

Magisterarbeit

Titel der Magisterarbeit

Interne Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung –

Ein Vergleich internationaler und nationaler Rechtsnormen

Verfasserin

Stefanie Datzreiter

angestrebter akademischer Grad

Magistra der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften

(Mag. rer.soc.oec.)

Wien, im November 07

Matrikel-Nummer: 0105728

Studienkennzahl (lt. Studienblatt): A-157

Betreuer: Dr. Christian Grüner

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	8
1.1	Ausgangssituation	8
1.2	Begriffsdefinition	8
1.3	Problemstellung und Gang der Untersuchung	11
2	Die Abschlussprüferrichtlinie und ihre Maßnahmen zur Qualitätssicherung	13
2.1	Einleitung	13
2.2	Zulassung, kontinuierliche Fortbildung und gegenseitige Anerkennung	16
2.3	Registrierung	17
2.4	Besondere Bestimmungen für die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse	17
2.5	Transparenzbericht	18
2.6	Behandlung von Wirtschaftsprüfern und Prüfungsgesellschaften aus Drittländern	18
2.7	Sonstige Bestimmungen	19
3	Verfahren zur Bestellung des Wirtschaftsprüfers in der EU und in den USA	20
3.1	Verfahren zur Bestellung des Wirtschaftsprüfers und die Rolle des Audit Committees nach der Abschlussprüferrichtlinie	20
3.2	Verfahren zur Bestellung des Wirtschaftsprüfers in Österreich	21
3.3	Verfahren zur Bestellung des Wirtschaftsprüfers und die Rolle des Audit Committees in den USA	24
3.4	Verfahren zur Bestellung des Wirtschaftsprüfers im internationalen Vergleich	26
4	Regelungen zur Unabhängigkeit auf internationaler Ebene, in Österreich und den USA	30
4.1	Regelungen zur Unabhängigkeit auf internationaler Ebene	30
4.1.1	Einleitung	30
4.1.2	Grundlegende Prinzipien	31
4.1.3	Berufliche Kompetenz	32
4.1.4	Unabhängigkeitsgefährdende Sachverhalte	34
4.1.4.1	Finanzielle Beteiligungen	35
4.1.4.2	Enge Beziehungen zum Mandanten	35
4.1.4.3	Langjährige Beziehungen der leitenden Mitarbeiter zum Mandanten	36
4.1.4.4	Erbringung sonstiger Dienstleistungen	37
4.1.4.5	Honorare und deren Gestaltung	38
4.2	Regelungen zur Unabhängigkeit in Österreich	40
4.2.1	Einleitung	40
4.2.2	Grundlegende Prinzipien	41
4.2.3	Berufliche Kompetenz	42

4.2.4	Unabhängigkeitsgefährdende Sachverhalte.....	44
4.2.4.1	Finanzielle Beteiligungen	44
4.2.4.2	Enge Beziehungen zum Mandanten	45
4.2.4.3	Langjährige Beziehungen der leitenden Mitarbeiter zum Mandanten	46
4.2.4.4	Erbringung sonstiger Dienstleistungen	46
4.2.4.5	Honorare und deren Gestaltung	47
4.3	Regelungen zur Unabhängigkeit in den USA	48
4.3.1	Einleitung.....	48
4.3.2	Grundlegende Prinzipien	49
4.3.3	Berufliche Kompetenz.....	49
4.3.3.1	Allgemein	49
4.3.3.2	Exkurs: Reformbestrebungen zum Prüfungsexamen	49
4.3.4	Unabhängigkeitsgefährdende Sachverhalte.....	50
4.3.4.1	Finanzielle Beteiligungen	50
4.3.4.2	Enge Beziehungen zum Mandanten	52
4.3.4.3	Langjährige Beziehungen der leitenden Mitarbeiter zum Mandanten	52
4.3.5	Erbringung sonstiger Dienstleistungen	53
4.3.5.1	Honorare und deren Gestaltung	56
4.4	Vergleich der Unabhängigkeitsregelungen in Österreich, in den USA und auf internationaler Ebene	57
4.4.1	Allgemeines	57
4.4.2	Berufliche Kompetenz.....	59
4.4.3	Finanzielle Beteiligungen	60
4.4.4	Enge geschäftliche bzw. persönliche Beziehungen	62
4.4.5	Langjährige Beziehungen der leitenden Mitarbeiter zum Mandanten	62
4.4.6	Erbringung sonstiger Dienstleistungen	63
4.4.7	Honorare und deren Gestaltung	66
5	Berufsorganisationen auf österreichischer und internationaler Ebene, das Verfassen von Prüfungsgrundsätzen durch diese sowie der Anwendung von Prüfungsgrundsätzen durch deren Mitglieder	68
5.1	Einleitung	68
5.2	Österreichische Berufsorganisationen	69
5.3	International Federation of Accountants	70
5.4	Anwendung der ISA in der EU	73
5.5	Verhältnis von österreichischen zu internationalen Prüfungsgrundsätzen	75
5.6	Qualitätssicherung nach ISA 220 (revised) sowie nach österreichischen Vorschriften	77
5.6.1	Einleitung.....	77
5.6.2	ISA 220 (revised).....	78
5.6.2.1	Einleitung.....	78
5.6.2.2	Elemente eines Quality Control Systems nach ISA 220 (revised).....	79
5.6.3	Österreichische Prüfungsgrundsätze	82
5.6.3.1	Einleitung.....	82
5.6.3.2	Qualitätssicherungsmaßnahmen.....	82
5.6.4	Interne Qualitätskontrolle nach internationalen und österreichischen Prüfungsgrundsätzen	88
5.6.5	Vergleich der internationalen und der österreichischen Prüfungsgrundsätze ..	91
6	Ausblick und Zusammenfassung	92

7	Anhang	94
7.1	Literaturverzeichnis	94
7.1.1	Monographien	94
7.1.2	Beiträge in Zeitschriften und Zeitungen	95
7.1.3	Beiträge in Sammelwerken	97
7.1.4	Kommentare	97
7.1.5	Rechtsquellen der Europäischen Union	98
7.1.6	US-amerikanische Rechtsquellen	99
7.1.7	Österreichische Rechtsquellen	99
7.1.8	Quellen der International Federation of Accountants	101
7.1.9	OGH-Urteile	101
7.2	Abstract	102
7.3	Curriculum Vitae	105

Abkürzungsverzeichnis:

AIR	American Institutes for Research
A-QSG	Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz
AktG	Aktiengesetz
BOE	Board of Examiners
BWG	Bankwesengesetz
bzw.	beziehungsweise
CAG	Consultative Advisory Group
CG	Corporate Governance
COTF	Content Oversight Task Force
CPA	Certified Public Accountant
EG	Europäische Gemeinschaft
EU	Europäische Union
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
GesRÄG	Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
h. A.	herrschende Ansicht
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAPS	International Audit Practice Statements
IAS	International Accounting Standards
IFAC	International Federation of Accountants
IKS	Internes Kontrollsystem
IOSCO	International Organization of Securities Commissions
IRÄG	Insolvenzrechtsänderungsgesetz
ISA	International Standards on Auditing
IT	Informationstechnologie
JN	Jurisdiktionsnorm
KWT	Kammer der Wirtschaftstreuhänder
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PKG	Pensionskassengesetz
RLG	Rechnungslegungsgesetz
ReLÄG	Rechnungslegungsänderungsgesetz

SEC	Securities and Exchange Commission
Sec.	Section
SOA	Sarbanes Oxley Act
SPE	Special Purpose Entities
u.a.	unter anderem
UGB	Unternehmensgesetzbuch
US GAAS	United States Generally Accepted Auditing Standards
USA	United States of America
VAG	Versicherungsaufsichtsgesetz
WTBG	Wirtschaftstreuhandberufsgesetz

Abbildungsverzeichnis:

Abbildung 1: Eigene Darstellung	10
Abbildung 2: Überblick über sämtliche Verlautbarungen der EU	14
Abbildung 3: Erbringung von anderen Dienstleistungen (internationaler Vergleich)	64
Abbildung 4: Organisation der IFAC;	71
Abbildung 5:Quality-Control-System	78

1 Einleitung

1.1 Ausgangssituation

Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer ist sowohl hinsichtlich der fachlichen als auch der politischen Anforderungen mehr denn je großen Veränderungen ausgesetzt. Die Skandale wie etwa Enron, Worldcom, Flowtex oder Comroad sind Beispiele für Unternehmenskrisen bzw. Missmanagement und erhitzen die Gemüter der Investoren und anderer Interessensgruppen.¹ Die Kritik am Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, nämlich in seiner Funktion als Überwachungsorgan versagt zu haben, ist eine Konsequenz dieser spektakulären Unternehmensskandale. So wurden die Wirtschaftsprüfer, welche die Rolle der „externen Garanten der Rechnungslegung“ innehaben, oft als die Hauptschuldigen dieser Misere angesehen. Bezeichnungen wie etwa „der kurzsichtige Pfadfinder im Gestrüpp der Bilanzzahlen“ (Frankfurter Rundschau), „Wachhunde, die nicht gebellt haben“ (Frankfurter Allgemeine Zeitung) oder „Drum prüfe nicht mehr, wer sowieso nichts findet“ (Welt am Sonntag) waren einerseits Ausdruck enttäuschter Investoren und anderer Interessengruppen und andererseits das Ergebnis einer populistischen Kommunikationspolitik.²

Die Normengeber in den USA und in der Europäischen Union (EU) sahen sich durch die schwerwiegenden Verstöße gegen die Bilanzierungsregeln, die durch Wirtschaftsprüfer nicht oder erst verspätet aufgedeckt wurden, veranlasst, umfangreiche Regulierungsmaßnahmen zur Steigerung der Qualität der Prüfungsleistungen herbeizuführen.

1.2 Begriffsdefinition

Qualität ist in der Wirtschaftsprüfung von zentraler Bedeutung. Aus Sicht der betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre (Leffson)³ ruht Qualität auf drei Säulen:

- der Urteilsfähigkeit,
- der Urteilsfreiheit und

¹ Vgl. *Institut der Wirtschaftsprüfer* (2002), S. 9.

² Vgl. *Peemöller V. / Hofmann S.* (2005), S. 237f.

³ Vgl. *Leffson U.* (1988), S. 66ff.

- der sachgerechten Urteilsbildung.

Diese drei Qualitätstreiber gilt es in jeder Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zu organisieren. Amerikanische Wirtschaftsprüfer haben mit „People“, „Culture“ und „Processes“ ähnliche wichtige qualitätstreibende Elemente identifiziert. „People“ steht für Urteilsfähigkeit, wobei damit nicht nur die Fachkompetenz des Wirtschaftsprüfers gemeint ist, sondern auch analytisches Denkvermögen, Verantwortungsbewusstsein, Innovation und Kreativität. Unter dem Begriff „Culture“ versteht man die etwas erweiterte Sicht von Urteilsfreiheit, worunter auch die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers fällt. Es ist die Aufgabe der Unternehmensleitung, eine Qualitätskultur zu schaffen, welche die Qualität des Handels zum Ziel hat. So genannte „Processes“ sollen die beiden Qualitätstreiber unterstützen, z.B. durch Prozesse zur Sicherung der Unabhängigkeit, Aus- und Fortbildung zur Förderung der Urteilsfähigkeit bzw. Urteilsfreiheit.

Zusammenfassend kann man sagen, dass es gut ausgebildeter Prüfer bedarf, die eine qualitätsorientierte Unternehmenskultur leben und wirksame und wirtschaftliche Prozesse anwenden, welche die Unabhängigkeit sichern sowie Aus- und Fortbildung als Förderungen der Urteilsfähigkeit in den Mittelpunkt stellen.

Aus berufsrechtlicher Sicht wird Qualität dadurch gewährleistet, dass der Wirtschaftsprüfer und seine Mitarbeiter bei der Abwicklung von Aufträgen die Berufspflichten beachten. Dementsprechend wird Qualität nur dann erreicht, wenn in den Berufspflichten alle qualitätsbildenden Faktoren hinsichtlich Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit geregelt sind.⁴

Qualität aus Kundensicht wird dann wahrgenommen, wenn man ihre Erwartungen erfüllt oder besser noch übertrifft. Sie ist auch deshalb von herausragender Bedeutung, weil der Leistungsempfänger, der Prüfungsklient, nicht in der Lage ist, die Qualität der Prüfungsleistung zu kontrollieren. Vor diesem Hintergrund ist es unerlässlich, dass der Kunde auf die ordnungsgemäße Durchführung der Prüfung vertrauen kann. Es liegt somit in der Verfügungsmacht des Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer, dieses Vertrauen aufzubauen und im Sinne einer guten Klientenbeziehung zu erhalten. Dies kann einerseits durch ein entsprechendes berufswürdiges Verhalten und andererseits mittels der Durchführung der Abschlussprüfung auf entsprechend hohem Qualitätsniveau erreicht werden.

⁴ Vgl. *Pfitzer N.* (2006), S. 186f.

Die Erfüllung dieser Anforderungen ist nicht zuletzt aufgrund der gesamtwirtschaftlichen Verantwortung des Wirtschaftsprüfers von erheblicher Bedeutung. Die Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts soll eine Kontrollfunktion im Sinne der Aktionäre, Gläubiger und Öffentlichkeit erfüllen, die im Bestätigungsvermerk kulminiert.⁵

Durch eine qualitativ hochwertige Abschlussprüfung werden somit nicht nur die Werte für den Prüfungsklienten, sondern es werden gerade auch die Werte für jene Personen geschaffen, die für die Abschlussprüfung nicht bezahlen.

Diese Verantwortung kann durch ein möglichst hohes und standardisiertes Qualitätsniveau wahrgenommen werden. Die Standardisierung wird durch die Setzung entsprechender Maßnahmen zur Qualitätssicherung erreicht.

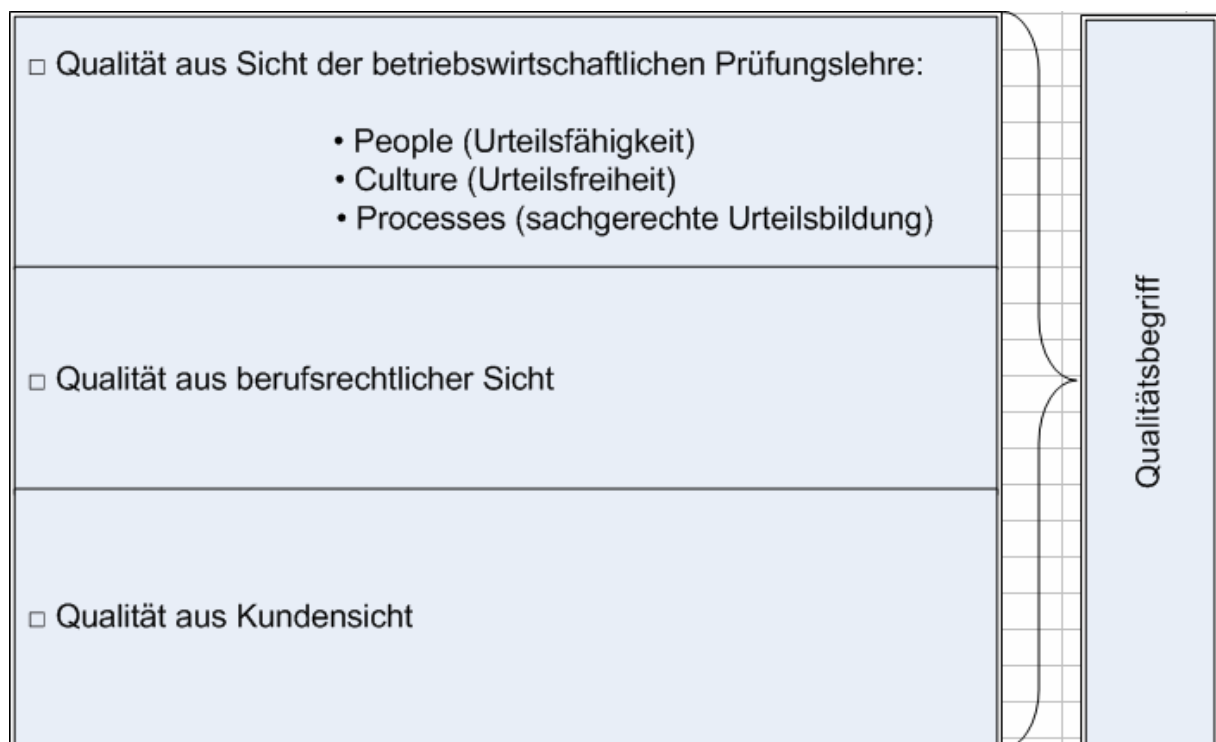


Abbildung 1: Eigene Darstellung

In den nun folgenden Ausführungen werden die Begriffe „Wirtschaftsprüfer“ und „Prüfungsgesellschaft“ bzw. „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ verwendet. Mit „Wirtschaftsprüfer“ ist immer die natürliche Person und mit

⁵ Vgl. Haberer T. (2003), S. 217.

„Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ ist das mit der Abschlussprüfung beauftragte Unternehmen gemeint.

1.3 Problemstellung und Gang der Untersuchung

Der Aufbau der Diplomarbeit orientiert sich an den drei Säulen, auf welchen Qualität aus Sicht der betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre (Leffson)⁶ ruht:

-) Urteilsfähigkeit („People“)
-) Urteilsfreiheit („Culture“)
-) sachgerechte Urteilsbildung („Processes“)

Hierbei werden folgende Sachverhalte untersucht:

1. Die Gestaltung des Verfahrens zur Bestellung des Wirtschaftsprüfers in einer Art und Weise, die der Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers dienlich ist (umfasst sachgerechte Urteilsbildung bzw. „Processes“),
2. Bestimmte gesetzliche Regelungen bzw. berufsständische Anforderungen an die Unabhängigkeit (umfasst Urteilsfreiheit bzw. „Culture“, aber auch Urteilsfähigkeit bzw. „People“) und
3. Bestimmte gesetzliche Anforderungen an die Durchführung einer Abschlussprüfung sowie an die Organisation einer Prüfungsgesellschaft (umfasst sachgerechte Urteilsbildung bzw. „Processes“).

Punkt (1) ist die Methode zur Vermeidung der Verzerrung des Prüfungsurteils durch die Bestellung des Wirtschaftsprüfers durch eine vom Management unabhängige Instanz. Dieser Punkt wird in Kapitel 3 abgehandelt.

Unter Punkt (2) versteht man die gesetzliche Verankerung eines Ausschlusskatalogs zur Vermeidung von beispielsweise finanziellen Beteiligungen des Wirtschaftsprüfers am Mandanten oder einer beruflichen Nahebeziehung, durch die der Wirtschaftsprüfer geneigt sein könnte, ausschließlich im Interesse des Klienten zu handeln. Unter Unabhängigkeit sollte

⁶ Leffson U. (1988), S. 66ff.

daher als Fehlen von Umständen und Sachverhalten verstanden werden, die dazu geeignet sind, die Urteilsbildung des Wirtschaftsprüfers auf eine jegliche Art und Weise zu beeinflussen. Man unterscheidet zwischen innerer Unabhängigkeit (*independence in mind*) und äußerer Unabhängigkeit (*independence in appearance*).⁷ Als innere Unabhängigkeit bezeichnet die innere Einstellung des Wirtschaftsprüfers, ohne geistige Bindung, unvoreingenommen tätig zu werden. Damit der Wirtschaftsprüfer seine Aufgabe, die Glaubwürdigkeit des Jahresabschlusses zu steigern, erfüllen kann, reicht es nicht aus, dass er tatsächlich unabhängig ist. Er muss auch zu Gunsten derjenigen, für die er seine Schutz- und Ordnungsfunktion ausübt, als unabhängig erscheinen. Damit ist die äußere Unabhängigkeit angesprochen, d.h. das Fehlen von rechtlichen wirtschaftlichen und faktischen Einwirkungsmöglichkeiten durch das zu prüfende Unternehmen oder Dritte.⁸

Unter Punkt (3) versteht man gesetzliche und berufsständische Normen zur Durchführung einer Abschlussprüfung, die ein hohes Qualitätsniveau sichern und die Jahresabschlüsse vergleichbar machen sollen.

Der Schwerpunkt dieser Diplomarbeit liegt auf qualitätssichernden bzw. qualitätsverbessernden Maßnahmen, die durch die nationalen und internationalen Berufsorganisationen getroffen wurden und durch Prüfungsgesellschaften angewendet werden. Ausführungen erfolgen im nationalen und internationalen Kontext, wobei die eben genannten Maßnahmen erläutert und miteinander verglichen werden. In diesem Sinne werden verwandte Themengebiete wie die externe Qualitätskontrolle und der damit verbundenen Peer Review nicht behandelt.

Diese Arbeit schließt mit einer Zusammenfassung der Ergebnisse und einem Ausblick auf offene Fragen.

⁷ Vgl. z.B. Knechel R.W. (2001), S. 48.

⁸ Vgl. Peemöller, V.H./Oberste-Padtberg, (2001), S. 1813.

2 Die Abschlussprüferrichtlinie und ihre Maßnahmen zur Qualitätssicherung

2.1 Einleitung

Als Reaktion auf geänderte Rahmenbedingungen und aufgrund sachlicher und politischer Dringlich- und Notwendigkeiten hat die europäische Kommission Mitte der 1990er Jahre in Bezug auf die Rechnungslegung eine neue, auf Konvergenz gerichtete Strategie der Normierung eingeschlagen, die im Juli 2002 zur Verabschiedung der IAS-Verordnung⁹ und Mitte 2003 zur Revision der 4.¹⁰ und 7. EG-Richtlinie¹¹, durch die sog. Modernisierungsrichtlinie¹² geführt hat.¹³

Innerhalb der letzten 20 Jahre kam es von Seiten der EU zu immer mehr Verlautbarungen betreffend der Abschlussprüfung und Rechnungslegung. Dies lässt darauf schließen, dass diese Thematik in der EU kontinuierlich an Bedeutung gewonnen hat.

⁹ Vgl. *Europäische Union* (2004a).

¹⁰ Vgl. *Europäische Union* (1978).

¹¹ Vgl. *Europäische Union* (1983).

¹² Vgl. *Europäische Union* (2003).

¹³ Haller A. / Geirhofer S. (2005), S. 10.

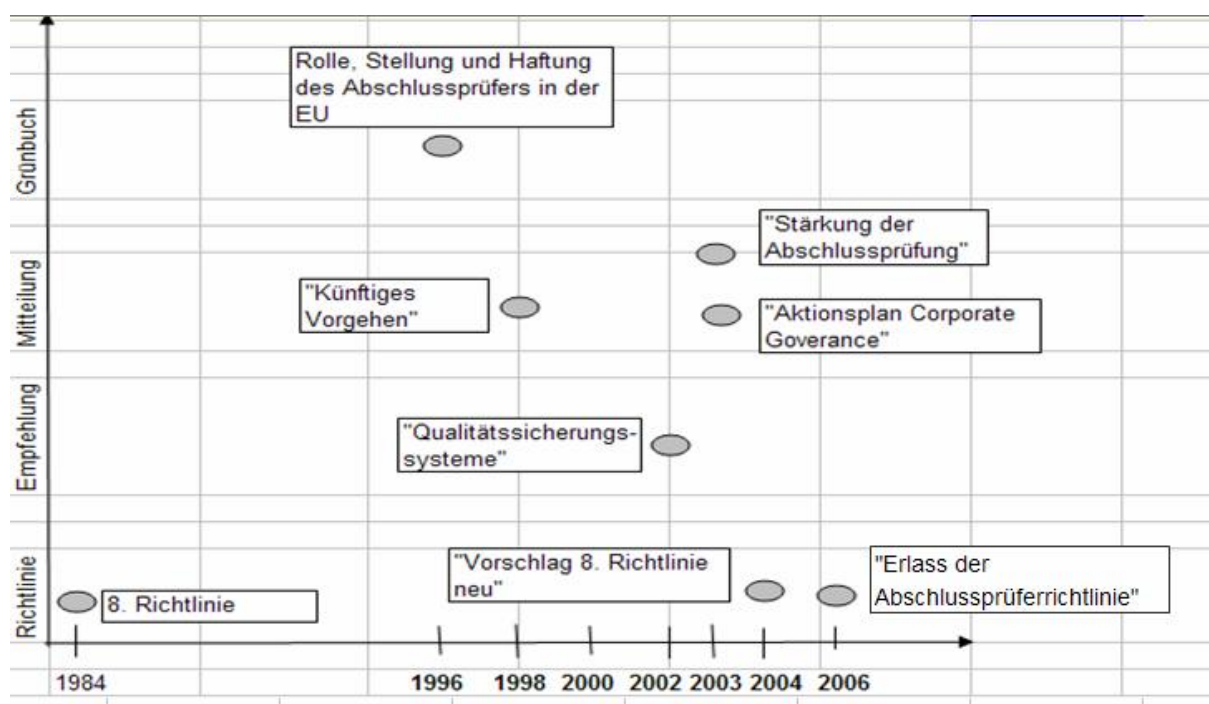


Abbildung 2: Überblick über sämtliche Verlautbarungen der EU betreffend der Wirtschaftsprüfung innerhalb der letzten 20 Jahre geben; Quelle: Haller A. / Geirhofer S. (2005)

Durch den Erlass der Abschlussprüferrichtlinie¹⁴ am 17.05.2006 legt die Kommission einen umfassenden rechtlichen Regelungsrahmen für die in der EU durchgeführte gesetzliche Abschlussprüfung vor.¹⁵ Der Entwurf zur Modernisierung der Abschlussprüferrichtlinie¹⁶ wurde von der Europäischen Kommission am 16.03.2004 veröffentlicht. Durch diese Richtlinie wurde ein umfassender europäischer Regelungsrahmen für die Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in der Europäischen Union geschaffen. Mit dieser Richtlinie wurden, ähnlich dem Sarbanes-Oxley-Act, erstmals Grundprinzipien für die Durchführung der Jahresabschlussprüfung in Europa festgelegt.¹⁷ Die Regulierung der Abschlussprüfung in der Europäischen Union blickt auf eine in den 60er-Jahren des 20. Jahrhunderts beginnende Tradition zurück. Wie auch aus Abbildung 1 hervorgeht, wurden Maßnahmen diesbezüglich getroffen und so unterlag der Stand der Wirtschaftsprüfer, anders als in den USA, keinen abrupten Änderungen wie etwa einem plötzlichen Wandel von einer vollständigen Selbstregulierung zu einer Überwachung durch eine vom Staat legitimierte berufsgruppenfremde Aufsicht.

¹⁴ Vgl. Europäische Union (2006).

¹⁵ Vgl. <http://www.8-eu-richtlinie.de/>, Zugriff: 24.08.2006.

¹⁶ Vgl. Europäische Union (2004a).

¹⁷ Vgl. <http://www.8-eu-richtlinie.de/>, Zugriff: 24.08.2006.

Dennoch werden die europäischen Ansätze zur Regulierung der Abschlussprüfung mit der neuen US-amerikanischen Gesetzgebung konfrontiert und durch diese beeinflusst. Dadurch wurden im Rahmen der Modernisierung der Gesetzgebung zur Abschlussprüfung gewisse Punkte noch überarbeitet bzw. rascher umgesetzt. Die in den USA getroffenen Maßnahmen zur Regulierung des Berufsstands können nicht ohne Berücksichtigung der unterschiedlichen Rahmenbedingungen in der Europäischen Union implementiert werden, da sie sich in wesentlichen Punkten von jenen der USA unterscheiden. Aus diesem Grund ist es auch zu überdenken, dem US-amerikanischen Beispiel blindlings zu folgen und die entsprechenden Regeln unkritisch zu übernehmen.¹⁸

Die neue Abschlussprüferrichtlinie löst die achte Richtlinie¹⁹ vollständig ab. Ihr Ziel ist es, einerseits den Zugang zum Beruf des Wirtschaftsprüfers europaweit anzugleichen und andererseits konkrete Maßnahmen zu setzen, wie etwa die Zulassung²⁰ und Registrierung²¹ von Wirtschaftsprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers innerhalb des Netzwerks, in dem er operiert,²² die Durchführung einer Jahresabschlussprüfung, insbesondere die anzuwendenden Prüfungsstandards²³ sowie die Einrichtung von Qualitätssicherungssystemen²⁴. Durch diese Richtlinie soll ein europäischer Standard für den Berufsstand gesetzt werden. Die Regelungen zur Abschlussprüfung innerhalb der europäischen Union sind somit besser vergleichbar, was wiederum der Entwicklung dient, dass etwaige Qualitätsunterschiede untereinander besser vergleichbar sind. Mit dem Datum des In-Kraft-Tretens beginnt eine Umsetzungsfrist von 24 Monaten. Binnen dieser Frist – also bis Mai 2008 – sind die Mitgliedsstaaten verpflichtet, der Kommission ihre auf nationaler Ebene verabschiedeten Maßnahmen zur Umsetzung der Richtlinie mitzuteilen. In den Mitgliedsstaaten gibt es diesbezüglich eine intensive Debatte zur Umsetzung der Richtlinie.²⁵

¹⁸ Vgl. Van Hulle K. / Lanfermann G. (2004), S. 12-13.

¹⁹ Vgl. Europäische Union (1984).

²⁰ Vgl. Europäische Union (2006), Art. 11-14.

²¹ Vgl. Europäische Union (2006), Art. 15-19.

²² Vgl. Europäische Union (2006), Art. 22 u. Art. 24.

²³ Vgl. Europäische Union (2006), Art. 26.

²⁴ Vgl. Europäische Union (2006), Art. 29.

²⁵ Vgl. Tiedje J. (2005), S. 595f.

2.2 Zulassung, kontinuierliche Fortbildung und gegenseitige Anerkennung

Die Anforderungen der Richtlinie betreffend die Zulassung von Wirtschaftsprüfern und Prüfungsgesellschaften wurden in den folgenden wesentlichen Punkten geändert.²⁶ Das Prinzip „local approval“, das vorsieht, dass die Eigentümer von Prüfungsgesellschaften im selben Mitgliedsstaat zugelassene Wirtschaftsprüfer sein müssen, wurde durch das Prinzip „European approval“ ersetzt, das besagt, dass es ausreicht, wenn die jeweiligen Wirtschaftsprüfer in irgendeinem Mitgliedsstaat der Europäischen Union zugelassen sind.

Das Leitungs- und Verwaltungsorgan der jeweiligen Prüfungsgesellschaft muss sich mehrheitlich aus Wirtschaftsprüfern oder Prüfungsgesellschaften mit Zulassung in einem Mitgliedsstaat zusammensetzen,²⁷ wobei diese Mehrheit mindestens 51%, höchstens jedoch 75% ausmachen darf. Somit können gemäß der Richtlinie auch andere natürliche oder juristische Personen (höchstens 49%) Stimmrechte an der Prüfungsgesellschaft halten. Diese Begrenzung auf 49% an Nichtprüfern erscheint sinnvoll, um die Unabhängigkeit und Objektivität der Prüfungsgesellschaften zu sichern, da ein mehrheitlicher Anteil von Nichtprüfern einen erhöhten Risikofaktor für die Unabhängigkeit der Wirtschaftsprüfer darstellen könnte.²⁸ So könnte es durch entsprechende Konstellationen im Extremfall zu Situation kommen, in denen der Wirtschaftsprüfer sich selbst prüft oder aber die erforderliche kritische Grundhaltung anderen wirtschaftlichen Interessen nachgelagert ist. Die Frage, inwieweit diese Internationalisierung eine Qualitätsverbesserung (der Jahresabschlussklient hat somit eine größere Auswahl an Wirtschaftsprüfern und kann jenen auswählen, der die qualitativ hochwertigste Jahresabschlussprüfung durchführt) oder aber sogar eine Verschlechterung durch etwaige Dumpingpreise bewirken würde, kann nach derzeitigem Erfahrungsstand noch nicht vollständig beantwortet werden.

Hinsichtlich der beruflichen Eignung, die eine wichtige Voraussetzung für die Zulassung eines Wirtschaftsprüfers ist, muss nun die theoretische Ausbildung auch Kenntnisse der internationalen Rechnungslegungsstandards und der internationalen Prüfungsstandards umfassen.²⁹ Weiters fordert die Richtlinie, dass der jeweilige Mitgliedsstaat $\frac{2}{3}$ der erforderlichen dreijährigen Berufserfahrung, falls diese in einem anderen Mitgliedsstaat der

²⁶ Vgl. Haller A. / Geirhofer S. (2005), S. 21.

²⁷ Vgl. Europäische Union (2006), Art. 3 Abs 4 Buchstabe c d.

²⁸ Vgl. Tiedje J. (2005), S. 595.

²⁹ Vgl. Europäische Union (2006), Art. 8 Abs 1 Buchstaben c) und i).

Europäischen Union absolviert wurde, anzuerkennen hat. Erstmals wurde die Verpflichtung zur kontinuierlichen Weiterbildung gesetzlich verankert, die Wirtschaftsprüfer dazu anhält, sich stetig fortzubilden.³⁰

2.3 Registrierung

Die Erhöhung der Transparenz der Netzwerke der europäischen Prüfungsgesellschaften soll durch die Eintragung bestimmter Daten, wie etwa von Kontaktmöglichkeiten, Hauptansprechpartner der Prüfungsgesellschaft, sowie Name und Registriernummer aller Wirtschaftsprüfer sowie Name und Geschäftsadressen aller Eigentümer, erreicht werden. Weiters registriert werden sollen die Namen aller Mitglieder des Verwaltungs- und Leitungsorgans und gegebenenfalls ein Hinweis auf eine Mitgliedschaft in einem Netzwerk sowie die Namen und Anschriften von den Mitgliedsgesellschaften.³¹ Diese Informationen sollen der Öffentlichkeit zugänglich sein.

2.4 Besondere Bestimmungen für die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse

Das „öffentliche Interesse“ eines Unternehmens wird durch die Art seiner Tätigkeit (z.B. Banken und Versicherungen) – hier insbesondere Unternehmen, deren Wertpapiere auf einem regulierten Markt gehandelt werden – sowie durch Größenkriterien (Zahl der Beschäftigten) bestimmt. Für solche Unternehmen sieht die Richtlinie eigene Maßnahmen vor. Allerdings haben hier die Mitgliedsstaaten die Möglichkeit, die Definition eines Unternehmens von besonderem öffentlichen Interesse auszuweiten. Für den österreichischen Gesetzgeber besteht insofern ein Handlungsbedarf, als es zwar Spezialvorschriften für Branchen wie Kreditinstitute und Versicherungsgesellschaften gibt, nicht jedoch vergleichbare Sondervorschriften für Unternehmen von besonderem öffentlichem Interesse. Dementsprechend erscheint eine entsprechende Übernahme in gesonderten Paragraphen im vierten Abschnitt des Unternehmensgesetzbuchs als sinnvoll.³²

³⁰ Vgl. *Europäische Union* (2006), Art. 13.

³¹ Vgl. *Europäische Union* (2006), Art. 17.

³² Vgl. *Haller A. / Geirhofer S.* (2005), S. 29 -30.

2.5 Transparenzbericht

Prüfungsgesellschaften und deren Netzwerke, die Unternehmen mit besonderem öffentlichen Interesse prüfen, haben einen öffentlich zugänglichen Transparenzbericht zu erstellen. Dieser soll Einblick in die Führungsstruktur, wie etwa die Rechts- und Eigentümerverhältnisse, in das interne Qualitätssicherungssystem und dessen Wirksamkeit, in die Firmenpolitik betreffend Weiterbildungsveranstaltungen der Mitarbeiter (interne als auch externe Veranstaltungen) sowie in die Aufgliederung der Honorare nach Prüfungsleistungen und Nichtprüfungsleistungen gewähren. Somit kann nachvollzogen werden, welchen Stellenwert die Abschlussprüfung für das Gesamtgeschäft hat.³³ Die Bestimmungen der Richtlinie sehen keine qualitativen Angaben über etwaige Ergebnisse der Qualitätskontrollen oder die Beschaffenheit des internen Kontrollsystems vor. Die Offenheit der Kommunikationspolitik einer Prüfungsgesellschaft hinsichtlich ihrer Finanzberichterstattung wird auch dadurch bestimmt, inwieweit Investoren auf zusätzliche Informationen drängen. Weder der österreichische Gesetzgeber noch die berufsständischen Regelungen sehen Bestimmungen hinsichtlich der Veröffentlichung dieser Informationen vor. Demgemäß müssen entsprechende Regelungen erst ins nationale Gesetz eingearbeitet werden. Weiters wäre es wünschenswert, dass der österreichische Gesetzgeber konkretere Regelungen der so eben erwähnten Angabepflichten (z.B. Rechts- und Eigentümerverhältnisse) festlegen würde.

2.6 Behandlung von Wirtschaftsprüfern und Prüfungsgesellschaften aus Drittländern

Anders als das klassische europäische Gesellschaftsrecht enthält die neue Richtlinie auch Bestimmungen, die Auswirkungen auf Drittländer haben. So sieht die Richtlinie eine Registrierungspflicht vor, um eine einheitliche Prüfungsqualität für Wirtschaftsprüfer aus Drittstaaten, die Unternehmen prüfen, deren Wertpapiere (Aktien und Schuldverschreibungen) an geregelten Märkten in Europa notieren, zu gewährleisten.³⁴ Die Zulassungs- und Registrierungsvorgaben für Wirtschaftsprüfer aus Drittländern setzen das Erfüllen von den der Richtlinie entsprechenden Anforderungen an die Ausbildung, die Eigentümer- und Leitungsstruktur, die Unabhängigkeit sowie die vom Mitgliedsstaat

³³ Vgl. Tiedje J. (2005), S. 601.

³⁴ Vgl. Klein K.G. / Tielmann S. (2004)S. 509.

geforderten Spezialkenntnisse (nationale Rechnungslegungsvorschriften) zur Registrierung voraus. Die europäische Kommission kann hier im Rahmen eines Komitologieverfahrens europaweit regeln, ob die im betreffenden Drittland existierenden Regeln zur Unabhängigkeit den Prüfungsstandards den europäischen Bestimmungen gleichwertig sind.

Anders als das innerhalb der EU geltende Herkunftslandprinzip müssen sich diese Wirtschaftsprüfer der Aufsicht, der Qualitätssicherung, den Untersuchungen und den Sanktionen der Mitgliedsstaaten unterwerfen. Gemäß dem Herkunftslandprinzip müssen Wirtschaftsprüfer und Prüfungsgesellschaften, die in ihrem Heimatstaat ordnungsgemäß registriert sind aufgrund von Art. 34 der Abschlussprüferrichtlinie nicht mehr zusätzliche Anforderungen in Punkten Unabhängigkeit, externer Qualitätskontrollen, Prüfungsstandards oder Berufsethik in anderen Mitgliedsstaaten erfüllen. Dieser Grundsatz verwehrt es einem Mitgliedsstaat auch, seine eigenen Unabhängigkeitsgrundsätze anzuwenden. Zur Vermeidung von Mehrfachregulierungen können Wirtschaftsprüfer aus Drittländern, die gleichwertigen Registrierungs- und Aufsichtssystemen unterliegen, von diesen Vorschriften freigestellt werden, sofern diese Freistellung auf Gegenseitigkeit beruht.³⁵ Die Zulassung als Wirtschaftsprüfer für eine natürliche Person ist in Österreich nur bei Ablegen der im Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (WTBG)³⁶ vorgesehenen Fachprüfungen und dem Erfüllen der allgemeinen Voraussetzungen möglich.

2.7 Sonstige Bestimmungen

Die Bestimmungen der Abschlussprüferrichtlinie sehen weiters die Verpflichtung zur externen Qualitätskontrolle vor, die mindestens alle drei (für Abschlussprüfungen von Unternehmen mit besonderem öffentlichem Interesse) bzw. alle sechs Jahre durchzuführen sind.

³⁵ Vgl. Tiedje J. (2005), S. 602-603.

³⁶ Wirtschaftstreuhandberufsgesetz, BGBl. I Nr. 58/1999, § 8 WTBG.

3 Verfahren zur Bestellung des Wirtschaftsprüfers in der EU und in den USA

3.1 Verfahren zur Bestellung des Wirtschaftsprüfers und die Rolle des Audit Committees nach der Abschlussprüferrichtlinie

Die Bestellung und Abberufung des Wirtschaftsprüfers ist in den Artikeln 37 und 38 der Abschlussprüferrichtlinie geregelt. Generell ist der Wirtschaftsprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft nach Artikel 37 durch die Gesellschafterversammlung des zu prüfenden Unternehmens zu bestellen. Den Mitgliedsstaaten ist es jedoch erlaubt, andere Bestellungsmodalitäten vorzusehen, sofern sichergestellt ist, dass die Bestellung für den Jahresabschluss frei von der Beeinflussung der verantwortlichen Geschäftsführung des geprüften Unternehmens erfolgt.³⁷

Weiters soll es durch die Richtlinie zu einer europaweiten Angleichung der Prüfungsausschüsse von Unternehmen mit öffentlichem Interesse kommen. Um eine manipulierende Beeinflussung durch die Geschäftsleitung zu verhindern, soll der Prozess der Rechnungslegung somit einer strengen unternehmensinternen Überwachung unterworfen werden.

Zu den Aufgaben des Prüfungsausschusses zählen daher:³⁸

- die Aufsicht über den Rechnungslegungsprozess
- die Überwachung der Wirksamkeit des internen Kontrollsystems, der Innenrevision und des Risikomanagements
- die Überwachung der Prüfung des Einzel- und Konzernabschlusses
- die Überprüfung der Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers, insbesondere im Hinblick auf die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen und
- der Vorschlag für die Bestellung des Wirtschaftsprüfers.

Ebenso ist auch eine aktive Zusammenarbeit zwischen Audit Committee und dem Wirtschaftsprüfer gefragt, um ihn bei seiner Prüfungstätigkeit zu begleiten. So hat der

³⁷ Vgl. Lanfermann G. (2005), S. 264.

³⁸ Vgl. Klein K.G. / Tielmann S. (2004), S. 509.

Wirtschaftsprüfer den Prüfungsausschuss über wichtige Ergebnisse der Abschlussprüfung, wie etwa über signifikante Risiken des Unternehmens, Differenzen mit der Geschäftsleitung, Fragen bezüglich des Fortbestands des Unternehmens oder die wesentlichen Schwächen des internen Kontrollsystems, zu informieren. Eine Berichterstattung über substanzielle Schwächen des internen Kontrollsystems ist gemäß der Richtlinie explizit vorgeschrieben.³⁹ Gemäß der Abschlussprüferrichtlinie muss ein Mitglied des Prüfungsausschusses unabhängig sein und über Sachverstand in Rechnungslegung und/oder Abschlussprüfung verfügen.⁴⁰ Die genaue Zusammensetzung des Prüfungsausschusses ist jedoch nicht zwingend vorgeschrieben.

Darüber hinaus hat der Prüfungsausschuss auch zur Sicherung der Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers beizutragen, indem er sich anhand der Angaben des Wirtschaftsprüfers über seine Unabhängigkeit und über die Zusammensetzung seiner Honorare ein Bild über die Beziehungen zwischen dem Unternehmen und dem Wirtschaftsprüfer macht und letztlich der Hauptversammlung den Vorschlag zur Wahl des Wirtschaftsprüfers unterbreitet.⁴¹

3.2 Verfahren zur Bestellung des Wirtschaftsprüfers in Österreich

Die österreichische Gesetzgebung versucht durch genaue und großteils zwingende Regelungen beim Bestellungsverfahren, die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers zu sichern. Die Bestellung zum Wirtschaftsprüfer erfolgt in mehreren Verfahrensschritten:⁴²

- Erteilung eines Wahlvorschlags durch den Aufsichtsrat (sofern vorhanden),
- Wahl des Wirtschaftsprüfers durch die Gesellschafter und
- Abschluss des Prüfungsvertrags.

Die gesetzliche Regelung des § 270 Abs 1 UGB beschränkt sich darauf, dass der Wirtschaftsprüfer von den Gesellschaftern zu wählen ist; beim Konzernabschluss kommt die Aufgabe den Gesellschaftern des Mutterunternehmens zu. Wenn ein Aufsichtsrat besteht, hat dieser einen Vorschlag für die Wahl des Wirtschaftsprüfers zu machen. Eine Ausnahme sieht

³⁹ Vgl. Europäische Union (2006), Art. 41 Abs 2.

⁴⁰ Vgl. Europäische Union (2006), Art. 41 Abs 1.

⁴¹ Vgl. Samer H. / Maresch S. (2005), S. 18.

⁴² Vgl. Gelter M. (2004b), S. 55.

§ 82 Abs 1 VAG vor, wonach bei Versicherungsunternehmen der Wirtschaftsprüfer unmittelbar vom Aufsichtsrat zu benennen ist.⁴³

Inwiefern die gesetzliche Zuständigkeitsverteilung zwingendes oder dispositives Recht darstellt, ist aufgrund des Wortlauts der Bestimmung nicht unmittelbar erkennbar. Im Schrifttum wird nach folgenden gesellschaftsrechtlichen Rechtsformen differenziert:

1. Aktiengesellschaft
2. Gesellschaft mit beschränkter Haftung
3. Prüfungspflichtige Personengesellschaften

Ad 1) Im Aktienrecht wird aufgrund des Anlegerschutzes der Aktionäre zumeist von einem zwingenden Charakter gesetzlicher Bestimmungen ausgegangen.⁴⁴ Dementsprechend wird auch die Zuständigkeit der Hauptversammlung als zwingende Norm angesehen.⁴⁵ So können in der Satzung abweichende Quoren, wie etwa eine Dreiviertelmehrheit oder eine bloße relative Mehrheit beschlossen werden.⁴⁶ Eine Verlagerung der Bestellungskompetenz zu einem anderen Organ, wie etwa dem Aufsichtsrat, ist jedoch nicht zulässig. Nach h.A. ist der Aufsichtsrat zur Teilnahme an der Hauptversammlung, die über die Bestellung beschließt, einzuladen.⁴⁷

Der Aufsichtsrat ist seit dem Insolvenzrechtsänderungsgesetz (IRÄG) 1997⁴⁸ noch stärker in den Bestellungsverfahren einbezogen, da er gemäß § 270 Abs 1 Satz 2 einen Wahlschlag zu erstatten hat.⁴⁹ Der Aufsichtsrat sollte seinen Vorschlag zur Auswahl des Wirtschaftsprüfers frei von der Beeinflussung durch den Vorstand treffen, wodurch eine wichtige Voraussetzung für die Durchführung einer unbefangenen Prüfung gegeben ist.⁵⁰ Dieser Wahlvorschlag bindet die Hauptversammlung nicht⁵¹ und muss auch nicht besonders kundgetan werden.⁵² Macht der Aufsichtsrat nicht von seinem Recht zum Vorschlag des Wirtschaftsprüfers Gebrauch, ist die Wahl eines Wirtschaftsprüfers in der Hauptversammlung dennoch rechtswirksam.⁵³

⁴³ Vgl. Gelter M. (2004a), S. 126.

⁴⁴ Kalss S. / Burger C. / Eckert G. (2003), S. 324f.

⁴⁵ Gelter M., in: Bertl R. / Mandl D. (1991-), C:III. 9f.

⁴⁶ § 113 Abs 2 AktG.

⁴⁷ Gelter M., in: Bertl R. / Mandl D. (1991-), C:III. 10.

⁴⁸ Insolvenzrechtsänderungsgesetz 1997, BGBl. I Nr. 114/1997.

⁴⁹ Vgl. Gelter M. (2004b), S. 55.

⁵⁰ Vgl. Reiter R. (2005), S. 70.

⁵¹ Vgl. Gelter M. (2004b), S. 55.

⁵² Gelter M., in: Bertl R. / Mandl D. (1991-), C:III. 10.

⁵³ Vgl. Reiter R. (2005), S. 71.

Gemäß § 270 Abs 1 Satz 5 UGB ist der Auftrag zur Prüfung des Jahresabschlusses auch vom Aufsichtsrat zu erteilen. Dies wurde in Österreich durch das RLG 1990⁵⁴ eingeführt.

Die Erteilung des Prüfungsauftrags kann dem Aufsichtsrat als eine seiner Mindestzuständigkeiten gesellschaftsvertraglich auch nicht entzogen werden. Er kann jedoch die interne Vorbereitung der Entscheidung an einen Ausschuss delegieren.⁵⁵ Der grundlegende Gedanke dieser gesetzlichen Regelung ist, dass der Wirtschaftsprüfer bestmöglich in seiner Unterstützungsfunktion gegenüber dem Aufsichtsrat gestärkt werden soll und als unabhängiges Überwachungsorgan fungieren soll.

Ad 2) Die Regelungen zur Prüferbestellung gelten gleichermaßen auch für die GmbH. Auch hier muss, sofern ein Aufsichtsrat besteht,⁵⁶ ein Wahlvorschlag von der Geschäftsführung unzulässig sein.⁵⁷ Die Geschäftsführer trifft jedoch bei Fehlen eines Aufsichtsrats keine Pflicht, einen Wahlvorschlag zu erteilen, da dies im Gegensatz zu dessen Zweck stehen würde.⁵⁸ Systematisch liegt es nahe, bei der Bestellung des Wirtschaftsprüfers zwingend von einer Gesellschafterzuständigkeit auszugehen,⁵⁹ wenngleich der OGH, ohne die Frage näher zu diskutieren, eine Satzungsbestimmung, die die Zuständigkeit zum Aufsichtsrat verlagerte, nicht als bedenklich erachtet hat.⁶⁰

Ad 3) Bei Personengesellschaften, die prüfungspflichtig sind, gilt die Wahl des Wirtschaftsprüfers als Grundlagengeschäft. Aus diesem Grund muss die Wahl des Wirtschaftsprüfers einstimmig erfolgen.⁶¹ Hinsichtlich des Inhalts des Wahlbeschlusses gibt es von Seiten des österreichischen Gesetzgebers zwingende Vorschriften, die die Benennung von nur einem Wirtschaftsprüfer vorsehen, sodass ein Vorschlag mehrerer Wirtschaftsprüfer, aus denen der Aufsichtsrat alternativ wählen kann, unzulässig ist.⁶² Zulässig sind jedoch die Bestimmung eines Ersatzprüfers, die Bestellung der Wirtschaftsprüfer zur Durchführung einer Gemeinschaftsprüfung (joint audit) sowie der Vorschlag einer Dualprüfung separater

⁵⁴ Rechnungslegungsgesetz, BGBl. Nr. 475/1990.

⁵⁵ Vgl. *Gelter M.* (2004a), S. 131-132.

⁵⁶ § 29 Abs 1 GmbHG.

⁵⁷ *Lukas W. / Zetter P.* (1997), S. 231.

⁵⁸ Vgl. Wortlaut § 270 Abs 1 Satz 5 UGB.

⁵⁹ *Gelter M.*, in: *Bertl R. / Mandl D.* (1991-), C:III. 10.

⁶⁰ OGH (1995).

⁶¹ Vgl. *Mayen B.*, in: *Ebenroth T. / Boujong K. / Joost D.* (2001), § 114 Rz 6 – 7.

⁶² *Gelter M.*, in: *Bertl R. / Mandl D.* (1991-), C:III. 11.

Wirtschaftsprüfer.⁶³ Bei einer Gemeinschaftsprüfung setzt sich das Prüfungsergebnis aus den jeweiligen Prüfungsurteilen der bestellten Wirtschaftsprüfer zusammen.⁶⁴

Die Wahl des Wirtschaftsprüfers durch die Gesellschafter schafft die rechtliche Grundlage für den Abschluss eines zivilrechtlichen Vertrags über die Durchführung einer gesetzlichen Abschlussprüfung.⁶⁵ Der Vertragsabschluss ist auch für die Übernahme der gesellschaftsrechtlichen Funktion als Wirtschaftsprüfer erforderlich. Die h. A. geht davon aus, dass dieser erst erlangt wird, wenn der Wirtschaftsprüfer den Prüfungsauftrag annimmt.⁶⁶ Der gewählte Wirtschaftsprüfer ist somit zur Durchführung des Prüfungsauftrags verpflichtet und darf diese auch nicht einer anderen Person übertragen.⁶⁷ Entsprechend den berufsrechtlichen Vorgaben⁶⁸ ist es jedoch zulässig Organmitglieder der Prüfungsgesellschaft bzw. Revisionsassistenten mit der Erfüllung dieses Auftrags zu betrauen. Der Prüfungsbericht und der Bestätigungsvermerk sind vom gewählten Wirtschaftsprüfer persönlich zu unterfertigen.⁶⁹

3.3 Verfahren zur Bestellung des Wirtschaftsprüfers und die Rolle des Audit Committees in den USA

Der Vorgang der Auswahl des Wirtschaftsprüfers bzw. des Bestellungsvergangs sowie die Mandatsdauer des Wirtschaftsprüfers waren lange rechtlich nicht vorgeschrieben. So gab es weder in den einzelstaatlichen Regelungen, noch in den SEC-Bestimmungen diesbezüglich gesetzliche Regelungen.⁷⁰ Diesen Vorgang zu regeln, stand trotz der allseits bewussten Gefahr des Opinion Shoppings, wonach die Vertreter der zu prüfenden Gesellschaft jenen Wirtschaftsprüfer auswählen, der bereit ist, einen Bestätigungsvermerk nach ihren Vorstellungen abzugeben, nicht zur Debatte.⁷¹ Im Rahmen des bundesstaatlich normierten Gesellschaftsrechts liegt die Auswahl des Wirtschaftsprüfers in der Entscheidungskompetenz des Board of Directors. In der Praxis wird die Auswahl des Wirtschaftsprüfers zumeist durch die Aktionäre bestätigt.⁷²

⁶³ Lechner E. in: Straube M. (2003), § 270 Rz 5.

⁶⁴ Vgl. IdW (2000), S. 30.

⁶⁵ Vgl. Gelter M. (2004a), S. 125.

⁶⁶ Vgl. Gelter M. (2004b), S. 55.

⁶⁷ Vgl. Adler H. / Döring W. / Schmalz K. § 318 Rz 210.

⁶⁸ Wirtschaftstreuhandberufsgesetz, BGBl. I Nr. 58/1999, § 94 WTBG.

⁶⁹ Wirtschaftstreuhandberufsgesetz, BGBl. I Nr. 58/1999, § 96 WTBG.

⁷⁰ Vgl. Ebne W. (1984): S. 714f.

⁷¹ Vgl. Goelzer D. L. (1987): S. 1057 ff.

⁷² Vgl. Dooley M. P. (1995): S. 113.

In den Proxy Statements⁷³ werden aufgrund der Offenlegungspflichten die Daten des vorgeschlagenen leitenden Wirtschaftsprüfers für das aktuelle Geschäftsjahr sowie für die vorangegangenen Geschäftsjahre dargelegt.⁷⁴ Diese Daten sind immer dann offen zu legen, wenn Mitglieder des Board of Directors gewählt bzw. wenn Wirtschaftsprüfer gewählt oder bestätigt werden sollen.⁷⁵ Ausnahmeregelungen sehen die SEC-Regelungen für so genannte Investment Companies (Kapitalanlagegesellschaften) vor. Hier wird der Wirtschaftsprüfer von den Gesellschaftern oder aber alternativ von den Outside Directors bestätigt.⁷⁶ Diese sind jene Mitglieder des Boards, die nicht zum Management gehören. Außer den bereits aufgeführten Offenlegungspflichten werden in der US-amerikanischen Corporate Governance-Diskussion bereits seit mehreren Jahrzehnten unabhängige Prüfungs- und Bilanzausschüsse behandelt. Diese sind auch zunehmend mit der Auswahl und Überwachung des Wirtschaftsprüfers betraut. Da es in den USA ein monistisch geprägtes Boardsystem gibt, wo es keine Trennung zwischen Vorstand und Aufsichtsrat gibt, entwickelte sich früh das Bedürfnis nach einer von den Managern unabhängigen bzw. nicht von diesen beeinflussten Einrichtung.⁷⁷ Als im Jahr 2000 die neuen Unabhängigkeitsbestimmungen für die Abschlussprüfung verlautbart wurden, stellte die SEC fest, dass Audit Committees für die meisten börsennotierten Unternehmen unverzichtbare Überwachungsorgane sind. Ohne diese können die Mitglieder des Boards den ordnungsgemäßen Ablauf der Finanzberichterstattung, das Erstellen der Jahresabschlüsse sowie das Funktionieren des internen Kontrollsystems im Hinblick auf das Rechnungswesen nicht effizient kontrollieren. Eine weitere wichtige Aufgabe ist auch die Bestellung des Wirtschaftsprüfers, um die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers vom Management zu stärken.⁷⁸

Der Bericht zur Arbeit des Audit Committees vom so genannten Blue Ribbon Committees sah einige Erweiterungen der Vorschriften betreffend Audit Committee vor. Diese betrafen jene der SEC sowie der New Yorker Börse und traten mit Wirkung 1.1.2000 in Kraft.⁷⁹ Die

⁷³ Die SEC fordert, dass Aktionäre eines Unternehmens, deren Aktien unter Sec. 12 des Securities Exchange Act von 1934 notieren, ein proxy statement vor jeder Hauptversammlung erhalten; dies gilt gleichermaßen für eine ordentliche als auch außerordentliche Sitzung. Die in den proxy statements enthalten Informationen müssen vor Abgabe der Aktionärsstimmen (Wahl der board – Mitglieder bzw. Genehmigung von Geschäften des Unternehmens) bei der SEC eingereicht werden. Ansuchen des Managements oder der Aktionäre, müssen alle wichtigen Tatsachen offen legen, über deren Sachverhalte, die Aktionäre aufgefordert sind abzustimmen; <http://www.sec.gov/answers/proxy.htm>, Zugriff: 29.10.2007.

⁷⁴ *Congress of the United States of America* (2002), SEC. 302. (a).

⁷⁵ Vgl. Gelter M. (2004b), S. 56.

⁷⁶ *Congress of the United States of America* (1940): 15 U.S.C. § 80a 31 (a)(1).

⁷⁷ Vgl.s Gelter M. (2004b), S. 57.

⁷⁸ http://www.wpk.de/stellungnahmen/stellungnahmen_05.asp, Zugriff: 26.02.2007.

⁷⁹ http://www.nasdaq.com/about/Blue_Ribbon_Panel.pdf, Zugriff: 29.10.2007; Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees, Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees.

Einrichtung des Audit Committees ist von den SEC Rules nicht vorgeschrieben. Wenn ein solches jedoch existiert, muss der Bericht des Audit Committees in den Proxy Statements aufgenommen werden.⁸⁰ Dieser muss insbesondere die Frage der Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers erörtern und hat Informationen darüber zu enthalten, ob dieser sämtliche Beziehungen zur Gesellschaft offen gelegt hat.⁸¹ Weiters wurde festgelegt, dass der Wirtschaftsprüfer in letzter Konsequenz dem Board of Directors und dem Audit Committee verantwortlich ist. Diese beiden Organe sind es auch, welche die endgültige Entscheidung für die Auswahl des Wirtschaftsprüfers treffen. Auch die Börsenzulassungsbestimmungen sehen keine alleinige Zuständigkeit des Audit Committees für die Auswahl des Wirtschaftsprüfers vor; auch das Board of Directors sollte an diesem Prozess mitwirken.⁸²

Inwieweit das Audit Committee zur Sicherung der Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers beitragen kann, hängt in erster Linie auch von der eigenen Unabhängigkeit dieses Ausschusses ab. Auch die Bestimmungen über die Zusammensetzung des Boards und des Audit Committees konnten den Enronskandal nicht verhindern. So hatte Enron theoretisch ein vorbildliches Board mit vierzehn Mitgliedern, von denen nur zwei Insider waren. Offenbar wurde die Unabhängigkeit eines jeden Mitglieds, einschließlich jenen des Audit Committees, durch Zuwendungen untergraben.⁸³

Mit dem Sarbanes Oxley Act von 2002 wurde die Entwicklung in Richtung einer stärkeren Rolle des Audit Committees fortgesetzt. Durch diesen Rechtsakt wird erstmalig ein vom Management völlig unabhängiges Gremium genannt, das verpflichtend für die Bestellung des Wirtschaftsprüfers zuständig ist und zwar im Rahmen einer gesetzlichen Verpflichtung für alle börsennotierte Unternehmen.⁸⁴

3.4 Verfahren zur Bestellung des Wirtschaftsprüfers im internationalen Vergleich

Die Unterschiede zwischen dem österreichischen und dem US-amerikanischen System sind erheblich. Während die österreichische Rechtslage eine zwingende Zuständigkeitsverteilung

⁸⁰ *Office of the Federal Register* (2006): 17 C.F.R. § 240.14a-101, item 7 (e)(3)(i).

⁸¹ *Office of the Federal Register* (2006): 17 C.F.R. § 229.306(a)(3).

⁸² Vgl. *Gelter M.* (2004b), S. 57.

⁸³ Vgl. *Gelter M.* (2004a), S. 139ff.

⁸⁴ Vgl. *Aronson N.* (2002), S. 141.

auf die Gesellschafter des geprüften Unternehmens vorsieht, lag die Bestellung des Wirtschaftsprüfers nach den US-amerikanischen Bestimmungen noch bis vor kurzem in der Kompetenzentscheidung des Managements und wurde erst kürzlich durch gesetzliche Neuerungen ins Aufgabengebiet des Audit Committees verlagert.⁸⁵

Während nach österreichischer Rechtslage die Einbindung des von der Geschäftsführung unabhängigen Aufsichtsrats forciert wird, trägt die Verantwortung für die Auswahl des Wirtschaftsprüfers in den USA das Audit Committee, das aus unternehmensexternen Mitgliedern besteht. So soll schon im Auswahlverfahren eine unabhängige Instanz die Verantwortung für diesen Prozess tragen. Somit kommt es immer mehr zu einer zwingenden Verlagerung der Entscheidung betreffend der Auswahl des Wirtschaftsprüfers von unternehmensinternen Personen hinzu unabhängigeren Instanzen.⁸⁶

Diese Unterschiede sind nicht zuletzt durch von einander abweichende Corporate Governance-Strukturen bedingt. Während im kontinentaleuropäischen Raum ein dualistisches Organsystem mit Vorstand und Aufsichtsrat vorherrscht, ist das US-amerikanische Gesellschaftsrecht durch ein monistisches System geprägt.⁸⁷ Ein weiterer Aspekt, der sich von den Corporate Governance-Strukturen in den USA unterscheidet, ist die nach österreichischer Rechtslage zwingend vorgeschriebene Auswahl des Wirtschaftsprüfers durch die Gesellschafter. Dies ist darauf zurückzuführen, dass in den USA aufgrund der Kapitalmarktorientierung die meisten börsennotierten Unternehmen eine hohe Streuung des Anteilsbesitzes aufweisen, während im kontinentaleuropäischen Raum und so auch in Österreich die Anteile durch größere Blöcke von Kernaktionären gehalten werden.⁸⁸

Sowohl die US-amerikanischen Audit Committees als auch die österreichischen Aufsichtsräte wurden dahingehend kritisiert, dass sie sich in ihrer Rolle als Überwachungsinstanz der Unternehmensleitung zu wenig einbringen und der Entscheidung über die Prüferauswahl lediglich zustimmen. In der Praxis hängt die Effektivität beider Gremien sowohl von der eigenen Unabhängigkeit als auch von der Größe und von der Kommunikation mit der Unternehmensleitung ab. Für das jeweilige Aufsichtsratsmitglied ist es mit Sicherheit eine Herausforderung das Gleichgewicht zwischen der Bewahrung der Unabhängigkeit vom

⁸⁵ Vgl. *Gelter M.* (2004b), S. 58.

⁸⁶ Vgl. *Gelter M.* (2004b), S. 58.

⁸⁷ Vgl. *Gelter M.* (2004b), S. 59.

⁸⁸ Vgl. *Haberer T.* (2003), S. 6f.

Management zu halten und dem Zeitproblem neben sonstigen beruflichen Tätigkeiten in den Griff zu bekommen.⁸⁹

In Österreich wurde nicht zuletzt durch den Erlass der Abschlussprüferrichtlinie die Errichtung der Audit Committees diskutiert, wobei keine große Veränderung in den Corporate Governance-Strukturen zu erwarten war, da anders als in den USA bereits ein vom Management unabhängiges Gremium bestand. Gesellschaftsrechtlich ist die Einrichtung von Aufsichtsratsausschüssen ausdrücklich zulässig. So verlangt das Aktiengesetz seit dem IRÄG 1997⁹⁰ ausdrücklich die Errichtung eines Ausschusses, der die Prüfung und Feststellung des Jahresabschlusses durch den Aufsichtsrat vorbereiten soll, sofern der Aufsichtsrat aus mehr als fünf Mitgliedern besteht.⁹¹

Die Rolle eines solchen Ausschusses ist mit jener eines Audit Committees nach US-amerikanischem Vorbild, sowie gemäß der Abschlussprüferrichtlinie (Artikel 41), vergleichbar.

Die Besetzung eines Audit Committees ist nach den gesetzlichen Bestimmungen der Abschlussprüferrichtlinie jedoch eher offen gehalten, da die unterschiedlichen nationalen Rechnungslegungsnormen in der Europäischen Union und Regelungen zur Besetzung des Audit Committees berücksichtigt werden.

Artikel 43 der Abschlussprüferrichtlinie sieht vor, dass sich der der Bestellung des Wirtschaftsprüfers zugrunde liegende Vorschlag des Aufsichtsorgans auf einen Vorschlag des Prüfungsausschusses stützen muss. Zurzeit ist in Österreich Vorschlagsrecht des Aufsichtsrats vorgesehen. Es gibt jedoch kein Vorschlagsrecht des Prüfungsausschusses, wodurch im Umsetzungsfall eine Anpassung der österreichischen Normen notwendig wäre.⁹²

Der Wirtschaftsprüfer wird in Österreich und den USD auf jeweils ein Jahr gewählt, während in anderen Staaten auch mehrjährige Bestellungen üblich oder gesetzlich geboten sind. Der Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers wäre eine mehrjährige Bestellung zuträglich.⁹³

Abschließend ist festzuhalten, dass hinsichtlich des gesetzlichen Systems der Bestellung des Wirtschaftsprüfers sowohl auf nationaler (österreichischer und US-amerikanischer Ebene) als auch auf internationaler Ebene sicherlich Verbesserungsbedarf besteht. Auch die Erfahrungen

⁸⁹ Vgl. *Gelter M.* (2004a), S. 144f.

⁹⁰ Insolvenzrechtsänderungsgesetz 1997, BGBl. I Nr. 114/1997.

⁹¹ Vgl. § 92 Abs 4 AktG.

⁹² Vgl. *Haller A. / Geirhofer S.* (2005), S. 33f.

⁹³ Vgl. *Gelter M.* (2004a) S. 315.

mit Audit Committees sind, wie unter anderem auch Enron gezeigt hat, nicht immer positiv. Die Qualität der Entscheidung für die Auswahl des Wirtschaftsprüfers hängt vor allem auch davon ab, ob das Audit Committee bzw. der Prüfungsausschuss nach österreichischem Vorbild mit von der Geschäftsleitung unabhängigen fachkundigen Personen besetzt ist und dieser Ausschuss nicht nur formell die Entscheidung der Geschäftsleitung absegnet.⁹⁴

⁹⁴ Vgl. *Gelter M.* (2004b) S. 60.

4 Regelungen zur Unabhängigkeit auf internationaler Ebene, in Österreich und den USA

4.1 Regelungen zur Unabhängigkeit auf internationaler Ebene

4.1.1 Einleitung

Die Mission der International Federation of Accountants (IFAC) – dies ist auch in deren Verfassung festgelegt – ist die weltweite Entwicklung bzw. Weiterentwicklung des Berufsstandes durch Erlassen einheitlicher Standards, welche eine hohe Prüfungsqualität gewährleisten sollen.⁹⁵

Der Code of Ethics wird vom IFAC Ethics Committee erstellt. Die durch dieses Committee erstellten und herausgegebenen Grundsätze dienen als Orientierung zur Regelung und Klärung ethischer Fragen des Berufsstandes auf internationaler Ebene und sollen darüber hinaus auch richtungweisend für nationale Regelungen sein.⁹⁶ Ein Mitglied der IFAC sollte nicht lockerere Regeln anwenden, als diese im Code of Ethics vorgesehen sind, es sei denn entsprechende nationale Regelungen verbieten die Anwendung von Teilen des Code of Ethics. In diesem Fall sollte eine Übereinstimmung mit den restlichen Regeln gegeben sein.⁹⁷

Der Berufsangehörige sollte in erster Linie im Auftrag der Öffentlichkeit handeln und nicht, wie zahlreiche Bilanzskandale vermuten ließen, bevorzugt im Interesse des Klienten. Dieses Ziel wird durch die Einhaltung folgender grundlegender Prinzipien erreicht, die bei der Berufsausübung zu beachten sind:⁹⁸

- Integrität,
- Objektivität,
- Kompetenz und Sorgfaltspflicht,
- Verschwiegenheit und
- berufswürdiges Verhalten bzw. Professionalität.

⁹⁵ Vgl. *International Federation of Accountants* (2005), S. 2.

⁹⁶ Vgl. *International Federation of Accountants* (2007a), S. 8f.

⁹⁷ Vgl. *International Federation of Accountants* (2005), S. 2.

⁹⁸ Vgl. *International Federation of Accountants* (2005), S. 4-5.

Der Code of Ethics ist als Richtlinie zur Lösung von Standardsituationen zu verstehen und daher allgemein gehalten und sieht keine Lösung von Spezialfällen vor.

Bei der Anwendung der Bestimmungen wird zwischen „Assurance Clients“ und „Financial Statement Audit Clients“ unterschieden. Assurance fasst ein großes Spektrum von Prüfungsdienstleistungen unterschiedlicher Art zusammen, wobei man hier die drei Bereiche Audit Services, Process Assurance und Transaction Services unterscheidet.

Ein zentraler Tätigkeitsbereich des Audit Service ist die Prüfung von Einzel- und Konzernabschlüssen sowie die prüferische Durchsicht nach österreichischen⁹⁹ und europäischen¹⁰⁰ Vorschriften.

Der Code of Ethics ist gegliedert in drei Teile, die ihrerseits wieder in Sektionen unterteilt sind. Teil A erläutert die grundsätzlichen Prinzipien und gibt ein Rahmenwerk für die Anwendung vor, nach denen sich der Anwender bei der Beurteilung, ob ein bestimmter Sachverhalt „ethisch“ vertretbar ist oder nicht, orientieren soll. Teil A ist von allen Berufsangehörigen anzuwenden. In Teil B und C wird das Rahmenkonzept des Code of Ethics für die unterschiedlichen Berufsgruppen anhand von Beispielen erläutert. Teil B ist von Berufsangehörigen, die in der freiberuflichen Praxis bzw. „public practice“ tätig sind, anzuwenden, während Teil C von den Berufsangehörigen der nicht freiberuflichen Praxis anzuwenden ist. Die Regelungen des Code of Ethics sind recht detailliert beschrieben und erstrecken sich über 100 Seiten.¹⁰¹

4.1.2 Grundlegende Prinzipien

- Integrität und Objektivität

Die Regelungen zur Integrität verpflichten Berufsangehörige zu Ehrlichkeit und zu einer fairen, aufrichtigen Verhaltensweise. Das Prinzip der Objektivität bedeutet, frei von Interessenskonflikten zu sein und diese Eigenschaft unabhängig vom Betätigungsfeld einzuhalten. Um die für die Berufsausübung erforderliche Integrität zu wahren, sollen die Berufsangehörigen unter Berücksichtigung möglicher Gefährdungen handeln und in gewissen Situationen vorsichtig agieren. Darunter versteht man Situationen, in denen sie sich

⁹⁹ Bundesgesetz, mit dem das Börsegesetz und das Bankwesengesetz geändert werden, BGBl. I Nr. 19/2007, §87 Abs. 5.

¹⁰⁰ Vgl. *Europäische Union* (2004b), Art. 27 Abs. 2.

¹⁰¹ Vgl. *International Federation of Accountants* (2007a), S. 16.

beispielsweise durch den Prüfungsklienten unter Druck gesetzt fühlen. Naheverhältnisse, die das objektive Urteilsvermögen einschränken, Befangenheit schaffen oder diesen Eindruck aus der Sicht von Dritten entstehen lassen, sind zu vermeiden. So ist auch die Annahme und das Machen von Geschenken oder Einladungen, die den Eindruck der Beeinflussung durch den Prüfungsklienten erwecken, zu unterlassen. Sämtliche andere Umstände, die dem Ansehen des Berufsstandes schaden können, sind gleichfalls zu unterlassen.

- **Interessenskonflikte**

Der Wirtschaftstreuhänder hat weiters alle Schritte zur Vermeidung von Interessenskonflikten, die ihn in seiner Unabhängigkeit einschränken könnten, zu unternehmen. Sollten etwaige Befangenheitsgründe vorliegen, sind diese durch entsprechende Maßnahmen zu beseitigen bzw. auf ein vertretbares Niveau zu reduzieren. Geeignete Maßnahmen, um im Vorhinein Interessenskonflikte zu vermeiden, könnten beispielsweise der Ausschluss von Mitgliedern des Prüfungsteams, die Beschränkung des Zugriffs auf Informationen, Richtlinien für Mitarbeiter betreffend Sicherheit und Verschwiegenheit sowie eine entsprechende Überprüfung, ob diese Vorgaben auch eingehalten werden, sein.¹⁰²

4.1.3 Berufliche Kompetenz

Die berufliche Kompetenz eines Berufsangehörigen lässt sich in zwei Phasen unterteilen: die Erlangung der Kompetenz und das Erhalten der Kompetenz. Die Berufsausübung des Wirtschaftsprüfers erfordert eine hohe Allgemeinbildung, Praxiserfahrung und Fachwissen. Um die erlangte Kompetenz zu erhalten ist nach dem Code of Ethics eine kontinuierliche Weiterbildung unter Berücksichtigung der nationalen und internationalen Entwicklungen des Berufsumfelds notwendig. Gemäß den Richtlinien zur Qualitätssicherung ist unter Beachtung der beruflichen Fähigkeiten und Kompetenzen ein Fortbildungsprogramm zu erstellen.

Das IAESB ist ein Standardsetter, der unabhängig von der IFAC agiert, dieser jedoch untersteht. Ziel ist es, dem Allgemeinwohl und dem internationalen Berufsstand durch die Verbesserung der Qualität der Ausbildung zu dienen. Dies soll durch die Entwicklung und die Herausgabe von Standards, Richtlinien und Informationsbroschüren betreffend der Aus- und Weiterbildung des Berufsstands erreicht werden.

¹⁰² Vgl. *International Federation of Accountants* (2005), S. 24.

Es soll das weltweit unterschiedliche Niveau der Ausbildung des Wirtschaftsprüfers in den Industriestaaten, Entwicklungsländern und Schwellenländern in Einklang gebracht und entsprechende Ausbildungsprogramme entwickelt und verbessert werden.¹⁰³

Das International Accounting Education Standards Board (IAESB) hat Ende November 2006 den Entwurf eines kurzfristigen Arbeitsplans für die Jahre 2007 bis 2009 vorgelegt. Vorgesehen ist eine grundlegende Überarbeitung der bestehenden Leitlinien, um eine noch bessere Basis für weltweit einheitlich hohe Ausbildungsstandards zu schaffen.¹⁰⁴

Das IAESB hat am 27.11.2006 Interessenten dazu aufgefordert, bis 12.1.2007 Vorschläge für ein Arbeitspapier zur Gestaltung der beruflichen Fortbildung („Continuing Professional Development“) einzureichen. Ziel ist die Veröffentlichung eines „International Education Papers“, das eine Ergänzung zu dem seit 1.1.2006 anzuwendenden International Education Standard „Continuing Professional Development: A Program of Lifelong Learning and Continuing Development of Professional Competence“ (IES 7) darstellen soll.¹⁰⁵

Aufgrund der Wichtigkeit der praktischen Erfahrung von angehenden Wirtschaftsprüfern schlägt das International Accounting Education Standards Board (IAESB) einen neuen International Education Practice Statement (IEPS) „Practical Experience Requirements - Initial Professional Development for Professional Accountants“¹⁰⁶ vor, um die Mitglieder der IFAC bei der Entwicklung von Programmen zur Gewinnung dieser praktischen Erfahrung zu unterstützen.

“A period of practical experience is a vital part of the education of professional accountants, enabling them to develop and demonstrate the skills they need,“ betont Henry Saville, Vorsitzender des IAESB. “It enables students to demonstrate not only that they have gained the necessary theoretical knowledge, but also that they are able to apply this knowledge in their day-to-day work as professional accountants.“¹⁰⁷

¹⁰³ *International Federation of Accountants* (2007b), S. 1.

¹⁰⁴ <http://www.ifac.org/News/LastestReleases.tmpl?NID=1164> 9171361752407, Zugriff: 2.3.2007.

¹⁰⁵ <http://www.ifac.org/News/LastestReleases.tmpl?NID=1167> 9415205129401, Zugriff: 2.3.2007.

¹⁰⁶ *International Accounting Education Standards Board* (2007).

¹⁰⁷ <http://www.afrac.at/index.php?sm=3a&mc=3bb&subm=1&lev=1&news=3>, Zugriff: 2.3.2007, 04/01/2007

IFAC's International Accounting Education Standards Board schlägt eine neue Leitlinie zum Erwerb der praktischen Erfahrung vor (IFAC).

Der neue IEPS soll bei der Implementierung des International Education Standard (IES) 5 „Practical Experience Requirements“ helfen.¹⁰⁸

4.1.4 Unabhängigkeitsgefährdende Sachverhalte

Das grundlegendste Ziel des Code of Ethics ist es, dem Berufsstand ein prinzipienorientiertes Rahmenkonzept zu bieten, das bei der Beurteilung von Sachverhalten helfen soll, die zu einer Gefährdung der Unabhängigkeit und somit zu Befangenheitsgründen führen könnten. Nur ein unbefangener Wirtschaftsprüfer kann bestmöglich im Interesse der Öffentlichkeit tätig werden.¹⁰⁹

Am Ende des Teil B des Code of Ethics sind konkrete Anwendungsfälle des Rahmenkonzepts zu finden und die folgenden spezifischen Tatbestände sind angeführt, die zu einer Gefährdung der Unabhängigkeit und somit zu Befangenheit des Wirtschaftstreuhänders führen können:¹¹⁰

- finanzielle Beteiligungen,
- eine enge geschäftliche Beziehung,
- eine langjährige Beziehung der leitenden Mitarbeiter zum Mandanten,
- die Erbringung von anderen Dienstleistungen und
- Honorare und deren Gestaltung.

Konzeptionell unterscheidet der Code of Ethics zwischen einer so genannten inneren und äußeren Unabhängigkeit. Die innere Unabhängigkeit ist die innere Einstellung, die es ermöglicht, ein objektives Urteil ohne Trübung des Urteilsvermögens zu fällen und eine kritische Grundhaltung zu bewahren. Unter der äußeren Unabhängigkeit versteht man das Fehlen von Tatsachen, die so gravierend sind, dass ein sachverständiger, objektiver Dritter, der Kenntnis aller relevanten Informationen hat, unter Miteinbeziehung der getroffenen Schutzmaßnahmen daraus schließen muss, dass die erforderliche Integrität, Objektivität und die kritische Grundhaltung des Wirtschaftsprüfers der Prüfungsgesellschaft bzw. des Mitglieds des Prüfungsteams gefährdet ist.¹¹¹

¹⁰⁸ <http://www.afrac.at/index.php?sm=3a&mc=3bb&subm=1&lev=1&news=3>, Zugriff: 2.3.2007, 04/01/2007
IFAC's International Accounting Education Standards Board schlägt eine neue Leitlinie zum Erwerb der praktischen Erfahrung vor (IFAC).

¹⁰⁹ *International Federation of Accountants* (2007a), S. 17f.

¹¹⁰ *International Federation of Accountants* (2007a), S. 59f.

¹¹¹ Vgl. *International Federation of Accountants* (2007a), S. 50.

4.1.4.1 Finanzielle Beteiligungen

Um beurteilen zu können, ob eine finanzielle Beteiligung an einem Prüfungsklienten einen die Unabhängigkeit gefährdenden Tatbestand darstellen könnte, muss berücksichtigt werden, welche Person des Prüfungsteams die finanzielle Beteiligung hält, ob sie von wesentlichem Umfang ist und ob es sich um eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung (wie etwa über einen Fonds) handelt. Bei der Beurteilung, ob es sich um eine unmittelbare oder mittelbare Beteiligung handelt, ist darauf abzielen, ob die Möglichkeit besteht, Kontrollrechte auszuüben und auf die Geschäftspolitik, insbesondere auf die Investitionspolitik, Einfluss zu nehmen. Ist dies der Fall, so wird von einer unmittelbaren Beteiligung ausgegangen. Handelt es sich um eine unmittelbare Beteiligung oder eine mittelbare Beteiligung von wesentlichem Umfang, so kann die Unabhängigkeit nur gewahrt werden, wenn die unmittelbare Beteiligung abgegeben, die mittelbare Beteiligung auf ein akzeptables Maß reduziert oder die betroffene Person aus dem Prüfungsteam abgezogen wird.¹¹²

Befangenheitsgründe können auch dadurch entstehen, dass Partner oder Mitarbeiter der Prüfungsgesellschaft bzw. deren nahe Familienangehörige eine unmittelbare Beteiligung oder eine mittelbare wesentliche Beteiligung an dem Prüfungsklienten halten. Auch in diesem Fall sind die bereits erwähnten Maßnahmen zu treffen, um die angestrebte Unbefangenheit zu erreichen.¹¹³ Bei Bedarf können auch die verantwortlichen Personen, wie beispielsweise ein Audit Committee, zu Beratungszwecken herangezogen werden oder der Review eines weiteren Wirtschaftsprüfers eingeholt werden.

4.1.4.2 Enge Beziehungen zum Mandanten

Als weiteren die Unabhängigkeit gefährdenden Tatbestand nennt der Code of Ethics enge geschäftliche Beziehungen, die eine Prüfungsgesellschaft, eine Firma des Netzwerks oder ein Mitglied des Prüfungsteams mit einem Prüfungsklienten unterhält. So können etwa durch Joint Ventures oder durch die Vereinbarung, Produkte oder Dienstleistungen der Prüfungsgesellschaft und des Klienten zu vereinen bzw. als gemeinsames Produkt zu vermarkten, zu einer Einschränkung der Objektivität und somit zu einer Beeinträchtigung der Prüfungsqualität führen. Hierzu gehören auch Vertriebs- bzw. Marketingleistungen, bei denen

¹¹² Vgl. *International Federation of Accountants* (2005), S. 43-44.

¹¹³ Vgl. *International Federation of Accountants* (2007a), S. 63.

durch den Wirtschaftstreuhänder Produkte oder Dienstleistungen im Namen des Mandanten vertrieben werden. Handelt es sich um einen Jahresabschlussklienten und liegen derartige Geschäftsbeziehungen vor, so existiert keine geeignete Maßnahme, um das Ausmaß der Gefährdung auf ein akzeptables Niveau zu reduzieren. Folglich ist der Ausschluss des Mitarbeiters aus dem Prüfungsteam, die Beendigung der Geschäftsbeziehung bzw. deren Verringerung auf ein unwesentliches Ausmaß die einzige Konsequenz.¹¹⁴

Der Kauf von Gütern oder Dienstleistungen des Mandanten an sich stellt noch keinen die Unabhängigkeit gefährdenden Tatbestand dar, sofern diese Transaktion unter marktüblichen Bedingungen stattfindet, Teil des gewöhnlichen operativen Geschäfts ist und nicht von wesentlichem Umfang ist.¹¹⁵

4.1.4.3 Langjährige Beziehungen der leitenden Mitarbeiter zum Mandanten

Weiters kann die Betreuung des Prüfungsmandanten über einen längeren Zeitraum hinweg durch denselben Prüfungsleiter die Unabhängigkeit durch Vertrautheit einschränken, wobei das Ausmaß der Gefährdung durch Faktoren, wie die Dauer der Geschäftsbeziehung, die Stellung innerhalb des Prüfungsteams, dem organisatorischen Aufbau des Unternehmens und der Art des Prüfungsauftrags, abhängt. Dieses Risiko kann jedoch mittels interner Rotation des prüfungsverantwortlichen Partners, Reviewtätigkeiten durch einen außenstehenden Berufsangehörigen sowie durch unabhängige interne Qualitätsüberwachungsmaßnahmen auf ein geringeres Ausmaß reduziert werden.¹¹⁶

Da börsennotierte Unternehmen im Licht der Öffentlichkeit stehen, verstärkt sich diese Problematik und deshalb sieht der Code of Ethics dafür verschärfte Bestimmungen vor.¹¹⁷ So ist eine interne Rotation des mandantsverantwortlichen Partners bzw. des auftragsverantwortlichen Wirtschaftsprüfers nach einer durchgehenden Periode von sieben Jahren vorgesehen. Danach ist eine Wartezeit von zwei Jahren vorgeschrieben, bevor der ehemals auftragsverantwortliche Partner das Mandat wieder übernehmen darf. Nicht vorgesehen ist eine externe Rotation, die einen Wechsel der Prüfungsgesellschaft vorsehen

¹¹⁴ Vgl. *International Federation of Accountants* (2007a), S. 68f.

¹¹⁵ Vgl. *International Federation of Accountants* (2007a), S. 69f.

¹¹⁶ Vgl. *International Federation of Accountants* (2007a), S. 76.

¹¹⁷ Vgl. *International Federation of Accountants* (2007a), S. 67.

würde. Kommt das zu prüfende Unternehmen erstmalig an die Börse, verlängert sich diese Sieben-Jahres-Frist um zwei Jahre. Die Regelung des Code of Ethics sehen allerdings in gewissen Situation, in denen eine Kontinuität des Auftragsverantwortlichen wünschenswert ist, wie etwa bei einem strukturellen Wandel des zu prüfenden Unternehmens oder mangels berechtigter Personen einer Prüfungsgesellschaft, eine Flexibilität, sprich eine Dehnbarkeit, der Frist vor.¹¹⁸

4.1.4.4 Erbringung sonstiger Dienstleistungen

Üblicherweise haben Prüfungsgesellschaften neben Assurance-Dienstleistungen auch eine Reihe von Nicht-Assurance-Leistungen anzubieten, da durch die oft jahrelange Betreuung des Prüfungsklienten ein wertvolles Know-how erlangt wird. Hierzu zählen Leistungen wie Buchführung, Unternehmensberatung, Steuerberatung, Bewertungsleistungen, Personaldienstleistungen, IT-Services, etc. Grundsätzlich ist durch das Entstehen von Synergieeffekten die Erbringung dieser Leistungen durchaus wünschenswert. Doch genau diese Nicht-Assurance-Leistungen stellen oft eine Gefährdung für die Unabhängigkeit der Prüfungsgesellschaft, eines Unternehmen des Netzwerks bzw. eines Mitglieds des Prüfungsteams dar. Dementsprechend ist bei dieser Art der Dienstleistungen zu prüfen, ob deren Ausführung zu einer Gefahr der Unabhängigkeit durch Selbstprüfung oder Eigeninteresse führt. Je nach Ausmaß der Gefährdung sind jeweils geeignete Maßnahmen zu treffen, um die erforderliche Unabhängigkeit wieder herzustellen. Je nach Art der Dienstleistung wird die Anwendung einer Schutzmaßnahme ausreichend sein bzw. in anderen Fällen ist die Unterlassung dieser Dienstleistung die einzig mögliche Maßnahme. Als Dienstleistungen, die in jedem Fall eine Gefährdung durch Eigeninteresse oder Selbstprüfung darstellen und daher nur eine Ablehnung des Auftrags oder die Vermeidung der Tätigkeit in Betracht gezogen werden kann, sind beispielsweise die Genehmigung, Ausführung oder Vollziehung eines Auftrags im Namen des Mandanten bzw. der Erhalt einer Vollmacht vom Mandanten, in seinem Auftrag tätig zu werden, Managemententscheidungen für den Mandanten zu treffen bzw. in der Funktion eines Managers an jene zu berichten, die mit der Führung bzw. Überwachung beauftragt sind.¹¹⁹

Als geeignete Maßnahmen zur Wahrung der Unabhängigkeit könnten Vorgehensweisen und Verfahren angesehen werden, die es den Mitarbeitern des Assurance-Teams verbieten,

¹¹⁸ Vgl. *International Federation of Accountants* (2007a), S. 96.

¹¹⁹ Vgl. *International Federation of Accountants* (2007a), S. 78ff.

Managemententscheidungen für den Assurance-Mandanten zu treffen oder für diese Entscheidungen die Verantwortung zu übernehmen. Eine weitere Maßnahme könnte das Konsultieren jener Personen sein, die mit der Führung und Überwachung des Unternehmens beauftragt sind, wie beispielsweise der Prüfungsausschuss zur Klärung von Fragen betreffend die Unabhängigkeit im Zusammenhang mit Nicht-Assurance-Dienstleistungen. Hinsichtlich der Erstellung des Jahresabschlusses darf der Wirtschaftsprüfer dem Mandanten Hilfestellung leisten. So kann sich während der Durchführung der Jahresabschlussprüfung durch den andauernden Austausch zwischen Klienten und dem Wirtschaftsprüfer ein etwaiger Beratungsbedarf bei Abstimmungsproblemen, der Analyse und Sammlung von Daten, dem Entwurf von Anhangangaben, etc. ergeben, was als Teil der Jahresabschlussprüfung angesehen wird. Allerdings darf der Wirtschaftsprüfer niemals Entscheidungen für das Management treffen.¹²⁰

Der Code of Ethics unterscheidet bei der Anwendung dieser Bestimmungen zwischen Unternehmen, die börsennotiert sind oder nicht. Diese sehen vor, dass bei börsennotierten Unternehmen explizit keine Dienstleistungen im Bilanzierungs- und Buchhaltungsbereich bzw. der Lohnverrechnung für den Mandanten durchgeführt werden dürfen. Bei nicht börsennotierten Unternehmen sind derartige Dienstleistungen möglich, vorausgesetzt es kommt zu keiner Gefährdung durch Selbstprüfung.

Steuerberatungsleistungen jeder Art sind grundsätzlich erlaubt. Bei Bewertungsleistungen für nicht wesentliche Posten des Jahresabschlusses, Personaldienstleistungen, Erbringung interner Revisionsleistungen, juristischen Beratungsleistungen, Beratungsleistungen im IT-Bereich, das vorübergehende Abtreten des Personals an den Prüfungsmandanten sowie bei Finanzdienstleistungen ist darauf abzustellen, ob durch diese Dienstleistungen die Unabhängigkeit wesentlich gefährdet ist und auch nicht durch Schutzmaßnahmen auf ein akzeptables Niveau reduziert werden kann.

4.1.4.5 Honorare und deren Gestaltung

Eine weitere potenzielle Gefahrenquelle für die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers kann die Gestaltung der Honorare und deren Verhältnis zum gesamten Umsatz der Prüfungsgesellschaft sein. Wenn der Umsatz der Gesellschaft oder der einzelnen Partner zu einem großen Teil durch einen Mandanten gedeckt wird, liegt Befangenheit durch

¹²⁰ Vgl. *International Federation of Accountants* (2005), S. 60.

Eigeninteresse vor. Das Ausmaß der Unabhängigkeit wird auch von der organisatorischen Ausrichtung des Unternehmens abhängen und ob es sich um ein junges oder bereits etabliertes Unternehmen handelt. Bei der Beurteilung des Ausmaßes der Gefährdung sind diese Faktoren zu berücksichtigen und bei Bedarf geeignete Maßnahmen zu überlegen, um die Gefährdung auf ein akzeptables Niveau zu reduzieren, wie etwa durch externe Qualitätskontrollen bzw. ein Review durch einen Wirtschaftsprüfer außerhalb des Prüfungsteams. Eine weitere Gefahr stellen etwaige aushaftende Honorare dar. Besonders wenn der Klient zum Zeitpunkt der Erstellung des Bestätigungsvermerks den Großteil des Honorars noch nicht bezahlt hat. Bei der Gestaltung der Erfolgshonorare sieht der Code of Ethics vor, dass – gegeben eine Prüfungsgesellschaft führt eine Abschlussprüfung zu einem weitaus geringeren Honorar durch als die vorhergehende sie beweisen muss, dass sie die vorhandenen Ressourcen hat, um diesen Auftrag durchzuführen und die erforderlichen Standards, Richtlinien und Verfahren zur Qualitätskontrolle eingehalten werden, da sonst eine Gefährdung durch Eigeninteresse vorliegen würde. Weiters dürfen für Assurance Aufträge keine erfolgsabhängigen Honorare vereinbart werden. Erfolgsabhängige Honorare für Nicht Assurance Dienstleistungen dürfen vereinbart werden, sofern sie nicht im Zusammenhang mit dem Ergebnis der Abschlussprüfung stehen.¹²¹

Der Code of Ethics enthält noch weitere Bestimmungen zur Unabhängigkeit wie etwa Kredite und Bürgschaften, familiäre Beziehungen, Beschäftigung und vorherige Beschäftigung beim Assurance Mandanten, Tätigkeit als leitender Angestellter oder Mitglied des Vorstands bei Assurance Mandanten, Geschenke und Einladungen. Auf diese einzelnen Sachverhalte wird aufgrund der Ähnlichkeit zu anderen Sachverhalten nicht näher eingegangen.

¹²¹ Vgl. *International Federation of Accountants* (2007a), S. 92ff.

4.2 Regelungen zur Unabhängigkeit in Österreich

4.2.1 Einleitung

Die österreichischen Bestimmungen zur Behandlung von Fragen zur Unabhängigkeit finden sich nicht in einem einzigen Gesetz oder Katalog wieder, sondern sind in mehreren Quellen geregelt. Gesetzliche Vorschriften lassen sich im UGB sowie im WTBG (z.B. die Befangenheitsgründe des § 88 Abs 2 WTBG, die den Wirtschaftsprüfer zur Ablehnung eines Prüfungsauftrags verpflichten) finden. Berufsrechtliche Vorschriften bilden das Fachgutachten der KWT und des IWP, weiters die Allgemeinen Auftragsbedingungen für Abschlussprüfungen sowie § 21 und § 22 der Ausübungsrichtlinie der KWT, die den Wirtschaftsprüfer dazu anhält, Befangenheiten und Interessenskonflikte zu vermeiden, ohne diese zu konkretisieren.¹²²

Neue Entwicklungen, welche die Regeln zur Unabhängigkeit in der österreichischen Rechtslage reformieren, sind das GesRÄG 2005, welches das UGB dahingehend reformiert, dass § 271 Abs 2 UGB an das WTBG angepasst wird und somit die Unvereinbarkeitsbestimmungen und das Verbot der Selbstprüfung wirksamer gestaltet werden. So sehen die geänderten Bestimmungen vor, dass für große Kapitalgesellschaften nach § 221 Abs 3 UGB jedenfalls die strengeren Bestimmungen gelten sollen, wie etwa die Trennung von Abschlussprüfung und zusätzlichen Dienstleistungen gemäß § 271a UGB, der auch eine interne Rotation gem. § 271a Abs 1 Z.4 UGB vorsieht. Gemäß dieser Bestimmung ist der unterzeichnende Wirtschaftsprüfer der in § 221 Abs 3 UGB genannten Gesellschaften von der Abschlussprüfung ausgeschlossen, sofern er die betroffene Gesellschaft in einem Zeitraum von zehn Jahren bereits fünfmal geprüft hat. Weitere Bestimmungen zur Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers lassen sich im Bankwesengesetz (BWG), dem Pensionskassengesetz (PKG) und dem Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG) finden.

In den folgenden Ausführungen werden die grundlegenden Prinzipien des Code of Ethics sowie die Bestimmungen zum Thema Unabhängigkeit in der österreichischen Rechtslage zu den einzelnen Sachverhalten – finanzielle Beteiligungen, enge geschäftliche Beziehungen, langjährige Beziehung der leitenden Mitarbeiter mit dem Mandanten sowie die Erbringung

¹²² Vgl. Gelter M. (2004), S. 3.

von anderen Dienstleistungen und Honorare und deren Gestaltung – herangezogen, um die Vergleichbarkeit der einzelnen Regelungen festzustellen.

4.2.2 Grundlegende Prinzipien

- Vertrauenswürdigkeit und Integrität

Die Berufsausübung des Wirtschaftstreuhanders erfordert ein entsprechendes berufswürdiges Verhalten. Unter diesem Verhalten, das als ein wichtiger Garant für Qualität in der Wirtschaftsprüfung ist, versteht man die gewissenhafte, unabhängige, verantwortungsbewusste Berufsausübung. So müssen nach § 8 WTBG die volle Handlungsfähigkeit, die Vertrauenswürdigkeit, geordnete wirtschaftliche Verhältnisse, eine aufrechte Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung und ein Berufssitz gegeben sein. Um dem öffentlichen Auftrag bestmöglich gerecht zu werden und dem Stand der Wirtschaftsprüfer nicht zu schaden, ist gem. § 9 WTBG nicht nur ein guter Leumund Voraussetzung (der Berufsausübende darf nicht rechtskräftig verurteilt worden sein), sondern es dürfen innerhalb der letzten zehn Jahre keine Konkurs oder Ausgleichsverfahren vorliegen.

- Verschwiegenheit

Der Wirtschaftstreuhänder unterliegt bei Berufsausübung bezüglich der ihm anvertrauten Angelegenheiten der Verschwiegenheitspflicht, die in § 91 WTBG geregelt ist. Diese Verschwiegenheitspflicht erstreckt sich auf Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse, die ihm bei Durchführung des Auftrags bekannt geworden sind.

Befreiungen von dieser Verschwiegenheitspflicht sehen das Verwaltungs- und Abgabengesetz sowie die Zivil- und Strafprozessordnung vor. Die Verschwiegenheitspflicht entfällt nur, wenn der Auftraggeber den Berufsberechtigten ausdrücklich von dieser Pflicht entbunden hat oder wenn es Melde- und Auskunftspflichten¹²³ erfordern, wie etwa zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche¹²⁴ und den damit im Zusammenhang erlassenen Umsetzungsmaßnahmen.

Als weitere wichtige berufsrechtliche Quelle ist das Fachgutachten KFS/PG1 „Grundsätze ordnungsgemäßer Durchführung von Abschlussprüfungen nach den Vorschriften des

¹²³ Europäische Union (1991).

¹²⁴ Europäische Union (2001).

Rechnungslegungsgesetzes“ zu beachten, wonach der Wirtschaftsprüfer zur Verschwiegenheit über die ihm bei Ausübung seines Berufs zur Kenntnis gelangenden Umstände und Tatsachen verpflichtet ist und er die Prüfung eigenverantwortlich, unparteiisch und gewissenhaft mit der standesgemäßen Sorgfalt durchzuführen hat.¹²⁵

- Interessenskonflikte

Zur ordnungsgemäßen Berufsausübung des Wirtschaftsprüfers darf die Urteilsbildung nicht von Seiten des Auftraggebers beeinflusst werden. De lege lata ist in Österreich zwischen berufsrechtlichen und handelsrechtlichen Befangenheits- und Ausschlussgründen zu unterscheiden. Die Ausschlussgründe und Befangenheitsgründe werden in den §§ 271 und 271a UGB taxativ aufgezählt. Die genauen Bestimmungen der österreichischen Rechtslage zu den einzelnen Sachverhalten folgen in den Unterabschnitten. Gemäß WTBG darf eine Prüfungsgesellschaft einen Auftrag nur dann annehmen, wenn diese vom Auftraggeber bzw. vom Mandanten unabhängig ist. Darüber hinaus sieht der § 88 WTBG auch vor, dass von der Auftragsannahme abzusehen ist, wenn der Wirtschaftsprüfer in seiner Berufsausübung an fachliche Weisungen durch den Auftraggeber gebunden ist. Von Seiten des Auftraggebers besteht die Verpflichtung, die Rahmenbedingungen zu schaffen, dass die Unabhängigkeit der Erfüllungsgehilfen des Wirtschaftsprüfers gewahrt wird.

Die weiteren Regeln zur Unabhängigkeit nach den Bestimmungen des GesRÄG (2005), verankert in § 271 Abs 2 UGB, sehen unter anderem vor, dass der Wirtschaftsprüfer nicht ein gesetzlicher Vertreter oder Mitglied des Aufsichtsrats bzw. Arbeitnehmer innerhalb der letzten 24 Monate vor Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres sein darf.

4.2.3 Berufliche Kompetenz

Die Ausübung von Wirtschaftstreuhandberufen stellt in Österreich hohe Anforderungen an die Ausbildung des Wirtschaftsprüfers. Die gesetzlichen Zulassungsbestimmungen zu den Wirtschaftstreuhandberufen regeln u.a. Ausbildung, Praxiszeiten und Fachprüfung. So ist nach den Bestimmungen des WTBG-Entwurfs die Absolvierung eines facheinschlägigen

¹²⁵ Vgl. Kammer der Wirtschaftstreuhänder, KFS / PG 1, Grundsätze ordnungsgemäßer Durchführung von Abschlussprüfungen nach den Vorschriften des Rechnungslegungsgesetzes, 4. Allgemeine Berufsgrundsätze.

Hochschulstudiums, eines facheinschlägigen Fachhochschulstudiums, eines facheinschlägigen Lehrgangs universitären Charakters oder eine vergleichbare Ausbildung in Österreich erforderlich, um gemäß § 14 WTBG zur Fachprüfung als Steuerberater zugelassen zu werden. Darüber hinaus muss man eine dreijährige Berufspraxis bei einem anerkannten Revisionsverband oder einem Steuerberater vorweisen können. Die Zulassung als Wirtschaftsprüfer setzt gemäß § 16 WTBG ebenfalls eine dreijährige Berufspraxis bzw. nach absolvierter Steuerberaterprüfung eine zweijährige wirtschaftsprüfende Tätigkeit voraus.

Die Berufsausübung des Wirtschaftsprüfers erfordert eine kontinuierliche Fort- und Weiterbildung. So hat der Berufsausübende gemäß § 3 der Wirtschaftstreuhänder-Ausübungsrichtlinie jährlich zumindest 40 Stunden bzw. über drei Jahre verteilt 120 Stunden in seine Ausbildung zu investieren und muss dies auch nachweisen können.

Als weitere berufsrechtliche Vorschrift für die Fort- und Ausbildung des Wirtschaftsprüfers ist das Fachgutachten KFS/PG1 zu nennen, wonach der Wirtschaftstreuhänder dazu verpflichtet ist, sich über die Entwicklung der Rechnungslegungsvorschriften und der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung auf dem Laufenden zu halten.¹²⁶ Das Fachgutachten KFS/PG4 verlangt zur Schulung und Auswahl der Mitarbeiter vom Arbeitgeber, dass dieser nach bestimmten Grundsätzen (persönliche und fachliche Eignung) bei der Einstellung von Mitarbeitern vorgeht, diese über die wesentlichen Berufsgrundsätze zeitnah informiert sowie eine angemessene theoretische und praktische Ausbildung bietet, Informationen über Entwicklungen in allen für die Berufstätigkeit relevanten Gebieten zur Verfügung stellt und eine Fachbibliothek, Fachzeitschriften und interne Informationsmittel für die Mitarbeiter bereitstellt.¹²⁷

Als Instrumentarium zur Qualitätsverbesserung ist unter anderem eine verpflichtende Fortbildung für alle Wirtschaftsprüfer, die Jahresabschlussprüfungen durchführen, erforderlich, die auch kontrolliert und bei Fehlen derselben sanktioniert wird. Ein erster Ansatz dazu findet sich im § 62 Z 1 BWG, wonach der Bankprüfer eine einschlägige Fortbildung nachweisen muss. Das Institut der Wirtschaftsprüfer bzw. deren Mitglieder führen seit zwei Jahren eine derartige Fortbildungsmeldung und -kontrolle durch. Der

¹²⁶ Vgl. Kammer der Wirtschaftstreuhänder, KFS / PG 1, Grundsätze ordnungsgemäßer Durchführung von Abschlussprüfungen nach den Vorschriften des Rechnungslegungsgesetzes, 4. Allgemeine Berufsgrundsätze.

¹²⁷ Vgl. Kammer der Wirtschaftstreuhänder, KFS / PG 1, Richtlinie zur Gewährleistung der Prüfungsqualität, 2.1 Auswahl und Schulung der Mitarbeiter.

Gesetzgeber könnte beispielsweise auf die Erfahrung dieser berufsrechtlichen Institution aufbauen und derartige Meldungen könnten als gesetzliche Nachweise gelten.¹²⁸

4.2.4 Unabhängigkeitsgefährdende Sachverhalte

4.2.4.1 Finanzielle Beteiligungen

In der österreichischen Rechtslage werden die finanziellen Verflechtungen zwischen dem zu prüfenden Unternehmen und dem Wirtschaftsprüfer in § 271 UGB in mehreren Ausschlusstatbeständen angesprochen. Eine mögliche Gefahr ist die Schädigung des Gläubigers durch einen unzutreffenden Bestätigungsvermerk bei schlechter Geschäftslage. Beispielsweise könnte in einer solchen Situation ein vorteilhafter Bestätigungsvermerk (Erteilung eines unbeschränkten Bestätigungsvermerks, obwohl nur ein eingeschränkter Bestätigungsvermerk erteilt hätte werden dürfen) die Kreditaufnahme erleichtern.

Die österreichischen Bestimmungen sprechen hier im § 271 UGB die direkte und indirekte Beteiligung sowie Konzernverflechtung an. So sehen die Bestimmungen des § 271 Abs 2 Z 1 und Abs 4 Z 1 UGB vor, dass dem Wirtschaftsprüfer bzw. der Prüfungsgesellschaft die Prüfung des Mandanten untersagt ist, sobald die Beteiligung des Wirtschaftsprüfers am Unternehmen den zwanzigsten Teil des Nennkapitals oder den anteiligen Betrag von € 70.000 erreicht.¹²⁹ Ferner darf die Prüfungsgesellschaft nicht mit der zu prüfenden Gesellschaft verbunden sein. Der Gesetzeswortlaut wirft hier einige Fragen auf, insbesondere im Hinblick auf die erfassten Anteile, auf welche im folgenden näher eingegangen wird.

§ 271 Abs 2 Z 3 UGB zählt hier die gesetzlichen Vertreter wie Mitglieder des Aufsichtsrats einer juristischen Person, Gesellschafter einer Personengesellschaft sowie Inhaber eines Einzelunternehmens auf, die von der Prüfung einer Gesellschaft ausgeschlossen sind, wenn sie zu 20% am Unternehmen beteiligt sind.¹³⁰

§ 271 Abs 2 Z 1 stellt eine Angleichung an die 8. EU-Richtlinie dar, wonach in der Empfehlung der Europäischen Kommission jede direkte oder wesentliche indirekte finanzielle

¹²⁸ Vgl. Bertl R. / Mayer L. (2001), S. 340.

¹²⁹ § 62 Z3 BWG.

¹³⁰ Vgl. Gelter M. (2004a), S. 189.

Beteiligung der Prüfungsgesellschaft bzw. des Wirtschaftsprüfers am Unternehmen als Ausschlussgrund angesehen wird. Mit dieser Regelung sollen auch etwaige Unternehmenskonstruktionen zur Umgehung dieser Bestimmung, wie etwa der Anteilsbesitz über eine Privatstiftung, verhindert werden.¹³¹

Hinsichtlich des Anteilsbesitzes stellt sich einerseits die Frage, welche rechtliche Form dieser Anteil haben muss, und andererseits, ob auch andere Finanzierungsformen erfasst sind.

Der Wortlaut des § 271 Abs 2 Z1 UGB zielt auf eine bestimmte Beteiligungshöhe am Nennkapital ab, spricht die Vermittlung der Gesellschaftsrechte in Form von Grund- und Stammkapital. Dem steht jedoch entgegen, dass gleichwertige Interessen auch auf einer anderen Grundlage bestehen können. So wird beispielsweise in Deutschland ein breiterer Anwendungsbereich dieser Bestimmung dahingehend diskutiert, ob eine Beteiligung als stiller Gesellschafter auch einen Anteilsbesitz begründet.

Generell ist in der österreichischen Rechtslage eine Anknüpfung am materiellen Eigenkapitalbegriff gegeben. Auch hier besteht insofern Diskussionsbedarf im Hinblick darauf, ob die Gläubigerstellung nicht ebenfalls in die Ausschlussgründe mit aufgenommen werden sollte, da diese Position genauso zu Befangenheitsgründen führen kann. Weiters existieren in der Praxis oft hybride Finanzinstrumente, bei denen zu klären ist, in welchem Ausmaß dieser Anteilsbesitz besteht.

Zur Abgrenzung zwischen Eigen- und Fremdkapital sieht das materielle Bilanzrecht für den Ausweis unter der Position Eigenkapital die Erfüllung der Kriterien Nachrangigkeit, Erfolgsabhängigkeit bzw. Teilnahme am Verlust in voller Höhe und die Längerfristigkeit¹³² der Kapitalüberlassung vor.

4.2.4.2 Enge Beziehungen zum Mandanten

Enge geschäftliche Beziehung wie beispielsweise bei Joint Ventures oder etwa die Vereinbarung, Produkte oder Dienstleistungen der Prüfungsgesellschaft und des Klienten zu vereinen bzw. ein gemeinsames Produkt zu vermarkten, sind im österreichischen Gesetzestext nicht ausdrücklich geregelt. Gemäß § 271 Abs 2 bis 4 UGB stellen Familienverhältnisse keinen Ausschlussgrund für den Wirtschaftsprüfer dar.

¹³¹ Vgl. *Reiter R.* (2005), S. 86-87.

¹³² Vgl. KFS / RL13, S. 4.

Vergleichbare Regelungen findet man in den berufsrechtlichen Regelungen in § 88 Abs 2 Z 2 WTBG, der besagt, dass der Prüfungsauftrag abzulehnen ist, wenn einer der Beteiligten mittelbaren oder unmittelbaren Einfluss auf die Führung der Geschäfte des zu prüfenden Unternehmens hat. Weiters verweisen die §§ 88 Abs 2 Z 3 WTBG auf § 20 JN, nach denen der Berufsangehörige zur Ablehnung des Prüfungsauftrags verpflichtet ist. Gemäß dieser Bestimmung sind Richter von der Ausübung des Richteramts ausgeschlossen, wenn ein Verwandtschafts- oder Schwägerschaftsverhältnis zum Bevollmächtigten einer Partei besteht.

4.2.4.3 Langjährige Beziehungen der leitenden Mitarbeiter zum Mandanten

Die Fassung des GesRÄG 2005 sah den § 271 Abs 2 Z 9 UGB vor, nach dessen Bestimmungen nicht mehr Wirtschaftsprüfer sein darf, wer die zu prüfende Gesellschaft bereits in den letzten sechs Jahren geprüft hat. Diese Regelung trat bisher nicht in Kraft und entfällt durch die Novelle komplett.¹³³ Allerdings stand diese Bestimmung auch nicht im Einklang mit der internationalen Entwicklung, da sowohl die IFAC, die SEC als auch die EU lediglich eine interne Rotation des Wirtschaftsprüfers vorsehen. Diese Form der Rotation ist nunmehr im § 271a Abs 2 UGB für große Kapitalgesellschaften gem. § 221 Abs 3 UGB verankert. Diese Bestimmung hat zur Folge, dass alle fünf Jahre ein Wechsel des prüfungsverantwortlichen Partners stattzufinden hat. Danach hat eine fünfjährige „Cooling-off“-Periode zu folgen, wobei nach Ablauf dieser fünf Jahre die mit der Abschlussprüfung beauftragte Person erst die Prüfungsleitung für den jeweiligen Mandanten übernehmen darf.¹³⁴

4.2.4.4 Erbringung sonstiger Dienstleistungen

Der österreichische Gesetzgeber hat Beratungsleistungen des Wirtschaftsprüfers von Haus aus nicht verboten, sondern untersagt grundsätzlich nur eine Mitwirkung an der Jahresabschlusserstellung sowie an der Buchführung.

¹³³ Vgl. *Reiter R.* (2005), S. 93.

¹³⁴ Vgl. *Reiter R.* (2005), S. 97f.

Die Erbringung von Beratungs- und Nichtprüfungsleistungen für den Prüfungsmandanten ist gemäß § 90 WTBG¹³⁵ erlaubt. Das einzige Verbot diesbezüglich lässt sich im § 271 Abs 2 Z 4 UGB finden und wurde noch weiters durch die Bestimmungen des GesRÄG verschärft. Während vorher die Führung der Bücher oder die Mitwirkung bei der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses untersagt war, ist ferner auch die Mitwirkung bei der internen Revision, die Übernahme von Managementaufgaben, die Beteiligung beim Personalentscheidungsprozess, insbesondere auch im Bereich der Rechnungslegung, sowie die Erbringung von Bewertungsleistungen oder die versicherungsmathematischen Dienstleistungen, die einen wesentlichen Einfluss auf den Jahresabschluss haben, untersagt. Der Entwurf des GesRÄG greift somit die Empfehlung der Kommission auf, die strengere Bestimmungen als das RLG 1990 vorsehen.¹³⁶ So gelten auch strengere Ausschlussgründe für kapitalmarktorientierte Unternehmen und eine striktere Trennung der Abschlussprüfung von anderen Dienstleistungen. § 271a Abs 2 UGB sieht für große Kapitalgesellschaften vor, dass keine Rechts- und Steuerberatungsleistungen erbracht werden dürfen, sofern diese eine wesentliche Auswirkung auf den Jahresabschluss haben.

4.2.4.5 Honorare und deren Gestaltung

Die in § 271 Abs 2 Z 7 UGB statuierten Umsatzgrenzen sehen vor, dass von der Abschlussprüfung ausgeschlossen ist, wer in den letzten fünf Jahren jeweils 30% der gesamten Einnahmen aus prüfender Tätigkeit von einem Mandanten bezogen hat und diese Entwicklung auch für das kommende Jahr zu erwarten ist.¹³⁷ Für Kreditinstitute gilt eine Umsatzgrenze von nur 20%.¹³⁸ Weiters legt § 271a Abs 2 UGB eine Halbierung dieser Umsatzgrenze von 30 auf 15 Prozent für große Kapitalgesellschaften fest. Daraus lässt sich ableiten, dass bei börsennotierten Unternehmen strengere Maßstäbe angesetzt werden.

Die Gestaltung der Honorare für Wirtschaftsprüfer ist in den Honorargrundsätzen für Wirtschaftstreuhandberufe geregelt. Das Honorar des Wirtschaftsprüfers setzt sich aus einer zeitabhängigen und einer wertabhängigen Entlohnung sowie aus sonstigen Nebenkosten und der Umsatzsteuer zusammen. Bei der Ermittlung der Umsatzquote stehen im Nenner die Gesamteinnahmen der beruflichen Tätigkeit. Zur Diskussion steht nun, welche Einnahmen in diese Nennergröße mit einbezogen werden. Zu dieser Thematik herrschen in der Praxis

¹³⁵ Wirtschaftstreuhandberufsgesetz, BGBl. I Nr. 58/1999, Art. 90 Abs. 1.

¹³⁶ Vgl. *Reiter R.* (2005), S. 87.

¹³⁷ Vgl. *Gelter M.* (2004a), S. 297.

¹³⁸ Vgl. § 62 Z 4 BWG.

unterschiedliche Meinungen. Manche Autoren möchten nur die im Berufsrecht angeführten Vorbehaltsbefugnisse in die Nennergröße der Umsatzquote mit einbeziehen. Der Kritikpunkt an dieser Berechnungsmethode ist, dass auch allgemeine unternehmensberatende Tätigkeiten die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers gefährden können und daher wäre es zu empfehlen, nicht nur streng nach den Befugnissen des WTBG vorzugehen, sondern all jene Einnahmen zu berücksichtigen, die üblicherweise zum Berufsbild des Wirtschaftsprüfers gehören.¹³⁹

Zukünftig ist der Wirtschaftsprüfer auch dazu verpflichtet, eine Aufstellung über die erhaltenen Einnahmen des vorangegangenen Geschäftsjahrs vorzulegen, die nach Leistungskategorien gegliedert sind. Diese Regelung entspricht der bereits üblichen Praxis in Anwendung von Regel 76 des Österreichischen Corporate Governance Kodex. Die Aufstellung der erbrachten Leistungen hat zumindest nach Prüfungs- bzw. Nichtprüfungsleistungen zu erfolgen. Es empfiehlt sich, die Nichtprüfungsleistungen nach der Art der Leistung (Beratungsleistung oder sonstige Leistung) und nach den Tätigkeitsgebieten zu unterteilen (Steuerberatung, Rechnungslegungsberatung und sonstige Beratung). Die erhaltenen Einnahmen umfassen das Entgelt für alle Leistungen (Prüfungs- bzw. Nichtprüfungsleistungen), die von der Prüfung des Einzelabschlusses der unterliegenden Gesellschaften stammen. Dementsprechend hat der Konzernprüfer bei der Prüfung des Konzernabschlusses alle Leistungen der durch ihn geprüften und in den Konzernabschluss einbezogenen erhaltenen Gesamteinnahmen anzugeben.

4.3 Regelungen zur Unabhängigkeit in den USA

4.3.1 Einleitung

In den USA sind neben den berufsständischen Normen auf gesetzlicher Ebene die Vorschriften des US-amerikanischen Kapitalmarktgesetzes von Bedeutung (Security Act 1933 und Securities Exchange Act 1934). Die gesetzliche Lage wurde im Juli 2002 durch den SOA weitestgehend verändert. Durch den SOA wird die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers erstmals auf gesetzlicher Ebene geregelt, nachdem es bis zu diesem Zeitpunkt nur berufsständische Regelungen gab.

Der SOA gilt für kapitalmarktorientierte Unternehmen, die an den US-Börsen gelistet sind, sowie für Prüfungsgesellschaften und Wirtschaftsprüfer, die Prüfungsleistungen für derartige

¹³⁹ Vgl. Gelter M. (2004a), S. 299f.

Unternehmen durchführen. Somit sind ebenfalls Prüfungsgesellschaften und Wirtschaftsprüfer betroffen, die Prüfungsleistungen für SEC-registrierte Unternehmen erbringen oder deren Tochtergesellschaften im Ausland prüfen. Diese haben somit die Prüfungsstandards bzw. United States Generally Accepted Auditing Standards (US-GAAS) und Unabhängigkeitsvorschriften zu beachten und unterliegen der Berufsaufsicht.¹⁴⁰

4.3.2 Grundlegende Prinzipien

Viele Bestimmungen leiten sich aus den Standards des Code of Ethics der PCAOB ab. Dieser Code gilt nicht nur für die Beschäftigten der PCAOB, sondern ist weitreichender und hat Implikationen auf viele Marktteilnehmer, wie insbesondere Wirtschaftsprüfer, aber auch Anwälte, Wertpapieranalysten und viele mehr. Ziel der Bestimmungen ist es Interessenskonflikte zu vermeiden, die höchsten Unabhängigkeitsstandards zu gewährleisten, sowie das Bewahren der Unabhängigkeit, der Objektivität sowie der Integrität und der Neutralität.¹⁴¹

4.3.3 Berufliche Kompetenz

4.3.3.1 Allgemein

Die Ausbildung neuer Wirtschaftsprüfer obliegt in den USA ebenfalls dem Berufsstand. Hier müssen diverse Prüfungen, die vom AICPA entwickelt und benotet werden, erfolgreich abgelegt und Praktika absolviert werden, um die Qualifikation eines Certified Public Accountant (CPA) zu erlangen. Auch Weiterbildung ist im US-amerikanischen System obligatorisch. Wer nicht mindestens 120 Stunden im Continuing Professional Education (CPE) Programm innerhalb von drei Jahren absolviert, verliert seine Zulassung.¹⁴²

4.3.3.2 Exkurs: Reformbestrebungen zum Prüfungsexamen

Aufgrund der Notwendigkeit der Internationalisierung des Berufsstandes, der abnehmenden Attraktivität für den beruflichen Nachwuchs in den USA und der Kritik der fachlichen

¹⁴⁰ Vgl. Bertl R. / Reiter R. (2006), S. 144.

¹⁴¹ Vgl. PCAOB, (2003), EC Regeln.

¹⁴² <http://www.ak-coface.de/AK-Coface/AKCofaceDe.nsf/FrameByKey/CGIN-5U5MBJ-DE-?OpenDocument&Click=>, Zugriff: 3.4.2007.

Qualität der Examenteilnehmer, kam es zu umfangreichen Reformbemühungen. Schwerpunkt dieser Reformbemühungen war es, die Form und den Inhalt des Examens an die sich rasch ändernden Bedingungen anzupassen. Die Zuständigkeit für die Zusammenstellung der Prüfung, die Durchführung und Bewertung der Uniform-CPA-Examination liegt beim Board of Examiners (BOE) des AICPAs. So haben sich die jeweiligen State Boards of Accountancy aller fünfzig US-Bundesstaaten sowie des District of Columbia, Guam, Puerto Rico und der US Virgin Islands zusammengeschlossen und wenden ein einheitliches Examen an, um die fachlichen Kenntnisse der CPA-Kandidaten zu beurteilen.

Um den konkreten Reformbedarf der Uniform CPA Examination zu beurteilen, haben die American Institutes for Research (AIR) mit dem AICPA Examination Team und der Content Oversight Task Force (COTF) des BOE des AICPA 1999/2000 die Studie „Practice Analysis of Certified Public Accountants“ durchgeführt. Diese Practice Analysis ist eine anerkanntes und gängiges Instrument, um für lizenzierte Berufsstände in regelmäßigen Abständen die Gültigkeit und Angemessenheit der Prüfungsinhalte zu überprüfen. Die Prüfungsinhalte sollen dahingehend überprüft werden, ob sie den Anforderungen der Praxis genügen. Die „Practice Analysis“ verfolgt dabei zwei Hauptziele:

- Umfassende Beschreibung der Aufgaben, die von CPA-Berufseinsteigern durchgeführt werden sollen, sowie der Fachkenntnisse und Soft Skills, die für die Berufsausübung erforderlich sind,
- Beschaffung der Daten und des Informationsmaterials, die für die Anpassung der Prüfungsinhalte an die aktuellen Anforderungen erforderlich sind.¹⁴³

4.3.4 Unabhängigkeitsgefährdende Sachverhalte

4.3.4.1 Finanzielle Beteiligungen

Ausführliche Regelungen diesbezüglich finden sich in den Verordnungen der SEC.¹⁴⁴ Anders als in der österreichischen Gesetzgebung sehen die SEC-Rules auch Ausnahmen, wie beispielsweise für Erbschaften des Prüfers oder diesem zugerechnete Personen vor, Prüfungsmandate und Mitarbeiterbeteiligungsprogramme, die auch die Familienmitglieder von so genannten „Covered Persons“ erfassen. Letzterer charakteristischer Begriff umfasst

¹⁴³ Vgl. Brinkmann R. / Leibfried P. (2003a), S. 85-86.

¹⁴⁴ Office of the Federal Register (2006): 17 C.F.R. § 210.2-01 (c)(1).

individuell an der Prüfung beteiligte Personen bzw. Personen, die auf diese Einfluss nehmen. Ferner sind auch Familienmitglieder denselben Regelungen unterstellt. Unter einer finanziellen Beteiligung zum Prüfungsmandanten im Sinne der Verordnungen der SEC versteht man auch finanzielle Beteiligungen zu dessen „Affiliates“. Darunter versteht man rechtliche Einheiten, die einen maßgeblichen Einfluss auf den Prüfungsmandanten haben oder von diesem beherrscht werden. Finanzielle Beteiligungen am Prüfungsmandanten und jene zu dessen „Affiliates“ sind einander gleichgestellt. Diese Bestimmungen bestehen auch innerhalb der Konzernstruktur des Unternehmens.¹⁴⁵

Der umgekehrte Fall gilt auch für die Prüfungsgesellschaft. Zu dieser gehören alle im Konzernverhältnis stehenden juristischen Gesellschaften sprich Mutter- und Tochterunternehmen sowie assoziierte Unternehmen der Prüfungsgesellschaft.

Der Prüfungsgesellschaft, den „Covered Persons“ und deren Angehörigen ist die direkte Beteiligung am Prüfungsmandanten untersagt, wobei die Verordnungen der SEC hier ausdrücklich Aktien, Anleihen, Schuldverschreibungen, Optionen und andere Wertpapiere nennen und somit in diesem Punkt weiter als die österreichische Regelung geht, wo sich die Beteiligung auf Eigenkapitalanteile bezieht. Als weitere untersagte Investitionen werden genannt:

- Kreditverbindungen zum Prüfungsmandanten, sowohl in der Position des Schuldners als auch des Gläubigers, wobei Gleiches hinsichtlich leitender Angestellter, Direktoren oder mit mehr als 10% am Mandanten beteiligten Personen gilt. Allerdings sind Ausnahmen für bestimmte Kreditformen vorgesehen, wie insbesondere für Autokauf oder -leasing sowie für Kredite, die durch den Auszahlungsbetrag einer Versicherungspolizze, eines Bankguthabens oder einer Hypothek an der Wohnung des Kreditnehmers besichert sind.
- Spar- und Girokonten, wenn der abgedeckte Betrag überschritten wird. Hier sind Ausnahmen vorgesehen, wenn die Insolvenzgefahr gering ist.
- Wertpapierkonten unter vergleichbaren Voraussetzungen wie Bankkonten.
- Ausgegebene Kreditkarten an den Wirtschaftsprüfer, mit einem ausstehenden Betrag von mehr als \$ 10.000.

¹⁴⁵ Vgl. <http://www.sec.gov/rules/proposed/3442994c.htm>, Zugriff: 29.10.2007.

- Versicherungsverhältnisse, wobei hier Ausnahmen unter bestimmten Voraussetzungen bestehen.
- Investitionen in Investmentgesellschaften sind generell unzulässig.

Bei den eben aufgezählten untersagten Investitionen bzw. *Other Financial Interests* ist bei der Beurteilung das Ausmaß der Gefährdung zu berücksichtigen. Dabei ist darauf abzu zielen, ob bei Nichtbestehen dieser Verbindung die Going Concern-Prämisse wegfallen würde. Im Gegensatz zu den österreichischen Regelungen findet man in Verordnungen der SEC den umgekehrten Fall einer finanziellen Verbindung, wo der Prüfungsmandant die Position des Gläubigers inne hat und somit dieser die Möglichkeit hat, Druck auf den Wirtschaftsprüfer auszuüben.¹⁴⁶

Als Ausschlussgründe werden auch Treuhandverhältnisse und mittelbare Beteiligungen genannt, sofern diese für die Prüfungsgesellschaft einer „Covered Person“ bzw. deren Familienangehörige wesentlich sind.

4.3.4.2 Enge Beziehungen zum Mandanten

Regelungen die Familienverhältnisse betreffend sind in den SEC-Bestimmungen integriert. Mit den nahen Angehörigen sind der Ehepartner, Lebensgefährte und von diesem abhängige Kinder erfasst. Solche Personen dürfen während der Durchführung der Jahresabschlussprüfung nicht im Rechnungswesen der geprüften Gesellschaft tätig sein oder für dessen Überwachung tätig sein. Bezüglich anderer Fragen hinsichtlich der Unabhängigkeit nimmt die SEC-Verordnung nicht ausdrücklich auf Familienverhältnisse Rücksicht.¹⁴⁷

4.3.4.3 Langjährige Beziehungen der leitenden Mitarbeiter zum Mandanten

Der amerikanische Gesetzgeber geht davon aus, dass mit der Dauer der Prüfungstätigkeit die Unbefangenheit des Wirtschaftsprüfers eingeschränkt wird. Dieser Gefahr tritt SOA in Sec. 203 mit der internen Rotation für Lead Partners nach fünf Jahren entgegen. Für nicht prüfungsleitende Partner beträgt der Zeitraum sieben Jahre. Danach dürfen diese Mitglieder

¹⁴⁶ Vgl. Gelter M. (2004a), S. 214-217.

¹⁴⁷ Vgl. Gelter M. (2004a), S. 309f.

des Prüfungsteams frühestens nach einer fünf- bzw. zweijährigen „Abkühlungsphase“ (Cooling-off Period) wieder denselben Mandanten prüfen.

Diese Regelung betreffend die Mandatsdauer wurde mit Sec. 203 des Sarbanes Oxley Acts of 2002 in § 10 A (j) des Securities Exchange Acts of 1934 eingeführt. Somit wurde eine gesetzliche Verpflichtung zur Audit Partner Rotation geschaffen. Dementsprechend ist gemäß dem „internen Rotationsprinzip“ einer öffentlich registrierten Prüfungsgesellschaft die Prüfung des Emittenten untersagt, wenn der die Prüfung leitende Partner oder der für die Nachprüfung verantwortliche Partner in den vorangegangenen fünf Geschäftsjahren an Prüfungen beteiligt war. Eine externe Rotation wurde zwar in Erwägung gezogen, wurde nach einem kontroversen Ergebnis einer Umfrage, die vom General Accounting Office (amerikanisches Pendant zum Rechnungshof) durchgeführt werden, aber nicht mehr weiter verfolgt.

Ausnahmen bestehen für kleine Prüfungsgesellschaften, die weniger als fünf von der SEC überwachte Mandate betreuen. Von der Rotation betroffen sind allerdings nur von der Aufsicht der SEC überwachte Gesellschaften.¹⁴⁸

4.3.5 Erbringung sonstiger Dienstleistungen

Gemäß den SEC-Regelungen ist die Erbringung bestimmter Dienstleistungen des Wirtschaftsprüfers nicht vereinbar mit der Durchführung der Jahresabschlussprüfung. Dementsprechend unterliegen die so genannten „Non-Audit-Services“ seit dem Sarbanes Oxley Act of 2002 einer kapitalmarktrechtlichen Regelung. Die neuesten gesetzlichen Bestimmungen orientieren sich daher sehr stark an den bisherigen Verordnungen der SEC. Sec. 201 des Gesetzes fügte § 10 A des Securities and Exchange Act einen neuen Absatz (g) hinzu, der das Verbot einer Reihe von sonstigen Dienstleistungen vorsieht.¹⁴⁹

- Dazu gehören Buchführungstätigkeiten oder andere Dienstleistungen, die mit der Buchführung oder dem Abschluss des Prüfungsmandanten verbunden sind; außer es kann nachvollzogen werden, dass die Resultate dieser Dienstleistungen nicht Gegenstand von Prüfungshandlungen im Rahmen der Abschlussprüfung sind, um so die Gefahr der Selbstprüfung zu vermeiden.

¹⁴⁸ Vgl. *Gelter M.* (2004a), S. 167.

¹⁴⁹ Vgl. *Gelter M.* (2004a), S. 312.

- Die Entwicklung und Implementierung von Finanzinformationssystemen beeinträchtigen die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers, wenn er das Informationssystem überwacht, das lokale Netzwerk leitet oder ein Hard- bzw. Softwaresystem konzipiert, welches ein maßgebliches System bei der Jahresabschlusserstellung ist.
- Bewertungsdienstleistungen, Gutachten zur Beurteilung der Angemessenheit eines Preises sowie Sacheinlageprüfungen führen ausnahmslos zu einer Situation, in der die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers nicht mehr gewährleistet sein kann, es sei denn diese Dienstleistungen werden für andere Zwecke als die der Jahresabschlusserstellung erbracht, wie etwa die Feststellung von Studien über Transferpreise oder sonstige Bewertungen, die lediglich Gegenstand steuerlicher Zwecke sind. Der Wirtschaftsprüfer darf auch eigens Bewertungsspezialisten hierfür einsetzen, solange die Fachkompetenz auf Seiten des Mandanten liegt.
- Die Erbringung von versicherungsmathematischen Gutachten führt zur Beeinträchtigung der Unabhängigkeit durch Selbstprüfung. Die SEC sieht jedoch vor, dass der Wirtschaftsprüfer zur Beurteilung eines Sachverhalts seine eigenen Gutachter oder einen unabhängigen Dritten heranziehen darf. Zulässige Dienstleistungen sind jedoch die Hilfestellung und Unterstützung des Mandanten beim Verstehen der Methoden, Modelle und eingeflossenen Variablen oder Beratungsleistungen für ähnliche Dienstleistungen.
- Die Leistung von internen Revisionstätigkeiten beeinflusst die objektive Urteilsfähigkeit des Wirtschaftsprüfers und ist somit unzulässig. Da der Wirtschaftsprüfer bei der Erstellung des „Internal Control Report“ den Einfluss der internen Revision auf das Kontrollsystem beurteilen muss, ist somit wieder die Situation der Selbstprüfung gegeben. Zulässig sind jedoch das Testen und Überprüfen der Wirksamkeit der internen Kontrollen, die Erbringung von Vorschlägen zur Verbesserung derselben sowie die Durchführung von internen Revisionsdienstleistungen, sofern diese nichts mit IKS, dem Finanzsystem und der Erstellung des Jahresabschlusses zu tun haben.
- Die Übernahme von Managementfunktionen beim Mandanten sowie die Personalberatung, bei welchen der Wirtschaftsprüfer in Situationen kommt, in der er als Führungskraft oder als Angestellter des Mandanten fungiert, ist nach den Regelungen der SEC nicht zulässig. Empfehlungen zur Verbesserung des internen

Kontrollsystems und des Risikomanagements sind zulässig und sogar erwünscht, da das dadurch gewonnene Verständnis die Prüfungsqualität noch verbessert.

- Die Erbringung von Finanzdienstleistungen oder ähnlichen Tätigkeiten, wie etwa registrierte oder nicht registrierte Maklertätigkeiten, die Übernahme von verkaufsfördernden Maßnahmen sowie die aktive Teilnahme an Investitionsentscheidungen, sind im Sinne der Verordnungen der SEC keine erlaubten Tätigkeiten, da die objektive Urteilsfähigkeit dadurch eingeschränkt werden kann, wenn der Wirtschaftsprüfer geneigt ist, im Interesse des Mandanten zu handeln.
- Weiters ist es dem Wirtschaftsprüfer untersagt, für den Mandanten Rechtsberatungen und Gutachtenstätigkeiten zu erbringen, die nicht im Zusammenhang mit der Jahresabschlussprüfung stehen. Dieses Verbot bezieht sich auch auf Punkte, die für den Jahresabschluss unwesentlich sind und schließt auch juristische Routinetätigkeiten und ministerielle Angelegenheiten mit ein. Die SEC stellt darauf ab, dass die erforderliche kritische Grundhaltung des Wirtschaftsprüfers mit der vorrangigen beruflichen Verpflichtung des Rechtsanwalts, für die konsequente Vertretung der Interessen des Mandanten einzutreten, kollidiert. Zulässig ist jedoch nach wie vor, den Wirtschaftsprüfer mit der Hilfestellung bei der Überwachung sowie mit internen Nachforschungen zu betrauen, wozu auch die Durchführung von Unterschlagungsprüfungen gehört, deren Feststellungen in einem Bericht an den Klienten festgehalten werden.¹⁵⁰
- Tax Services für SEC-Prüfungsmandanten sind grundsätzlich zulässig, solange sie nicht mit sonstigen Unabhängigkeitsvorschriften der SEC und des PCAOB kollidieren und das Pre-Approval (Vorabgenehmigung) des Audit Committee eingeholt wurde. Die nun ausdrücklich verbotenen Dienstleistungen des Wirtschaftsprüfers umfassen die gemeinsame Entwicklung, Vermarktung, Planung und Bestätigung von steuerlich motivierten Transaktionen, die entweder als „aggressiv“ einzustufen sind oder unter einer Vertraulichkeitsvereinbarung im Sinne der Regel stehen.¹⁵¹

¹⁵⁰ Vgl. *IdW* (2003), S. 155 ff.

¹⁵¹ Vgl. http://www.audit-committee-institute.de/13534_14006.htm, Zugriff: 16.11.2006.

Weiters liegt es in der Kompetenz des PCAOB, gemäß § 10 A (g) (9) des Securities Exchange Acts auch eine weitere Kategorie von Dienstleistungen für unzulässig zu erklären und dementsprechend auch Ausnahmen von Bestimmungen zu gewähren, sofern dies im Interesse der Öffentlichkeit ist und nicht gegen die Bestimmungen des Anlegerschutzes verstößt. Darüber hinaus sind zusätzliche Dienstleistungen, wozu Prüfungsleistungen als auch sonstige Nichtprüfungsleistungen gehören, nur dann zulässig, wenn sie vom Prüfungsausschuss des Unternehmens genehmigt wurden. Weitere Ausnahmen sieht das Gesetz auch bei Geringfügigkeitsgrenzen vor, wenn die erbrachte Dienstleistung weniger als 5% des gesamten Honorars ausmacht.¹⁵²

4.3.5.1 Honorare und deren Gestaltung

Die Bestimmungen der SEC sehen vor, dass die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers durch jegliche Leistungserbringung des Prüfers auf Basis eines Erfolgshonorars oder eines Kommissionsgeschäfts während des Prüfungszeitraums, sprich einer Entlohnung, die auf dem Verkauf von Dienstleistungen an den Prüfungsklienten basiert, die nicht Prüfungsleistungen darstellen, gefährdet wird. Diese Regelung soll allerdings nicht dazu führen, dass ein Partner einer Prüfungsgesellschaft nicht an den Gewinnen der gesamten Prüfungsgesellschaft beteiligt wird, sondern dass sich seine Erfolgsbeteiligung aus Gewinnen verschiedener Dienstleistungen zusammensetzt und sich auch aufgrund geografischer Gesichtspunkte bemisst. Weiters darf sich die Beurteilung des Audit Partners nicht direkt oder indirekt auf die verkauften Dienstleistungen an den Mandanten beziehen.

Ausnahmen von diesen Unabhängigkeitsregeln bestehen jedoch für kleinere Prüfungsgesellschaften.¹⁵³

Die SEC verlangt weiters die Offenlegung von Honoraren in den so genannten Proxy Statements, die eine Aufgliederung der Honorare getrennt nach:¹⁵⁴

- Prüfungshonoraren,
- prüfungsnahen Dienstleistungen,

¹⁵² Vgl. *Gelter M.* (2004a), S. 302-303.

¹⁵³ Vgl. *IdW* (2003), S. 158.

¹⁵⁴ *Office of the Federal Register* (2006): Schedule 14A, 17 C.F.R. § 210.14a-101, Item 9 (1)(e).

- Steuerberatungshonoraren und
- allen sonstigen Dienstleistungen

für die letzten zwei Geschäftsjahre vorsehen. Durch empirische Studien wurde festgestellt, dass die Offenlegung eines verhältnismäßig hohen Anteils an Beratungshonoraren zu einer vermehrten Ablehnung der Prüfer durch einzelne Aktionäre führt. Dies reicht jedoch für eine Abberufung des Wirtschaftsprüfers durch die gesamte Aktionärsversammlung nicht aus; es kann jedoch zu einer Beeinflussung des Aktienkurses durch den Verkauf der Aktien von Aktionären kommen, die über die Veröffentlichung unzufriedenen sind.

4.4 Vergleich der Unabhängigkeitsregelungen in Österreich, in den USA und auf internationaler Ebene

4.4.1 Allgemeines

Auf Ebene der Europäischen Union bildet die Abschlussprüferrichtlinie die rechtliche Basis für die Abschlussprüfung, die bereits in den vorangegangenen Abschnitten erläutert wurde. Die Bestimmungen zur Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers sind sowohl in den Empfehlungen als auch in der Richtlinie allgemeiner gehalten als die detaillierten Bestimmungen der SEC. Während die Europäische Union einen prinzipienorientierten Ansatz vertritt, der durch ein flexibles rechtliches Rahmenwerk unterstützt wird, um möglichst rasch auf neue Entwicklungen im Unternehmens- und Prüfungsumfeld reagieren zu können, bietet der Sarbanes Oxley Act einen ausschließlich regelbasierten Lösungsansatz.¹⁵⁵

In Österreich bildet das Wirtschaftstreuhänderberufsgesetz (WTBG) seit 1999 die gesetzliche Grundlage für die Berufsausübung der Wirtschaftstreuhänder. Bestimmungen hinsichtlich der Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers finden sich in den §§ 83 und 88 des WTBG. Die gesetzlichen Grundlagen im dritten Buch des UGB in den §§ 268f. Neuerungen hinsichtlich der Regelungen für die Abschlussprüfung traten durch das GesRÄG 2005 am 01.01.2006 in Kraft.¹⁵⁶

Bei direktem Vergleich der Regelungen der IFAC und des österreichischen Gesetzgebers lässt sich zuerst erkennen, dass der IFAC Code of Ethics ein einheitliches Framework bietet, in

¹⁵⁵ Vgl. Haller A. / Geirhofer S. (2005), 16.

¹⁵⁶ Vgl. Bertl R. / Reiter R. (2006), S. 145.

dem alle ethischen Problemstellungen und Lösungsmöglichkeiten für den Wirtschaftsprüfer behandelt werden, während die österreichischen Regelungen diesbezüglich über viele Gesetze, Richtlinien, Grundsätze und Fachgutachten verstreut sind. Hinsichtlich der Übersichtlichkeit bietet der IFAC Code of Ethics die praktikablere und übersichtlichere Lösung, da die einzelnen Regelungen in strukturierter Form dargestellt sind. Darüber hinaus stellt der Code of Ethics ein wesentlich umfangreicheres und detailliertes Regelwerk dar, das mehr Regelungen bezüglich Gefährdungen der Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers enthält als die österreichischen Bestimmungen sowie die entsprechenden Schutzmaßnahmen zur Verhinderung. Wie bereits zuvor angeführt, werden diese durch das GesRÄG erneuert und den internationalen Entwicklungen in diesem Bereich angepasst. Somit findet auch in Österreich ein Angleichungsprozess¹⁵⁷ an die Regelungen der IFAC statt, der in der österreichischen Rechtslage auch gesonderte Bestimmungen für große Kapitalgesellschaften vorsieht. In Österreich ist die Entwicklung mit dem Rechnungslegungsänderungsgesetz (ReLÄG 2004),¹⁵⁸ dem Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005 (GesRÄG 2005),¹⁵⁹ und dem Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungs-Gesetz (A-QSG)¹⁶⁰ auf den Weg gebracht worden.¹⁶¹ Vergleicht man die neuen Unabhängigkeitsregelungen der §§ 271, 271a UGB mit der Abschlussprüferrichtlinie, so ist weitestgehend Kompatibilität festzustellen. Anpassungsbedarf gibt es im Zusammenhang mit einer in der Richtlinie vorhandenen „Netzwerkdefinition“ sowie im Zusammenhang mit der erweiterten Pflicht zur Offenlegung der Zusammensetzung des vereinbarten Honorars. Festzustellen ist somit, dass sowohl der deutsche als auch der österreichische Gesetzgeber mit dem GesRÄG 2005 die Unabhängigkeitsregelungen der 8. EU-Richtlinie bereits weitestgehend antizipiert haben.¹⁶²

Abschließend kann zusammengefasst werden, dass eine Übernahme der Regelungen der IFAC in Österreich auf dem Gebiet der ethischen Fragestellungen für den Wirtschaftsprüfer durchaus positive Auswirkungen auf die Prüfungsqualität erwarten lässt. Vor allem die Frage der Unabhängigkeit ist im Code of Ethics wesentlich umfangreicher und strenger geregelt. Dieser positive Effekt ist auch trotz der Neuerungen des GesRÄG gegeben, da Bestimmungen des Code of Ethics in diesen Punkten umfassender ausgeführt sind und teilweise noch weit über die verschärften Bestimmungen hinausgehen.

¹⁵⁷ Vgl. Haller A. / Geirhofer S. (2005), S. 35f.

¹⁵⁸ Rechnungslegungsänderungsgesetz 2004, BGBl. I Nr. 161/2004.

¹⁵⁹ Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005, BGBl. I Nr. 59/2005.

¹⁶⁰ Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz, BGBl. I Nr. 84/2005.

¹⁶¹ Gross G. / Auer K. (2006), S. 13.

¹⁶² Gross G. / Auer K. (2006), S. 33.

Die verpflichtende Befolgung des Code of Ethics würde somit eine detaillierte und transparente Lösung bedeuten, die keinesfalls eine Verschlechterung der derzeitigen österreichischen Rechtslage darstellt.

4.4.2 Berufliche Kompetenz

Kaum ein anderer Berufsstand trifft die Dynamik der Globalisierung stärker als jenen der Wirtschaftsprüfer. Während es früher noch galt, die nationalen Normen vor der Globalisierung zu schützen, ist der Stellenwert einer international ausgerichteten Ausbildung heute ein viel größerer. So darf die Ausbildung in internationalen Standards nicht nachgelagert diskutiert werden, sondern soll im Mittelpunkt der Betrachtungen stehen. Im angelsächsischen Raum und insbesondere in den USA herrscht Einigkeit darüber, dass die Ausbildung der Wirtschaftsprüfer internationale Aspekte enthalten muss. Die Ausbildung des Wirtschaftsprüfers in Österreich, in den USA und auf internationaler Ebene setzt darüber hinaus auch einen Schwerpunkt auf die Fort- und Weiterbildung des Wirtschaftsprüfers und verpflichtet den Stand der Wirtschaftsprüfer, ein Mindestsoll an Fort- und Weiterbildungsstunden zu absolvieren. Der Grund für die Entwicklung der Internationalisierung der Ausbildung ist die zunehmende Bedeutung der IAS / IFRS, des Comparative International Accounting, sprich des Vergleichs nationaler Rechnungslegungsstandards mit jenen anderer Länder und der Ursache für bestehende Unterschiede. Aber auch Themenschwerpunkte wie Comparative International Auditing und Comparative International Taxation gewinnen in der international ausgerichteten Ausbildung des Wirtschaftsprüfers immer mehr an Bedeutung. Der US-amerikanische Nachwuchs der Wirtschaftsprüfer hat im Vergleich zu den österreichischen Kollegen jedoch folgende unbestreitbare Vorteile:¹⁶³

- Die internationale Accounting Community spricht englisch und daher sehen englischsprachige Accountants keine Notwendigkeit, sich sprachlich an andere Länder anzupassen. Somit sind nichtenglischsprachige Länder unter Zugzwang, ihre Ausbildung

¹⁶³ Vgl. Brinkmann R. / Leibfried P. (2003b), S. 202.

in englischer Sprache durchzuführen, wenn sie den Anschluss an die Global Accounting Community nicht verlieren wollen.

- Der US-amerikanische Berufsstand nimmt auch eine dominante Rolle bei der Entwicklung von internationalen Standards ein. Somit bestehen zwischen US-amerikanischen Standards und internationalen Standards tendenziell geringere Unterschiede als vergleichsweise zwischen österreichischen und internationalen Standards. So deckt die Ausbildung zum US-amerikanischen CPA einen großen Teil der internationalen Rechnungslegungs- und Prüfungsstandards ab. Die Ausbildung zum österreichischen Wirtschaftsprüfer deckt hingegen einen vergleichsweise geringeren Teil der internationalen Ausbildung ab.
- US-amerikanische CPAs sind aufgrund der Zugehörigkeit zum weltweit größten Berufsstand weniger als ihre ausländischen Kollegen darauf angewiesen, zusätzlich eine ausländische Berufsqualifikation zu erwerben. So sind es zumeist ausländische Berufsangehörige, die Zusatzqualifikationen einer internationalen Ausbildung erwerben möchten.¹⁶⁴

4.4.3 Finanzielle Beteiligungen

Als Gemeinsamkeit beim Rechtsvergleich der Regelungen der IFAC, des österreichischen Gesetzgebers und den SEC-Bestimmungen fällt auf, dass alle Regelungen betreffend finanzielle Beteiligungen ein hohes Maß an Komplexität aufweisen. Darin zeigt sich auch, dass die rechtliche Erfassung finanzieller Verbindungen nicht so einfach ist.¹⁶⁵

Ein gravierender Unterschied des österreichischen Rechts im Vergleich zum US-amerikanischen Recht ist, dass sich finanzielle Verbindungen auf den Anteilsbesitz beschränken, sprich eigenkapitalorientiert sind, während das US-amerikanische Recht für diesen Begriff einen weitaus breiteren Ansatz vorsieht. Die Beschränkung im österreichischen Recht kann darin gesehen werden, dass die Prüfung auch einen erheblich gläubigerschützenden Charakter hat und anders als in den USA nicht im Kapitalmarktrecht geregelt ist.

¹⁶⁴ Vgl. *Brinkmann R. / Leibfried P.* (2003b), S. 201f.

¹⁶⁵ Vgl. *Gelter M.* (2004a), S. 221.

Zu den Other Financial Interests gehören auch Kreditbeziehungen, die zugleich im Code of Ethics behandelt werden.¹⁶⁶

Hinsichtlich des Umfangs der Regelungen betreffend die Konzernverbindungen sind die amerikanischen die umfassenderen. Die Definition der Konzernverbindungen ist sehr breit gefasst, sowohl im Hinblick auf das geprüfte Unternehmen als auch auf die Prüfungsgesellschaft selbst. So werden in der österreichischen Rechtslage fehlende Fallkonstellationen, wie etwa eine Beteiligung des Wirtschaftsprüfers an einer Tochtergesellschaft der geprüften Gesellschaft, erfasst. Auch Beteiligungen der geprüften Gesellschaft an der Prüfungsgesellschaft führen gemäß der österreichischen Rechtslage und in seltenen Fällen zum Ausschluss des Wirtschaftsprüfers. Während Investitionen des Prüfungsmandanten an der Prüfungsgesellschaft in der US-amerikanischen Rechtslage völlig unzulässig sind, sind diese im österreichischen Recht unterhalb der Grenze des Verbundenheitsverhältnisses von 20% zulässig. Zur Diskussion steht nun die Beibehaltung einer Bagatellregelung in Österreich durch die Beschränkung auf mittelbare finanzielle Beziehungen, wie dies im Sarbanes Oxley-Act oder im IFAC Code of Ethics der Fall ist. Durch die Vielzahl an Transaktionen in andere Gesellschaften ist eine genaue Vollziehung der Unternehmensstrukturen nur erschwert möglich. So wäre in Österreich das Erlassen einer Prozentgrenze zu erwägen, wenn bei zukünftigen Gesetzgebungsmaßnahmen auch mittelbare Beteiligungen zum Ausschluss des Wirtschaftsprüfers führen könnten.¹⁶⁷

Im RLG 1990¹⁶⁸ wurde ursprünglich der Ausschlussgrund eines jeden, sei es noch so kleinen Anteilsbesitzes als zu strikte Regelung angesehen. In der Empfehlung der Kommission sowie in den Bestimmungen des Code of Ethics wird jedoch jede direkte oder wesentliche indirekte finanzielle Beteiligung als bedenklich angesehen. § 271 Abs 2 Z1 greift dies mit dem Wortlaut „...als Wirtschaftsprüfer ausgeschlossen ist, wer auf Erwerb, Verwaltung und Veräußerung derartiger Anteile maßgeblichen Einfluss hat“ auf.

Dabei sollen auch Umgehungskonstruktionen, wie etwa Anteilsbesitz über eine Privatstiftung, erfasst werden. Als bedenklich kann Anteilsbesitz jedoch nur dann angesehen werden, wenn der Wirtschaftsprüfer selbst über den Erwerb entscheidet. So sollen etwa Beteiligungen über

¹⁶⁶ Vgl. *International Federation of Accountants* (2007a), S. 67f.

¹⁶⁷ Vgl. *Gelter M.* (2004a), S. 221f.

¹⁶⁸ Rechnungslegungsgesetz, BGBl. Nr. 475/1990.

einen Investmentfonds, auf dessen Zusammensetzung vom Wirtschaftsprüfer gar kein Einfluss ausgeübt werden kann, nicht von dieser Regelung erfasst werden.¹⁶⁹

4.4.4 Enge geschäftliche bzw. persönliche Beziehungen

Trotz des hohen Potenzials der Gefährdung der Unabhängigkeit durch familiäre Verpflichtungen findet man in der österreichischen Rechtslage nur in den berufsrechtlichen Bestimmungen, in denen normiert ist, unter welchen Bedingungen der Berufsangehörige zur Ablehnung des Prüfungsauftrags verpflichtet ist, entsprechende Ausschlussregeln. Den strengen gesellschaftsrechtlichen Folgen des § 271 UGB, die zum Ausschluss des Wirtschaftsprüfers führen, unterliegen Familienverhältnisse jedoch nicht. Im Gegensatz dazu erfassen die SEC-Bestimmungen in einigen Fallkonstellationen auch Familienangehörige. Auch der IFAC Code of Ethics nimmt auf Familienverhältnisse Bezug.

Vor diesem Hintergrund scheint eine Anpassung der österreichischen Rechtslage an die internationalen Regeln durch die gesetzliche Erfassung der Familienverhältnisse erwägenswert.¹⁷⁰

4.4.5 Langjährige Beziehungen der leitenden Mitarbeiter zum Mandanten

Am 16. Mai 2002 hat die Europäische Kommission die Empfehlung¹⁷¹ hinsichtlich der Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers als Folge der Diskussionen rund um dessen Unbefangenheit abgegeben. Die USA haben aufgrund Aufsehen erregender Bilanzskandale mit dem Sarbanes Oxley Act reagiert. Beide Rechtsakte sehen eine interne personenbezogene Rotation vor. Im Gegensatz zur externen Rotation, die bei beiden Rechtsakten zur Diskussion stand und einen Wechsel der gesamten Prüfungsgesellschaft vorsieht, wurde die interne Rotation als ausreichend angesehen. Gemäß dieser Regelung müssen Wirtschaftsprüfer in leitenden Funktionen nach einer gewissen Zeit ausgetauscht werden.

¹⁶⁹ http://www.parlinkom.gv.at/pls/portal/docs/page/PG/DE/XXII/I/I_00927/FNAMEORIG_040348.HTML, Zugriff: 27.01.2007.

¹⁷⁰ Vgl. Gelter M. (2004a), S. 312.

¹⁷¹ Europäische Kommission (2002).

Aufgrund der Entwicklungen in der Europäischen Union und in den USA hinsichtlich der personenbezogenen internen Rotation erscheint es als sachgerecht, die österreichische Rechtslage an diese Entwicklungen anzupassen.¹⁷²

4.4.6 Erbringung sonstiger Dienstleistungen

Aufgrund der erworbenen Kenntnisse im Rahmen der Prüfungstätigkeit und der Kenntnisse der Geschäftstätigkeit des Mandanten ist in der Praxis die Erbringung von Beratungsleistungen und sonstigen Nichtprüfungsleistungen durch den Wirtschaftsprüfer von Seiten des Mandanten oft gewünscht. Es besteht jedoch ein gewisses Konfliktpotenzial, insbesondere im Hinblick auf die Unabhängigkeit, wenn der Wirtschaftsprüfer als Unternehmensberater oder als Steuerberater tätig wird, da durch diese Tätigkeiten die objektive Urteilsbildung eingeschränkt werden kann. Auf der anderen Seite stellt die Erbringung dieser Dienstleistungen oft eine lukrative Einnahme dar, die ihrerseits wieder ein gewisses Abhängigkeitsverhältnis erzeugt.

Im Einzelnen ist jedoch oft unklar, wo die Grenze zwischen zulässiger Beratung und unzulässiger Mitwirkung an der Jahresabschlusserstellung verläuft, und es ist schwer zu beurteilen, ob ein Konflikt vorliegt oder nicht. In der Literatur werden folgende Gefahren diskutiert:¹⁷³

1. potenzielle wirtschaftliche Abhängigkeit,
2. Vertrauensverhältnis und
3. die Schwierigkeit der objektiven Beurteilung der eigenen Arbeit.

Zu Punkt (1): Aufgrund des gestiegenen Umsatzvolumens kann es zu einem gesteigerten Interesse kommen, die Mandantenbeziehung fortzusetzen, wodurch es zu einer Einschränkung der Urteilsfreiheit kommen kann.

Zu Punkt (2): Das Vertrauensverhältnis, das durch eine Nichtprüfungsleistung aufgebaut wird, kann die kritische Grundhaltung der Wirtschaftsprüfers beeinträchtigen, die für die Durchführung der Abschlussprüfung erforderlich ist.

Zu Punkt (3): Da die Bereiche Prüfung und Beratung oftmals nicht vollständig getrennt werden können, kann man die Gefahr der Selbstprüfung nicht vollständig ausschließen. Hält

¹⁷² Vgl. Bertl R. / Reiter R. (2006), S. 163.

¹⁷³ Vgl. Leffson U. (1988), S. 84.

der Wirtschaftsprüfer seine Empfehlung für richtig („Beratungs-Soll“), so wird er auch nicht im Rahmen der Prüfung von ihnen abweichen.¹⁷⁴

Unvereinbare Tätigkeit		IFAC	USA	EU	§ 271 UGB	§ 271a UGB
1.	Mitwirkung an Buchhaltung und Jahresabschluss	☐	☐	☐	☐	
2.	Bewertungsleistungen	☐	☐	☐	☐	
3.	Interne Revision	☐	☐	☐	☐	
4.	Versicherungsmathematische Dienstleistungen	☐	☐	☐	☐	
5.	Rechtsvertretung	(☐)	☐	☐		
6.	Rechtsberatung (Steuerberatung)	(☐)	☐	☐		
7.	Personalberatung	(☐)	(☐)	☐	(☐)	☐ *
8.	Finanzdienstleistungen	☐	☐			☐
9.	Errichtung von Finanzinformationssystemen	☐	☐		☐	
10.	Managementaufgaben	Generell unvereinbar	☐	☐	☐	

* wenn wesentlich und über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehend

Abbildung 3: Erbringung sonstiger Dienstleistungen (internationaler Vergleich)

Quelle: IWP (2006)

Allen Vorschriften gemeinsam ist, sowohl den nationalen als auch den internationalen, das Verbot für den Wirtschaftsprüfer, Bücher für den Prüfungsklienten zu führen, seinen Jahresabschluss zu erstellen, Bewertungsleistungen durchzuführen oder Aufgaben der internen Revision zu übernehmen. Ebenfalls allen Regelungen gemein ist das Verbot der Übernahme von versicherungsmathematischen Dienstleistungen und Managementaufgaben.

¹⁷⁴ Vgl. Gelter M. (2004a), S. 249.

Eine weitere in allen Rechtsnormen unvereinbare Tätigkeit ist das Installieren von Finanzinformationssystemen durch den Wirtschaftsprüfer, die in allen Rechtsnormen einheitlich verboten ist. Ein ausdrückliches Verbot diesbezüglich ist zwar nicht in den Kommissionsempfehlungen der europäischen Union enthalten, sehr wohl aber nach den ISA-Regelungen (IFAC) als auch in den SOA Regelungen. In Österreich ist gemäß § 271a UGB eine Mitwirkung an Finanzinformationssystemen verboten, allerdings nur für börsennotierte bzw. für große Unternehmen. Im Umkehrschluss gilt für kleinere und mittlere Unternehmen, dass der Wirtschaftsprüfer auch deren Finanzinformationssystem einrichten darf, sodass durch die Einführung der Unabhängigkeitsbestimmungen des § 271a UGB, die Unvereinbarkeitsbestimmungen sogar gelockert wurden.¹⁷⁵ Die Formulierungen zu den Vorschriften zur Unvereinbarkeit von Nichtprüfungsleistungen sind oft nicht konkret genug formuliert. Zur Erzielung einer verbesserten Rechtssicherheit wäre eine taxative Aufzählung unzulässiger Tätigkeiten des Wirtschaftsprüfers empfehlenswert.¹⁷⁶ Größenabhängige Unterschiede gibt es auch hinsichtlich Rechtsberatung und Steuerberatung. Gemäß § 271a Abs. 1 Z 2 dürfen in dem zu prüfenden Geschäftsjahr über die Prüfungstätigkeit hinausgehend nur dann Rechts- und Steuerberatungsleistungen erbracht werden, wenn diese nicht wesentlich sind und über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen nicht hinausgeht. Leistet der Wirtschaftsprüfer dahingehend Hilfestellung, indem er den Mandanten darauf hinweist, bestimmte Vermögensgegenstände innerhalb eines bestimmten Zeitraums zu verkaufen, wäre die Auswirkung lediglich ein Aktivtausch, wodurch Selbstprüfung noch nicht gegeben wäre. Eine sachverhaltsgestaltende Maßnahme würde nur dann vorliegen, wenn der Wirtschaftsprüfer dem Mandanten eine entsprechende Steuerberatungsleistung bieten würde, die eine Darstellung der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage wesentlich beeinflusst. Eine Analyse der unvereinbaren Rechts- und Steuerberatungsleistungen zeigt, dass das „Allweiler-Urteil“ heranzuziehen ist, wonach Rechts- und Steuerberatungsleistungen nur dann unzulässig sind, wenn der Wirtschaftsprüfer durch die Erbringung dieser Dienstleistung in die Situation gerät, in welcher er anstelle des Vorstands bzw. der Geschäftsführung entscheidet und diese Entscheidung den Jahresabschluss wesentlich beeinflusst.¹⁷⁷

Gemäß den Regelungen der IFAC stellen Steuerberatungsleistungen generell keine Gefährdung für die Unabhängigkeit dar. Die IFAC nennt die Zulässigkeit von Steuerdeklarationen, Steuerwirkungsanalysen, Steuergestaltung bzw. Steuerplanung und

¹⁷⁵ Vgl. Bertl R. / Reiter R. (2006), S. 152.

¹⁷⁶ Vgl. Gelter M. (2004a), S. 309.

¹⁷⁷ Vgl. Bertl R. / Reiter R. (2006), S. 154f.

Steuerdurchsetzung.¹⁷⁸ Die SEC-Bestimmungen sehen ebenfalls eine generelle Zulässigkeit von Steuerberatungsleistungen vor, sofern das Audit Committee seine Zustimmung erteilt. Das PCAOB verbietet lediglich „Aggressive Tax-Shelter Beratung“, d.h. Gestaltungsmaßnahmen, bei denen der Wirtschaftsprüfer reine Steuervermeidungsstrategien entwickelt, die sich wesentlich auf den Jahresabschluss auswirken, wie beispielsweise SPE Gestaltungen (Spezial Purpose Entities).¹⁷⁹

Bei einem internationalen Vergleich fällt auf, dass nicht eindeutig geklärt ist, welche Tätigkeiten der Personalberatung als unvereinbar gelten. Während der § 271 Abs. 2 lit. C UGB explizit die Personalberatung neben Managementtätigkeiten ausschließt, beschränken sich die anderen Regelungen auf ein Verbot der Mitwirkung beim Einstellen von Führungskräften.¹⁸⁰

In der österreichischen Rechtslage ist weiters kein explizites Verbot von Finanzdienstleistungen vorgesehen, sie kann jedoch der Übernahme von Managementaufgaben zugeordnet werden, da diese Tätigkeit Handeln im Interesse des Mandanten erfordert und es daher keines eigenen Ausschlussgrundes bedarf.¹⁸¹

4.4.7 Honorare und deren Gestaltung

Der Code of Ethics sieht ein Verbot der Vereinbarung von Erfolgshonoraren für Abschlussprüfungen vor, da diese zu einer Gefährdung der Unabhängigkeit durch Eigeninteresse und Interessensvertretung führen, die durch keine geeignete Schutzmaßnahme auf ein akzeptables Niveau reduziert werden kann. Auch wenn Erfolgshonorare für Nichtprüfungsleistungen vereinbart werden, führt dies zu einer Gefährdung der Unabhängigkeit und somit zu einem Verbot derartiger Honorarausgestaltungen, wenn ein Zusammenhang mit dem Ergebnis der Abschlussprüfung besteht. Besteht ein solcher Zusammenhang nicht, so kommt es auf den Umfang der Erfolgshonorare und andere Faktoren, wie etwa die Marktposition des Unternehmens (etabliertes Unternehmen oder neu gegründetes Unternehmen), an.

In den österreichischen gesetzlichen Bestimmungen ist die Frage der Höhe der Honorare ebenfalls umfangreich und ausführlich geregelt. Sie enthalten jedoch genauere Angaben bezüglich der Höhe der Honorare und der relativen Grenzen in den österreichischen Gesetzen.

¹⁷⁸ Vgl. *International Federation of Accountants* (2005), S. 64.

¹⁷⁹ Vgl. *Ring H.* (2005), S. 201.

¹⁸⁰ Vgl. *Bertl R. / Reiter R.* (2006), S. 153.

¹⁸¹ *Bertl R. / Reiter R.* (2006), S. 153.

So darf jemand nach § 271 UGB nicht Wirtschaftsprüfer sein, wenn er in den letzten fünf Jahren 30% der Gesamthonorare seiner Berufstätigkeit aus der Prüfung und Beratung der zu prüfenden Gesellschaft bezogen hat bzw. wenn er 20% der Anteile des zu prüfenden Unternehmens hält und wenn dies auch für das laufende Geschäftsjahr zu erwarten ist. Das UGB sieht darüber hinaus auch verschärfte Bestimmungen für große Kapitalgesellschaften nach § 223 Abs 1 UGB vor. So kommt es zu einer Halbierung der Umsatzgrenze von 30% auf 15% für Umsätze aus Jahresabschlussprüfungen von großen Kapitalgesellschaften. Diese Bestimmungen lehnen an den internationalen Regelungen an und sollen die Bedeutung der Unabhängigkeit von Wirtschaftsprüfern für große und börsennotierte Unternehmen betonen. Die Entlohnung des Wirtschaftsprüfers, sprich ob die üblichen Bonuszahlungen oder die Gewährung sonstiger finanzieller Anreize die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers gefährden, ist in den zahlreichen Stellungnahmen der SEC ausgeführt. Die endgültige SEC-Regelung sieht vor, dass ein Wirtschaftsprüfer als nicht mehr unabhängig eingestuft werden kann, wenn er während der Dauer des Prüfungsauftrags eine erfolgsabhängige Entlohnung erhält.¹⁸²

¹⁸² Vgl. *IdW* (2003), S. 158f.

5 Berufsorganisationen auf österreichischer und internationaler Ebene, das Verfassen von Prüfungsgrundsätzen durch diese sowie der Anwendung von Prüfungsgrundsätzen durch deren Mitglieder

5.1 Einleitung

Prüfungsgrundsätze sollen eine Reihe von verschiedenen Funktionen erfüllen. Je nach Adressat können sie eine präskriptive oder eine deskriptive Funktion haben. Für den Wirtschaftsprüfer haben sie erstere Funktion, da sie diesem bestimmte Handlungen vorschreiben bzw. verbieten. Für die Adressaten des Jahresabschlusses haben sie zweite Funktion, da die Prüfungsgrundsätze über die Art und den Umfang der durchgeführten Prüfung informieren und dabei helfen, das Prüfungsergebnis in Form des Bestätigungsvermerks sachgerecht zu interpretieren.

Dadurch tragen Prüfungsgrundsätze auch gleichzeitig zu einer Steigerung der Glaubwürdigkeit von Jahresabschlussinformationen bei, die durch die Anwendung der ISA international vergleichbar werden und somit auch eine Standardisierungsfunktion haben. Weiters stellt die Anwendung von Prüfungsstandards eine normeninduzierte Abschreckung zur Vermeidung von Fehlern in der Rechnungslegung des Prüfungsklienten und bei der Durchführung von Prüfungshandlungen dar. Gerade in Konfliktfällen kommt der Anwendung von Prüfungsgrundsätzen eine wichtige Bedeutung zu, da sie die Stellung des Wirtschaftsprüfers gegenüber dem Mandanten stärken und es dem Mandanten erschweren, seine Vorstellungen gegen den Wirtschaftsprüfer durchzusetzen.

Durch die beschriebenen Funktionen trägt die Anwendung von Prüfungsnormen entscheidet zur Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung bei.¹⁸³

Hinsichtlich der Verbesserung der Inhalte neuer Standards war das IAASB in letzter Zeit durchaus aktiv. Es erfolgte die Verlautbarung einer Reihe neuer Standards, welche die grundsätzliche Systematik der bisherigen ISA verändern. So kam es zur Überarbeitung vieler Standards und deren Veröffentlichung. Im Oktober 2005 wurde das so genannte Clarity-

¹⁸³ Vgl. Hirschböck G. (2005a), S. 122.

Projekt¹⁸⁴ ins Leben gerufen, dessen Ziel es ist, Standards (Clarity Standards) zu entwickeln, die darauf abzielen, dass die bei der Durchführung der Prüfung angewandten ISA bei einer externen Qualitätskontrolle entsprechend nachprüfbar sind. Die Herausforderung dabei wird sein, eine Liste mit eindeutigen und unmissverständlichen Handlungspflichten für die einzelnen Standards herauszuarbeiten, um so erfolgsorientierte Zielvorgaben zu formulieren, die auch bei einer Qualitätskontrolle nachprüfbar bleiben. Hierbei ist zu beachten, dass nicht jeder Sachverhalt durch Handlungspflichten abgedeckt werden kann und in manchen Fällen ein Ermessensspielraum des Wirtschaftsprüfers bleiben muss, der jedoch nachprüfbar sein muss. Der Kritikpunkt bleibt, dass dieses Projekt inhaltliche Änderungen der Standards nicht vorsieht, wodurch der Handlungsrahmen des Projektes dennoch erheblich eingeschränkt wird.¹⁸⁵

Die einzelnen Standards werden nur insoweit behandelt, als sie die Qualitätssicherung betreffen.

5.2 Österreichische Berufsorganisationen

Für einen in Österreich handelnden Wirtschaftsprüfer, der eine Abschlussprüfung nach österreichischem UGB durchführt, sind in erster Linie die Bestimmungen der nationalen Berufsorganisationen von Bedeutung. Die Konkretisierung der gesetzlichen Normen zur Jahresabschlussprüfung erfolgt durch die Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT) und genauer gesagt durch den Fachsenat für Handelsrecht und Revision des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KFS) und durch das Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer (IWP).¹⁸⁶

Dieser Fachsenat ist für die Erarbeitung von Fachgutachten und Stellungnahmen im Zusammenhang mit Rechnungslegungs- und Wirtschaftsprüfungsfragen zuständig. Seine Facharbeit besteht parallel dazu auch in der Mitwirkung an der Gesetzgebung. Die Prüfungsgrundsätze werden durch die Verlautbarungen der KWT und des IWP in Form von Fachgutachten, Richtlinien und Stellungnahmen sowie Empfehlungen normiert. Dabei bilden die Verlautbarungen internationaler Berufsorganisationen (z.B. IFAC) eine wichtige Quelle für fachliche Grundsätze. Weitere Regelungen zur Durchführung von Abschlussprüfungen

¹⁸⁴ Vgl. <http://www.ifac.org/MediaCenter/?q=node/view/269>, Zugriff: 29.10.2007.

¹⁸⁵ Vgl. Tiedje J. (2005), S. 598.

¹⁸⁶ Vgl. Hirschböck G. (2005a), S. 123.

finden sich in §§ 268 ff. UGB, dem WTBG und den Spezialgesetzen wie dem BWG und dem VAG.

Abschließend kann festgehalten werden, dass in Österreich Prüfungsgrundsätze im Wesentlichen durch diese beiden Organisationen (KWT und IWP) erarbeitet und veröffentlicht werden, wobei diese nicht miteinander in Konkurrenz stehen, sondern sich gegenseitig ergänzen. Bei der Gesetzgebung spielt jedoch die Kammer eine entscheidende Rolle.

5.3 International Federation of Accountants

Die ISA werden von der International Federation of Accountants (IFAC) herausgegeben, welche die mit der Herausgabe internationaler Prüfungsnormen befasste Organisation ist.

Mitglieder der IFAC sind über 160 berufsständische Organisationen aus 120 Ländern der Welt (so sind die Kammer der Wirtschaftstreuhänder und das IWP Mitglieder dieser Berufsorganisation). Sitz der IFAC ist in New York. IFAC stellt somit international die einflussreichste Berufsorganisation dar. Dies auch deshalb, weil die Durchsetzung der IFAC-Normen durch die International Organization of Securities Commissions (IOSCO) gefördert wird. Das besondere Interesse der International Organization of Securities Commissions an den Aktivitäten der IFAC besteht darin, durch die Anerkennung dieser Standards einen einheitlichen Maßstab für die Börsenzulassung zu schaffen, um auf diese Weise grenzüberschreitende Kapitalmarkttransaktionen zu erleichtern.¹⁸⁷ Weiters arbeitet die IFAC mit wichtigen nationalen und internationalen Organisationen, wie dem Basel Committee der Bankenaufsichtsorganisationen, der Internationalen Vereinigung der Versicherungsaufsichtsorganisationen, der Weltbank und dem Finanz-Stabilitätsforum, zusammen.

Das vorrangige Ziel der IFAC besteht in der Entwicklung und Verlautbarung eines „Comprehensive Set of Benchmark Standards“, das die Bildung eines international möglichst homogen agierenden Berufsstandes gewährleistet. Die Homogenisierung soll in fachlicher und berufsethischer Hinsicht sowie in der Aus- und Weiterbildung des Berufsstands erfolgen und die Qualität der erbrachten Dienstleistungen auf hohem Niveau vereinheitlichen.¹⁸⁸

¹⁸⁷ Vgl. Ruhnke K. (2000), S.113.

¹⁸⁸ Vgl. Ruhnke K. (2000), S.112.

Dieser Abschnitt soll einen kurzen Überblick über die Organisation der IFAC geben. Weiters soll auch die Einbindung anderer öffentlicher Institutionen sowie externer Organisationen, wie beispielsweise der EU, dargestellt werden. Neben der Vorstellung der Organe und der Tätigkeitsbereiche soll eine grafische Aufbereitung dabei helfen, einen groben Überblick über den Aufbau der IFAC und die Zusammenhänge zwischen den Organen wiederzugeben. Es werden die Ausschüsse vorgestellt, über welche die IFAC zur Umsetzung ihrer Ziele verfügt.

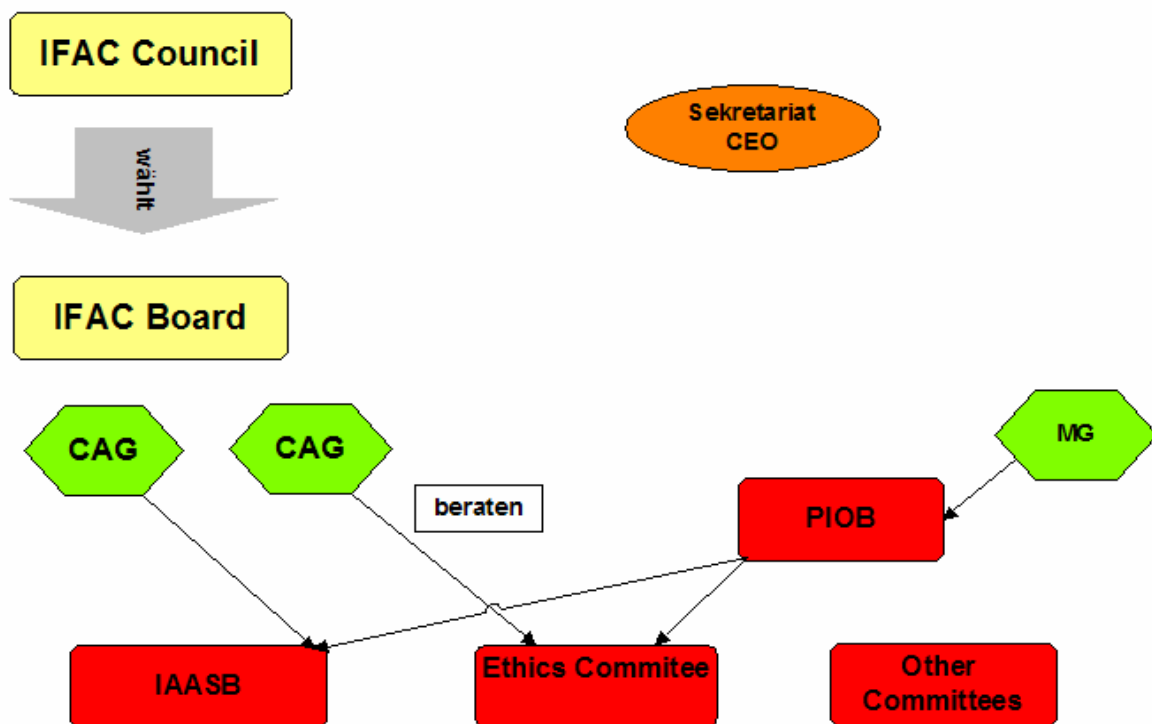


Abbildung 4: Organisation der IFAC; Quelle: Steckel R. (2004), S. 5.

- IFAC Council

Dem IFAC Council gehört ein Repräsentant pro Mitgliedsorganisation an. Er stellt das oberste Überwachungsorgan der IFAC dar und wählt unter anderem auch die Mitglieder des Boards. Tagungen finden einmal jährlich statt, bei denen sich die Delegierten hauptsächlich mit Verfassungsfragen beschäftigen.¹⁸⁹

¹⁸⁹ <http://www.ifac-control.org/about/org/council.htm>, Zugriff: 24.08.2006.

- IFAC Board

Das Board besteht derzeit aus 22 Mitgliedern (inkl. Präsident und Vizepräsident), die vom Council für drei Jahre gewählt werden. Die Mitglieder sind Vertreter des Berufsstandes und sind verpflichtet, integer und im Sinne des Gemeinwohls zu handeln. Tagungen finden dreimal jährlich statt, wobei das Board u.a. verantwortlich für die Gestaltung der Geschäftspolitik und die Arbeit der Ausschüsse sowie der Task Forces ist.

- IAASB

Das IAASB ist ein unabhängiges Standardsettingorgan unter der Schirmherrschaft der IFAC. Die Aufgabe des IAASB ist es, hoch qualitative Standards zur Abschlussprüfung, zu anderen Prüfungsaufträgen, zur Qualitätskontrolle und zu ähnlichen Aufgaben zu erstellen, um das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Arbeit des Berufsstandes zu stärken. Inputs bei seiner Tätigkeit erhält das IAASB von der Öffentlichkeit in Form des PIOB, der IFAC-Mitglieder und der Consultative Advisory Group (CAG).¹⁹⁰

- Ethics Committee

Das Ethics Committee entwickelt Richtlinien zu Berufsgrundsätzen, wie dem Code of Ethics, und forciert deren Anwendung durch die Mitgliedsorganisationen. Auch hier sind die bereits beim IAASB erwähnten Gruppen beratend tätig.

- CAG

Die Consultative Advisory Group sind als beratende Gruppen der jeweiligen Ausschüsse tätig und soll zusätzlichen öffentlichen Input für den Standardsettingprozess bereitstellen. Ihre Mitglieder werden von internationalen Organisationen, wie der Weltbank, der EU, der IOSCO oder des IAASB, gestellt.¹⁹¹

- PIOB

Die Aufgabe des Public Interest Oversight Board ist es, den Standardsettingprozess zu überwachen.¹⁹²

¹⁹⁰ <http://www.ifac.org/IAASB/>, Zugriff: 05.03.2007.

¹⁹¹ <http://www.ifac.org/IAASB/About.php#ConsultativeAdvisoryGroup>, Zugriff: 05.03.2007.

¹⁹² <http://www.ifac.org/IAASB/About.php#PublicInterest>, Zugriff: 05.03.2007.

- MG

Die Monitoring Group berät das PIOB. Sie besteht u.a. aus Vertretern internationaler Regulatoren, der Kommission der EU, der Weltbank und anderer Organisationen.

Für die prüfungsbezogene Facharbeit der IFAC ist insbesondere das International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) von Bedeutung. Die enge Beziehung zwischen dem IASB und der IFAC spiegelt sich in gegenseitigen Verpflichtungserklärungen wider, denen zufolge alle IFAC-Mitglieder automatisch Mitglieder des IAASB sind. Die IFAC erkennt die Autonomie des IAASB hinsichtlich der Verabschiedung von internationalen Rechnungslegungsnormen ausdrücklich an. Gleichzeitig bestehen die beiden Organisationen autonom voneinander.

Das wesentliche Publikationsmedium ist das jährlich erscheinende „Handbook of Auditing, Assurance and Ethics Pronouncements“, das auch in der aktuellen Fassung kostenlos vom Internet abgerufen werden kann.¹⁹³

5.4 Anwendung der ISA in der EU

Die europäische Entwicklung zur Harmonisierung der Abschlussprüfung in der Europäischen Union bzw. in der Europäischen Gemeinschaft begann Ende der 1960er-Jahre und konkretisierte sich im Jahr 1984 durch die Verabschiedung der „Achten Gesellschaftsrechtlichen Richtlinie“ über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung beauftragten Personen. Im Jahr 2003 erging als Reaktion auf die Finanzskandale in den USA eine Mitteilung der Europäischen Union für die Stärkung der Position der Abschlussprüfung. Zur Erreichung dieser Ziele wurden einerseits kurzfristige Maßnahmen bis 2004 und andererseits mittelfristige Maßnahmen bis Ende 2006 gesetzt. Zu den kurzfristigen umzusetzenden Maßnahmen zählte auch die verbindliche Anwendung der ISA für alle EU-Abschlussprüfungen ab 2005 und somit die Transformation der ISA in nationales Recht transformiert.¹⁹⁴

Für alle Abschlussprüfungen ist, wie bereits bei der Kommissionsmitteilung vom 2.10.2003 vorgesehen, die Anwendung der internationalen Prüfungsgrundsätze verpflichtend. Damit soll eine möglichst hohe Prüfungsqualität gesichert und die Reputation der Abschlussprüfung

¹⁹³ Vgl. Hirschböck G. (2005a), S.123f.

¹⁹⁴ Vgl. Hirschböck G. (2005a), S. 126.

gesteigert werden.¹⁹⁵ Ähnlich wie bei den International Financial Reporting-Standards sollen die „International Standards on Auditing“ im Rahmen eines europäischen Anerkennungsverfahrens und Übernahmemechanismus, des so genannten Komitologieverfahrens, in nationales Recht transformiert werden. Die Voraussetzung für die Übernahme der ISA in den Mitgliedsstaaten ist, dass sie in einem einwandfreien Verfahren unter öffentlicher Aufsicht und Transparenz erstellt wurden und dazu beitragen, ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage zu vermitteln und so dem europäischen Gemeinwohl zu dienen.¹⁹⁶ Die internationalen Prüfungsgrundsätze umfassen gemäß der Definition der Richtlinie nicht nur die ISA, sondern auch die International Audit Practice Statements (IAPS), die keinem Anerkennungsprozess unterliegen und damit auch keine internationale Verbindlichkeitswirkung haben. Sie enthalten erläuternde Beispiele zur Anwendung der ISA, welche die Umsetzung der Best Practice fördern soll. Sie sind jedoch sehr an das angelsächsische Rechtssystem angelehnt und daher ist eine nationale Kommentierung der International Standards on Auditing ohnehin notwendig. Von einer verpflichtenden Anwendung der IAPS sollte deshalb abgesehen werden.¹⁹⁷

Noch unklar ist, inwieweit die International Standards on Auditing von den EU-Mitgliedern in nationales Recht übernommen werden. Davor werden noch einige Fragen bezüglich der Governance des internationalen Standardsetters geklärt werden müssen, nämlich des International Assurance and Auditing Standards Boards (IAASB) mit Sitz in New York, das unter der Aufsicht des Public Interest Oversight Boards (PIOB) mit Sitz in Madrid steht. Weiters ist eine Verbesserung der Besetzung des IAASB im Sinne eines größeren Anteils von Nichtberufsangehörigen und die Klärung der Finanzierung des PIOB, das frei von ungebührlicher Einflussnahme durch den Berufsstand der Wirtschaftsprüfer bzw. der Prüfungsgesellschaft sein sollte, wünschenswert.¹⁹⁸

Die Übernahme der ISA hätte außerdem eine noch weitaus größere Auswirkung, die nicht nur die Konzernabschlüsse von 8.000 europäischen Gesellschaften betrifft, sondern – berücksichtigt man die Befreiung der kleinen Gesellschaften von der Abschlussprüfung gemäß des 11. Art. der Vierten Gesellschaftsrichtlinie – immerhin 50.000 europäische Unternehmen.¹⁹⁹

¹⁹⁵ Vgl. *Samer H. / Maresch S.* (2005), S. 15.

¹⁹⁶ Vgl. *Europäische Union* (2006), Art. 26 Abs 2.

¹⁹⁷ Vgl. *Klein K.G. / Tielmann S.* (2004), S. 506.

¹⁹⁸ Vgl. *Europäische Union* (2006), Art. 32 Abs.

¹⁹⁹ Vgl. *Tiedje J.* (2005), S. 598.

Sollten die ISA nun verbindlich auf EU-Ebene eingeführt werden, so ergeben sich für die Mitgliedstaaten folgende Möglichkeiten. Erstens kann, solange von Seiten der EU noch nicht alle Standards lückenlos übernommen wurden, der nationale Standard angewendet werden. Zweitens kann es zum so genannten Fall der ISA kommen, wenn die Rolle des Wirtschaftsprüfers, wie etwa im Fall eines Konkurses, bei dem die Going Concern-Prämisse nicht mehr aufrechterhalten werden kann, eingeschränkt wird. In diesem Fall können Teile des Standards gestrichen werden, sofern der betroffene Mitgliedsstaat die Gründe hierfür darlegen kann.²⁰⁰ Drittens kann es zum so genannten Fall der ISA+ kommen, wenn ein Mitgliedsstaat die übernommenen ISA durch eigene spezielle Prüfungsverfahren ergänzt, um der nationalen Gesetzgebung besser gerecht zu werden (in Österreich wäre dies etwa die Prüfung des Lageberichts oder der Bericht des Wirtschaftsprüfers).

Wählt ein Mitgliedsstaat eine der beiden zuletzt genannten Optionen, sind seine Handlungsmöglichkeiten durch die Richtlinie eingeschränkt. Weiters ist beim Standardsetzungsverfahren darauf zu achten, dass es sich zur Qualitätssicherung um ein vom Berufsstand unabhängiges Verfahren handelt. Außerdem können derartige nationale Prüfungsstandards aufgrund des Ursprungslandprinzips nicht auf ausländische Abschlüsse erstreckt werden.²⁰¹ Der Sinn dieses ISA+-Konzepts ist es, zu hinterfragen, da durch die Entstehung spezieller europäischer Regelungen das Ziel einer europaweiten Harmonisierung der Standards untergraben werden würde.

5.5 Verhältnis von österreichischen zu internationalen Prüfungsgrundsätzen

In den vom Fachsenat für Handelsrecht und Revision veröffentlichten Fachgutachten, Richtlinien und Stellungnahmen, den allgemeinen österreichischen Prüfungsgrundsätzen und den gesetzlichen Normen werden die Grundsätze der IFAC, sprich die International Standards on Auditing, im Wesentlichen erfüllt. Zu diesem Ergebnis kommt auch eine Studie, die von der FEE durchgeführt wurde.²⁰² Der Grund für diese Übereinstimmung liegt in der Verpflichtung der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, die Verlautbarungen der IFAC in den nationalen Standards umzusetzen und seine Mitglieder über die von der IFAC erarbeiteten Verlautbarungen zu informieren, was durch die Einarbeitung der ISAs in die Fachgutachten, Stellungnahmen und Richtlinien erfolgt. Die Umsetzung in nationale Normen ist jedoch nur

²⁰⁰ Vgl. *Europäische Union* (2006), Art. 26.

²⁰¹ Vgl. *Europäische Union* (2006), Art. 34.

²⁰² Vgl. FEE, PROPOSAL ON INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING IN THE EU NOVEMBER (2001), S. 3.

insoweit verpflichtet, als dies nach der nationalen Rechtslage möglich ist. Die nationalen Normen werden jedoch nicht durch internationale Normen außer Kraft gesetzt. Auf dies lässt auch die folgende Formulierung schließen: „Eine weitere wichtige Quelle fachlicher Grundsätze bilden Verlautbarungen internationaler Berufsorganisationen (z.B. IFAC). Soweit solche Verlautbarungen Grundsätze enthalten, denen nationale Vorschriften oder Grundsätze entgegenstehen, gehen die nationalen Vorschriften oder Grundsätze vor“.²⁰³

Aufgrund der kontinuierlichen Weiterentwicklung der ISA sowie der Verabschiedung der Abschlussprüferrichtlinie wartet man mit der Überarbeitung der Fachgutachten der KWT noch. Eine gesetzliche Änderung durch Transformation des EU-Rechts ist auf jeden Fall zu erwarten, wie etwa bei den bestehenden nationalen Regelungen betreffend betrügerische Handlungen und die Form des Abschlussberichts.²⁰⁴

Die Berufsangehörigen haben daher grundsätzlich sowohl die Verlautbarungen, Stellungnahmen und Richtlinien der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer als auch die Normen der IFAC einzuhalten. Ein Vergleich der Grundsätze der ISA mit den Grundsätzen der nationalen Prüfungsnormen ist somit für eine erfolgreiche Umsetzung unerlässlich, um etwaige Widersprüche zu identifizieren.

Vergleicht man nun die bestehenden gesetzlichen Regelungen und die Fachgutachten in Österreich mit den ISA, so sieht man, dass sowohl hinsichtlich der Struktur der Regelungen als auch des Inhalts der Regelungen Unterschiede zwischen diesen beiden Regelungssystemen bestehen.

Es gibt in Österreich einerseits Regelungen, denen im Bereich der ISA keine vergleichbaren Bestimmungen gegenüberstehen; andererseits sind in den ISA Bereiche geregelt, die im österreichischen Regelungssystem bisher zumindest nicht explizit geregelt waren (z.B. „Fraud“, „Materiality“, „Understanding the Entity and its Environment and Assessing the Risk of Material Misstatement“). Eine weitgehende Übernahme dieser Regelungen ist jedoch in dem Entwurf der vorliegenden KFS/PG1 (Stand 5. Juli 2006) vorgesehen. Als Beispiel für weitere Unterschiede ist die Festlegung der gesamten Verantwortung des Konzernprüfers für den Bestätigungsvermerk des konsolidierten Konzernabschlusses anzuführen.

²⁰³ Vgl. Kammer der Wirtschaftstreuhänder, KFS / PG 1, Grundsätze ordnungsgemäßer Durchführung von Abschlussprüfungen nach den Vorschriften des Rechnungslegungsgesetzes, 4. Allgemeine Berufsgrundsätze.

²⁰⁴ Vgl. Hassler R. / Prachner G. / Mechtler B. (2005), S. 47.

Dementsprechend haben die Wirtschaftsprüfer der Einzelabschlüsse des Konzerns gewisse Dokumentationspflichten und der Wirtschaftsprüfer durch seine Gesamtverantwortung die Arbeit der Teileinheit des Konzerns zu beurteilen.²⁰⁵ Durch das Rechnungslegungsänderungsgesetz ist in der österreichischen Gesetzeslage mit § 274 UGB zwar eine Übereinstimmung mit dem geltenden ISA 700 gegeben; der verstärkten Verantwortung des Wirtschaftsprüfers wurde jedoch noch nicht Rechnung getragen.²⁰⁶

Eine Ausführung der Standards soll jedoch nur zu den für die Zielsetzung dieser Diplomarbeit relevanten Aspekten erfolgen.

Sollte der Entwurf zum KFS/PG1 beschlossen werden, kann das KFS/PG1 neu nur eine Zwischenlösung bis zur Übernahme der ISA in der EU sein.²⁰⁷

5.6 Qualitätssicherung nach ISA 220 (revised) sowie nach österreichischen Vorschriften

5.6.1 Einleitung

Quality Control nach ISA 220 und nach nationalen Vorschriften ist die zielgerichtete Koordination von Planung der Qualität, Informationsversorgung zur Qualität, Kontrolle der Qualität und Steuerung der Qualität aller Prüfungsleistungen (das so genannte Aktivitätsviereck der Quality Control). Somit ist es schlichtweg falsch, Quality Control mit Qualitätskontrolle zu übersetzen, denn die Kontrolle ist nur ein Element von insgesamt vier Elementen.²⁰⁸

Zur Umsetzung eines Quality Control-Systems müssen also konkrete Maßstäbe existieren. So umfasst ein solches System den Erlass, die Implementierung von Qualitätssicherungsstandards in Qualitätssicherungsmaßnahmen sowie die Überwachung deren Einhaltung. Nur ein umfassendes Quality Control-System, das neben den Qualitätssicherungsmaßnahmen auch die Überwachung desselben als Element vorsieht, kann eine hohe Qualität der Leistungen des Wirtschaftsprüfers sichern und gegenüber der Öffentlichkeit rechtfertigen.²⁰⁹

²⁰⁵ Vgl. *Samer H. / Maresch S.* (2005), S. 15f.

²⁰⁶ Vgl. *Haller A. / Geirhofer S.* (2005), S. 26f.

²⁰⁷ Vgl. *Steckel R.* (2006), S. 3.

²⁰⁸ Vgl. *Lück W.* (2000b), S. 2-3.

²⁰⁹ Vgl. *Lück W.* (2000c), S. 333.

Die Qualitätssicherungsmaßnahmen können auftragsunabhängig, auftragsabhängig oder in Form einer Nachschau erfolgen. Darunter ist die Überwachung der Gewährleistung und Einhaltung der Maßnahmen zur Qualitätssicherung zu verstehen. Die Systematik der Überwachung von Qualitätssicherungsmaßnahmen ist direkt an die Systematik des internen Überwachungssystems angelehnt, das in organisatorische Sicherungsmaßnahmen, Kontrolle und Prüfung, sprich Revision, unterteilt wird.

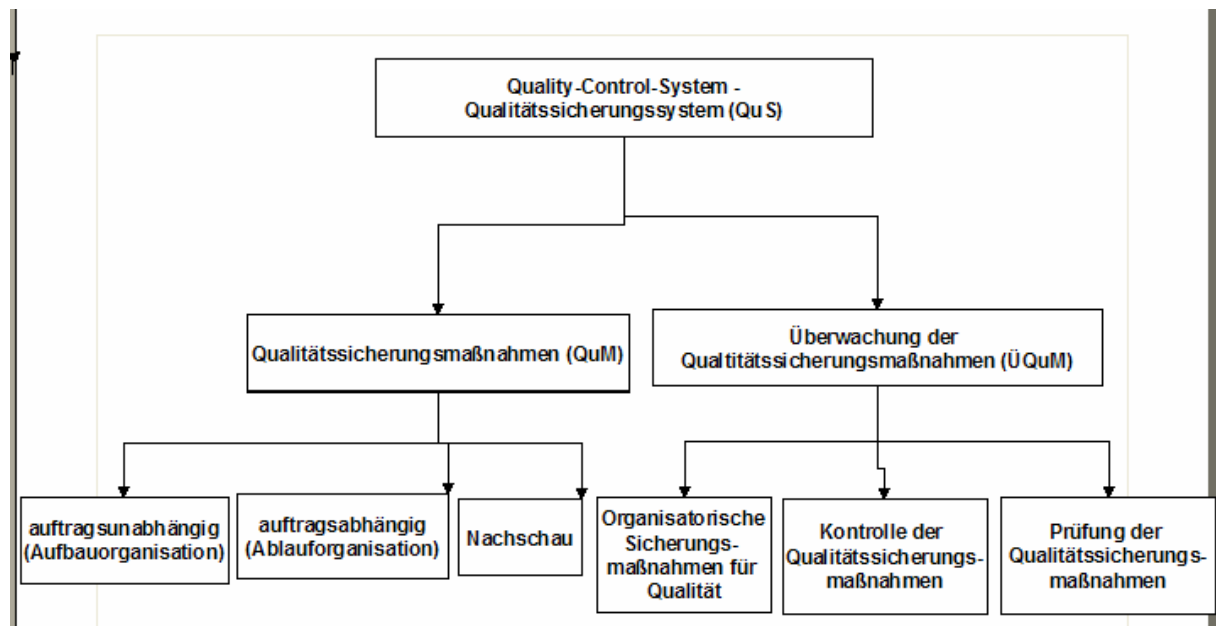


Abbildung 5: Quality-Control-System; Quelle: Lück W. (2000a), S. 217.

5.6.2 ISA 220 (revised)

5.6.2.1 Einleitung

Der Zweck der ISA 220 ist die Bereitstellung von Standards und eines Leitfadens für die Gestaltung eines Qualitätssicherungssystems bei Prüfungsaufträgen und somit ein System der internen Qualitätskontrolle, das eine externe Überprüfung der Arbeit einer Kanzlei nicht vorsieht. Es besteht lediglich die Möglichkeit, auf externe Quellen zuzugreifen, sollten die internen Ressourcen nicht ausreichen.²¹⁰ Die Verantwortlichkeit des zuständigen Wirtschaftsprüfers und der Mitarbeiter des Prüfungsteams für die Qualitätssicherung wird definiert. Nach dem internationalen Standard zur Qualitätssicherung (ISQC) 1 „Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information, and

²¹⁰ Vgl. ISA. 220.32.

Other Assurance Related Service Engagements“ sind Wirtschaftsprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften dazu verpflichtet, ein Qualitätssicherungssystem zu implementieren, das sicherstellt, dass die Berufsgrundsätze sowie gesetzliche und andere Normen eingehalten werden und dass der Prüfungsbericht den Umständen der Prüfung entspricht.²¹¹ Im Rahmen der einzelnen Prüfung ist das jeweilige Engagement Team (alle Mitarbeiter, die an der Jahresabschlussprüfung beteiligt waren, und die eventuell hinzugezogenen externen Berater) verpflichtet, Qualitätskontrollen durchzuführen, die passend für die jeweilige Prüfung sind.²¹²²¹³

ISA 220 ist für die Prüfung von Abschlüssen von Perioden, die am oder nach dem 15.12.2004 beginnen, anzuwenden. Für Prüfungen, die sich auf frühere Abschlüsse beziehen, gilt ISA 220.²¹⁴

5.6.2.2 Elemente eines Quality Control Systems nach ISA 220 (revised)

Entsprechend den Regelungen in ISQC 1.7 und 8 sieht ISA 220R sechs Elemente für ein adäquates Qualitätskontrollsystem vor, die nun dargestellt werden sollen:

1. Leadership Responsibilities for Quality on Audit

Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer ist für die Qualität des übernommenen Prüfungsauftrags verantwortlich²¹⁵ und soll mit seinem Handeln und seiner Einstellung als Vorbild für die Mitarbeiter im Engagement Team dienen.²¹⁶ Weiters hat er die Mitglieder des Engagement Teams über die Bedeutung der Einhaltung von Prüfungsstandards, von regulatorischen und gesetzlichen Bestimmungen sowie von Qualitätssicherungsgrundsätzen und -richtlinien der Prüfungsgesellschaft zu informieren.

²¹¹ Vgl. ISA. 220.3.

²¹² Vgl. Steckel R. (2006), S. 19.

²¹³ Vgl. ISA. 220.2.

²¹⁴ Vgl. Hirschböck G. (2005c), S. 254.

²¹⁵ Vgl. ISA. 220.6.

²¹⁶ Vgl. ISA. 220.7.

2. Ethical Requirements

Der verantwortliche Partner muss sich eine Meinung dazu bilden, ob die Mitglieder des Prüfungsteams den ethischen Anforderungen des Prüfungsauftrags entsprechen.²¹⁷ Er muss auch weiters klären, ob die Unabhängigkeitserfordernisse für den Prüfungsauftrag erfüllt sind.²¹⁸ Hierzu müssen Informationen über die Prüfungsgesellschaft und die im Verbund (Netzwerk) der Prüfungsgesellschaft tätigen Gesellschaften beschafft werden, um allfällige Gefahren für die Unabhängigkeit zu identifizieren. Informationen über festgestellte Schwachstellen in den Unabhängigkeitsgrundsätzen bzw. -richtlinien sind dahingehend zu beurteilen, ob durch diese eine Gefährdung der Unabhängigkeit vorliegt.

3. Acceptance and Continuance of Client Relationship and Specific Audit Engagement

Der verantwortliche Partner hat weiters dafür zu sorgen, dass angemessene Vorgangsweisen zur Entscheidung über die Übernahme eines neuen Prüfungsauftrags oder der Fortsetzung einer bestehenden Mandantenbeziehung angewendet und entsprechend dokumentiert wurden. Zu berücksichtigen sind bei solchen Entscheidungen die Integrität der Prüfungsgesellschaft, die fachliche Kompetenz des Engagements Teams und die Einhaltung der ethischen Bestimmungen.²¹⁹ Bei der Entscheidung, ob ein Mandant beibehalten werden soll, sind außerdem Vorkommnisse, wie die Expansion der Geschäftstätigkeit des Mandanten in Bereiche, für die nicht ausreichend Fachkompetenz in der Kanzlei vorhanden ist, zu berücksichtigen.²²⁰ Sollten nachträglich Informationen auftauchen, die zu einer Nichtannahme des Mandats geführt hätten, sind diese umgehend der Leitung der Prüfungsgesellschaft mitzuteilen und es sind die entsprechenden Maßnahmen einzuleiten.

4. Assignment of Engagement Teams

Bei der Auswahl des Prüfungsteams hat der verantwortliche Partner sicherzustellen, dass das Prüfungsteam insgesamt die erforderlichen Fähigkeiten und Kenntnisse hinsichtlich der Berufsausübung und der rechtlichen Anforderungen besitzt, um den entsprechenden Bestätigungsvermerk zu erteilen.²²¹ Kenntnisse und Fähigkeiten beziehen sich insbesondere auf ausreichende praktische Erfahrungen. Weiters zählen zu den fachlichen Kompetenzen auch Berufserfahrung, Kenntnis der berufsrechtlichen Standards und Gesetze, technisches

²¹⁷ Vgl. ISA. 220.8.

²¹⁸ Vgl. ISA. 220.12.

²¹⁹ Vgl. ISA. 220.16.

²²⁰ Vgl. ISA. 220.17.

²²¹ Vgl. ISA. 220.19.

Know-how und Kenntnisse des Geschäftsfeldes des Mandanten.²²² Diese notwendigen Fähigkeiten und Fachkenntnisse des Prüfungsteams umfassen ein Verständnis von der Geschäftstätigkeit des Mandanten sowie praktische Erfahrung mit Prüfungen ähnlicher Art und Komplexität durch entsprechende Ausbildung und Mitarbeit, die Kenntnis von regulatorischen und gesetzlichen Bestimmungen sowie berufsständische Regeln, ausreichendes Fachwissen inklusive relevanter IT-Kenntnisse, professionelle Urteilsfähigkeit und Kenntnisse der Qualitätssicherungsgrundsätze und -richtlinien der Prüfungsgesellschaft.²²³

5. Engagement Performance

Dem auftragsverantwortlichen Partner obliegt die Verantwortung für die Leitung, Überwachung und Durchführung des Prüfungsauftrags in Übereinstimmung mit den Berufsgrundsätzen und dafür, dass der Prüfungsbericht den Umständen des Auftrags angemessen ist. Es bestehen detaillierte Regelungen zur Überwachung des Auftrages und des Reviews der Arbeitsunterlagen durch jeweils erfahrene Angehörige des Prüfungsteams.²²⁴ Vor Abgabe des Prüfungsurteils hat der Prüfungsverantwortliche aufgrund der Prüfungsdokumentation und der Beratungen mit dem Prüfungsteam sicherzustellen, dass ausreichende Prüfungsnachweise für die getroffenen Schlussfolgerungen und das abschließende Urteil erarbeitet wurden. Der auftragsverantwortliche Wirtschaftsprüfer ist weiters verantwortlich dafür, dass vom Prüfungsteam ausreichende Beratungen über schwierige und strittige Angelegenheiten durchgeführt werden, dass vom Prüfungsteam Beratungen einerseits innerhalb des Teams und andererseits mit dem Mandanten durchgeführt werden, dass weiters Art und Ausmaß entsprechender Beratungen und dass die daraus resultierenden Prüfungsfeststellungen ausreichend dokumentiert sind sowie dass die jeweiligen Schlüsse auch umgesetzt wurden. Bei komplexen Sachverhalten sind somit Spezialisten zu konsultieren. Bei der Prüfung von börsennotierten Unternehmen hat der auftragsverantwortliche Partner sicherzustellen, dass ein Review der Qualitätskontrolle durchgeführt wird (dies kann auch ein Partner einer anderen Prüfungsgesellschaft bzw. ein externer Berufsangehöriger sein), dass wesentliche Prüfungsfeststellungen mit den Reviewer der Qualitätskontrolle diskutiert werden und dass der Bestätigungsbericht nicht vor dem Abschluss der Reviews der Qualitätskontrolle abgegeben wird.

²²² Vgl. *Hirschböck G.* (2005c), S. 254f.

²²³ Vgl. *Steckel R.* (2006), S. 21.

²²⁴ Vgl. ISA. 220.24.

6. Monitoring

Im ISQS 1 „Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information and Other Assurance and Related Services Engagement“ werden Wirtschaftsprüfergesellschaften dazu verpflichtet, Grundsätze und Richtlinien festzulegen, welche die Sicherheit bieten, dass die Grundsätze und Richtlinien, die sich auf das Qualitätssicherungssystem beziehen, eingehalten werden. Der verantwortliche Wirtschaftsprüfer hat die Ergebnisse aus dem Monitoringprozess des Qualitätssicherungssystems zu berücksichtigen. Er hat auch zu beurteilen, ob es Mängel im Qualitätssicherungssystem gibt und ob gegebenenfalls auch Maßnahmen durch die Prüfungsgesellschaft gesetzt wurden, um diese zu beseitigen.²²⁵

5.6.3 Österreichische Prüfungsgrundsätze

5.6.3.1 *Einleitung*

Die österreichischen Bestimmungen zur Qualitätssicherung finden sich in unterschiedlichen Quellen wieder. Zu diesen zählen das Fachgutachten KFS/PG4 (Richtlinie zur Gewährleistung der Prüfungsqualität), das IWP PG7 (Richtlinie des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer zur Sicherung der Qualität von Prüfungsbetrieben), die Richtlinie des IWP zur externen Qualitätsüberprüfung von Wirtschaftsprüfern und die Wirtschaftstreuhandberufsausübungsrichtlinie. Die in diesen Quellen enthaltenen Regeln werden in diesem Abschnitt dargelegt und anschließend mit den Regelungen der IFAC verglichen.²²⁶

5.6.3.2 *Qualitätssicherungsmaßnahmen*

Der Grundsatz lautet, dass der Wirtschaftsprüfer die Verpflichtung hat, durch geeignete Maßnahmen eine hohe Qualität der Abschlussprüfung und der Berichterstattung zu gewährleisten. Dieser Grundsatz findet sich auch im Fachgutachten KFS/PG4²²⁷ wieder.

- Maßnahmen zur auftragsunabhängigen Sicherstellung der Qualität

²²⁵ Vgl. ISA. 220.41.

²²⁶ Vgl. Hirschböck G. (2005c), S. 253.

²²⁷ Vgl. Fachgutachten KFS/PG4, Richtlinie zur Gewährleistung der Prüfungsqualität.

Es ist sicherzustellen, dass von den mit der Abwicklung von Prüfungsaufträgen befassten Personen die Grundsätze der Gewissenhaftigkeit, Unabhängigkeit, Objektivität, Verschwiegenheit und des berufswürdigen Verhaltens beachtet und die entsprechenden gesetzlichen und berufsständischen Regelungen eingehalten werden. Durch geeignete Maßnahmen, die an die Größe und die Struktur des Prüfungsbetriebes angepasst sind, soll sichergestellt werden, dass die Fehlerrisiken bei der Auftragsabwicklung reduziert werden. Dazu muss die Prüfungsgesellschaft über ein geeignetes Risikomanagement verfügen.

Die Mitarbeiter müssen die notwendige Eignung und die notwendigen Fachkenntnisse besitzen und aufrechterhalten, damit sie ihrer jeweiligen Verantwortung mit ausreichender Sicherheit gerecht werden können. So sind auch die Grundsätze der Qualifikation bei der Aufnahme der Mitarbeiter, bei ihrer Ausbildung und Fortbildung und bei ihrer Weiterentwicklung zu beachten. Es ist die fachliche und persönliche Eignung des Bewerbers bereits bei der Einstellung zu prüfen. Die Zuständigkeit für die Auswahl und Einstellung von Mitarbeitern ist klar zu regeln. Die Wirtschaftsprüfer sind über alle prüfungsrelevanten Neuerungen (Gesetzgebung, Rechtsprechung, Fachliteratur, Verlautbarungen von Berufsorganisationen auf dem Gebiet der Rechnungslegung und Prüfung) zu informieren.²²⁸

Die Ausbildung erfolgt sowohl durch Schulungen als auch durch Arbeitseinsatz unter qualifizierter Anleitung von Mitarbeitern mit entsprechenden Fachkenntnissen, die ihre Erfahrungen weitergeben und in der Hierarchie untergeordnete Mitarbeiter beurteilen. Für Schulungen können neben den internen Veranstaltungen auch externe Veranstaltungen herangezogen werden. Zu den externen Schulungsmaßnahmen zählen vor allem Veranstaltungen der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, aber auch verschiedene universitäre Vorträge und Seminare.²²⁹

Nach Havermann erscheint es sinnvoll, dass nach einer einheitlichen Grundausbildung ein die fach- oder segmentspezifische Ausbildung übertreffendes Fortbildungsprogramm zum Einsatz kommen sollte. Die genaue Ausgestaltung, sprich der zeitliche und inhaltliche Umfang dieses Programms, ist den Anforderungen der jeweiligen Prüfungsgesellschaft zuzuschreiben. Das Ausbildungsprogramm sollte Informationstechnologie oder Sprachen sowie so genannte Soft Skills, wie beispielsweise Kommunikations- und Persönlichkeitstraining, beinhalten. Die

²²⁸ Vgl. Richtlinie des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer zur Sicherung der Qualität von Prüfungsbetrieben (September 2003).

²²⁹ Vgl. *IWP* (2004), S. 251.

Kombination von interdisziplinärem Wissen und Spezialkenntnissen erscheint folgerichtig, um den wachsenden Anforderungen des Marktes gerecht zu werden.²³⁰

Die Organisation einer Prüfungsgesellschaft ist ein wichtiger Bestandteil des Qualitätsmanagements und hat entsprechende Regelungen hinsichtlich der Datenverarbeitung, Terminen (Fristen), Ablagesystematik, Post und Telekommunikation, Datensicherheit und Controlling zu umfassen.²³¹ Die in der Prüfungsgesellschaft implementierte Büroorganisation stellt somit einen wichtigen Leistungsfaktor dar. Sie muss gewährleisten, dass der betroffene Mitarbeiter zu jeder Zeit ohne zusätzlichen organisatorischen Aufwand sämtliche Mittel zur Verfügung gestellt bekommt, die für die Ausführung seiner Tätigkeit erforderlich ist. Die Infrastruktur der Prüfungsgesellschaft ist nicht nur für deren Effizienz, sondern auch für die Qualität der Leistungen des Wirtschaftstreuhanders maßgeblich. So spielt das Einhalten von Fristen, die sichere Aufbewahrung und sofortige Verfügbarkeit von Unterlagen und Dokumente eine wichtige Rolle bei der Qualitätssicherung.

Die Bewältigung einer Vielzahl von Aufgaben im Betrieb einer Prüfungsgesellschaft erfolgt IT-gestützt. Aus diesem Grund ist es auch unerlässlich, dass die in der Prüfungsgesellschaft zum Einsatz kommende Informationstechnologie das Qualitätssicherungssystem unterstützt und ein integraler Bestandteil von diesem ist. Der Einsatz von Informationstechnologie erfordert zusätzliche, spezifische Maßnahmen zur Qualitätssicherung. So sind im Bereich der betriebseigenen Datenverarbeitung die Zugriffsberechtigungen zu Daten zu regeln sowie die Datensicherheit (insbesondere von Kundendaten) und die Einhaltung von Urheberrechten zu gewährleisten. Der Verpflichtung zur Gewährleistung von Datensicherheit kann durch das Erstellen von Sicherungskopien auf eigenen Datenträgern oder durch das Ausdrucken verschiedener Arbeitsergebnisse in Papierform bestehen. Weiters spielt die angewendete Software bei der Qualitätssicherung eine wichtige Rolle, da diese sicherstellen soll, dass im Falle eines Systemausfalls die bereits verarbeiteten Daten nicht verloren gehen.

Durch geeignete Maßnahmen ist sicherzustellen, dass Termine und Fristen bei der Durchführung von Prüfungsaufträgen eingehalten werden und dass ein Verantwortlicher dafür ernannt wird, der die Einhaltung überwacht. Der Einhaltung von Terminen kommt nicht nur wegen der berufsrechtlichen Verpflichtung eine wesentliche Bedeutung zu, sondern auch mit den verbundenen Rechtsfolgen bei Nichteinhaltung einer Frist. So ist das Berufen gegen einen Bescheid auch nur unter Einhaltung der gesetzlichen Berufungsfrist möglich. Neben dem

²³⁰ Vgl. *Havermann H.* (1996), S. 394f.

²³¹ Vgl. *IWP* (2004), S. 252.

Verlust von Rechtsmitteln und dem Eintreten etwaiger Rechtsfolgen kann die Fristversäumnis auch Sanktionen in finanzieller Form von Säumniszuschlägen zur Folge haben, die wiederum zur Haftung des Wirtschaftsprüfers führen können.

Das Ablagesystem ist dermaßen zu gestalten, dass ein unkomplizierter und rascher Zugriff auf die Daten, Dokumentationen und Unterlagen der Mandanten möglich ist. Weiters soll die Ablagesystematik der Prüfungsgesellschaft gewährleisten, dass eine systematische Rückverfolgung möglich ist und bei Klärung von möglicherweise auftretenden Fehlern die Argumentationslinie des Wirtschaftsprüfers in Konfliktfällen stützt. Um diese Ziele zu gewährleisten, ist die Ablagesystematik eindeutig zu regeln und zwar hinsichtlich der Zuständigkeit, der Art der Dokumentation, der Organisation der Kontrolle und auch des grundlegenden Aufbaus der Ablagesystematik.

Weiters ist sicherzustellen, dass die auf schriftlichem, elektronischem und mündlichem Weg eingelangten Informationen den jeweiligen Adressaten oder ihren Vertretungen kurzfristig zugeleitet werden und dass der Prüfungsbetrieb nur für genehmigte Änderungen die Verantwortung übernimmt.²³²

Die Dokumentation ist ein fundamentaler Bestandteil eines Qualitätssicherungssystems. Durch die ordnungsgemäß durchgeführte Dokumentation wird das Bestehen des Systems transparent, kann innerhalb des Prüfungsbetriebes leichter kommuniziert werden und ist auch für Außenstehende, wie beispielsweise für einen externen Qualitätsreviewer, nachvollziehbar. Im diesem Sinn sollen auch schriftliche Unterlagen über die Arbeitsabläufe im Prüfungsbetrieb insbesondere für die Durchführung von Prüfungsaufträgen aufbewahrt werden.

- Maßnahmen zur auftragsabhängigen Sicherstellung der Qualität

Durch eine sachgerechte Gesamtplanung aller Aufträge ist neben der Durchführungsplanung einzelner Prüfungsaufträge die Voraussetzung dafür zu schaffen, dass die angenommenen und erwarteten Aufträge unter Beachtung der Grundsätze der Gewissenhaftigkeit, Eigenverantwortlichkeit und Unabhängigkeit insgesamt ordnungsgemäß durchgeführt und zeitgerecht abgeschlossen werden können. Art und Umfang der erforderlichen Gesamtplanung sind u.a. abhängig von der Anzahl, vom Umfang und von den fachlichen Anforderungen der durchzuführenden Prüfungsaufträge.

²³² Vgl. Richtlinie des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer zur Sicherung der Qualität von Prüfungsbetrieben (September 2003).

Die Abstimmung der einzelnen Prüfungspläne mit der Gesamtplanung erfordert die Festlegung von:²³³

- Beginn und Dauer der einzelnen Prüfungsaufträge unter Beachtung zeitlicher Reserven
- Zuordnung des Prüfungspersonals unter Berücksichtigung qualitativer Anforderungen

So sind bei der Gesamtplanung der Prüfungsaufträge auch Zeitreserven für unvorhersehbare Schwierigkeiten vorgesehen. Sollte es Engpässe (zeitliche Überschneidung, Kapazitätsauslastung) im Verhältnis der einzelnen Prüfungsaufträge zueinander geben, so sind zu deren Behebung geeignete Verfahren festzulegen.

- Beachtung der persönlichen und fachlichen Voraussetzungen der Mitglieder des Prüfungsteams bei der Übernahme neuer und der Fortführung bestehender Prüfungsaufträge. So sind auch bei der Zuordnung der Wirtschaftsprüfer zu den einzelnen Prüfungsaufträgen deren Fähigkeiten und Erfahrungen zu berücksichtigen.

Die Planung der Durchführung der einzelnen Prüfungsaufträge muss mit den entsprechenden berufsständischen, gesetzlichen und firmeninternen Regelungen und Vorschriften übereinstimmen. So müssen für die Planung der einzelnen Prüfungsaufträge und bei den darauf folgenden Prüfungshandlungen Richtlinien vorhanden sein, welche die besonderen Erfahrungen und Kenntnisse der Wirtschaftsprüfer hinsichtlich des Mandanten, der Branche, des Prüfungsrisikos und der durch die Prüfung des internen Kontrollsystems resultierenden Feststellungen berücksichtigen. Wenn erforderlich, kann ein den Anforderungen des geprüften Unternehmens entsprechendes Prüfprogramm erstellt werden, das auch das verwendete Datenverarbeitungssystem des geprüften Unternehmens in Bedacht nimmt. Dieses kann auch modifiziert werden, wenn es die bei der Durchführung der Prüfungshandlungen resultierenden Prüfungsfeststellungen erfordern.

Auf den Ergebnissen der Prüfungsplanung aufbauend sind die Prüfungsanweisungen zu erstellen. Sie haben relativ genaue Angaben zu den vorzunehmenden Prüfungshandlungen (Prüfung des internen Kontrollsystems, Durchführung von Einzelprüfungen, wie etwa analytische Prüfungen und Einzelfallprüfungen), deren zeitlicher Durchführung und dem dafür benötigten Stichprobenumfang zu enthalten. Der auftragsverantwortliche

²³³ Vgl. Fachgutachten KFS/PG4, Richtlinie zur Gewährleistung der Prüfungsqualität, S. 3.

Wirtschaftsprüfer hat die Mitarbeiter durch angemessene, strukturierte und klar verständliche Prüfungsanweisungen mit ihren Aufgaben vertraut zu machen.

Prüfungsanweisungen sollen eine ausreichende und ordnungsgemäße Dokumentation der Prüfungshandlungen in den Arbeitspapieren, eine angemessene und pünktliche Ausgestaltung der Dauerakte und eine ordnungsgemäße Berichterstattung sichern. Prüfungsanweisungen dienen somit nicht nur der Anleitung der Prüfung, sondern auch als Grundlage für die Ergebnisdokumentation und sollen diese auch im Hinblick auf anschließende Reviewtätigkeiten erleichtern.

Die Prüfungsgesellschaft darf dementsprechend nur dann Aufträge annehmen bzw. fortführen, wenn sichergestellt ist, dass sie in sachlicher, personeller und zeitlicher Hinsicht ordnungsgemäß abgewickelt werden können.

Zur Überprüfung der Strukturen des Prüfungsbetriebs ist eine kritische Beurteilung des Mandanten vorzunehmen. Dabei ist auch die Seriosität des Auftrags und des Auftraggebers zu beurteilen sowie eine Abwägung der mit dem Auftrag verbundenen Risiken vorzunehmen. Um die Seriosität zu beurteilen, sind sämtliche Informationen von Dritten einzuholen. Solche Informationsquellen können nach Havermann neben der Presse auch Auskunftsstellen, wie Kreditschutzverbände oder dergleichen, sein.²³⁴ Wurde ein Auftrag aufgrund eines Prüferwechsels akquiriert, so sind alle prüfungsrelevanten Aspekte mit diesem zu klären.

Die Gewährleistung der Prüfungsqualität erfordert eine ordnungsgemäße Beaufsichtigung der Prüfungsdurchführung.²³⁵ Diese ist insbesondere durch die sachgerechte Anleitung der Mitarbeiter und Überprüfung der von ihnen getroffenen Feststellungen sicherzustellen. Die Anleitung und Überprüfung sind durch den für die Prüfung zuständigen und durch die Mitarbeiter des Prüfungsteams nach Maßgabe ihrer Qualifikation vorzunehmen.

Zu diesem Zweck sind während der Prüfung vom zuständigen Wirtschaftsprüfer zumindest folgende Maßnahmen zu setzen:

- Prüfung der Einhaltung der Prüfungsanweisungen,
- Durchsicht der Prüfungsunterlagen über die Beurteilung des internen Kontrollsystems und dessen Schwachstellen sowie deren Auswirkungen auf Art, Umfang und Zeitpunkt der Prüfungshandlungen,

²³⁴ Vgl. Havermann H. (1996), S. 394f.

²³⁵ Vgl. Kammer der Wirtschaftstreuhänder, KFS / PG 1, Grundsätze ordnungsgemäßer Durchführung von Abschlussprüfungen nach den Vorschriften des Rechnungslegungsgesetzes, 4. Allgemeine Berufsgrundsätze.

- Überwachung des Prüfungsfortganges anhand des Prüfungsplans,
- Entscheidung über die Verwertung von Prüfungsergebnissen anderer Wirtschaftsprüfer und von Untersuchungen Dritter, insbesondere von Ergebnissen der internen Revision des zu prüfenden Unternehmen,²³⁶
- Entscheidung über die Hinzuziehung von Spezialisten der Prüfungspraxis oder von externen Sachverständigen,
- Kenntnisnahme und Beurteilung aller wesentlichen Sachverhalte, die den Jahresabschluss und das Prüfungsergebnis betreffen, insbesondere von offenen Fragen, und
- kritische Durchsicht des Entwurfs des Prüfungsberichts.²³⁷

Ferner hat der auftragsverantwortliche Wirtschaftsprüfer darauf zu achten, dass alle Informationen über etwaige offene Punkte, die sich während der Prüfung ergeben, unverzüglich an ihn weitergeleitet werden und er bei Bedarf die folgenden Prüfungshandlungen an die geänderten Umstände anpassen kann.

5.6.4 Interne Qualitätskontrolle nach internationalen und österreichischen Prüfungsgrundsätzen

Der Erfolg der Maßnahmen zur Qualitätssicherung hängt zu einem wesentlichen Teil auch von der Kontrolle ihrer Einhaltung ab. Aus diesem Grund legt der ISA 220 auch fest, dass die fortwährende Angemessenheit und Wirksamkeit der Qualitätssicherungsgrundsätze und -maßnahmen zu überwachen sind.²³⁸ Die Stellungnahme der Kammer der Wirtschaftstreuhänder sieht diesbezüglich vor, dass, um die für die Prüfungsgesellschaft geltenden Qualitätsnormen zu gewährleisten, der Wirtschaftstreuhandbetrieb einem internen Review zu unterziehen ist. In der Literatur werden diesbezüglich zwei unterschiedliche Ansätze diskutiert. Zum einen gibt es die so genannten Quality Reviews – darunter versteht man die interne Nachschau hinsichtlich der Umsetzung der Maßnahmen zur Qualitätssicherung – und zum anderen die Peer Reviews, die durch einen externen

²³⁶ Vgl. Kammer der Wirtschaftstreuhänder, KFS / PG 1, Grundsätze ordnungsgemäßer Durchführung von Abschlussprüfungen nach den Vorschriften des Rechnungslegungsgesetzes, 4. Allgemeine Berufsgrundsätze.

²³⁷ Vgl. Fachgutachten KFS/PG4 Richtlinie zur Gewährleistung der Prüfungsqualität.

²³⁸ *International Federation of Accountants* (2007a), S. 182.

Qualitätsprüfer erfolgen. Die folgenden Ausführungen werden sich unter der besonderen Berücksichtigung der Zielsetzung dieser Diplomarbeit mit der Darstellung der Quality Reviews beschäftigen.

Bei einem internen Review werden die Aufbau- und Ablauforganisation (= auftragsabhängige und auftragsunabhängige Qualitätssicherungsmaßnahmen) sowie die Durchführung der einzelnen Prüfungsaufträge hinsichtlich der Übereinstimmung mit den Bestimmungen des Qualitätssicherungssystems überprüft. Dies erfolgt durch ein entsprechend qualifiziertes Mitglied der Organisation.²³⁹

Diesem internen Review haben sich Wirtschaftstreuhänder auch gemäß der Stellungnahme zur Qualitätssicherung zu unterziehen.

Da es sich bei einem Quality Review um eine betriebsinterne Prüfung handelt, bei welcher der Wirtschaftsprüfer seine eigene Leistung zu beurteilen hat, ist die Frage der Prüferauswahl von besonderer Wichtigkeit. Dementsprechend schreibt die Stellungnahme der Kammer vor: Die Durchführung eines internen Reviews obliegt der Leitung des Wirtschaftstreuhandbetriebs. Wird ein qualifizierter Mitarbeiter mit der Durchführung einer internen Nachschau betraut, so hat dieser unmittelbar schriftlich an die Leitung der Prüfungsgesellschaft zu berichten.²⁴⁰

Der Review der gesamten Organisation hat zumindest alle drei Jahre stattzufinden, wobei die zu überprüfenden Aspekte in dem Zeitraum dieser drei Jahren aufgeteilt werden können. Im Falle einer negativen Beurteilung dieser Teilaspekte sollen diese Gegenstand zusätzlicher Reviewtätigkeiten sein. Dementsprechend ist über einen Zeitraum von drei Jahren die gesamte Ablauf- und Aufbauorganisation eines Unternehmens zu überprüfen. Im Prüfungsauftrag ebenfalls enthalten sollte auch der Review einzelner Mandate sein, wobei sich die Stellungnahme nicht über den Umfang der zu prüfenden Mandate äußert. Bei der Auswahl der Mandate, die einem Review unterzogen werden sollen, müssen folgende Aspekte berücksichtigt werden. So müssen die Mandate derart gewählt werden, dass alle auftragsverantwortlichen Wirtschaftsprüfer der Prüfungsgesellschaft in die Überprüfung mit einbezogen werden. Ein weiteres Kriterium ist die Art des Auftrags, wie z.B. die Bilanzierung, Buchhaltung, Lohnverrechnung oder Prüfung. Auch sollten besonders kritische Mandate, wie durchgeführte Erstprüfungen, bekannte Problemfälle oder besonders riskante Aufträge, besonders berücksichtigt werden. Die Größe des Klienten sowie die Branche, in der

²³⁹ Bertl R. (1997), S. 29f.

²⁴⁰ Vgl. Kammer der Wirtschaftstreuhänder (1997), (Stellungnahme zur Qualitätssicherung).

dieser operiert, stellen weiters wichtige Entscheidungsgrundlagen für die Auswahl der zu überprüfenden Mandate dar.²⁴¹²⁴²

Der Ablauf dieser Prüfung sollte im Wesentlichen jener einer Abschlussprüfung entsprechen. Dementsprechend sollte vor Beginn dieser Prüfung ein entsprechender Prüfungsplan erstellt werden, in dem die wesentlichen Prüfungsschwerpunkte festgehalten werden.²⁴³

- Wahrung der Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers,
- Auswahl, Einsatz und Überwachung der Mitarbeiter,
- Aus- und Weiterbildung der Mitarbeiter und
- Einhaltung des Qualitätssicherungssystem bei der Durchführung von Prüfungsaufträgen.

Weiters sind für den Review Richtlinien, die den Inhalt und den Umfang der einzelnen Reviewprojekte festlegen und die aus dem Review resultierenden Empfehlungen sichern, festzusetzen. Bei dieser Gelegenheit empfiehlt es sich, Fragebögen zu verwenden, die dann gleichzeitig auch der Dokumentation dienen.

Die berufsständischen Vorschriften sehen folgende Bestimmungen hinsichtlich der Ergebnisverwertung vor. Das Unternehmen sollte die Auswirkungen der Mängel evaluieren, die aus dem Überwachungsprozess resultieren, und dahingehend untersuchen, ob Sachverhalte vorliegen, aus denen geschlossen werden kann, dass das System der Qualitätskontrolle des Unternehmens unzulänglich ist und somit nicht mit ausreichender Sicherheit gesagt werden kann, dass das Qualitätssicherungssystem des Unternehmens mit den berufsständischen Anforderungen und gesetzlichen Bestimmungen übereinstimmt oder ob sonstige, sich wiederholende oder andere bedeutende Mängel vorliegen, die sofortige Korrekturmaßnahmen erfordern. Etwaige Defizite sollten der Unternehmensleitung der Prüfungsgesellschaft kommuniziert werden sowie Empfehlungen zu deren Behebung.

Einem jeden festgestellten Mängel sollte eine entsprechende Empfehlung zu dessen Behebung folgen²⁴⁴ (das Vorschlagen fehlerbehebender Maßnahmen, die auf einen bestimmten Auftrag

²⁴¹ Vgl. *International Federation of Accountants* (2007a), S. 176f.

²⁴² Vgl. *International Federation of Accountants* (2007a), S. 183f.

²⁴³ Vgl. *IdW* (1999), S. 192.

²⁴⁴ Vgl. *Kammer der Wirtschaftstreuhänder* (1997), (Stellungnahme zur Qualitätssicherung).

oder ein bestimmtes Mitglied des Engagement Teams bezogen sind; das Aufzeigen von etwaigen Bildungslücken des Personals und die Weiterleitung an den Verantwortlichen für Aus- und Weiterbildung des Personals, Empfehlungen zu den Änderungen der Richtlinien und zum Verfahren des Qualitätssicherungssystems; das Einleiten entsprechender Disziplinarmaßnahmen gegen die, die gegen qualitätssichernde Richtlinien und das Verfahren des Unternehmens verstoßen).

Mindestens jährlich sollte das Unternehmen die Ergebnisse der Überwachung des Qualitätskontrollsystems an die Partner, die Geschäftsleitung innerhalb des Unternehmens einschließlich der Unternehmensspitze bzw. anderer mit der Qualitätssicherung betrauten Personen kommunizieren, damit diese rechtzeitig entsprechende korrigierende Maßnahmen einleiten können.²⁴⁵

Während die berufsständischen Vorschriften vorsehen, dass die Ergebnisse der Überprüfung einzelner Mandate an den für die Abwicklung verantwortlichen Wirtschaftsprüfer zu berichten sind und daraus resultierend bei Bedarf auch Korrekturmaßnahmen einzuleiten sind, enthalten die nationalen Normen keine derartige Regelung.

5.6.5 Vergleich der internationalen und der österreichischen Prüfungsgrundsätze

Die Vorschriften zur internen Qualitätskontrolle sind nach den berufsständischen den österreichischen Bestimmungen sehr ähnlich. Sie betreffen die Auswahl und Weiterbildung der Mitarbeiter und vor allem auch die Prüfungsplanung sowie die Verantwortlichkeiten der mandatsverantwortlichen Partner. So ist auch eine interne Nachschau der Prüfung vor Herausgabe des Prüfungsberichts und des Bestätigungsvermerks sowohl nach ISA als auch nach den österreichischen Bestimmungen vorgesehen. Als gravierender Unterschied fällt jedoch auf, dass nach den internationalen berufsständischen Bestimmungen die Ergebnisse der Überprüfung einzelner Mandate an den auftragsverantwortlichen Partner bzw. an die Leitung der Prüfungsgesellschaft zu übermitteln sind und dieser bzw. diese bei Bedarf auch entsprechende Korrekturmaßnahmen einzuleiten hat bzw. haben, während die nationalen Regelungen diesbezüglich keine Bestimmungen enthalten. Meines Erachtens ist gerade die Berichterstattung über die Ergebnisse der Qualitätskontrolle an die verantwortlichen Personen und die daraus resultierende Verpflichtung, entsprechende Korrekturmaßnahmen einzuleiten,

²⁴⁵ Vgl. *International Federation of Accountants* (2007a), S. 185.

falls die getroffenen Qualitätssicherungsmaßnahmen als nicht ausreichend befunden werden, maßgebend für die Gewährleistung der Qualitätssicherung in einem Prüfungsbetrieb.

Hinsichtlich der Maßnahmen zur Qualitätssicherung und der internen Kontrolle würde die Übernahme der internationalen Standards keineswegs eine Verschlechterung bedeuten, sondern im Gegenteil eher eine Qualitätsverbesserung.

6 Ausblick und Zusammenfassung

Um das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Finanzberichterstattung wieder zu stärken, haben der Gesetzgeber in den USA, in der Europäischen Union und in Österreich sowie nationale und internationale Berufsorganisationen eine Reihe von Maßnahmen gesetzt, die der Verbesserung der Qualität dienen sollen.

So kam es einerseits zum Erlass der Abschlussprüferrichtlinie in der Europäischen Union und andererseits zum Erlass des Sarbanes Oxley Acts, wodurch die Corporate Governance der Wirtschaftsprüfung grundlegend reformiert wurde.

Als weitere Maßnahme wurden die Unabhängigkeitsbestimmungen in den USA, in der Europäischen Union und Österreich für die Abschlussprüfung deutlich verschärft. Der Wirtschaftsprüfer soll sowohl innere (z.B. langjährige Beziehung zum Mandanten) als auch äußere Umstände (z.B. finanzielle Beteiligungen) meiden, wenn ihn diese in seiner Urteilsfreiheit einschränken. Der Code of Ethics der IFAC stellt hierbei mit seinem Rahmenkonzept ethisches Handeln in den Mittelpunkt der Betrachtungen. Ethisches Handeln ist somit die Voraussetzung für einen unabhängig agierenden Wirtschaftsprüfer.

Auch die Anwendung der nationalen und internationalen Prüfungsgrundsätze bildet einen wichtigen Bestandteil des Qualitätskriteriums in der Wirtschaftsprüfung, da sie die Durchführung von Jahresabschlussprüfungen nicht nur vergleichbar machen, sondern auch ein entsprechend hohes Qualitätsniveau sichern.

Bei der Setzung sämtlicher Maßnahmen sollte jedoch stets überprüft werden, ob diese auch geeignet sind, um das gewünschte Ziel, nämlich eine Qualitätsverbesserung, zu erreichen. So wurde in diesem Zusammenhang auch die Kritik laut, übereilt auf Bilanzskandale reagiert zu haben, die zu einer Überregulierung führen und den Unternehmergeist sogar eher bremsen.

Gerade für viele kleine Prüfungsgesellschaften wird es womöglich eine nicht erfüllbare Herausforderung sein, die Fülle dieser Anforderungen zu erfüllen (z.B. Umsatzgrenze) und gleichzeitig ökonomisch effizient zu handeln.

Die Implementierung sämtlicher Maßnahmen wird ohne die gewünschte Wirkung bleiben, wenn diese nicht durch eine entsprechende Kontrolle sichergestellt werden. Die Notwendigkeit der Qualitätskontrolle, die durch eine interne Nachschau oder von externer Seite durch einen Peer Review erfolgen kann, ist in der Literatur unbestritten.

In diesem Zusammenhang zeigt sich auch die Rivalität zwischen der EU und den USA, die im Wirtschaftsleben ausgespielt wird. Dies äußert sich bei den internationalen Regeln, wie etwa Basel II für die Banken oder bei den Bilanzregeln. Dort haben sich bislang die Amerikaner oft den Europäern fügen müssen, die dank ihres Marktes viel Einfluss besitzen.²⁴⁶

²⁴⁶ Vgl. Frey E. (2007), S. 2.

7 Anhang

7.1 Literaturverzeichnis

7.1.1 Monographien

1. *Aronson, Neil H.* (2002): Preventing Future Enrons: Implementing the Sarbanes-Oxley Act of 2002, 8 STAN. J.L. BUS. & FIN., 127.
2. *Bertl, Romuald* (1997): Qualitätssicherung im Wirtschaftstreuhandbetrieb, in: Der Beruf des Wirtschaftstreuhanders in der Praxis, Wien 1997.
3. *Dooley, Michael P.* (1995): Fundamentals of Corporation Law.
4. *Gelter, Martin* (2004a): Die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers – österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung, Wien 2004.
5. *Goelzer, Daniel L.* (1987): The SEC and Opinion Shopping: A Case Study in the Changing Regulation of the Accounting Profession , 52 Brook. L. Rev.
6. *Haberer, Thomas* (2003): Corporate Governance, Österreich – Deutschland – International, Wien 2003.
7. *Havermann, H.* (1996): Risiko und Risikomanagement in einer internationalen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, 1996.
8. *Kalss, Susanne / Burger, Christina / Eckert, Georg* (2003): Die Entwicklung des österreichischen Aktienrechts, Wien 2003.
9. *Knechel, R.W* (2001): Auditing, Assurance & Risk, 2nd ed., Cincinnati. Ohio 2001.
10. *Leffson, Ulrich* (1988): Wirtschaftsprüfung, Wiesbaden 1988.
11. *Peemöller, Volker H. / Hofmann, Stefan* (2005): Bilanzskandale – Delikte und Gegenmaßnahmen, Berlin 2005.
12. *Ruhnke, Klaus* (2000): Normierung der Abschlussprüfung, Stuttgart 2000.
13. *Wagenhofer, Alfred / Erwert, Ralf* (2003): Externe Unternehmensrechnung, Frankfurt / Wien 2003.

7.1.2 Beiträge in Zeitschriften und Zeitungen

14. *Bertl, Romuald / Mayer, Leopold* (2001): Maßnahmen zur Verbesserung der Qualität der Jahresabschlussprüfung, in: RWZ 2001, S. 338-343.
15. *Brinkmann, Ralph / Leibfried, Peter* (2003): Reform und Internationalisierung der Ausbildung der Accountancy Profession in der Krise. Anmerkungen aus Sicht der US-Certified Public Accountants in Deutschland vor dem Hintergrund der Reform der US-Uniform-CPA-Examination (Teil I), in: KoR Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, 2003, S. 84-95.
16. *Brinkmann, Ralph / Leibfried, Peter* (2003): Reform und Internationalisierung der Ausbildung der Accountancy Profession in der Krise. Anmerkungen aus Sicht der US-Certified Public Accountants in Deutschland vor dem Hintergrund der Reform der US-Uniform-CPA-Examination (Teil II), in: KoR Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, 2003, S. 196-208.
17. *Ebke, Werner* (1984): Comparative Reflections on Corporate Governance and the Independent Auditor's Responsibilities, in: Search of Alternatives, 79 Nw. U.L. Rev. 663.
18. *Frey, Eric* (2007): Europa USA: Das große Match, in: Der Standard, 25. April 2007, S. 2.
19. *Gelter, Martin* (2001): Die ökonomische Diskussion um die Prüferrotation, in: RWZ, 2001, S. 331-337.
20. *Gelter, Martin* (2004b): Unabhängigkeit, Prüferbestellung und Audit Committee: Ein Vergleich zwischen Österreich und den USA, in: RWZ, 2004, S. 54-60.
21. *Gelter, Martin* (2005): Zur ökonomischen Analyse der begrenzten Haftung des Wirtschaftsprüfers, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 58, 2005, S. 486-499.
22. *Hirschböck, Günther* (2005a): Zur Bedeutung der Anwendung der ISA für eine Jahresabschlussprüfung nach HGB (Folge 1), in: RWZ, 2005, S. 122-127.
23. *Hirschböck, Günther* (2005b): Zur Bedeutung der Anwendung der ISA für eine Jahresabschlussprüfung nach HGB (Folge 2), in: RWZ, 2005, S. 188-192.
24. *Hirschböck, Günther* (2005c): Zur Bedeutung der Anwendung der ISA für eine Jahresabschlussprüfung nach HGB (Folge 3), in: RWZ, 2005, S. 253-257.
25. *Institut der Wirtschaftsprüfer in Düsseldorf e.V.* (2002): Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance – Der Beitrag von Rechnungslegung und Abschlussprüfung zu einer wirksamen Unternehmensüberwachung, Frankfurt am Main 2002
26. *Institut deutscher Wirtschaftsprüfer* (2000): Prüfungsstandard: Zur Durchführung von Gemeinschaftsprüfungen (Joint Audit), in: RWZ, 2000, S. 30-32.

27. *Institut deutscher Wirtschaftsprüfer* (2003): Sarbanes Oxley Act of 2002 – SEC – Regelungen zur Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers, in: RWZ, 2003, S. 155-159.
28. *Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer* (2004): Richtlinie zur Sicherung der Qualität von Prüfungsbetrieben, in: RWZ, 2004, S. 250-255.
29. *Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer* (1999): Qualität, in: RWZ 1999, S. 191ff.
30. *Klein, Klaus-Günter / Tielmann, Sandra* (2004): Die Modernisierung der Abschlussprüferrichtlinie – Vorschlag der Kommission zur Überarbeitung der 8. EU-Richtlinie, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 57, 2004, S. 501-510.
31. *Lanfermann, Georg* (2005): Vorschlag der EU-Kommission zur Modernisierung der EU-Prüferrichtlinie, in: Der Betrieb, Jg. 57, 2005.
32. *Lück, Wolfgang* (2000a): Quality Control – Interne und externe Qualitätsüberwachung in der Wirtschaftsprüferpraxis – Weg aus der Krise des wirtschaftsprüfenden Berufsstandes?!, in: RWZ, 2000a, S. 216-221.
33. *Lück, Wolfgang* (2000b): Quality Control – Maßnahmen zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfer-Praxis, in: Der Betrieb 2000, S. 1-6.
34. *Lück, Wolfgang* (2000c): Überwachung von Maßnahmen zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis, in: Der Betrieb, 53. JgS. 333-337.
35. *Nowotny, Christian / Gelter, Martin* (2001): Die Prüferrotation nach den FMAG, in: RWZ, 2001, S. 325-329.
36. *Peemöller, Volker H. / Oberste-Padtberg, S.* (2001): Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers – Internationale Entwicklungen, in: Deutsches Steuerrecht, Jg. 39, 2001, S. 1813-1820.
37. *Pfitzer, Norbert* (2006): Aktuelles zur Qualitätssicherung und Qualitätskontrolle, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 59, 2006, S. 187-196.
38. *Ring, Harald* (2005): Gesetzliche Neuregelungen der Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 58, 2005, S. 197-206.
39. *Schmidt, Achim / Pfitzer, Norbert / Lindgens, Ursula* (2005): Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 58, 2005, S. 321-343.
40. *Steckel, Rudolf / Gstraunthaler, Thomas* (2004): Rotation der Wirtschaftsprüfer als Qualitätssicherungsmaßnahme nach Parmalat, in: RWZ, 2004, S. 91.
41. *Steckel, Rudolf*: Internationale Prüfungsstandards 2006, Wien 2006.
42. *Tiedje, Jürgen* (2006): Die neue EU-Richtlinie zur Abschlussprüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung, Jg. 59, 2006, S. 593-605.

7.1.3 Beiträge in Sammelwerken

43. *Bertl, Romuald / Reiter, Robert* (2006): Die neuen Unabhängigkeitsbestimmungen für die Abschlussprüfung, in: *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2006*, S. 141-189.
44. *Bertl, Romuald / Mandl, Dieter* (1991-): *Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz: Rechnungslegung, Prüfung und Offenlegung*, Loseblattausgabe (1991-).
45. *Gross, Gerhard / Auer, Katharina* (2006): Aktuelle Entwicklungen in Wirtschaftsprüferberuf, in: *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2006*, S. 11-39.
46. *Haller, Axel / Geirhofer, Susanne* (2005): Initiativen der EU zur Verbesserung der Abschlussprüfung und der Corporate Governance, in: A. Haller (Hrsg.), *Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance in Österreich*, Wien 2005, S. 10-42.
47. *Hassler, Rainer / Prachner, Gerhard / Mechtler, Bernhard* (2005): Die Abschlussprüfung österreichischer Gesellschaften nach ISA, in: *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch*, 2005, S. 45-65.
48. *Samer, Helmut / Maresch, Daniela* (2005): Geplante Änderungen der 8. EU-Richtlinie, in: *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch*, 2005, S. 11-22.
49. *Van Hulle, Karel / Lanfermann, Georg* (2004): Aktuelle Entwicklungen zur Abschlussprüfung vor dem Hintergrund des Sarbanes-Oxley Act, in: *Wirtschaftsprüfer Jahrbuch*, 2004, S. 9-26.

7.1.4 Kommentare

50. *Adler, Hans / Düring, Walther / Schmaltz, Kurt*: *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen Kommentar zum HGB, AktG, GmbHG, PubLG nach den Vorschriften des Bilanzrichtliniengesetzes*, 6. Auflage.
51. *Ebenroth, Thomas / Boujong, Karlheinz / Joost, Detlev* (2001): *Kommentar zum HGB*, München 2001.
52. *Lukas Walter / Zetter Peter* (1997): *Das Rechnungslegungsgesetz : mit den einschlägigen Bestimmungen der Europäischen Union und der Bundesrepublik Deutschland sowie ausführlichen Erläuterungen und Verweisungen*, Wien 1997.
53. *Reiter, Robert*: *Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005*, in: Chini, Leo / Reiter, Regina / Reiter, Robert (2005): *Praxiskommentar zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005 und zum Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz*, Wien 2005, S. 9-174.
54. *Straube, Manfred* (2003): *Kommentar zum Handelsgesetzbuch mit einschlägigen Rechtsvorschriften*, Wien 2003.

7.1.5 Rechtsquellen der Europäischen Union

55. *Europäische Kommission* (2002): Empfehlung der Kommission zur Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers in der Europäischen Union – Grundprinzipien, in: Amtsblatt Nr. C 284/5 vom 2. Oktober 2003, S. 2-13.
56. *Europäische Union* (1978): Vierte Richtlinie 78/660/EWG des Rates vom 25. Juli 1978 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, in: Amtsblatt L 222 vom 14. August 1978, S.11-31.
57. *Europäische Union* (1983): Siebte Richtlinie des Rates vom 13. Juni 1983 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den konsolidierten Abschluss, in: Amtsblatt L 193 vom 3. August 1983, S.1-17.
58. *Europäische Union* (1984): Achte Richtlinie 84/253/EWG des Rates vom 10. April 1984 aufgrund von Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g) des Vertrages über den konsolidierten Abschluss, in Amtsblatt L 126/95 vom 12. Mai 1984, S. 20 – 26.
59. *Europäische Union* (1991): Richtlinie des Rates vom 10. Juni 1991 zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche (91/308/EWG), in Amtsblatt L 166 vom 28.6.1991, S. 77.
60. *Europäische Union* (2001): Richtlinie 2001/97/EG des europäischen Parlaments und Rates vom 4. Dezember 2001 Zur Änderung der Richtlinie 91/308/EWG des Rates zur Verhinderung der Nutzung des Finanzsystems zum Zwecke der Geldwäsche, in Amtsblatt L 344 / 76 vom 28.12.2001.
61. *Europäische Union* (2003): Richtlinie (EG) Nr. 51/2003 des Europäischen Parlamentes und des Rates vom 18. Juni 2003 zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG, 83/349/EWG, 86/635/EWG, 91/674/EWG des Rates über den Jahresabschluss und den konsolidierten Abschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen, von Banken und anderen Finanzinstituten sowie von Versicherungsunternehmen (sog. Modernisierungsrichtlinie), in: Amtsblatt L 178 vom 17. Juli 2003, S.16 - 22.
62. *Europäische Union* (2004a): Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Februar 2004 über die Prüfung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates, KOM (2004) 017 endgültig.
63. *Europäische Union* (2004b): Richtlinie des europäischen Parlaments und Rates zur Harmonisierung der Transparenzanforderungen in Bezug auf Informationen über

Emittenten, deren Wertpapiere zum Handel auf einem geregelten Markt zugelassen sind, und zur Änderung der Richtlinie 2001/34/EG.

64. *Europäische Union* (2006): Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWG des Rates, in: Amtsblatt L 157 vom 09. Juni 2006.

7.1.6 US-amerikanische Rechtsquellen

65. *Congress of the United States of America* (2002): Sarbanes-Oxley Act of 2002, 107th Congress of the United States of America at the second secession, begun and held at the City of Washington on Wednesday, the twenty – third day of January two thousand and two, an act to protect investors by improving the accuracy and the reliability of corporate disclosures made pursuant to the securities laws, and for other purposes.
66. *Congress of the United States of America* (1940): Investment Company Act of 1940, 15 U.S.C. § 80a-1 bis 15 U.S.C. § 80a-64.
67. *Office of the Federal Register* (2006): Code of Federal Regulations – Title 17: Commodity and Securities Exchanges.
68. *Public Company Accounting Oversight Board*: Form 19b-4 Proposed Rules, Washington 2003
69. *Whitehead, John C. / Millstein, Ira M. / Biggs, John H./ Borelli, Frank J. / Bowsher, Charles A. / Dammerman, Dennis D. / Grasso, Richard A. / Laskawy, Philip / Schiro, James J./ Steere, JR. William C./ Zarb, Frank G.* (1999): Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees, Report and Recommendations of the Blue Ribbon Committee on Improving the Effectiveness of Corporate Audit Committees.

7.1.7 Österreichische Rechtsquellen

70. Bundesgesetz vom 28. Juni 1990, mit dem das Handelsgesetzbuch, das Aktiengesetz 1965, das Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, das

Kapitalberichtigungsgesetz, die Ausgleichsordnung, das Kreditwesengesetz, das Versicherungsaufsichtsgesetz und das Arbeitsverfassungsgesetz geändert werden (Rechnungslegungsgesetz – RLG, BGBl. Nr. 475/1990).

71. Bundesgesetz, mit dem die Konkursordnung, die Ausgleichsordnung, die Kaiserliche Verordnung über die Einführung einer Konkursordnung, einer Ausgleichsordnung und einer Anfechtungsordnung, das Rechtspflegergesetz, das Handelsgesetzbuch, das Aktiengesetz, das Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, das Gerichtsgebührengesetz, das Gerichtsorganisationsgesetz und das Bankwesengesetz geändert werden sowie ein Bundesgesetz über die Reorganisation von Unternehmen (Unternehmensreorganisationsgesetz – URG) geschaffen wird (Insolvenzrechtsänderungsgesetz 1997 – IRÄG 1997), BGBl. I Nr. 114/1997.
72. Bundesgesetz über die Wirtschaftstreuhandberufe (Wirtschaftstreuhandberufsgesetz – WTBG), BGBl. I Nr. 58/1999.
73. Bundesgesetz, mit dem das Handelsgesetzbuch, das Bankwesengesetz, das Versicherungsaufsichtsgesetz, das Wertpapieraufsichtsgesetz, das Pensionskassengesetz, das Betriebliche Mitarbeitervorsorgegesetz und das Nationalbankgesetz 1984 an die IAS-Verordnung angepasst und die Modernisierungs-sowie die Schwellenwertrichtlinie umgesetzt und das Firmenbuchgesetz, das Aktiengesetz sowie das GmbH-Gesetz geändert werden (Rechnungslegungsänderungsgesetz 2004 – ReLÄG 2004), BGBl. I Nr. 161/2004.
74. Bundesgesetz, mit dem das Aktiengesetz, das Gesetz über Gesellschaften mit beschränkter Haftung, das SE-Gesetz, das Handelsgesetzbuch, das Bankwesengesetz, das Versicherungsaufsichtsgesetz, das Pensionskassengesetz, das Genossenschaftsrevisionsgesetz, das Genossenschaftsrevisionsrechtsänderungsgesetz und das Gerichtsgebührengesetz entsprechend der Entschliebung des Nationalrats vom 29. Jänner 2004 zur Stärkung des Vertrauens in die österreichische Wirtschaft geändert werden (Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005 – GesRÄG 2005), BGBl. I Nr. 59/2005.
75. Bundesgesetz, mit dem das Bundesgesetz über die Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen (Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz – A-QSG) erlassen und das Wirtschaftstreuhandberufsgesetz geändert wird, BGBl. I Nr. 84/2005.
76. Bundesgesetz, mit dem das Börsegesetz und das Bankwesengesetz geändert werden, BGBl. I Nr. 19/2007.

7.1.8 Quellen der International Federation of Accountants

- 77. *International Accounting Education Standards Board* (2007): Practical Experience Requirements – Initial Professional Development for Professional Accountants, Proposed International Education Practice Statement.
- 78. *International Federation of Accountants' Ethics Committee* (2005): Code of Ethics for Professional Accountants, New York 2005.
- 79. *International Federation of Accountants* (2007): Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, New York 2007.
- 80. *International Federation of Accountants* (2007): Leading the Development of the Worldwide Accounting Profession, New York 2007.

7.1.9 OGH-Urteile

- 81. *Oberster Gerichtshof* (1995): Urteil des Obersten Gerichtshofes vom 22. Juni 1995 8 Ob 515/95, Wien 1995.

7.2 Abstract

Der Berufsstand der Wirtschaftsprüfer ist sowohl hinsichtlich der fachlichen als auch der politischen Anforderungen mehr denn je großen Veränderungen ausgesetzt. Die Skandale wie etwa Enron, Worldcom, Flowtex oder Comroad sind Beispiele für Unternehmenskrisen bzw. Missmanagement und erhitzen die Gemüter der Investoren und anderer Interessensgruppen.²⁴⁷ Die Kritik am Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, nämlich in seiner Funktion als Überwachungsorgan versagt zu haben, ist eine Konsequenz dieser spektakulären Unternehmensskandale. So wurden die Wirtschaftsprüfer, welche die Rolle der „externen Garanten der Rechnungslegung“ innehaben, oft als die Hauptschuldigen dieser Misere angesehen. Bezeichnungen wie etwa „der kurzsichtige Pfadfinder im Gestrüpp der Bilanzzahlen“ (Frankfurter Rundschau), „Wachhunde, die nicht gebellt haben“ (Frankfurter Allgemeine Zeitung) oder „Drum prüfe nicht mehr, wer sowieso nichts findet“ (Welt am Sonntag) waren einerseits Ausdruck enttäuschter Investoren und anderer Interessengruppen und andererseits das Ergebnis einer populistischen Kommunikationspolitik.²⁴⁸

Interne Qualitätssicherung ist somit eine wichtige Voraussetzung um als Wirtschaftsprüfer der Rolle als Überwachungsorgan gerecht zu werden.

Der Aufbau der Diplomarbeit orientiert sich an den drei Säulen, auf welchen Qualität aus Sicht der betriebswirtschaftlichen Prüfungslehre ruht (Leffson) ruht:

-) Urteilsfähigkeit („People“)
-) Urteilsfreiheit („Culture“)
-) sachgerechte Urteilsbildung („Processes“)

Hierbei werden folgende Sachverhalte untersucht:

4. Die Gestaltung des Verfahrens zur Bestellung des Wirtschaftsprüfers in einer Art und Weise, die der Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers dienlich ist (umfasst sachgerechte Urteilsbildung bzw. „Processes“),

²⁴⁷ Vgl. *Institut der Wirtschaftsprüfer* (2002), S. 9.

²⁴⁸ Vgl. *Peemöller V. / Hofmann S.* (2005), S. 237f.

5. Bestimmte gesetzliche Regelungen bzw. berufsständische Anforderungen an die Unabhängigkeit (umfasst Urteilsfreiheit bzw. „Culture“, aber auch Urteilsfähigkeit bzw. „People“) und
6. Bestimmte gesetzliche Anforderungen an die Durchführung einer Abschlussprüfung sowie an die Organisation einer Prüfungsgesellschaft (umfasst sachgerechte Urteilsbildung bzw. „Processes“).

Diese drei Qualitätstreiber gilt es in jeder Wirtschaftsprüfungsgesellschaft zu organisieren. Amerikanische Wirtschaftsprüfer haben mit „People“, „Culture“ und „Processes“ ähnliche wichtige qualitätstreibende Elemente identifiziert. „People“ steht für Urteilsfähigkeit, wobei damit nicht nur die Fachkompetenz des Wirtschaftsprüfers gemeint ist, sondern auch analytisches Denkvermögen, Verantwortungsbewusstsein, Innovation und Kreativität. Unter dem Begriff „Culture“ versteht man die etwas erweiterte Sicht von Urteilsfreiheit, worunter auch die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers fällt. Es ist die Aufgabe der Unternehmensleitung, eine Qualitätskultur zu schaffen, welche die Qualität des Handels zum Ziel hat. So genannte „Processes“ sollen die beiden Qualitätstreiber unterstützen, z.B. durch Prozesse zur Sicherung der Unabhängigkeit, Aus- und Fortbildung zur Förderung der Urteilsfähigkeit bzw. Urteilsfreiheit.

Um das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Finanzberichterstattung wieder zu stärken, haben der Gesetzgeber in den USA, in der Europäischen Union und in Österreich sowie nationale und internationale Berufsorganisationen eine Reihe von Maßnahmen gesetzt, die der Verbesserung der Qualität dienen sollen.

So kam es einerseits zum Erlass der Abschlussprüferrichtlinie in der Europäischen Union und andererseits zum Erlass des Sarbanes Oxley Acts, wodurch die Corporate Governance der Wirtschaftsprüfung grundlegend reformiert wurde.

Als weitere Maßnahme wurden die Unabhängigkeitsbestimmungen in den USA, in der Europäischen Union und Österreich für die Abschlussprüfung deutlich verschärft. Der Wirtschaftsprüfer soll sowohl innere (z.B. langjährige Beziehung zum Mandanten) als auch äußere Umstände (z.B. finanzielle Beteiligungen) meiden, wenn ihn diese in seiner Urteilsfreiheit einschränken. Der Code of Ethics der IFAC stellt hierbei mit seinem Rahmenkonzept ethisches Handeln in den Mittelpunkt der Betrachtungen. Ethisches Handeln ist somit die Voraussetzung für einen unabhängig agierenden Wirtschaftsprüfer.

Auch die Anwendung der nationalen und internationalen Prüfungsgrundsätze bildet einen wichtigen Bestandteil des Qualitätskriteriums in der Wirtschaftsprüfung, da sie die Durchführung von Jahresabschlussprüfungen nicht nur vergleichbar machen, sondern auch ein entsprechend hohes Qualitätsniveau sichern.

Bei der Setzung sämtlicher Maßnahmen sollte jedoch stets überprüft werden, ob diese auch geeignet sind, um das gewünschte Ziel, nämlich eine Qualitätsverbesserung, zu erreichen. So wurde in diesem Zusammenhang auch die Kritik laut, übereilt auf Bilanzskandale reagiert zu haben, die zu einer Überregulierung führen und den Unternehmergeist sogar eher bremsen. Gerade für viele kleine Prüfungsgesellschaften wird es womöglich eine nicht erfüllbare Herausforderung sein, die Fülle dieser Anforderungen zu erfüllen (z.B. Umsatzgrenze) und gleichzeitig ökonomisch effizient zu handeln.

Die Implementierung sämtlicher Maßnahmen wird ohne die gewünschte Wirkung bleiben, wenn diese nicht durch eine entsprechende Kontrolle sichergestellt werden. Die Notwendigkeit der Qualitätskontrolle, die durch eine interne Nachschau oder von externer Seite durch einen Peer Review erfolgen kann, ist in der Literatur unbestritten.

In diesem Zusammenhang zeigt sich auch die Rivalität zwischen der EU und den USA, die im Wirtschaftsleben ausgespielt wird. Dies äußert sich bei den internationalen Regeln, wie etwa Basel II für die Banken oder bei den Bilanzregeln. Dort haben sich bislang die Amerikaner oft den Europäern fügen müssen, die dank ihres Marktes viel Einfluss besitzen.²⁴⁹

²⁴⁹ Vgl. Frey E. (2007), S. 2.

7.3 *Curriculum Vitae*

Persönliche Daten

Name	DATZREITER Stefanie
E-Mail	datzreiter_stefanie@hotmail.com
Geburtsdaten	10.06.1983, Wien
Staatsbürgerschaft	Österreich

Ausbildung

2001 – 2007	Fakultät für Wirtschaftswissenschaften Universität Wien • Magisterstudium Internationale Betriebswirtschaft • Schwerpunkte: Externe Unternehmensrechnung (o. Prof. Dr. Otto A. Altenburger) und Corporate Finance (o. Univ.-Prof. Dr. Josef Zechner) • Diplomarbeit: Interne Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung – Ein Vergleich internationaler und nationaler Rechtsnormen
2005	Euromed Marseille Ecole de Management • Erasmus Austauschprogramm
1993 – 2001	Bundesrealgymnasium XX, Karajangasse • Naturwissenschaftlicher Zweig

Beruflicher Werdegang

2004 -	Ernst & Young Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft m.b.H • Revisionsassistentin (Abteilung: Retail and Consumer Products)
2003	Raiffeisen Zentralbank Österreich AG • 2-monatiges Praktikum (Abteilung: Multinational Corporate Customers)
2002 – 2003	T-Mobile Austria GmbH • Werksstudentin (Abteilung: Allgemeiner Einkauf – Eingangsrechnungskontrolle)

Sprachkenntnisse

- Deutsch: Muttersprache
- Englisch sehr gut in Wort und Schrift
- Französisch : gut in Wort und Schrift
- Italienisch: gut in Wort und Schrift

Sonstige Aktivitäten

2003	Sprachreise nach San Remo
2000	Sprachreise nach Cannes
1997 – 2001	Teilnahme an Theaterprojekten unter der Leitung von Regisseur und Schauspieler Marcus Thill
1998 – 1999	Teilnahme am Projekt „JUNIOR – SchülerInnen gründen ein Unternehmen“ im Rahmen des Vertiefungsfaches Geographie und Wirtschaftskunde