeutung des Lageberichts für die Öffentlichkeit, welcher aufgrund seiner Berichtsform auch für Dritte einfach verständlich ist, ist wohl der Ansicht zu folgen, dass dieser uneingeschränkt zu prüfen ist, sofern dies zweckmäßig und praktisch durchführbar ist.
3. Einer der sensibelsten und meist diskutierten Bereiche im Rahmen der Abschlussprüfung ist die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Sie kann

als das wesentlichste Kriterium im Rahmen der Qualitätssicherung der Abschlussprüfung betrachtet werden. Im österreichischen Gesellschaftsrecht sind die die Unabhängigkeit ausschließenden Tatbestände in den §§ 271 Abs. 2, 271a UGB geregelt. § 271 Abs. 2 UGB gilt dabei für alle Gesellschaften und regelt Ausschließungsgründe, die sich auf die Nähe zum oder auf die finanzielle Beteiligung am zu prüfenden Unternehmen durch den Abschlussprüfer beziehen und dadurch die Urteilsfreiheit gefährden. Vergleicht man die deutsche Rechtslage mit der österreichischen, fällt auf, dass nach § 271 Abs. 2 UGB die Aufzählung der Fälle, in denen der Abschlussprüfer von der Prüfung ausgeschlossen ist, für alle Tatbestände taxativ erfolgt, während gemäß § 319 Abs. 2 und 3 dHGB die Aufzählung der den Abschlussprüfer von der Prüfung ausschließenden Tatbestände bloß demonstrativ ist. In den USA finden sich die Unabhängigkeitsanforderungen in den Regelungen der *Securities and Exchange Commission* (SEC). Auch die US-amerikanischen Regelungen der SEC zur finanziellen Unabhängigkeit des Abschlussprüfers von der zu prüfenden Gesellschaft sind nicht abschließend, worauf im Gesetz selbst explizit hingewiesen wird. Bei der Prüfung von Publikumsgesellschaften sind seit 2002 neben den Unabhängigkeitsregelungen der SEC außerdem die kapitalmarktrechtlichen Unabhängigkeitsanforderungen, die mit dem Sarbanes-Oxley Act in den *Securities Exchange Act* eingeführt wurden, zu beachten. Der Sarbanes-Oxley Act enthält einen Unvereinbarkeitskatalog für unzulässige Nichtprüfungsleistungen. Diese unvereinbaren Tätigkeiten entsprechen weitgehend den Nichtprüfungsleistungen, die die SEC im Rahmen ihrer Unabhängigkeitsbestimmungen festschreibt. Die Regelungen der SEC sehen aber zahlreiche Ausnahmen vor, unter denen eigentlich unzulässige Nichtprüfungsleistungen dennoch erlaubt sind. Diese Ansammlung an Ausnahmetatbeständen ist im Sarbanes-Oxley Act dagegen nicht vorgesehen. Die Kompetenz zur Auslegung und Interpretation der Bestimmungen liegt im Rahmen des Sarbanes-Oxley Act beim *Public*

Company Accounting Oversight Board (PCAOB), einer öffentlichen Aufsichtsbehörde, das für die Überwachung der Abschlussprüfung von an der Börse notierenden Unternehmen zuständig ist. Die Besonderheit liegt dabei darin, dass das PCAOB in bestimmten Fällen auch Ausnahmen bewilligen und weitere Verbotstatbestände identifizieren kann, um die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sicherzustellen. Aus dieser Rechtspflege folgt, dass in den USA die Dynamik dieses Rechtsbereiches nicht von einer Änderung des Sarbanes-Oxley Act abhängig ist. Eine weitere Besonderheit jenseits des Atlantiks ist die Pflicht des Abschlussprüfers eine Vorabgenehmigung beim *audit committee* einzuholen, wenn er die Absicht hat neben der Prüfungsleistung auch eine Nichtprüfungsleistung an das Unternehmen zu erbringen. Insgesamt gelangt damit der Sarbanes-Oxley Acts zu einer strengeren Trennung zwischen Prüfung und Beratung.

4. Die strengeren Ausschlussgründe des mit dem GesRÄG neu eingeführten § 271a UGB greifen im Gegensatz zu § 271 Abs. 2 UGB nur bei börsennotierten und sehr großen Kapitalgesellschaften. Zusätzlich normieren § 62 BWG und § 82 VAG besondere Ausschlussgründe für die Prüfung von Banken und Versicherungen. Dabei fällt auf, dass sich die Vorschriften der unterschiedlichen Gesetze einerseits teilweise überlappen und andererseits widersprechen. Entsprechende Überarbeitungen sind daher wünschenswert.
5. Das GesRÄG 2005 griff mit der Neufassung des § 271 Abs. 2 Z 1 UGB die Empfehlung der Kommission auf, wonach jede direkte oder wesentliche indirekte Beteiligung für die Unabhängigkeit als bedenklich anzusehen ist, und erfasst auch Umgehungskonstruktionen, wie etwa den Anteilsbesitz über eine Privatstiftung. Als Abschlussprüfer ausgeschlossen ist demnach gemäß § 271 Abs. 2 Z 1 UGB n.F., wer Anteile an der zu prüfenden Gesellschaft, egal in welchem Ausmaß, oder an einem mit dieser Gesellschaft verbundenen Unternehmen besitzt oder an dieser mindestens 20% der Anteile hält (auch in der Funktion als Treuhänder oder

Treugeber), oder wer auf den Erwerb, die Verwaltung und die Veräußerung derartiger Anteile maßgeblichen Einfluss hat. Als auch der Anteilsbesitz unter 20% an einem Unternehmen, an welchem das zu prüfende Unternehmen ebenfalls Anteile hält, die Unbefangenheit beeinträchtigen kann, erscheint selbst diese Verschärfung noch als zu wenig restriktiv. Fragwürdig ist außerdem, warum Anleihen und sonstige Wertpapiere wie etwa Optionen und Genussscheine vom Wortlaut der Bestimmung nicht erfasst sind. Eine Einbezug dieser finanziellen Verbindung ist allenfalls durch § 270 Abs. 3 UGB i.V.m. § 88 Abs. 2 Z 1 WTBG gegeben. In Anbetracht der engen Anwendungsvoraussetzungen dieser Rechtskonstruktion und der geringen Präventivwirkung der Rechtsfolgen ist eine Klarstellung vom Gesetzgeber betreffend der Erfassung von Anleihen und sonstigen Wertpapieren in diesen Ausschließungstatbestand erstrebenswert. Auch in den USA sieht der *Code of Federal Regulations* (CFR) vor, dass die Prüfungsgesellschaft finanziell nicht mit dem Prüfungsmandanten verflochten sein soll. Hinsichtlich des Verbots einer direkten finanziellen Beteiligung ist diese Bestimmung allerdings restriktiver als das diesbezügliche österreichische Korrelat, weil auch Fremdkapitalwertpapiere wie Anleihen und Schuldverschreibungen als direkte Beteiligung am Unternehmen gelten. Darüber hinaus sieht der CFR noch andere finanzielle Beziehungen wie beispielsweise Kreditverbindungen, Spar- und Girokonten, Wertpapierkonten, Konten für Futures und Handelswaren, Versicherungsverhältnisse und Investitionen in Investmentgesellschaften zwischen Abschlussprüfer und geprüfter Gesellschaft vor, die nicht bestehen dürfen. Wie nach neuem österreichischem Recht umfassen auch die Bestimmungen der SEC nicht nur direkte sondern auch indirekte finanzielle Beteiligungen an der zu prüfenden Gesellschaft. In Deutschland ist ein Prüfer von der Prüfung ausgeschlossen, wenn er Anteile oder andere nicht nur unwesentliche finanzielle Interessen an der zu prüfenden Kapitalgesellschaft oder eine Beteiligung an einem Unternehmen besitzt, das mit der

zu prüfenden Kapitalgesellschaft verbunden ist oder von dieser mehr als 20% der Anteile besitzt. Auch der Besitz von Schuldverschreibungen, Schuldscheinen, Optionen und anderen Wertpapieren am zu prüfenden Unternehmen sind in Deutschland erfasst.

6. Weiters ist in Österreich als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wer gesetzlicher Vertreter (Vorstand), Aufsichtsrat oder Arbeitnehmer der zu prüfenden Gesellschaft oder eines Unternehmens ist, das mit dieser Gesellschaft verbunden ist oder an dieser mit mindestens 20% der Anteile beteiligt ist. Damit vollzieht der österreichische Gesetzgeber auch den überaus vage formulierten Artikel 22 Abs. 2 Satz 1 der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie, wonach der Abschlussprüfer bei der Durchführung der Prüfung von dem geprüften Unternehmen unabhängig sein muss und nicht an dessen Entscheidungsprozessen beteiligt sein darf, was beim Halten eines Aufsichtsratsmandats bzw. bei einem Angestelltenverhältnis anzunehmen sein wird. Darüber hinaus ist eine sog. Abkühlphase zu beachten. Ein Abschlussprüfer ist demnach von der Prüfung ausgeschlossen, wenn er früher als Vorstand, Aufsichtsrat oder Arbeitnehmer in der zu prüfenden Gesellschaft tätig war. Im Gleichschritt mit die Empfehlung der EU-Kommission wurde die Abkühlphase von 3 Jahren auf 2 Jahre reduziert. Die zweijährige Abkühlphase für einen Arbeitnehmer, der nicht in leitender Funktion im Rechnungswesen tätig war, ist dabei als zu lange zu beurteilen. Im Gegensatz zu den USA ist in Österreich die Beschäftigung naher Angehöriger beim zu prüfenden Unternehmen kein gesellschaftsrechtlicher Ausschlussgrund. Diese Problematik wird hierzulande nur im Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (WTBG) diskutiert. Zwar wird im UGB auf die diesbezüglichen Bestimmungen des WTBG verwiesen, dies erscheint jedoch als nicht ausreichend. Insbesondere in Anbetracht der Tatasche, dass das WTBG seinerseits diesbezüglich lediglich einen Verweis auf eine analog anzuwendende Bestimmung der Jurisdiktionsnorm (JN) enthält, dürfte eine direkte Übernahme des Ausschlussgrundes der Beschäftigung

naher Angehöriger beim zu prüfenden Unternehmen ins UGB zweckmäßig sein. Eine direkte Aufnahme dieser Bestimmung ins UGB würde jedenfalls für mehr Transparenz sorgen als dies bei der momentan geltenden Rechtslage mit Verweisen über drei Gesetze der Fall ist. Die Regelungen der SEC erachten die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers auch als verletzt, wenn ein Mitglied des Prüfungsteams innerhalb eines Jahres nach der Prüfung zum Prüfungsmandanten gewechselt ist und eine überwachende Funktion des finanziellen Berichtswesens übernommen hat. Überdies ist die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nicht mehr gewährleistet, wenn ein ehemaliger Partner, eine Führungskraft, ein Aktionär oder eine Fachkraft des prüfenden Unternehmens eine Rechnungslegungs- oder bei der Bilanzierung eine Aufsichtsrolle beim Prüfungsmandanten übernommen hat, wenn diese Person auf die Prüfung Einfluss hat, an der Prüfungsgesellschaft beteiligt ist oder Zahlungen von der dieser empfängt. In Österreich wird die Beschäftigung ehemaliger Mitarbeiter der Prüfungsgesellschaft bei der zu prüfenden Gesellschaft nicht als ein die Unabhängigkeit verletzender Umstand qualifiziert. Nicht zuletzt vor dem Hintergrund, dass auch die EU-Abschlussprüfer-Richtlinie gemäß Artikel 42 Abs. 3 ein zweijähriges Verbot einer Tätigkeit in Führungspositionen eines zu prüfenden Unternehmens vorsieht, ist auch in diesem Bereich Handlungsbedarf für den österreichischen Gesetzgeber hinsichtlich der Implementierung eines entsprechenden Passus in das österreichische Gesellschaftsrecht gegeben. Obwohl diesem Vorschlag verfassungsrechtliche Bedenken beispielsweise hinsichtlich des Rechts auf freie Arbeitswahl entgegengebracht werden können, sollten in dieser Hinsicht die Schutzinteressen der Allgemeinheit den Individualrechten des Einzelnen vorgehen. Die US-amerikanischen SEC-Bestimmungen sehen anders als das österreichische Recht keine generelle Abkühlphase für ehemalige Vorstände, Direktoren oder Arbeitnehmer des Prüfungsmandanten vor. Vielmehr wird geprüft, ob der jetzige Partner, Führungskraft, Aktionär oder

Fachkraft in der Prüfungsgesellschaft entsprechendes Gefährdungspotenzial für die Unabhängigkeit in der konkreten Prüfung aufweist. In Deutschland ist die Beschäftigung naher Angehöriger des Abschlussprüfers beim Prüfungsmandanten anders als in Österreich gemäß § 319 Abs. 2 dHGB gesellschaftsrechtlicher Ausschlussgrund. Die Beschäftigung ehemaliger Mitarbeiter der Prüfungsgesellschaft beim Prüfungsmandanten erfüllt dagegen in Deutschland ebenso wie in Österreich keinen Ausschließungstatbestand. Auch Deutschland hat sich im Zuge des BilReG von der bisherigen Gesetzesfassung, die eine dreijährige Abkühlphase für ehemalige Vorstände, Aufsichtsräte und Arbeitnehmer vorsah, verabschiedet und hält nunmehr fest, dass gemäß § 319 Abs. 2 Nr. 2 dHGB unter dem Gesichtspunkt der Besorgnis der Befangenheit eine vom Gefährdungspotenzial der Unabhängigkeit abhängige Einhaltung einer Abkühlungsphase verlangt werden muss.

7. Herzstück des Unvereinbarkeitskatalogs nach § 271 UGB ist der Abschnitt über die Unvereinbarkeit sonstiger Dienstleistungen des Prüfers mit der Abschlussprüfung. Dabei werden verschiedene Dienstleistungen, die neben der Abschlussprüfung für den Prüfungsmandanten erbracht werden, genannt, die der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers abträglich sind. War vor dem GesRÄG 2005 nur die Mitwirkung des Abschlussprüfers bei der Führung der Bücher oder bei der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses verboten war, hat der österreichische Gesetzgeber aufgrund der Entwicklungen der letzten Jahre und in Anlehnung an den US-amerikanischen Sarbanes Oxley Act nunmehr weitere Dienstleistungen identifiziert, die die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers verletzen. Nach wie vor verboten ist die bereits erwähnte Mitwirkung des Abschlussprüfers an der Erstellung des Jahresabschlusses. Strittig bleibt die Frage, ob eine Vorabklärung einzelner wichtiger Bewertungsfragen zulässig ist, wobei wohl Einzelratschläge zu schwierigen Buchführungs- und Bilanzierungsfragen zulässig sein dürften. Dies gilt umso mehr für den Fall, dass keine

Buchführungs- bzw. Bilanzierungsalternativen bestehen. Eine Relativierung des Mitwirkungsverbots an der Erstellung des Jahresabschlusses stellt einerseits das sog. Einwirkungsgebot und andererseits die zulässige Erbringung von laufenden Rechts- und Steuerberatungsleistungen bei kleinen und mittelgroßen Gesellschaften dar. Ebenso wie in Österreich ist auch in den USA und in Deutschland die Mitwirkung des Abschlussprüfers an der Erstellung des Jahresabschlusses verboten, wobei in den USA eine Ausnahmeregelung für Notfallsituationen vorgesehen ist. Besonders umstritten ist in diesem Zusammenhang vor allem auch die Frage der Zulässigkeit von Rechts- und Steuerberatungsleistungen, welche lt. Gesetz bei der Prüfung kleiner und mittlerer Gesellschaften keinen Ausschlusstatbestand verwirklichen. Die Doppelfunktion als Abschlussprüfer und Steuer- bzw. Rechtsberater führt in bestimmten Fällen unweigerlich zu Situationen, in denen der Prüfer Sachverhalte zu beurteilen hat, die er in seiner Funktion als Berater wesentlich beeinflusst hat. Eine Gefährdung der Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers ist die Folge. Aus diesem Grund scheint der österreichische Gesetzgeber in diesem Bereich zu nachlässig zu sein. Bei der Prüfung sehr großer und börsennotierter Gesellschaften hat der Gesetzgeber das Problem folgerichtig auch erkannt. Auch in den USA ist die Verbindung von Abschlussprüfung und Rechts- bzw. Steuerberatung zulässig. Dies wurde in einem Erlass aus dem Jahr 2000 durch die SEC sogar ausdrücklich bestätigt. Allerdings darf das *audit committee* im Zuge einer Einzelfallprüfung keine Einwende erheben. Gleich wie im österreichischen Recht regelt auch das deutsche Recht die Zulässigkeit der Verbindung von Abschlussprüfung und Rechts- bzw. Steuerberatungsleistungen. Heikel sind in diesem Zusammenhang auch die österreichischen Ausschreibungsmodalitäten zu sehen, die in der Regel darauf abzielen, dass der Billigstbieter dem Bestbieter vorgezogen wird, und das damit im Gleichschritt marschierende Problem des *low-ballings* und Honorardumpings. Eine Abkehr von dieser Praxis wäre sinnvoll.

8. Der Abschlussprüfer darf nicht an der Internen Revision mitwirken. Dies ergibt sich aus dem Grundsatz des „Selbstprüfungsverbots“. Strittig ist, in welchem Ausmaß und unter welchen Umständen eine Zusammenarbeit zwischen der Internen Revision und dem Abschlussprüfer zulässig ist. Diese sollte bei kleineren Prüfungsmandanten zulässig sein, die regelmäßig über keine eigene Abteilung für die Interne Revision verfügen. Auch eine Prüfung von speziellen Sachverhalten wird weiterhin – unabhängig vom Bestehen einer Internen Revision – als zulässig zu erachten sein. In den USA ist die Mitwirkung des Abschlussprüfers an der Internen Revision nur unzulässig, wenn dieser in verantwortlicher Position tätig ist. Sonst ist diese, solange sie sich in einem bestimmten Rahmen bewegt, zulässig. Die Mitwirkung des Abschlussprüfers an der Internen Revision hat sich vor allem im Fall *Enron* als schädlich erwiesen und ist daher abzulehnen. Nach deutschem Recht ist die Mitwirkung in verantwortlicher Position bei der Durchführung der Internen Revision unzulässig.
9. Als Abschlussprüfer ausgeschlossen ist auch, wer Managementaufgaben für den Mandanten übernommen hat und bei der Auswahl gesetzlicher Vertreter und leitender Angestellter des Rechnungswesens beteiligt war. Einer bloß fachlichen Beurteilung einer Person steht jedoch nichts entgegen, sofern der Abschlussprüfer an der Entscheidung über die Auswahl nicht mitgewirkt hat. Auch in den USA darf der Abschlussprüfer keine geschäftsleitenden Funktionen bzw. Aufsichts- und Kontrollfunktionen übernehmen. So wie der österreichische Gesetzgeber sieht auch der US-amerikanische Gesetzgeber die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers verletzt, wenn dieser für den Prüfungsmandanten die Funktion der Personalberatung hinsichtlich der Einstellung von Führungskräften für das Unternehmen übernimmt. Dabei sieht das Gesetz aber für den Bereich der Buchhaltung, der Verwaltung und der Internen Kontrolle eine Ausnahmeklausel vor. Diese Ausnahmeregelung für die Besetzung vakanter Stellen im Bereich der Buchhaltung und der Internen Kontrolle ist jedoch

unter Berücksichtigung der Tatsache, dass der Abschlussprüfer im Rahmen seiner Prüfung gerade mit diesen Abteilungen konfrontiert sein wird, abzulehnen. Keine vergleichbare Regelung mit Bezug auf die Übernahme von Managementaufgaben und die Auswahl gesetzlicher Vertreter und leitender Angestellter des Rechnungswesens sieht der deutsche Gesetzgeber vor.

10. Verboten sind nach österreichischem Recht überdies Bewertungsleistungen, deren Gesetzmäßigkeit im Rahmen der Abschlussprüfung kontrolliert wird und die sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken. Auch mit dieser Regelung wird dem Selbstprüfungsverbot Rechnung. Außerdem sind finanz- und versicherungsmathematische Dienstleistungen auf Berechnungen aufgrund von Vorgaben, die durch das Management des Unternehmens selbst getroffen werden, zu beschränken. So wie in Österreich ist auch in den USA die Erbringung von Bewertungsleistungen gemäß den Bestimmungen der SEC der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers abträglich, wenn diese für den Jahresabschluss wesentlich oder Gegenstand der Prüfung des Jahresabschlusses sind. Auch nach US-amerikanischem Recht können versicherungsmathematische Dienstleistungen des Abschlussprüfers dessen Unabhängigkeit verletzen. Die Ausgestaltung der entsprechenden Bestimmung der SEC ist jedoch völlig konträr zur österreichischen Regelung. Während in Österreich, wie oben erwähnt, versicherungsmathematische Dienstleistungen unzulässig sind, sofern sie für den zu prüfenden Jahresabschluss wesentlich sind, stellt der amerikanische Gesetzgeber auf die die Tätigkeit ausführende Person und den Umfang der Tätigkeit an sich ab. So sind versicherungsmathematische Dienstleistungen für den Abschlussprüfer zulässig, wenn der Abschlussprüfer im Rahmen der versicherungsmathematischen Dienstleistung für das Management lediglich unterstützend tätig wird, die Verantwortung für die Annahmen, auf denen die versicherungsmathematischen Dienstleistungen basieren, beim zu prüfenden Unter-

nehmen bleibt, die Entscheidung über die Festlegung der Parameter und Berechnungsmethoden nicht beim Abschlussprüfer liegt und dessen Einbindung nicht von Dauer ist. Bei der Bewertung der Zulässigkeit von Bewertungsleistungen und versicherungsmathematischen Dienstleistungen deckt sich die deutsche Rechtslage mit der österreichischen.

11. Um die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers weiter zu sichern, hat der österreichische Gesetzgeber eine Umsatzabhängigkeitsgrenze statuiert. Zweck dieser Bestimmung ist die Verhinderung einer zu umfangreichen Verknüpfung von Beratungs- und Prüfleistungen. Damit soll die wirtschaftliche Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zum Mandanten gesichert werden. In Wissenschaft und Praxis wird die Umsatzabhängigkeitsgrenze mit 30 % als zu hoch erachtet. Die Regelung unterstreicht den Trend, börsennotierte und sonstige große Unternehmen durch große Prüfgesellschaften prüfen zu lassen. Problematisch an der Umsatzabhängigkeitsgrenze ist, dass es in der Praxis schwierig zu beweisen ist, dass ein Abschlussprüfer wirtschaftlich von einem Mandanten im Sinne der 30 % Umsatzgrenze abhängig ist. Bei der Neufassung dieser Bestimmung im Rahmen des GesRÄG wurde offensichtlich verabsäumt festzuhalten, dass auch eine Veröffentlichung der Gesamteinnahmen aus der ganzen beruflichen Tätigkeit als Wirtschaftstreuhänder zu erfolgen hat. Nur so kann sichergestellt werden, dass eine bedingungslose Umsetzbarkeit ohne Umgehungsmöglichkeit der Umsatzabhängigkeitsklausel gewährleistet wird. Außerdem sollte die Vorschrift dem Willen des Gesetzgebers entsprechend realitäts- und praxisbezogener gestaltet werden, indem auf den Durchschnittsumsatz der letzten fünf Jahre abgestellt wird und auf Basis dieses Durchschnittswertes überhaupt kein Mandat angenommen werden darf, wenn ein solches kausal für eine Verletzung der 30 % Grenze wäre. Das laufende Wirtschaftsjahr soll dabei nicht berücksichtigt werden. In ihrer jetzigen Fassung stellt es für Abschlussprüfer, die Einnahmen-Ausgaben-Rechner sind, aufgrund des Zufluss/Abfluss-Prinzips kein Prob-

lem dar, durch gezielte Honorarlegung die Honorarquote unter der kritische Grenze zu halten. Das muss der Abschlussprüfer nur einmal in einem Zeitraum von fünf Jahren „schaffen“, da danach die Beobachtungsperiode von fünf Jahren neu zu laufen beginnt. Danach hat er wieder fünf Jahre Zeit, um die Hürde einmal zu unterschreiten. Ebenso problematisch ist der Bezug auf den zu erwartenden Umsatz im laufenden Geschäftsjahr. Auch dieser kann innerhalb plausibler Grenzen durch subjektive Prognosen des betroffenen Abschlussprüfers bewusst zu seinem Vorteil definiert werden. Durch eine entsprechende inhaltliche Neufassung der Bestimmung könnte einerseits a priori verhindert werden, dass Abschlussprüfer mit bisher geringen Umsätzen, egal ob sie Einnahmen-Ausgaben-Rechner sind oder bilanzieren, überhaupt in eine Abhängigkeit von Großmandanten geraten, wogegen nach der derzeit geltenden Regelung Abschlussprüfer fünf Jahre prüfen können, obwohl sie sich in einem Abhängigkeitsverhältnis befinden. Andererseits würde eine Korrektur der Bestimmung auch missbräuchlicher Honorarlegung Einhalt gebieten. Diese könnte alternativ auch dadurch verhindert werden, indem der Bestimmung eine Bedingung hinzugefügt wird, wonach auf jenen Umsatz abzustellen ist, der dem Abschlussprüfer im betreffenden Wirtschaftsjahr zusteht. Damit wären Einnahmen-Ausgaben-Rechner verpflichtet ihre Umsätze hinsichtlich der Beurteilung der Umsatzabhängigkeit abzugrenzen. Zusätzlich bedarf die Bestimmung einer erläuternden Bemerkung hinsichtlich des Problems, dass vielfach große Gesellschaften aus Gesetzesgründen oder auch anderen Gründen nicht Gesellschaften sondern natürliche Personen als Abschlussprüfer bestellen. In der Praxis sind diese Abschlussprüfer regelmäßig Gesellschafter-Geschäftsführer großer Prüfgesellschaften und unterhalten selbst keinen aktiven Prüfbetrieb. Sie tragen lediglich für die konkrete Abschlussprüfung die Prüfverantwortung als natürliche Person und legen die entsprechende Faktura, wobei die prüfungsbezogenen Personalkosten an die dahinter stehende Prüfungsge-

sellschaft, die den Prüfungsapparat für die Abschlussprüfung zur Verfügung stellt, weiter fakturiert werden. Der als natürliche Person auftretende Abschlussprüfer würde bei streng isolierter Betrachtungsweise aufgrund in der Regel nicht vorhandener anderer Umsätze jedenfalls die 30 % Umsatzgrenze überschreiten. Diese Rechtsauffassung entspricht aber nicht dem Zweck des Gesetzes, das eine wirtschaftliche Abhängigkeit des Abschlussprüfers vom Prüfungsmandanten vermeiden will. Da der als natürliche Person auftretende Abschlussprüfer und die dahinter stehende Gesellschaft jedenfalls eine wirtschaftliche Einheit bilden, sollten für die Beurteilung eines etwaigen Überschreitens der Umsatzabhängigkeitsgrenze die Umsätze der Gesellschaft zumindest dann mit zu berücksichtigen sein, wenn der Abschlussprüfer einen beherrschenden Einfluss auf diese ausübt. Anders als die österreichische Regelung, die an die beruflichen Leistungen des Abschlussprüfers anknüpft, kennen die Regelungen der US-amerikanischen SEC eine Umsatzabhängigkeitsgrenze nicht. Allerdings sieht die SEC in der Praxis die wirtschaftliche Unabhängigkeit des Abschlussprüfers als verletzt an, wenn dieser mehr als 15 % seiner Gesamteinnahmen von einem Mandanten bezieht. Daraus ergibt sich, dass die diesbezügliche österreichische Regelung hinter den Anforderungen der SEC deutlich zurückbleibt. In Deutschland ist die wirtschaftliche Verflechtung des Abschlussprüfers mit seinem Mandanten grundsätzlich gleich geregelt wie in Österreich.

12. Verschärfte Ausschlussbestimmungen bestehen für sehr große und börsennotierte Unternehmen. So halbiert sich die Grenze der zulässigen Umsatzabhängigkeit für börsennotierte und sehr große Gesellschaften auf 15 %. Dies bestätigt weiter den Trend, kleine und mittelgroße Wirtschaftsprüfungskanzleien vom Markt zu verdrängen und durch Großkanzleien zu ersetzen, für die die 15 % Hürde kein Problem darstellt. Sie ist aber auch zu begrüßen, weil die Unabhängigkeit des Prüfers vom Mandanten weiter gestärkt wird. Die Umsatzabhängigkeitsgrenze für börsennotierte Unter-

nehmen weist im Übrigen die gleichen Probleme auf, wie jene ihres „kleinen Bruders“, die für kleine und mittelgroße Gesellschaften gilt.

13. Bei der Prüfung sehr großer und börsennotierter Gesellschaften ist es überdies verboten, Wirtschaftsprüfungsleistungen in Verbindung mit Rechts- und Steuerberatungsleistungen zu erbringen. Leistungen, die sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss jedoch nur unwesentlich auswirken, werden weiterhin toleriert solange die Grenze der Selbstprüfung nicht überschritten wird. Ob eine so einfache Grenzziehung zwischen Tätigkeiten, die sich lediglich auf ein Aufzeigen von Gestaltungsalternativen beschränken und sich somit nicht auf den Jahresabschluss unmittelbar auswirken, und solchen, die darüber hinausgehen, in der Praxis immer umzusetzen ist, darf bezweifelt werden. Es ist zu befürchten, dass sich in der Praxis ein *modus operandi* etablieren wird, bei dem die Möglichkeit des Aufzeigens von Gestaltungselementen von Seiten des Abschlussprüfers in einer Form ausgeführt wird, die der Mandant als steuerliche Empfehlung auffasst.
14. Abschlussprüfern börsennotierter und sehr großer Gesellschaften ist es auch untersagt, bei der Entwicklung, Installation und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen mitzuwirken.
15. Zu den am meisten diskutierten Bereichen rund um die Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zählt die turnusmäßige Prüferrotation. Diese ist für Prüfung börsennotierter und sehr großer Unternehmen vorgesehen. Dabei ist zwischen externer und interner Prüferrotation zu unterscheiden. Ursprünglich hat der österreichische Gesetzgeber die externe Rotation vorgesehen gehabt, ersetzte dieses Vorhaben jedoch im Zuge des GesRÄG 2005 durch die interne Rotation, was allerseits wohlwollend zur Kenntnis genommen wurde. Trotz einer bevorstehenden Konzentration am Markt zugunsten großer Prüfungsgesellschaften und einer korrespondierenden Verdrängung einer beträchtlichen Anzahl von kleinen und mittelgroßen Kanzleien und der weiterhin bestehenden Gefahr der finan-

ziellen Abhängigkeit vom Prüfungsmandanten, ist das System der internen Rotation vermutlich die für Österreich beste Lösung.

16. Gewählt wird der Abschlussprüfer nach österreichischem Recht von den Gesellschaftern des zu prüfenden Unternehmens vor Ablauf des betreffenden Geschäftsjahres. Ist das Unternehmen aufsichtsratspflichtig, so hat dieser eine Empfehlung über die Bestellung des Abschlussprüfers abzugeben. Vom Gesetzgeber wird nunmehr klargestellt, dass zumindest auch das Prüfungshonorar für das Mandat mit dem Aufsichtsrat zu vereinbaren ist. Die Höhe des Prüfungshonorars muss dabei bestimmbar sein. Eine unerlässliche Bedingung für eine unbefangene Prüfung ist die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vom Vorstand, da der zu prüfende Abschluss unter der Verantwortung des Vorstands erstellt wird. Deshalb wurde mit dem GesRÄG 2005 normiert, dass vor Erstattung des Vorschlages für die Wahl des Abschlussprüfers sowie vor der Wahl durch die Gesellschafter eine nach Leistungskategorien gegliederte Aufstellung über die für das vorangegangene Geschäftsjahr von der Gesellschaft erhaltenen Gesamteinnahmen vorzulegen und über die Einbeziehung in ein gesetzliches Qualitätssicherungssystem zu berichten ist sowie alle Umstände darzulegen sind, die die Besorgnis einer Befangenheit begründen könnten. Wie bereits erwähnt, wurde im Rahmen des GesRÄG 2005 verabsäumt, die verpflichtende Offenlegung sämtlicher Umsätze des Abschlussprüfers in diese Bestimmung aufzunehmen. Nur unter dieser Voraussetzung wäre es möglich, einen definitiven Schluss auf die wirtschaftliche Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vom Prüfungsmandanten zu ziehen. Zu hinterfragen ist im Zusammenhang mit dieser Bestimmung außerdem der Zeitpunkt der Wahl des Abschlussprüfers. Laut Gesetzgeber muss der Abschlussprüfer vor Ablauf jenes Geschäftsjahres erfolgen, auf das sich seine Prüfungstätigkeit erstreckt. In der Wirtschaftsprüferpraxis ist es üblich, dass die Gesellschafter diesen zeitlichen Rahmen voll ausschöpfen und regelmäßig erst in der letzten Gesellschafterversammlung

des jeweiligen Geschäftsjahres den Abschlussprüfer bestellen. In Anbetracht der Tatsache, dass eine frühzeitige Wahl und Beauftragung des Abschlussprüfers im Interesse einer ordnungsgemäßen Planung, Vorbereitung und Ausführung der Prüfung ist, ist es offensichtlich, dass diese Vorgehensweise negative Auswirkungen auf die Qualität der Abschlussprüfung haben kann. Aus diesem Grund ist der Schluss zulässig, dass eine Vorverlegung der Prüferbestellung auf einen Zeitpunkt vor Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres sinnvoll wäre. Im Zusammenhang mit der Abschlussprüfung von Banken ist diese Notwendigkeit bereits erkannt und normiert worden. Auch eine Abberufung des Abschlussprüfers ist im österreichischen Recht vorgesehen.

17. Heftige Diskussionen in Wissenschaft und Praxis gab es jahrelang um die Rechtsfolgen bei einem Verstoß gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen. Mit dem GesRÄG 2005 verlor die Diskussion an Dynamik. Die die Rechtssicherheit beeinträchtigende Situation wird nun durch eine eindeutige Bestimmung entschärft. Demnach ist die Prüfung von Befangenheit und Ausgeschlossenheit des Abschlussprüfers nur noch unter der engen Voraussetzung des außerstreitigen Ersetzungsverfahrens möglich. Ohne Ersetzungsverfahren kann der Jahresabschluss in keinem Fall für nichtig erklärt werden. Das GesRÄG 2005 hat zur Folge, dass in Zukunft das Interesse an der Bestellung des Abschlussprüfers unbeteiligter Dritter am einmal festgestellten Jahresabschluss rechtlich geschützt ist. Dem Wegfall der drohenden Sanktion der Nichtigkeit des Jahresabschlusses und ihre gravierenden Folgen für unbeteiligte Dritte stehen lt. herrschender Meinung im Schrifttum verschärfte Rechtsfolgen für den Abschlussprüfer, dem die Unkenntnis von Ausschlussgründen vorzuwerfen ist, gegenüber. Diese Ansicht ist jedoch nur bedingt zutreffend. Es gibt nun zwar eine eindeutige Reglementierung hinsichtlich des Entfalls des Prüfungshonorars und strengere Haftungsbestimmungen, wenn ein Abschlussprüfer trotz Kenntnis oder grob fahrlässiger Unkenntnis seiner Ausgeschlossenheit

handelt, jedoch fällt mit der neuen Gesetzeslage der Schadensersatzanspruch in unbestimmter Höhe seitens des zu prüfenden Unternehmens gegen den Abschlussprüfer für jene Kosten weg, die entstanden sind, wenn aufgrund des nichtigen Jahresabschlusses ein neuer Prüfer zu bestellen war, da nach neuer Rechtsprechung dem Bestand des Jahresabschlusses Vorzug gegeben wird und es für eine Bestellung eines Ersatzprüfers keine Notwendigkeit mehr gibt.

18. Eine generelle Anhebung der Haftungshöchstgrenzen sollte unter dem Gesichtspunkt, dass für viele Haftungsfälle der jüngeren Vergangenheit die aktuell gültigen Haftungssummen zu niedrig waren, in Erwägung gezogen werden. Umstritten ist die Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten. Im Jahr 2001 fällte der OGH anlässlich des Falles *„Riegerbank“* eine richtungsweisende Entscheidung, in der die Dritthaftung bejaht wurde. Nach diesem Urteil des OGH kann nun grundsätzlich von einer Dritthaftung des Abschlussprüfers ausgegangen werden, wobei die Anspruchsgrundlage für diese nach wie vor unklar ist. Eine der größten Schwächen der derzeitigen Gesetzeslage bezüglich der Abschlussprüfung ist daher das Fehlen einer eingehenden Spezialreglementierung der Anspruchsgrundlagen für eine Haftung des Abschlussprüfers gegenüber Dritten im UGB. Spezialregelungen für die Haftung des Abschlussprüfers bestehen bei der Prüfung von Banken. Das deutsche Recht unterscheidet sich bezüglich der Haftung vom österreichischen durch unterschiedliche Haftungsgrenzen und das Verbot einer privatautonomen Vereinbarung einer höheren Haftungsgrenze. Eine solche ist in Österreich zulässig, sollte aber verboten werden, um einen Wettbewerb der Wirtschaftsprüfer über die Haftungssumme zu verhindern. Das US-amerikanische Rechtssystem bietet kein einheitliches Haftungsregelungswerk, sondern nur einzelfallbezogene, von Richtern interpretierte Rechtssprechungen. Anspruchsgrundlagen für die Haftung des Abschlussprüfers stellen das Gewohnheitsrecht, das bundesgesetzliche Recht sowie das Deliktsrecht dar. Im Gegensatz

zum österreichischen und deutschen Recht gibt es in den USA weder eine Versicherungspflicht für Abschlussprüfer noch eine Haftungsobergrenze. Amerikanische Wirtschaftsprüfer sind demzufolge einer unbeschränkten Haftung ausgesetzt, wenn sie fahrlässig oder vorsätzlich im Rahmen der Prüfung durch eine Pflichtverletzung einen Schaden herbeiführen. Dabei haftet der Wirtschaftsprüfer aber nicht nur gegenüber dem geschädigten Unternehmen sondern auch gegenüber bestimmten Dritten.

19. Die gesetzlichen Vertreter der Gesellschaft sind verpflichtet dem Abschlussprüfer den Jahresabschluss und den Lagebericht sofort nach der Aufstellung vorzulegen und alle Aufklärungen und Nachweise zur Verfügung zu stellen, die dieser für die ordnungsgemäße und sorgfältige Durchführung der Prüfung als notwendig erachtet. In der Praxis ergibt sich immer wieder das Problem, dass die Vollständigkeitserklärung vor oder nach dem Datum der Bilanzunterfertigung bzw. dem Datum des Bestätigungsvermerks unterfertigt wurde.
20. Der Abschlussprüfer muss über das Ergebnis der Prüfung einen Prüfungsbericht verfassen. Der Prüfungsbericht ist ein internes Kommunikationsmedium zwischen Prüfer und geprüfter Gesellschaft und nicht zur Veröffentlichung vorgesehen. Im Sinne umfassender Transparenz wäre eine bedingte Offenlegung wünschenswert. Vor allem dem berechtigten Interesse von Investoren und Gläubigern würde dadurch Rechnung getragen werden. Im Fall, dass der Abschlussprüfer im Verlauf der Prüfung Tatsachen feststellt, die den Bestand des Unternehmens gefährden oder dessen Entwicklung wesentlich beeinträchtigen können oder die schwerwiegende Verstöße der gesetzlichen Vertreter gegen Gesetz, Gesellschaftsvertrag oder Satzung erkennen lassen, muss er darüber unverzüglich berichten. Eine wertvolle Errungenschaft der jüngeren Vergangenheit stellt der Management Letter dar. Dabei handelt es sich um ein den Prüfungsbericht und die Redepflicht ergänzendes Kommunikationsmedium des Abschlussprüfers. Inhaltlich unterscheidet sich dieser vom Prüfungsbericht

und von der Redepflicht dahingehend, dass er lediglich Verbesserungsvorschläge hinsichtlich negativer Gegebenheiten im Unternehmen, die von geringerer Relevanz sind, bietet. Zu beachten ist, dass der Management Letter keine Alternative zum Prüfungsbericht darstellt. Um eine Verwässerung der Inhalte zu vermeiden, sollten entsprechende Vorkehrungen getroffen werden, damit Pflichtbestandteile des Prüfungsberichts nicht in den Management Letter verlagert werden.

21. Wenn nach dem abschließenden Ergebnis der Prüfung keine Einwendungen vorhanden sind, hat der Abschlussprüfer dies in Form eines Bestätigungsvermerks festzuhalten. Sind Einwendungen zu erheben, ist der Bestätigungsvermerk einzuschränken oder zu versagen. Ein etwaiger Widerruf des Bestätigungsvermerks, der erforderlich ist, wenn der Prüfer zu einem späteren Zeitpunkt erkennt, dass die Voraussetzungen für die Erteilung eines uneingeschränkten bzw. eingeschränkten Bestätigungsvermerks nicht vorlagen, ist gesetzlich nicht verankert, wird aber in den berufsständischen Vorschriften festgeschrieben. Weder gesetzlich noch in berufsständischen Vorschriften geregelt ist der Widerruf des Bestätigungsvermerks im Rahmen einer Prüfgemeinschaft *(joint audit).* Dieses Problem ist gesetzlich zu entschärfen.

22. Im Berufsrecht gab es im Zuge der WTBG-Novelle zwei bedeutsame Änderungen für den Berufsstand: zum einen betreffen diese den nunmehr möglichen Direktzugang zum Wirtschaftsprüfer und zum anderen die Überleitung von Buchprüfern zu Wirtschaftsprüfern. Beide Änderungen wirken sich negativ auf die Qualitätsbestrebungen des Berufsstandes aus und können als bedenkliches Signal an den Markt gesehen werden. Das derzeitige System führt zu einem massiven Gefälle hinsichtlich der Qualität der Leistungen der Abschlussprüfer, da sich ein enorm breites Spektrum an Wirtschaftsprüfern am Markt etabliert, die qualitativ und quantitativ höchst unterschiedlich vorgebildet sind. Gerade in Zeiten, in denen eine Vereinheitlichung hoher Prüfqualität wichtiger ist denn je, ist die Außen-

wirkung dieses Umstandes fatal. Im Bereich der Berufszulassung wäre eine strengeres „Regime“ wünschenswert. Strengere Zugangsbestimmungen würden jedenfalls die fachliche Eignung des Berufswerbers sicherstellen. Diese dürfen nicht als Mittel zur Verhinderung des Wettbewerbs verstanden werden.

23. Das Berufsrecht sieht eine große Bandbreite an Berufspflichten für den Berufsstand vor. Um sicherzustellen, dass die Berufspflichten von den Abschlussprüfern konsequent eingehalten werden, bedarf es einer entsprechenden Berufsgerichtsbarkeit, nicht zuletzt auch um die Glaubwürdigkeit des Systems nach außen zu transportieren. Die vorgesehenen Sanktionen im Berufsrecht sind jedoch wenig überzeugend. Abgesehen von moderaten Geldbußen sieht das Berufsrecht keinerlei Sanktionen vor. Um die Glaubwürdigkeit des Systems nach außen zu erhöhen und Wirtschaftsprüfer verstärkt zur Einhaltung der Berufspflichten anzuhalten, wären Sanktionen in Abhängigkeit des eingetretenen Schadens, die die Suspendierung des Wirtschaftsprüfers bis hin zur Entziehung der Berufsbefugnis vorsehen, wünschenswert. Nur auf diese Weise wäre ein essentieller Beitrag der Berufspflichten im Berufsrecht zur Qualitätssicherung der Wirtschaftsprüfung gewährleistet.

24. Zeitgleich mit der Novelle des WTBG ist am 1. September 2005 das Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) in Kraft getreten. Dadurch ist der österreichische Gesetzgeber der Forderung der EU nach einem externen Qualitätssicherungssystem nachgekommen. Abschlussprüfer, welche Prüfungen nach österreichischem Recht durchführen, sind nunmehr verpflichtet, sich einer regelmäßigen externen Qualitätskontrolle zu unterziehen. Schon bisher sah das Vereinsregulativ des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer (IWP) für Mitglieder einen verpflichtenden *Peer Review* vor. Dadurch wurde dem neuen gesetzlich angeordneten externen Qualitätssicherungssystem bereits Vorschub geleistet. Bei der externen Qualitätsüberwachung sind zwei verschiedene Systeme zu unter-

scheiden: Während beim *Peer Review*-System die Überprüfung durch Berufsangehörige erfolgt, obliegt beim *Monitoring* die gesamte externe Qualitätsüberwachung einer Behörde bzw. einem entsprechenden Kontrollorgan im öffentlichen Bereich. Österreich hat sich für ein Mischsystem entschieden. Dabei erfolgt die externe Qualitätsprüfung durch Berufsangehörige, wogegen die Verantwortung für das gesamte externe Qualitätsüberwachungssystem bei einer externen Qualitätskontrollbehörde liegt, deren Mitglieder nicht dem Berufsstand der Wirtschaftsprüfer angehören. Der Weg, den Österreich hier beschritten hat, scheint richtig zu sein. Ein reines *Monitoring*-System, bei dem auch die Qualitätsprüfungen durch Berufsfremde durchgeführt werden, ist unpraktikabel und könnte leicht zu einer Überregulierung des Berufsstandes führen. Die Errichtung einer Qualitätskontrollbehörde als Instrumentarium gesellschaftsexterner Qualitätssicherung in Gestalt eines qualifiziert und berufsfremd besetzten Gremiums war aber jedenfalls notwendig, um den negativen Eindruck einer sich selbst regulierenden Branche in der öffentlichen Meinung zu relativieren.

25. Die laufenden vielfältigen Bestrebungen in Österreich, die Qualität der Abschlussprüfungen zu sichern, vollziehen sich in einer Reihe von internationalen und nationalen Berufsverbänden sowie freiwilligen Einrichtungen. Auf internationaler Ebene ist die *International Federation of Accountants* (IFAC) von besonderer Bedeutung. Bisher hat die IFAC zwei herausragende Verlautbarungen verabschiedet, deren Ziel die Feststellung internationaler, fachlicher, ethischer und ausbildungsbezogener Richtlinien ist. Zum einen handelt es sich dabei um den *Code of Ethics for Professional Accountants* und zum anderen um die *International Standards on Auditing* (ISA). Auf nationaler Ebene sind das Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (IWP) und die Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT) zu nennen.
26. In den Verantwortungsbereich der KWT fällt ein breites Aufgabenspektrum, wobei insbesondere die Förderung der beruflichen Weiterbildung ih-

rer Mitglieder und der entsprechenden Heranbildung des beruflichen Nachwuchses und die Erstellung von Fachgutachten hervorzuheben sind. Problematisch ist, dass die KWT eine gesetzliche Summenvertretung sowohl für Wirtschaftsprüfer als auch für andere Berufsgruppen (Steuerberater, selbstständige Buchhalter) ist. Durch Vereinigung aller wirtschaftstreuhändischen Berufsgruppen sowie der selbstständigen Buchhalter unter einem Dach besteht jedoch die Gefahr der Verwässerung von Aktivitäten und Interessenskollisionen. Dies gilt umso mehr, als dass die Mitgliedschaft beim Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer (IWP) auf freiwilliger Basis ist und aus diesem Grund deren berufsspezifischen Aktivitäten nicht in ausreichendem Ausmaß in der KWT integriert sind. Aus diesem Grund wäre eine Herstellung einer Zwei-Kammern-Lösung in Form der Schaffung einer eigenen Wirtschaftsprüferkammer nach deutschem Vorbild wünschenswert. Alternativ zu diesem Vorschlag könnte auch eine verpflichtende Mitgliedschaft aller aktiv tätigen Wirtschaftsprüfer beim IWP angedacht werden, wodurch dieses gegenüber der KWT gestärkt werden würde und dadurch bei diesem die Interessen seiner Mitglieder besser vertreten könnte.

27. Einen wesentlichen Beitrag zur Qualitätssicherung der Wirtschaftsprüfung in Österreich trägt auch das Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer bei. Zu ihren Kernaufgaben zählen die Aus- und Fortbildung ihrer Mitglieder und die Entwicklung von Richtlinien und Stellungnahmen zu Fragen der Rechnungslegung und Prüfung, sowie die Überwachung der Berufsausübung, um im öffentlichen Interesse Dienstleistungen höchster Qualität zu gewährleisten. In Anbetracht der Tatsache, dass es für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften keine exklusive Interessensvertretung in Form einer eigenen Kammer gibt, ist es wünschenswert, den Stellenwert des IWP durch eine verpflichtende Mitgliedschaft für alle aktiven Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zu erhöhen. Das IWP wäre dadurch in seiner Position gegenüber der KWT gestärkt, wo-

durch sich die den Wirtschaftsprüfern genuinen Interessen besser vertreten lassen würden. Die Notwendigkeit einer verpflichtenden Mitgliedschaft ergibt sich darüber hinaus vor allem auch aus den berufsspezifischen Qualitätsauflagen des IWP für Wirtschaftsprüfer, welche vom KWT nicht vorgesehen sind. Damit müsste sich der gesamte Berufsstand den hohen Qualitätsstandards des IWP unterwerfen, was zu einer weiteren Verbesserung der Überwachung sowie Vereinheitlichung der Qualität der Abschlussprüfung in Österreich führen würde.

28. Um das durch die Aufsehen erregenden Bilanzskandale der Vergangenheit verloren gegangene Vertrauen in die Abschlussprüfung wieder herzustellen, sieht die EU-Abschlussprüfer-Richtlinie unter anderem auch eine öffentliche Aufsicht über den Beruf des Wirtschaftsprüfers vor. Obwohl eine unabhängige und transparente Aufsicht dem Vertrauen der Öffentlichkeit in die Qualität der Abschlussprüfung durchaus förderlich ist, ist die Schaffung einer öffentlichen mit Berufsfremden besetzten Aufsichtsinstanz, wie sie in der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie vorgesehen ist, abzulehnen. Mit der Umsetzung dieser Richtlinie soll der Selbstregulierung des Berufsstandes ein Ende gesetzt werden, welche zweifelsohne seitens der Marktteilnehmer skeptisch betrachtet wird. Dennoch würden insbesondere durch die Übertragung der Überwachung der Annahme von Berufsgrundsätzen, Standards für interne Qualitätskontrollen von Prüfungsgesellschaften sowie von Prüfungsgrundsätzen der Selbstregulator – nämlich das IWP und die KWT – empfindlich in ihren Kompetenzen beschnitten werden. Der Umfang der dieser öffentlichen Aufsichtsinstanz zugedachten Rechte schießt bei weitem über das beabsichtigte Ziel hinaus und hätte eine massive Überregulierung des Berufsstandes zur Folge. Obwohl einzugestehen ist, dass das Vertrauen der Öffentlichkeit in ein mit Berufsfremden besetztes Überwachungsgremium wohl höher sein wird als dies bei möglicherweise als befangen wahrgenommenen Berufsangehörigen der Fall sein würde, scheint der Nachteil des mangelnden Berufsver-

ständnisses der Gremiumsmitglieder zu überwiegen, da der Sachverstand, wie ihn nur Berufsangehörige haben können, für eine effiziente und verlässliche Überwachung unerlässlich ist. Dies gilt insbesondere hinsichtlich der Überwachung der Annahme von Standards und Berufsgrundsätzen.

29. Der *Code of Ethics* stellt klar, dass es ein wesentliches Charakteristika des Berufsstandes des Wirtschaftsprüfers ist, im öffentlichen Interesse tätig zu sein, woraus sich hohe Anforderungen an die Objektivität und Integrität der Berufsangehörigen ableiten. Der *Code* nennt als vorrangige Ziele des Berufsstandes das Arbeiten auf höchstem professionellem Niveau, das Erlangen einer bestmöglichen prüferischen Leistung sowie das Erfüllen des öffentlichen Interesses. Um diese Ziele zu erreichen gibt der *Code* unter anderem Regeln zur Integrität und Objektivität, Lösung von Konflikten, beruflichen Kompetenz, Unabhängigkeit etc. vor. Eine Gegenüberstellung des *Codes* mit nationalen Normen hat gezeigt, dass der österreichische Gesetzgeber vereinzelt noch Handlungsbedarf hinsichtlich der internationalen Vorgaben zu den Berufsgrundsätzen hat.

30. Neben nationalen handelsrechtlichen, berufsrechtlichen und berufsständischen Regelungen sind bei der ordnungsgemäßen Durchführung von Abschlussprüfungen auch die *International Standards on Auditing* (ISA) zu beachten. Etwas schwierig gestaltet sich noch die rechtliche Einordnung der ISA bei der Anwendung auf österreichische Jahresabschlussprüfungen. Grundsätzlich verpflichtet die Satzung der IFAC ihre Mitgliedsorganisationen, so auch die KWT und das IWP, deren Mitglieder über die von der IFAC erarbeiteten Verlautbarungen zu informieren und darauf hinzuwirken, dass diese Verlautbarungen in nationale Vorschriften und Grundsätze transformiert werden. Gesetzesqualität haben die ISA aber erst, wenn sie in nationale Gesetze implementiert werden. Der Verweis auf die ISA in den Fachgutachten der KWT hat jedoch nicht Gesetzesqualität, sondern stellt lediglich eine berufsständische Vorschrift im Rahmen der

Berufsauffassung dar. Zukünftig sollen die ISA jedoch gemäß Art. 26 Abs. 2 der EU-Abschlussprüfer-Richtlinie in nationales Recht übernommen werden und zwingend einzuhalten sein und somit die nationalen Prüfungsgrundsätze weitestgehend ersetzen. In Österreich wird dies voraussichtlich 2009 der Fall sein. Für österreichische Wirtschaftsprüfer stellt sich daher bis 2009 die Frage nach normativen und berufsständischen Grundlagen für die Bestimmungen nach ISA. Die Untersuchung des Fortschritts des Transformationsprozesses der ISA in nationale Vorschriften und Grundsätze hat gezeigt, dass ihre wesentlichen Aussagen vor allem im neuen Fachgutachten KFS PG1 Berücksichtigung gefunden haben.

31. Seit 1. Oktober 2002 verfügt Österreich über einen als sog. *Soft Law* ausgestalteten *Coporate Governace Kodex* (ÖCGK), welcher einen weiteren Beitrag für die Qualitätssicherung der Wirtschaftsprüfung darstellt. Dieser „Knigge für Unternehmen“ enthält Wohlverhaltensregeln in Gestalt eines Ordnungsrahmens, der international übliche Standards für gute Unternehmensleitung und Unternehmensüberwachung festschreibt. Sinn und Zweck eines *Corporate Governance Kodex* ganz allgemein ist es, das Vertrauen der Aktionäre einerseits sowie jenes potentieller Investoren andererseits zu gewinnen bzw. wiederherzustellen. Einer der Adressaten des ÖCGK ist der Abschlussprüfer. Die Rolle des Abschlussprüfers ist ein wichtiger Baustein des Gesamtgefüges der *Corporate Governance*. Aus diesem Grund soll durch den ÖCGK unter anderem auch die Effektivität der Überwachung durch den Abschlussprüfer erhöht werden. Um das zu erreichen enthält der ÖCGK unter anderem Vorschriften über die Anwendung international anerkannter Prüfungsgrundsätze zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, zur Behandlung des Auftretens möglicher Ausschluss- oder Befangenheitsgründe, zur Verpflichtung des Abschlussprüfers zur Abgabe einer Unabhängigkeitserklärung, zur Verpflichtung des Prüfungsausschusses zur Einholung einer Unabhängigkeitserklärung, zur

Verpflichtung zur Verfassung eines Management Letters sowie über die Prüfung der Funktionsfähigkeit des Risikomanagements.

Literaturverzeichnis

Adler H./Düring W./Schmaltz K., in: Forster K.:Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen - Kommentar zum UGB, AktG, GmbHG, PublG nach den Vorschriften des Bilanzrichtlinien-Gesetzes, Poeschel Verlag, Stuttgart 1992.

AFRAC: Entwurf einer Stellungnahme – Vereinbare und unvereinbare Rechts- und Steuerberatungsleistungen gem. § 271 bzw. 271a HGB, Februar 2006.

Altenburger, O.: Reformbedarf bei der Abschlussprüfung – Umstrittene Rückstellungen, Linde Verlag, Wien 2005.

Aslan, M.: Haftungsgrenzen bei Abschlussprüfungen, IWP, Wien 2006.

Ballwieser, W.: Enron und die Folgen für die Jahresabschlussprüfung, in: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2003, Linde Verlag, Wien 2003.

Berger A.: Beck`scher Bilanz-Kommentar: Handels- und Steuerrecht, Beck, München 2003.

Bertl, R.: Handbuch für Wirtschaftstreuhänder : Die Praxis des Steuerberaters, Buchprüfers und Wirtschaftsprüfers, Orac Verlag, Wien1989.

Bertl, R.: Corporate Governance und Jahresabschlussprüfung, in: Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 2003, Wien 2003.

Bertl, R.: Der Beruf des Wirtschaftstreuhänders in der Praxis, Orac Verlag, Wien 1997.

Bertl, R.: Qualitätssicherung im Wirtschaftstreuhandbetrieb, in: Der Beruf des Wirtschaftstreuhänders in der Praxis, Orac Verlag, Wien 1997.

Bertl, R./Fraberger, F.: Rechtsfolgen der Prüfung des Jahresabschlusses durch ausgeschlossene Prüfer, RWZ 2001.

Bertl, R./Djanani, C./Eberhartinger E./Kofler, H./Tumpel, M.: Handbuch der österreichischen Steuerlehre, Band I, Orac Verlag, Wien 2006.

Bertl R./Mayer L.: Maßnahmen zur Verbesserung der Qualität der Jahresabschlussprüfung, RWZ, 2001.

Bertl, R./Mandl, D.: Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz: Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung, Orac Verlag, Wien 2006.

Bertl, R./Reiter, R.: Die neuen Unabhängigkeitsbestimmungen für die Jahresabschlussprüfung, in: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2006, Linde Verlag, Wien 2006.

Birkner, A./Löffler, M.: Corporate Governance in Österreich, Verlag Österreich, Wien 2004.

Brogyanyi, A./Nowotny, C./Gelter, M.: Corporate Governance und die Stellung des Wirtschaftsprüfers, in: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2001, Linde Verlag, Wien 2001.

Bischof, S.: Anhangangaben zu den Honoraren für Leistungen des Abschlussprüfers, WPg, 2006.

Büchele, M.: Risikomanagement des Vorstands als Zeichen „guter“ Corporate Governance, Der Gesellschafter, 2003.

Buchner , R.: Wirtschaftliches Prüfungswesen, Vahlen Verlag, München 1997.

Chini L./Reiter R./Reiter R.: Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz, Linde Verlag, Wien 2005.

Demme, N.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nach deutschem, US-amerikanischen und internationalem Recht, Nomos Verlag, Baden-Baden 2003

Dietz, M./Schmidt, S.: Internationale Harmonisierung der Anforderungen an die Abschlussprüfung auf Grundlage der Verlautbarungen der IFAC, WPg, 2001.

Djanani, C./Zatura-Rieser: Rechnungslegungsreform: Der Lagebericht – Probleme der Erstellung und Prüfung, RWZ 1992.

Doralt, W.: Haftung der Abschlussprüfer, Orac Verlag, Wien 2005.

Dorda, C./Aigner, A.: Wesentliche Neuerungen des geplanten GesRÄG 2005, ecolex 2005.

Eberhatinger, M.: Der österreichische Corporate Governace Kodex, in: Haller, A.: Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance in Österreich, Linde Verlag, Wien 2005.

Egger, A./Samer, H./Bertl, R.: Der Jahresabschluss nach dem Handelsgesetzbuch, Band 1, Der Einzelabschluss, Erstellung und Analyse, Linde Verlag, Wien 2005.

Egger, W.: Kammer der Wirtschaftstreuhänder – eine Notwendigkeit?, Der Wirtschaftstreuhänder, 01/2005.

Europäische Kommission (2002): Empfehlung der Kommission zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien, Hrsg.: Europäische Union, 2002, http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/site/de/oj/2002/l_191/l_191120020719de00220057.pdf (Abfragedatum: 02.10.2006).

Europäische Kommission (2003): Mitteilung der Kommission an den Rat und das Europäische Parlament: Stärkung der Abschlussprüfung in der EU, Hrsg.: Europäische Union, 2003, http://www.europa.eu.int/eur-lex/de/com/cnc/2003/com2003_0286de01.pdf (Abfragedatum: 19.09.2006).

Europäische Kommission (2004): Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über die Prüfung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses und zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, Hrsg.: Europäische Union, 2004, http://www.europa.eu.int/eurlex/lex/LexUriServ/site/de/com/2004/com2004_0177de01.pdf (Abfragedatum: 19.09.2006).

Fasching, H .: Kommentar zu den Zivilprozessgesetzen, Band 1, 2. Auflage, Manz Verlag, Wien 2000.

Förschle, G./Schmidt, S. in: Berger A.: Beck`scher Bilanz-Kommentar: Handels- und Steuerrecht, Beck, München 2003.

Forster, K.: Abschlussprüfung nach dem Regierungsentwurf des KonTraG, WPg 1998.

Fröhlich, C.: GAO: Required Study on the Pontential Effects of Mandatory Audit Firm Rotation – Studie zur externen Prüferrotation, RWZ 2004.

Fuchs, K./ Hirschböck, G./Mechtler, B.: Audit Update 2005 – Die wichtigsten Neuerungen im Bereich der Prüfungsnormen, in: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2003, Linde Verlag, Wien 2006.

Geirhofer, S.: Der Merkt für Abschlussprüfungen in Österreich – Eine empirische Strukturanalyse, Linde Verlag, Wien 2005.

Gelter, M.: EU-Abschlussprüfer-Richtlinie: Perspektiven und Umsetzung, in: Gruber, M./Harrer, F.: Aktuelle Probleme der Abschlussprüfung, Manz Verlag, Wien 2006.

Gelter, M.: Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung, Manz Verlag, Wien 2005.

Gelter, M.: Unabhängigkeit, Prüferbestellung und Audit Committee: Ein Vergleich zwischen Österreich und den USA, RWZ 2004.

Gelter, M.: Die ökonomische Diskussion um die Prüferrotation, RWZ 2001.

Gelter, M.: BHI-Pleite: Haftung des Abschlussprüfers, RdW 2001,

Gelter, M.: Zur ökonomischen Analyse der begrenzten Haftung des Abschlussprüfers, WPg 2005.

Göth, P.: Der Weg zum Wirtschaftstreuhänder, Manz Verlag, Wien 2001.

Gröhs, B./Bramerdorfer, N.: „Vertrauen in die Abschlussprüfung“: Was kann der Gesetzgeber dazu beitragen?, ecolex 2004, Script 28.

Gross, G./Möller, M.: Auf dem Weg zu einem problemorientierten Prüfungsbericht, WPg 2004.

Gruber, J.: Zur Haftung des Abschlussprüfers, Aufsichtsrat aktuell 2006, Nr.5.

Gruber, M./Harrer, F.: Aktuelle Probleme der Abschlussprüfung, Manz Verlag, Wien 2006.

Grünberger, D.: Internationale und europäische Accounting- und Auditing-Gremien, RWZ 2006.

Grünberger , H.: Grundzüge der Wirtschaftsprüfung – Eine Einführung in internationale Rechnungsprüfungsstandards, Linde Verlag, Wien 2004.

Haessler, H.R./Gampe, I.: Corporate Governace – Unternehmensverfassung, Spitzenorganisation, Überwachungsarchitektur, Linde Verlag, Wien 2002.

Haller, A.: Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance in Österreich, Linde Verlag, Wien 2005.

Haller, A./Reitbauer, S.: Obligatorische externe Rotation – ein gewagter Weg zur Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, RWZ 2003.

Hassler, R./ Prachner, G./ Mechtler, B.: Die Abschlussprüfung österreichischer Gesellschaften nach ISA, in: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2003, Linde Verlag, Wien 2003.

Hausmaninger, C./Kletter, M./Burger, E.: Der österreichische Corporate Governance Kodex, Manz Verlag, Wien 2003.

Hilber, K.: ABC der Jahresabschlussprüfung, Linde Verlag, Wien 1998.

Hirschböck, G.: Zur Bedeutung und Anwendung der ISA für eine Jahresabschlussprüfung nach UGB, RWZ 2005.

Hofmann, R.: Prüfungshandbuch, Praxisorientierter Leitfaden einer umfassenden unternehmerischen Überwachungs- und Revisionskonzeption, ESV, Berlin 2002.

Hunt, J./Kandler, E./Milla, A./Gampe, I.: Risikomanagement, Corporate Governance und Jahresabschlussprüfung, in: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2004, Linde Verlag, Wien 2003.

IFAC: Code of Ethics for Professional Accountants, 2001.

IFAC: Handbook, New York 1993.

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW): Abschlussprüfung nach International Standards on Auditing (ISA), IDW-Verlag, Düsseldorf 1998.

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW): Wirtschaftsprüfer-Handbuch 2002: Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung, IDW-Verlag, Düsseldorf 2002.

Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland (IDW): Wirtschaftsprüfer-Handbuch 2006: Handbuch für Rechnungslegung, Prüfung und Beratung, IDW-Verlag, Düsseldorf 2006

IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1998, Linde Verlag, Wien 1998.

IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 1999, Linde Verlag, Wien 1999.

IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2000, Linde Verlag, Wien 2000.

IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2001, Linde Verlag, Wien 2001..

IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2002, Linde Verlag, Wien 2002.

IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2003, Linde Verlag, Wien 2003.

IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2004, Linde Verlag, Wien 2004.

IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2005, Linde Verlag, Wien 2005.

IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2006, Linde Verlag, Wien 2006.

IWP: *„Österreichischer Arbeitskreis für Corporate Governance":* Entwurf eines Codes of Corporate Governance für Österreich.

IWP: Mission Statement, http://www.iwp.or.at/institut/mission_statement.htm, (Abfragedatum: 19.11.2006).

IWP: Richtlinie zur Externen Qualitätsüberwachung von Wirtschaftsprüfern und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Fassung 1999.

IWP: Richtlinie des zur Durchführung der Externen Qualitätsüberwachung, Fassung 2006.

Karollus, M.: Die Haftungshöchstgrenze bei der Dritthaftung das Abschlussprüfers de lege late und de lege ferenda, RdW 2006.

Kastner, W.: Zum Entwurf des neuen Aktiengesetzes, in: Juristische Blätter 1956.

Klein, K./Tielmann, S.: Die Modernisierung der Abschlussprüferrichtlinie – Vorschlag der EU-Kommission zur Überarbeitung der 8. EU-Richtlinie, WPg 2004.

Kofler, H./ Nadvornik, W./ Pernsteiner, H.: Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen in Österreich, Linde Verlag, Wien 1996.

Koziol, H./Doralt, W.: Abschlussprüfer, Haftung und Versicherung, Springer Verlag, Wien 2004.

Koziol, H./Welser, R.: Bürgerliches Recht, Band II, Manz Verlag, Wien 2000.

Krause, P./Albeseder, W./Herneth, R./Fraberger, F.: Unvereinbarkeit im Zusammenhang mit Abschlussprüfungen, in: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2001, Linde Verlag, Wien 2001.

Kroiss, T./Nowotny, C./Gampe, I.: Corporate Governance – Regelungsstand und jüngste Entwicklung, in: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2003, Linde Verlag, Wien 2003.

Lang, M./ Schuch, J./Staringer, C.: Soft Law in der Praxis, Linde Verlag, Wien 2005.

Lechner, E.: Der Zugang zum Beruf des Wirtschaftstreuhänders, in: Handbuch für Wirtschaftstreuhänder, Orac Verlag, Wien 1989.

Leifer, F.: Das Berufsrecht der Wirtschaftstreuhänder, Wien 1957.

Liebscher, C.: Der Abschlussprüfer – Aufgaben und Haftung, Manz Verlag, Wien 1998.

Lukas, W./Zetter, P.: Das Rechnungslegungsgesetz, Manz Verlag, Wien 2001.

Mandl, G./ Kleiner, F..: Berufsgrundsätze der Wirtschaftstreuhänder, in: Handbuch für Wirtschaftstreuhänder, Orac Verlag, Wien 1989.

Marx, S.: Unabhängige Abschlußprüfung und Beratung : Grenzen des Full-Service-Konzepts moderner Wirtschaftsprüfungsgesellschaften nach deutschem, europäischem und US-amerikanischem Recht, Nomos Verlag, Baden-Baden 2002.

Marten, K./Köhler, A.: Vertrauen durch öffentliche Aufsicht – Die Abschlussprüferaufsichtskommission als Kernelement der WPO-Novellierung, WPg 2005.

Marten, K./Quick, R./Ruhnke, K.: Wirtschaftsprüfung - Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen, Schäffer – Poeschl Verlag, Stuttgart 2003.

Marten, K./Quick, R./Ruhnke, K.: Lexikon der Wirtschaftsprüfung, Schaeffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2006.

Maukner, H./ Wagner, M./ Gelter, M.: Auswirkungen des Finanzmarktaufsichtsgesetzes und des neuen International Standard on Auditing (ISA) 240 („Fraud and Error“) auf die Prüfung, in IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2002.

Menzies, C.: Sarbanes Oxley Act, Professionelles Management interner Kontrollen, Schäffer Poeschel, Frankfurt 2004.

Milla, A./Sterl, R./Gedlicka, W.: Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Reformbedarf und Lösungsansätze, in: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2003, Linde Verlag, Wien 2003.

Mirtl, G.: Die Prüfung des Lageberichtes (Konzernlageberichtes) in: Novotny, C./Mayer L./Hassler, P.: Rechnunslegung , Prüfung und Beratung, Orac Verlag, Wien 1996.

Mittermair, K.: Internes Kontrollsystem im Rahmen der Abschlussprüfung und der beratenden Tätigkeiten, in: Kofler, H./ Nadvornik, W./ Pernsteiner, H.: Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen in Österreich, Linde Verlag, Wien 1996.

Moxter, A.: Zur Abgrenzung von unzulässiger Mitwirkung und gebotener Einwirkung des Abschlussprüfers bei der Abschlusserstellung, in: BB 1996.

Nagy, G./ Reimoser, G./ Heiter, A.: Die Prüfung interner Kontrollen u.a. beim Einsatz von Informationstechnologie, in IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2005.

Nedwed, R.: Die Haftung des gesetzlichen Abschlussprüfers gegenüber Dritten, Salzburg 2003.

Neugerbauer, W.: ABC der gesetzlichen Pflichtprüfung, Linde Verlag, Wien 2000.

Nowotny, C.: Haftung des Wirtschaftstreuhänders für Quasi-Testate, RdW 1990.

Nowotny, C.: Kein Honoraranspruch des befangenen Abschlussprüfers, RdW 1992.

Nowotny, C.: Zum Verhältnis Steuerberatung und Abschlussprüfung, RdW 1996.

Nowotny, C.: Steuerberatung und Abschlussprüfer – unvereinbar?, RWZ 1998.

Nowotny, C./Gelter, M.: Die Prüferrotation nach dem FMAG, RWZ 2001.

Nowotny, C./Mayer L./Hassler, P.: Rechnunslegung , Prüfung und Beratung, Orac Verlag, Wien 1996.

Peemöller, V./Hoffmann S.: Bilanzskandale – Delikte und Gegenmaßnahmen, ESV Verlag, Berlin 2005.

Penne, G./ Schwed, F./ Janssen, S.: Bilanzprüfung – Ausweis, Bilanzierung, Bewertung und Prüfung der Bilanzpositionen, Schäffer Poeschel, Stuttgart 2000.

Pfitzer, N./Oser, P./Orth, C.: Reform des Aktien-, Bilanz- und Aufsichtsrechts, Schäffer Poeschel, Frankfurt 2005.

Prachner, G.: Wirtschaftsprüfer: Neue Regelungen zur Unabhängigkeit und Haftung? in: Haller, A.: Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance in Österreich, Linde Verlag, Wien 2005.

Prachner, G.: ISA, Vortragsunterlage, Akademie der Wirtschaftstreuhänder , 7. September 2005.

Prachner, D./Prachner, G./Schmatzer, H.: Accounting and Auditing in the U.S. and Austria, Manz Verlag, Wien 1991.

Quick, R.: Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Spiegel der Wissenschaft in: Haller, A.: Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance in Österreich, Linde Verlag, Wien 2005.

Reimoser, G./Jordan, P./Griessner, A.: Praxisorientierte Anleitung zur Prüfung der IT kleiner und mittelgroßer Unternehmen, in IWP: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2006.

Reiter, R.: Die Redepflicht des Abschlussprüfers, RWZ 2006.

Reiter, R./Haase, P./Benesch, G.: Das neue Qualitätssicherungsgesetz, in: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2006, Linde Verlag, Wien 2006.

Richter, M.: Abschlussprüfungen als Vertrauensgüter – Konsequenzen für die Regulierung des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer, in: Altenburger, O.: Reformbedarf bei der Abschlussprüfung – Umstrittene Rückstellungen, Linde Verlag, Wien 2005.

Richter, M.: Zugang zu Wirtschaftsprüferberuf und Prüfungsqualität, in: Schneider, D.: Kritisches zu Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung, Duncker und Humblot, Berlin 2005.

Röhricht, V.: Beratung und Abschlussprüfung, WPg 1998.

Rückle, D.: Zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in: Altenburger, O.: Reformbedarf bei der Abschlussprüfung – Umstrittene Rückstellungen, Linde Verlag, Wien 2005.

Schattauer, J.: Die Abschlussprüfung aus der Sicht des geprüften Unternehmens, in: Gruber, M./Harrer, F.: Aktuelle Probleme der Abschlussprüfung, Manz Verlag, Wien 2006.

Schneider, D.: Kritisches zu Rechnungslegung und Unternehmensbesteuerung, Duncker und Humblot, Berlin 2005.

Schneider, P.: Handbuch des Berufsrechtes, Manz Verlag, Wien 1994.

SEC: Release Nr. 33-7919, http://www.sec.gov/rules/final/33-7919.htm (Abfragedatum: 11.03.2006).

Seicht, G.: Jahrbuch für Controlling und Rechnungswesen 2003, Wien 2003.

Steckel, R.: Internationale Prüfungsstandards: Eine Einführung, Orac Verlag, Wien 2004.

Stefani, U.: Abschlussprüfung, Unabhängigkeit und strategische Interdependenzen – eine ökonomische Analyse institutioneller Reformen zur Steigerung der Prüfungsqualität, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2002.

Straube, M.: UGB-Kommentar, 2. Band: Rechnungslegung, 2. Auflage, Manz Verlag, Wien 2000.

Strenger, C.: Wie können sich Aufsichtsrat und Abschlussprüfer noch besser ergänzen?, WPg 2001, Sonderheft.

Temmel, C./Lang, A.: Corporate Governance und die Auswirkungen für die Berater von Aktiengesellschaften, SWK 2003.

Van Hulle, K./Lanfermann, G.: Europäische Entwicklungen zur Abschlussprüfung, WPg, Sonderheft 2003.

Vodrazka, K.: Handbuch Bilanz und Abschlussprüfung, 1. Auflage, Linde Verlag, Wien 1983.

Vökl, C.: Braucht Österreich eine gesetzliche Anerkennung des Corporate Governance Kodex?, Gesellschafts- und Steuerrecht aktuell 2004.

Walter, R.: Soft Law aus rechtheoretischer und verfassungsrechtlicher Sicht, in: Lang, M./ Schuch, J./Staringer, C.: Soft Law in der Praxis, Linde Verlag, Wien 2005.

Weber, M.: Die Bedeutung der „Wesentlichkeit im Rahmen von Jahresabschlussprüfungen, RWZ 1999.

Werder, A.: German code of corporate governance (GCCG): Konzeption, Inhalt und Anwendung von Standards der Unternehmensführung, Poeschel Verlag, Stuttgart 2001.

Wiedermann, K.: Die Haftung des Aufsichtsrats bei unangemessenen Prüfungshonoraren, RdW 2004.

Wirtschaftsprüferkammer (WPK): International Standards on Auditing, autorisierte Übersetzung der Verlautbarungen der IFAC, Internationale Prüfungsgrundsätze, Schäffer-Poeschel, Stuttgart 1999.

Wirtschaftsprüferkammer (WPK): Verlautbarung des Vorstandes der Wirtschaftsprüferkammer zur Abgrenzung von Prüfung und Erstellung (§ 319 Abs. 2 Nr. 5 dHGB), in: DB, 1996.