

MASTERARBEIT

Titel der Masterarbeit

Vereinfachte und verschärfte Regelungen für die
Abschlussprüfung – Würdigung und Umsetzung der
Vorschläge der Europäischen Kommission

verfasst von

Peter Bichelhuber, Bakk. rer. soc. oec.

angestrebter akademischer Grad

Master of Science (MSc)

Wien, November 2014

Studienkennzahl lt. Studienblatt:
Studienrichtung lt. Studienblatt:
Betreuer / Betreuerin:

A 066 915
Masterstudium Betriebswirtschaft
Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis.....	V
Abbildungs- und Tabellenverzeichnis.....	VII
1. Einleitung.....	1
1.1. Problemstellung.....	1
1.2. Aufbau der Arbeit.....	2
2. Vereinfachungen: Kleine und mittlere Unternehmen und Prüfungsgesellschaften – Vorschläge der Europäischen Kommission im Grünbuch zur Abschlussprüfung.....	4
2.1. Grundlegendes zum Grünbuch zur Abschlussprüfung.....	4
2.1.1. Hintergründe des Grünbuchs zur Abschlussprüfung.....	4
2.1.2. Schwerpunkte des Grünbuchs zur Abschlussprüfung.....	5
2.1.3. Stellungnahmeprozess und offizielle Zusammenfassung der Europäischen Kommission.....	8
2.2. Stellungnahmen zum Themenkomplex „Vereinfachung: Kleine und mittlere Unternehmen und Prüfungsgesellschaften“ – Überblick.....	11
2.2.1. Methodik der Erfassung und Kategorisierung der Stellungnahmen.....	11
2.2.2. Statistische Auswertung der Stellungnahmen.....	12
2.2.2.1. Analyse nach Verfassergruppen.....	12
2.2.2.2. Analyse nach der geographischen Verteilung der Verfasser.....	15
2.2.2.3. Abgrenzung nicht ausgewerteter Stellungnahmen.....	17
2.3. Stellungnahmen zur Einführung einer begrenzten Prüfung.....	19
2.3.1. Erörterung zu Frage 35 im Grünbuch.....	19
2.3.2. Zusätzliche Erläuterungen und wissenschaftliche Erkenntnisse.....	20
2.3.3. Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen.....	22
2.3.3.1. Abschlussprüfer und berufsständische Vertreter.....	22
2.3.3.1.1. Big Four.....	22
2.3.3.1.2. Andere internationale Netzwerke.....	24
2.3.3.1.3. Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften.....	26
2.3.3.1.4. Berufsständische Vertreter.....	27
2.3.3.2. Ersteller von Jahresabschlüssen.....	28
2.3.3.3. Öffentliche Stellen.....	30
2.3.3.4. Wissenschaft.....	31
2.3.3.5. Nutzer von Jahresabschlüssen.....	33
2.3.3.6. Prüfungsausschüsse.....	33
2.3.3.7. Sonstige.....	33
2.3.4. Zusammenfassung.....	34
2.4. Stellungnahmen zur Einrichtung einer Schutzzone für die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen.....	36

2.4.1.	Erörterung zu Frage 36 im Grünbuch.....	36
2.4.2.	Zusätzliche Erläuterungen und wissenschaftliche Erkenntnisse.....	37
2.4.3.	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen.....	39
2.4.3.1.	Abschlussprüfer und berufsständische Vertreter.....	39
2.4.3.1.1.	Big Four.....	39
2.4.3.1.2.	Andere internationale Netzwerke.....	41
2.4.3.1.3.	Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften.....	42
2.4.3.1.4.	Berufsständische Vertreter.....	43
2.4.3.2.	Ersteller von Jahresabschlüssen.....	44
2.4.3.3.	Öffentliche Stellen.....	45
2.4.3.4.	Wissenschaft.....	46
2.4.3.5.	Nutzer von Jahresabschlüssen.....	47
2.4.3.6.	Prüfungsausschüsse.....	47
2.4.3.7.	Sonstige.....	48
2.4.4.	Zusammenfassung.....	48
2.5.	Stellungnahmen zu weniger schwerfälligen Qualitätskontrollregeln und Aufsichtsvorschriften.....	51
2.5.1.	Erörterung zu Frage 37 im Grünbuch.....	51
2.5.2.	Zusätzliche Erläuterungen und wissenschaftliche Erkenntnisse.....	52
2.5.3.	Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen.....	53
2.5.3.1.	Abschlussprüfer und berufsständische Vertreter.....	53
2.5.3.1.1.	Big Four.....	53
2.5.3.1.2.	Andere internationale Netzwerke.....	54
2.5.3.1.3.	Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften.....	56
2.5.3.1.4.	Berufsständische Vertreter.....	57
2.5.3.2.	Ersteller von Jahresabschlüssen.....	57
2.5.3.3.	Öffentliche Stellen.....	58
2.5.3.4.	Wissenschaft.....	59
2.5.3.5.	Nutzer von Jahresabschlüssen.....	60
2.5.3.6.	Prüfungsausschüsse.....	61
2.5.3.7.	Sonstige.....	61
2.5.4.	Zusammenfassung.....	61
2.6.	Meilensteine auf dem Weg zur Umsetzung der Reformvorschläge.....	64
2.6.1.	Konferenz der Europäischen Kommission.....	64
2.6.2.	Entschließung des Europäischen Parlaments.....	65
2.6.3.	Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der Abschlussprüferrichtlinie...	66
3.	Verschärfungen: Unternehmen von öffentlichem Interesse – Verordnungsvorschlag der Europäischen Kommission für spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung.....	70
3.1.	Hintergründe und Zielsetzung des Verordnungsvorschlags.....	70
3.2.	Gegenstand, Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen.....	72
3.2.1.	Kernpunkte von Titel I des Verordnungsvorschlags.....	72

3.2.2.	Kritische Würdigung der Vorschläge.....	73
3.2.2.1.	Definition von Unternehmen von öffentlichem Interesse.....	73
3.2.2.2.	Definition von Großunternehmen von öffentlichem Interesse.....	74
3.3.	Voraussetzungen für die Durchführung der Abschlussprüfung.....	75
3.3.1.	Kernpunkte von Titel II des Verordnungsvorschlags.....	75
3.3.1.1.	Unabhängigkeit und Vermeidung von Interessenskonflikten.....	75
3.3.1.2.	Verschwiegenheitspflicht und Berufsgeheimnis.....	78
3.3.1.3.	Durchführung der Abschlussprüfung.....	78
3.3.1.4.	Bestätigungsvermerks und Prüfungsbericht.....	80
3.3.1.5.	Transparenzberichterstattung.....	82
3.3.2.	Kritische Würdigung der Vorschläge.....	83
3.3.2.1.	Beschränkung des Umfangs prüfungsverwandter Leistungen.....	83
3.3.2.2.	Verbot der Erbringung prüfungsfremder Leistungen.....	84
3.3.2.3.	Pure Audit Firms.....	85
3.3.2.4.	Anwendung internationaler Prüfungsstandards.....	86
3.3.2.5.	Bestätigungsvermerk.....	87
3.3.2.6.	Finanzinformationen und Transparenzbericht.....	88
3.4.	Bestellung von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften.....	89
3.4.1.	Kernpunkte von Titel III des Verordnungsvorschlags.....	89
3.4.1.1.	Prüfungsausschuss.....	89
3.4.1.2.	Bestellung.....	89
3.4.1.3.	Laufzeit des Prüfungsmandats.....	90
3.4.2.	Kritische Würdigung der Vorschläge.....	91
3.4.2.1.	Big Four-Klauseln.....	91
3.4.2.2.	Joint Audits.....	91
3.4.2.3.	Externe Rotation.....	92
3.5.	Beaufsichtigung der Tätigkeit von Abschlussprüfern und Prüfungs- gesellschaften.....	94
3.5.1.	Kernpunkte von Titel IV des Verordnungsvorschlags.....	94
3.5.1.1.	Zuständige Behörden.....	94
3.5.1.2.	Aufgaben der zuständigen Behörden.....	95
3.5.1.3.	Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden.....	96
3.5.2.	Kritische Würdigung der Vorschläge.....	98
3.5.2.1.	Benennung einer zuständige Behörden.....	98
3.5.2.2.	European Securities and Markets Authority.....	98
3.6.	Verwaltungssanktionen und -maßnahmen.....	99
3.6.1.	Kernpunkte von Titel V des Verordnungsvorschlags.....	99
3.6.1.1.	Folgen von Verstöße gegen Bestimmungen der vorgesehenen Verordnung.....	99
3.6.1.2.	Sanktionsbefugnisse der zuständigen Behörden.....	100
3.6.2.	Kritische Würdigung der Vorschläge.....	102
3.6.2.1.	Maßnahmenkatalog.....	102

3.6.2.2. Bekanntmachung der Identität von für Verstöße verantwortliche Personen.....	102
4. Umsetzung der Reformvorschläge der Europäischen Kommission.....	103
4.1. Neuer europäischer Regelungsrahmen für die Abschlussprüfung.....	103
4.2. Umsetzung der Vereinfachungen für kleine und mittlere Unternehmen und Prüfungsgesellschaften.....	103
4.3. Umsetzung der Verschärfungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse.....	105
4.3.1. Definition von Unternehmen von öffentlichem Interesse.....	105
4.3.2. Prüfungshonorare.....	105
4.3.3. Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen	106
4.3.4. Internationale Prüfungsstandards.....	107
4.3.5. Angaben im Bestätigungsvermerk.....	107
4.3.6. Offenlegung von Finanzinformationen	108
4.3.7. Bestellung von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften.....	109
4.3.8. Laufzeit des Prüfungsmandats.....	110
4.3.9. Zuständige Behörden.....	111
4.3.10. Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden.....	111
4.3.11. Maßnahmen und Sanktionen.....	112
5. Conclusio.....	113
5.1. Kleine und mittlere Unternehmen und Prüfungsgesellschaften.....	113
5.2. Unternehmen von öffentlichem Interesse.....	116
Quellenverzeichnis.....	IX
Verzeichnis der Stellungnahmen.....	XV
Abstract.....	XXXII
Lebenslauf.....	XXXIII

Abkürzungsverzeichnis

AbgÄG	Abgabenänderungsgesetz
Abs.	Absatz
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants
AG	Aktiengesellschaft
AP	Abschlussprüfer
Art.	Artikel
AstV	Ausschuss der ständigen Vertreter der Mitgliedstaaten
berufsständ.	berufsständisch
BG	Bundesgesetz
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BoerseG	Börsegesetz
bzw.	beziehungsweise
CPA(s)	Certified Public Accountant(s)
DAX	Deutscher Aktienindex
E-Geld	elektronisches Geld
EBA	Europäische Bankenaufsichtsbehörde
EGAOB	European Group of Auditors' Oversight Bodies
EGIAN	European Group of International Accounting Networks and Associations
EIOPA	Europäischen Aufsichtsbehörde für das Versicherungswesen und die betriebliche Altersvorsorge
EK	Europäische Kommission
ESCP	Ecole Supérieure de Commerce de Paris
ESMA	European Securities and Markets Authority
et al.	et alii
EU	Europäische Union
e.V.	eingetragener Verein
EY	Ernst & Young
FTSE	Financial Times Stock Exchange
G20	Gruppe der zwanzig wichtigsten Industrie- und Schwellenländer
Hrsg.	Herausgeber
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IBEX	Iberia Index

IFAC	International Federation of Accountants
internat.	international
ISA	International Standards on Auditing
ISCQ	International Standards on Quality Control
ISRE	International Standard on Review Engagements
iwp	Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer
JA	Jahresabschluss
Jg.	Jahrgang
KMU	kleine und mittlere Unternehmen
KMP	kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften
lit.	litera
lt.	laut
Nr.	Nummer(n)
PIE	Public Interest Entities (Unternehmen von öffentlichem Interesse)
PS	(Schweizer) Prüfungsstandards
PwC	PricewaterhouseCoopers
RAB	Revisionsaufsichtsbehörde
RGBl.	Reichsgesetzblatt
S.	Seite(n)
UGB	Unternehmensgesetzbuch
UNLV	University of Nevada, Las Vegas
USA	United States of America
Vgl.	vergleiche
Ziff.	Ziffer
z.B.	zum Beispiel

Abbildungs- und Tabellenverzeichnis

Abbildung 1: Verteilung der Stellungnahmen auf die Verfassergruppen.....	13
Abbildung 2: Verteilung der englisch- und deutschsprachigen Stellungnahmen der Abschlussprüfer und berufsständischen Vertreter.....	15
Abbildung 3: Geographische Verteilung der Stellungnahmen.....	16
Abbildung 4: Beantwortungsgrad der auswertbaren Stellungnahmen zum Themenkomplex „Vereinfachung: KMU und KMP“	18
Abbildung 5: Verteilung der Antworten auf Frage 35.....	34
Abbildung 6: Verteilung der Antworten auf Frage 36.....	49
Abbildung 7: Verteilung der Antworten auf Frage 37.....	63
Tabelle 1: Bezeichnungen der Verfassergruppen.....	10
Tabelle 2: Unterteilung der Gruppe Abschlussprüfer und berufsständische Vertreter.....	10
Tabelle 3: Zahlenmäßige Abweichung der Stellungnahmen.....	14

1. Einleitung

1.1. Problemstellung

Während der im Jahr 2007 ausgebrochenen Finanzkrise wurden in Europa und in anderen Teilen der Welt eine Vielzahl von Maßnahmen ergriffen, die primär darauf gerichtet waren das internationale Finanzsystem zu stabilisieren. Unter anderem wurde die Rolle, die Institutionen wie Banken, Ratingagenturen und Aufsichtsbehörden in der Krise gespielt haben, ausführlich hinterfragt und analysiert. Trotz der Tatsache, dass eine Vielzahl von Banken zwischen 2007 und 2009 bei der Abschlussprüfung uneingeschränkte Bestätigungsvermerke ausgestellt bekamen, obwohl sie während dieses Zeitraums sowohl bei Bilanzposten als auch außerbilanziell erhebliche Verluste verzeichneten, wurde der Frage, wie die Abschlussprüfung verbessert werden könnte, um zu einer Stabilisierung des Finanzsystems beizutragen, nur bedingt nachgegangen.¹ Aus Sicht der Europäischen Kommission (EK) ist es deshalb dringend erforderlich eine breit angelegte Debatte darüber zu führen, was getan werden muss, um sicherzustellen, dass sowohl die Abschlussprüfungen als auch die Bestätigungsvermerke der Abschlussprüfer zweckgerecht bzw. „fit for purpose“ sind.²

Zu diesem Zwecke stellte die EK im Oktober 2010 ein Grünbuch mit dem Titel „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“ vor. Darin behandelt die EK insgesamt sieben Themenkomplexe, zu denen zahlreiche Reformvorschläge präsentiert und Fragen gestellt werden. Mit der Veröffentlichung des Grünbuchs läutete die EK einen zweimonatigen Konsultationsprozess ein. Innerhalb dieses Zeitraums konnten interessierte Personen zu den Reformvorschlägen der EK Stellung nehmen und ihre eigenen Vorschläge kundtun. Im Anschluss daran wurden sämtliche Stellungnahmen sowie eine Zusammenfassung der Stellungnahmen auf der Website der EK veröffentlicht. In weiterer Folge veröffentlichte die EK im November 2011 einen Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG (Abschlussprüferrichtlinie) sowie einen Vorschlag für eine Verordnung über spezifi-

¹ Vgl. EK (2010a), S. 3.

² Vgl. EK (2010a), S. 4.

sche Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse.³

Nachdem bereits mehrere der im Grünbuch enthaltenen Reformvorschläge sowie die dazugehörigen Stellungnahmen im Rahmen einer Reihe von Magister- bzw. Masterarbeiten von Studenten der Universität Wien analysiert bzw. ausgewertet wurden, widmet sich die vorliegende Arbeit den Reformvorschlägen der EK in Bezug auf vereinfachte Regelungen bei der Abschlussprüfung für kleine und mittelgroße Unternehmen (KMU) und Prüfungsgesellschaften (KMP). Überdies werden die Vorschläge der EK für verschärfte Regelungen bei der Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, die im Rahmen eines Verordnungsvorschlags präsentiert wurden, erläutert und einer kritischen Würdigung unterzogen.

1.2. Aufbau der Arbeit

Zu Beginn des ersten Hauptkapitels (Kapitel 2) werden dem Leser grundlegende Informationen zum Grünbuch zur Abschlussprüfung vermittelt. Dabei wird insbesondere auf die Hintergründe und die Schwerpunkte des Grünbuchs eingegangen und eine quantitative Auswertung der Stellungnahmen zum Grünbuch präsentiert. Die Abschnitte 2.3. – 2.5. beschäftigen sich mit dem im Grünbuch enthalten Themenkomplex „Vereinfachung: Kleine und mittlere Unternehmen und Prüfungsgesellschaften“, der von insgesamt drei Fragen (Fragen 35 – 37) begleitet wird. Die Reformvorschläge der EK und die dazugehörigen Fragen werden in chronologischer Reihenfolge präsentiert. Im Anschluss an jede Frage werden dem Leser zusätzliche Erläuterungen und wissenschaftliche Erkenntnisse zum jeweiligen Thema näher gebracht. Danach folgt jeweils eine inhaltliche Analyse der Stellungnahmen zur jeweiligen Frage. Dabei werden die befürwortenden bzw. die ablehnenden Argumente der einzelnen Kommentatorengruppen erläutert und der Zustimmungsgrad zur jeweiligen Frage ermittelt. Im abschließenden Abschnitt 2.6. soll verdeutlicht werden, inwieweit die im Grünbuch vorgebrachten Vorschläge für vereinfachte Regelungen bei der Ab-

³ Die Vorschläge können auf der Homepage der EK abgerufen werden: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_de.htm [Zugriff am 15.12.2013].

abschlussprüfung für KMU und KMP im Entwurf für eine Richtlinie zur Änderung der Abschlussprüferrichtlinie Berücksichtigung fanden.

Im zweiten Hauptkapitel (Kapitel 3) werden die Vorschläge der EK für verschärfte Regelungen bei der Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, die im Rahmen eines Verordnungsvorschlags von der EK veröffentlicht wurden, thematisiert. Dabei werden dem Leser die im Verordnungsvorschlag vorgesehenen Bestimmungen in aggregierter Form näher gebracht. Da sich der Verordnungsvorschlag der EK aus mehreren Titeln zusammensetzt, werden die Bestimmungen der einzelnen Titel jeweils in einem eigenen Abschnitt präsentiert. Zusätzlich werden zum Abschluss eines jeden Abschnitts die zentralen Bestimmungen der einzelnen Titel einer kritischen Würdigung unterzogen.

Nachdem während des Verfassens der vorliegenden Arbeit sowohl der Richtlinien- als auch der Verordnungsvorschlag von der EK umgesetzt wurde, wird in Kapitel 4 erläutert, inwieweit die im Grünbuch vorgebrachten Vorschläge für vereinfachte Regelungen bei der Abschlussprüfung für KMU und KMP in der neuen Richtlinie berücksichtigt wurden. Des Weiteren wird erläutert, wie die zentralen Punkte des Verordnungsvorschlags, die in Kapitel 3 einer kritischen Würdigung unterzogen wurden, letztendlich von der EK umgesetzt wurden. Im abschließenden Conclusio (Kapitel 5) werden die ursprünglichen Vorschläge der EK und die Umsetzung der Vorschläge gegenübergestellt und zusammengefasst.

2. Vereinfachungen: Kleine und mittlere Unternehmen und Prüfungsgesellschaften – Vorschläge der Europäischen Kommission im Grünbuch zur Abschlussprüfung

2.1. Grundlegendes zum Grünbuch zur Abschlussprüfung

2.1.1. Hintergründe des Grünbuchs zur Abschlussprüfung

Um die Angemessenheit des derzeitigen Rechtsrahmens sowie die Rolle und den Umfang der Abschlussprüfung im allgemeinen Kontext der Finanzmarktreform zu prüfen und zu erörtern, veröffentlichte die EK als Reaktion auf die Finanzkrise am 13. Oktober 2010 im Namen des Kommissars für Binnenmarkt und Dienstleistungen, Michel Barnier, das Grünbuch KOM(2010) 561 mit dem Titel „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“. Dieses Diskussionspapier kann als Teil eines ganzheitlichen Ansatzes der EK betrachtet werden, der über das Grünbuch zur Abschlussprüfung hinaus noch andere Initiativen zum Thema Finanzstabilität umfasst. Beispielsweise veröffentlichte die EK am 2. Juni 2010 ein Grünbuch mit dem Titel „Corporate Governance in Finanzinstituten und Vergütungspolitik“ in dem bereits eine Reihe von Bedenken bezüglich der Abschlussprüfung bei Finanzinstituten zur Sprache gebracht werden. Mit dem Grünbuch „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“ setzt sich die EK in weiterer Folge in einer umfassenderen Weise mit dem Thema Abschlussprüfung auseinander.⁴

Kommissar Michel Barnier äußerte sich dazu in einer offiziellen Pressemitteilung wie folgt: *„Die Richtigkeit von Finanzabschlüssen ist für das Vertrauen der Märkte von ganz entscheidender Bedeutung. Alle Finanzmarktteilnehmer müssen sich darauf verlassen können, dass die darin enthaltenen Informationen tatsächlich über die finanzielle Solidität der Unternehmen Aufschluss geben. Abschlussprüfern kommt eine wichtige Rolle zu; deshalb benötigen wir fundierte und völlig unabhängige Prüfungen. Während der Krise sind Mängel im Abschlussprüfungssektor zutage getreten. Diese müssen analysiert werden und es ist zu prüfen, welche Verbesserungen vorgenom-*

⁴ Vgl. EK (2010a), S. 5.

*men werden können. Meiner Auffassung nach muss diese Debatte ehrlich und offen geführt werden. Kein Thema sollte tabu sein“.*⁵

Die EK möchte in dieser Debatte auf internationaler Ebene eine Führungsrolle einnehmen und sich innerhalb des Financial Stability Board (Rat für Finanzstabilität) und der G20 um intensive Zusammenarbeit mit ihren internationalen Partnern bemühen.⁶ Überdies legt die EK in dieser Diskussion großen Wert auf einen differenzierten und ausgewogenen Ansatz, um den heterogenen Bedürfnisse der unmittelbaren Adressaten des Grünbuchs gerecht zu werden. Demzufolge sollen die möglichen Maßnahmen, die sich aus den Vorschlägen des Grünbuchs ergeben, so gestaltet werden, dass sie sowohl den Anforderungen von kleinen Unternehmen und Prüfungsgesellschaften als auch von großen Prüfungsgesellschaften und börsennotierten Unternehmen Rechnung tragen.⁷

2.1.2. Schwerpunkte des Grünbuchs zur Abschlussprüfung

Im Grünbuch zur Abschlussprüfung werden insgesamt sieben Themenkomplexe behandelt. Zu jedem dieser Themenkomplexe bietet die EK eine überblicksartige Einleitung. Neben einer Erläuterung der Grundproblematik zeigt die EK durch hypothetische Formulierungen mögliche Missstände und Bereiche, in denen es Potential zur Verbesserung gibt, auf. Es ist klar ersichtlich, dass die EK durch die explizite Betonung von denkbaren negativen Folgeerscheinungen eine möglichst breite Diskussion anlegen will, in der alle Befürchtungen und Eventualitäten Berücksichtigung finden. Jeder Themenkomplex wird von einem Fragenkatalog abgeschlossen, dessen Beantwortung den Kommentatoren des Grünbuchs in der nachfolgenden Konsultationsphase überlassen bleibt. Der Großteil der Fragen wurde von der EK geschlossen formuliert und verlangt entweder die Befürwortung oder die Ablehnung des jeweiligen Sachverhalts. Einige dieser Fragen werden allerdings durch offen gestaltete Fragen ergänzt, wobei die EK nach konkreten Lösungsvorschlägen und Reformmöglichkeiten sucht.

⁵ EK (2010b), S. 1.

⁶ Vgl. EK (2010a), S. 3.

⁷ Vgl. EK (2010a), S. 4 f.

Insgesamt formulierte die EK 35 Fragen zu sieben Themengebieten und zusätzlich drei einleitende Fragen, die sich ganz allgemein mit der Herangehensweise und den Zwecken des Grünbuchs, der Definition der gesellschaftlichen Funktion der Abschlussprüfung und dem allgemeinen Niveau der Prüfungsqualität auseinandersetzen.⁸

Der erste Themenkomplex ist zweigeteilt und setzt sich mit der Rolle des Abschlussprüfers auseinander. Zunächst beschäftigt sich die EK mit den Informationen, die den diversen Stakeholdern von Abschlussprüfern zur Verfügung gestellt werden. Hierbei wird in erster Linie über eine Ausweitung der Abschlussprüfung nachgedacht, wobei insbesondere der Umfang der Informationen sowie das Ausmaß der Kommunikation zwischen dem Abschlussprüfer und den Stakeholdern zur Diskussion gestellt werden. Des Weiteren äußert die EK Bedenken bezüglich der negativen Wahrnehmung von eingeschränkten Bestätigungsvermerken.⁹ Im zweiten Teil des Kapitels geht die EK der Frage nach, wie die Öffentlichkeit zu einer EU-weiten Einführung der International Standards on Auditing (ISA) steht. Die EK sieht in der Vereinheitlichung der Prüfungsstandards die Chance die Prüfungsqualität zu verbessern, um dadurch die Glaubwürdigkeit von Jahresabschlüssen zu erhöhen.¹⁰

Im nächsten Themenkomplex „Governance und Unabhängigkeit von Prüfungsgesellschaften“ kündigt die EK an die bestehenden Unabhängigkeitsgrundsätze, die in der Abschlussprüferrichtlinie¹¹ und dem vom IFAC Code of Ethics¹² formuliert wurden, weiter ausbauen zu wollen. Dadurch sollen Interessenskonflikte abgebaut werden, die sich vor allem durch Aspekte wie die Vergütung und die Bestellung des Abschlussprüfers ergeben können. Außerdem soll durch die Einführung einer Rotation der Prüfungsgesellschaften (externe Rotation) vermieden werden, dass durch langjährige Beziehungen zwischen Mandanten und Abschlussprüfern die Unabhängigkeit gefährdet wird. Darüber hinaus diskutiert die EK ein generelles Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaft-

⁸ Vgl. EK (2010a), S. 6.

⁹ Vgl. EK (2010a), S. 10 f.

¹⁰ Vgl. EK (2010a), S. 12.

¹¹ Richtlinie 2006/43/EG der Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG des Rates und zur Aufhebung Richtlinie 84/253/EWG des Rates.

¹² Der von der International Federation of Accountants (IFAC) ausgearbeitete Code of Ethics gilt als Richtschnur für Abschlussprüfer und Regulierungsbehörden auf nationaler Ebene.

ten,¹³ was im Kontext der vorliegenden Arbeit erwähnenswert erscheint, weil die dazugehörige Frage des Grünbuchs in engem Zusammenhang zu einer Frage des Themenkomplexes „Vereinfachung: Kleine und mittlere Unternehmen und Prüfungsgesellschaften“ steht.¹⁴

Im dritten Themenkomplex beschäftigt sich die EK mit der Beaufsichtigung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften. Die EK betont dabei die internationale Zusammenarbeit von nationalen Aufsichtsbehörden verbessern zu wollen, wobei auch die Installation einer neuen supranationalen Aufsichtsbehörde in den Raum gestellt wird. Zudem wird hinterfragt, ob die Kommunikation zwischen Prüfern von börsennotierten Unternehmen und der jeweils zuständigen Wertpapieraufsichtsbehörden in der Vergangenheit in angemessener Weise erfolgt ist.¹⁵

Im anschließenden Themenkomplex setzt sich die EK mit der Konzentration am Prüfungsmarkt und der derzeitigen Marktstruktur auseinander. Darin äußert die EK Bedenken im Hinblick auf die Marktmacht der Big Four-Prüfungsgesellschaften und merkt an, dass deren Marktanteil bei der Prüfung von börsennotierten Unternehmen gemessen an den Vergütungen in den meisten europäischen Ländern über 90% beträgt.¹⁶ Eine derartig hohe Marktkonzentration könnte aus Sicht der EK zu einer Anhäufung systemrelevanter Risiken führen, wobei der Zusammenbruch einer der Big Four-Prüfungsgesellschaften zu einer Störung des gesamten Finanzmarktes führen könnte. In diesem Zusammenhang schlägt die EK die Entwicklung eines Notfallplans vor. Des Weiteren möchte die EK durch gezielte Maßnahmen der Marktmacht der Big Four entgegenwirken, um die Marktstellung der KMP zu verbessern. Dies könnte beispielsweise durch die verpflichtende Einführung von Gemeinschaftsprüfungen (Joint Audits) unter Einbeziehung einer nicht systemrelevanten Prüfungsgesellschaft erreicht werden. Außerdem möchte die EK den Prüfermarkt durch die Einführung einer externen Prüferrotation in Verbindung mit einem transparenten Ausschreibungsverfahren des Prüfungsmandats dynamisieren.¹⁷

¹³ Vgl. EK (2010a), S. 12 f.

¹⁴ Siehe Frage 19 und Frage 36 im Grünbuch.

¹⁵ Vgl. EK (2010a), S. 16 f.

¹⁶ Vgl. Ewert / London Economics (2006), S. 22 f.

¹⁷ Vgl. EK (2010a), S. 18 f.

Im fünften Themenkomplex schildert die EK ihre Ideen zur Schaffung eines europäischen Audit-Marktes. Um die KMP stärker in den europäischen Prüfungsmarkt zu integrieren, möchte die EK die Erbringung europaweiter Abschlussprüfungsleistungen durch die Einführung eines europäischen Passes für Abschlussprüfer fördern. Daraus erhofft sich die EK eine verstärkte internationale Harmonisierung, wodurch die grenzüberschreitende Mobilität der Prüfungsbranche langfristig gewährleistet werden soll.¹⁸

Im vorletzten Themenkomplex, der auch im Fokus der vorliegenden Arbeit steht, präsentiert die EK ihre Vorschläge für vereinfachte Regelungen bei der Abschlussprüfung für KMU und KMP. Die Prüfungspflicht wird dabei aus zwei verschiedenen Perspektiven betrachtet. Einerseits möchte die EK die Verwaltungslast von KMU durch die Einführung einer vom Umfang her begrenzten Prüfung reduzieren. Gleichzeitig könnten auf Seite der KMP die Verwaltungskosten gesenkt werden, sofern eine begrenzte Prüfung der KMU-Abschlüsse an weniger schwerfällige interne Qualitätskontrollregeln und Aufsichtsvorschriften geknüpft wäre. Außerdem geht die EK der Frage nach, ob KMU-Kunden im Falle eines Verbots der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften¹⁹ von einer derartigen Regelung ausgenommen werden sollten.²⁰

Im abschließenden Themenkomplex „Internationale Zusammenarbeit“ hinterfragt die EK, ob die Kontrolle global agierender Audit-Marktteilnehmer durch die Zusammenarbeit nationaler Aufsichtsbehörden effizienter gestaltet werden könnte und dadurch die Qualität der Kontrolle verbessert werden könnte.

2.1.3. Stellungnahmeprozess und offizielle Zusammenfassung der Europäischen Kommission

Mit der Veröffentlichung des Grünbuchs wurde auch die Konsultationsphase eingeleitet, die bis zum 8. Dezember 2010 andauerte. Interessierte Personen hatten somit

¹⁸ Vgl. EK (2010a), S. 20 f.

¹⁹ Das Verbot von Nichtprüfungsleistungen wurde bereits im zweiten Themenkomplex des Grünbuchs behandelt.

²⁰ Vgl. EK (2010a), S. 22 f.

acht Wochen Zeit, um ihre Stellungnahmen abzugeben. Am 4. Februar 2011 präsentierte die EK eine Zusammenfassung der eingesendeten Stellungnahmen (Summary of Responses), wobei die Ergebnisse in Form einer quantitativen und einer qualitativen Auswertung aufbereitet wurden. Überdies wurden sämtliche Einsendungen (837 Dokumente), die von den Autoren zur Publikation freigegeben wurden, auf der Website der EU veröffentlicht.²¹ Laut der Summary of Responses erreichten die EK allerdings nur rund 700 Stellungnahmen.²² Aufgrund der Tatsache, dass einige Kommentatoren ihrer Stellungnahme ein separat eingesendetes formelles Schreiben beigefügt haben, lässt sich die Abweichung aber leicht erklären.

87% der in der Zusammenfassung der EK ausgewerteten Stellungnahmen können den einzelnen Mitgliedstaaten der EU direkt zugeordnet werden. Alle anderen Stellungnahmen stammen aus Nicht-EU-Ländern oder wurden von international agierenden Netzwerken bzw. Unternehmen eingesendet, die keinem bestimmten Land zugeordnet werden können. Etwa ein Drittel der Stellungnahmen aus EU-Staaten stammt aus Deutschland. Ein weiteres Drittel der Stellungnahmen wurde aus Großbritannien, Frankreich und Spanien eingesendet. Bei den Nicht-EU-Ländern war die Beteiligung aus den USA am größten.²³

Mit dem Grünbuch zur Abschlussprüfung ist es der EK gelungen ein weites Spektrum an Adressaten anzusprechen. Neben zahlreichen Einzelpersonen und Unternehmen nahmen auch Ministerien, Vereinigungen, Interessensvertretungen und andere Institutionen zu den 38 Fragen des Grünbuchs Stellung. Um die unterschiedlichen Charakteristika der Kommentatoren berücksichtigen zu können und eine differenzierte Gegenüberstellung der Ansichten zu ermöglichen, wurden die Stellungnahmen von der EK in sieben Verfassergruppen eingeteilt.²⁴ Diese Systematik wurde auch bei der Veröffentlichung der Stellungnahmen auf der Homepage der EU²⁵ angewendet und soll für die vorliegenden Arbeit übernommen werden. Da für die Bezeichnungen der sieben Verfassergruppen englische Begriffe gewählt wurden, werden sie in der vorliegenden Arbeit, wie in Tabelle 1 ersichtlich ist, durch deutsche Begriffe ersetzt.

²¹ Vgl. circab.europa.eu [Zugriff am 15.12.2013].

²² Vgl. EK (2011a), S. 1.

²³ Vgl. EK (2011a), S. 3 f.

²⁴ Vgl. EK (2011a), S. 4.

²⁵ Vgl. circab.europa.eu [Zugriff am 15.12.2013].

Verfassergruppen lt. EK	deutsche Übersetzung
Academia	Wissenschaft
audit committees	Prüfungsausschüsse
audit profession	Abschlussprüfer und berufsständische Vertreter
Others	Sonstige
preparers (companies)	Ersteller von Jahresabschlüssen
public authorities	öffentliche Stellen
users	Nutzer von Jahresabschlüssen

Tabelle 1: Bezeichnungen der Verfassergruppen²⁶

Die Verfassergruppe der Abschlussprüfer und berufsständischen Vertreter wurde in weiterer Folge in vier weitere Subkategorien aufgeteilt, deren Bezeichnungen ebenfalls in der deutschen Übersetzung (siehe Tabelle 2) für die vorliegende Arbeit übernommen werden.

Verfassergruppen lt. EK	deutsche Übersetzung
Big Four	Big Four
other international networks	andere internationale Netzwerke
small and medium sized practices	kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften
professional associations	berufsständische Vertreter

Tabelle 2: Unterteilung der Gruppe Abschlussprüfer und berufsständische Vertreter²⁷

Mehr als die Hälfte der Stellungnahmen wurde der Verfassergruppe der Abschlussprüfer und berufsständischen Vertreter zugeordnet, wobei wiederum zwei Drittel davon von KMP eingesendet wurden. Die Ersteller von Jahresabschlüssen bilden die zweitgrößte Verfassergruppe und weisen einen Anteil von rund 20% an den Stellungnahmen auf.²⁸

²⁶ Eigene Darstellung.

²⁷ Eigene Darstellung.

²⁸ Vgl. EK (2011a), S. 4 f.

Die inhaltliche Auswertung der Stellungnahmen erfolgt, gegliedert nach Verfassergruppen, in der Reihenfolge des Grünbuchs. Dabei werden hauptsächlich die Meinungen wiedergegeben, die der Mehrzahl der Stellungnahmen zu entnehmen sind. Meinungen, die lediglich von einer Minderheit der Kommentatoren vertreten werden bzw. von der überwiegend vertretenen Meinung abweichen, werden nur eingeschränkt präsentiert. Die EK geht in der Zusammenfassung nur vereinzelt explizit auf einzelne Fragen des Grünbuchs ein. Stattdessen werden die meisten Themenkomplexe als Ganzes besprochen. Eine quantitative Auswertung in Bezug auf den Grad der Ablehnung oder Zustimmung zu den einzelnen Fragen wurde von der EK nicht durchgeführt bzw. nicht veröffentlicht.²⁹

2.2. Stellungnahmen zum Themenkomplex „Vereinfachung: Kleine und mittlere Unternehmen und Prüfungsgesellschaften“ – Überblick

2.2.1. Methodik der Erfassung und Kategorisierung der Stellungnahmen

Da dem Themenkomplex „Vereinfachung: KMU und KMP“ in der Zusammenfassung der EK nur zwei von 36 Seiten gewidmet werden, aus denen sich lediglich Tendenzen, jedoch keine exakten quantitativen Ergebnisse ablesen lassen, wurden sämtliche Einsendungen zum Grünbuch für die vorliegende Arbeit genau analysiert. Dazu wurden die Bezeichnungen der 837 Dokumente, die im Online-Archiv der EK veröffentlicht wurden, gegliedert nach Verfassergruppen, in eine Excel-Tabelle übertragen. Danach wurde jedem Kommentator eine eigene Identifikationsnummer zugeordnet, die auch der Reihenfolge entspricht, in der die Stellungnahmen im Online-Archiv der EK abrufbar sind. Die Einsendungen wurden von der EK alphabetisch nach Namen der Absender sortiert, wobei bei einigen Einzelpersonen der Vorname, bei einigen wiederum der Nachname oder der akademische Grad bzw. Titel für die Sortierung herangezogen wurde. Da, wie bereits erwähnt, einige Kommentatoren zusätzlich zu ihren Stellungnahmen ein formelles Anschreiben, eine Übersetzung

²⁹ Vgl. EK (2011a), S. 7 – 36.

ihrer Stellungnahme oder sonstige Schreiben in einem separaten Dokument eingereicht haben, weicht die Anzahl der Stellungnahmen von der Anzahl der eingereichten Dokumente ab. Für die quantitative Auswertung diente jedoch stets die Anzahl der Kommentatoren als Basis.

Nach der Erfassung und der Codierung der Stellungnahmen wurde die Verfassergruppe der Abschlussprüfer und berufsständischen Vertreter in vier weitere Subkategorien unterteilt. Die genauen Kriterien hierfür werden im nächsten Abschnitt erläutert. Anschließend wurden für sämtliche Stellungnahmen nachstehende Merkmale erhoben:

- Verfassergruppe,
- Ursprungsland,
- Sprache.

In weiterer Folge wurden bestimmte Stellungnahmen abgegrenzt, wobei die genauen Abgrenzungskriterien ebenfalls im nächsten Abschnitt erläutert werden. Danach wurden die nicht abgegrenzten Stellungnahmen inhaltlich durchgearbeitet und ausgewertet. Dabei wurde im ersten Schritt untersucht, ob die Fragen des Themenkomplexes „Vereinfachungen: KMU und KMP“ explizit beantwortet wurden. Im zweiten Schritt wurde analysiert, wie die einzelnen Fragen konkret beantwortet wurden bzw. ob der jeweilige Verfasser den Vorschlägen der EK zustimmt oder sie ablehnt. Abschließend wurden die Merkmale der Stellungnahmen im Excel statistisch ausgewertet und grafisch aufbereitet.

2.2.2. Statistische Auswertung der Stellungnahmen

2.2.2.1. Analyse nach Verfassergruppen

Infolge der beschriebenen Erfassungsmethodik ergibt sich eine Gesamtanzahl von 675 Stellungnahmen, wobei mehr als die Hälfte von der Gruppe der Abschlussprüfer und berufsständischen Vertreter eingereicht wurde. Über ein Fünftel stammt von Erstellern von Jahresabschlüssen. Dazu zählen sowohl Stellungnahmen von Unter-

nehmen wie der Royal Bank of Scotland³⁰ oder der Voestalpine AG³¹ als auch von übergeordneten Interessensvertretungen wie der Wirtschaftskammer Österreich³² oder der Danish Shipowners' Association³³. Von Seiten der öffentlichen Stellen stammen knapp 10% der Einsendungen. Dieser Gruppe wurden vor allem Einsendungen von Ministerien, Gremien, Kammern, Nationalbanken und anderen Institutionen zugeordnet. Weniger als 5% der Stellungnahmen wurden unter der Gruppe „Wissenschaft“ zusammengefasst und stammen von Universitäten. Die Nutzer von Jahresabschlüssen, zu denen großteils Investoren gezählt werden, erreichen einen Anteil von rund 3% der abgegebenen Stellungnahmen. Unter der Gruppe „Sonstige“, der ebenfalls rund 3% der Stellungnahmen zugerechnet werden können, werden Einsendungen von Einzelpersonen zusammengefasst. Jedoch fallen auch Organisationen wie Transparency International³⁴ oder der Förderungsverein der Primärbanken³⁵ darunter. Die Prüfungsausschüsse bilden mit knapp 1% Anteil die kleinste Gruppe. Die genaue Verteilung der Stellungnahmen auf die einzelnen Verfassergruppen ist in Abbildung 1 grafisch dargestellt.

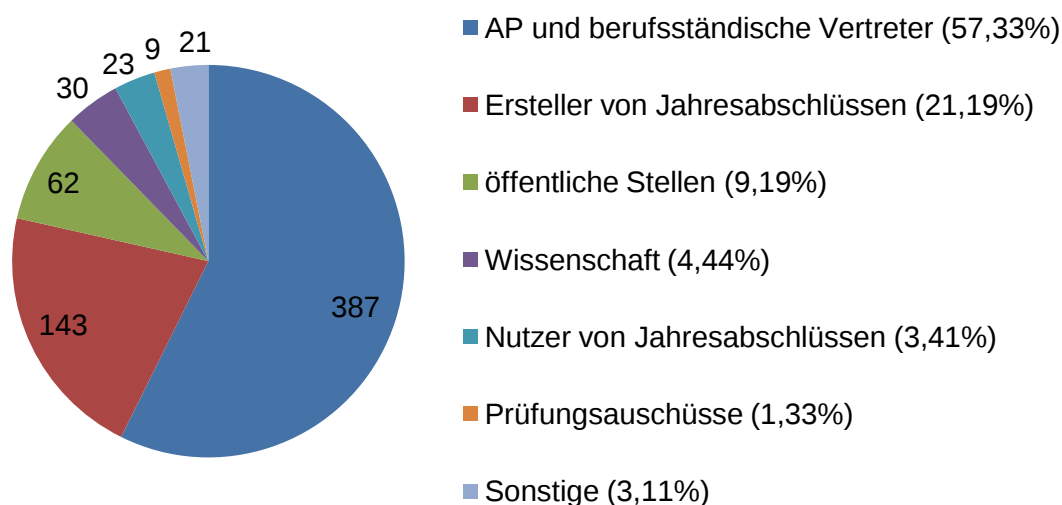


Abbildung 1: Verteilung der Stellungnahmen auf die Verfassergruppen³⁶

³⁰ Vgl. PC_127.

³¹ Vgl. PC_139.

³² Vgl. PC_142.

³³ Vgl. PC_039.

³⁴ Vgl. Ot_20.

³⁵ Vgl. Ot_01.

³⁶ Eigene Darstellung.

Nach welchen Kriterien die Zuordnung der Stellungnahmen erfolgt ist, wird in der Zusammenfassung der EK nicht näher erläutert. Da die Zuordnungskriterien in der Gesamtbetrachtung jedoch durchaus nachvollziehbar erscheinen, werden sie für die vorliegende Arbeit übernommen. Trotzdem ergeben sich bei der quantitativen Auswertung der Stellungnahmen zahlenmäßige Differenzen zu den Angaben in der Zusammenfassung der EK. Die genauen Gründe hierfür lassen sich allerdings nicht eruieren, da die EK keine Details zur Zählweise liefert. Möglicherweise wurden in der Zusammenfassung zusätzliche Stellungnahmen berücksichtigt, die von den Verfassern nicht zur Veröffentlichung freigegeben wurden. Denkbar ist auch, dass einige Stellungnahmen zwar einer bestimmten Verfassergruppe zugeordnet, jedoch bei der Auswertung einer anderen Verfassergruppe zugerechnet wurden. Letztendlich sind die Abweichungen bei den einzelnen Verfassergruppen aber von nebensächlichem Umfang. Die genauen Abweichungen werden in Tabelle 3 dargestellt.

Verfassergruppe	Anzahl lt. Erfassung	Anzahl lt. EK	Differenz
AP und berufsständische Vertreter	387	407	-20
Ersteller von Jahresabschlüssen	143	145	-2
öffentliche Stellen	62	57	+5
Wissenschaft	30	28	+2
Nutzer von Jahresabschlüssen	23	22	+1
Prüfungsausschüsse	9	9	0
Sonstige	21	20	+1
Gesamtanzahl	675	688	-13

Tabelle 3: Zahlenmäßige Abweichung der Stellungnahmen³⁷

Um die Stellungnahmen der Abschlussprüfer und berufsständischen Vertreter besser vergleichen zu können, wurden sie in vier Subkategorien eingeteilt. Die erste Gruppe bilden die vier größten international agierenden Prüfungsnetzwerken (Big Four), zu denen nach allgemeiner Auffassung Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young (EY), KPMG und PricewaterhouseCoopers (PwC) gezählt werden. Jene internationalen

³⁷ Eigene Darstellung.

Netzwerke, die im Forum of Firms Ausschuss³⁸ der IFAC vertreten sind oder der European Group of International Accounting Networks and Associations (EGIAN)³⁹ angehören, wurden ebenfalls in einer eigenen Kategorie zusammengefasst.⁴⁰ Die anderen beiden Gruppen bestehen einerseits aus den berufsständischen Vertretern und andererseits aus den KMP, wobei der Großteil der Stellungnahmen von KMP abgegeben wurde. In diesem Zusammenhang ist allerdings zu betonen, dass 202 der 238 Stellungnahmen von KMP wortident sind, was bei der Erhebung des Zustimmungsgades zu den einzelnen Fragen zu Verzerrungen führt. In Abbildung 2 wird die genaue Verteilung der Stellungnahmen auf die vier Subkategorien dargestellt, wobei 42 Stellungnahmen, die aufgrund sprachlicher Barrieren nicht ausgewertet wurden nicht enthalten sind.

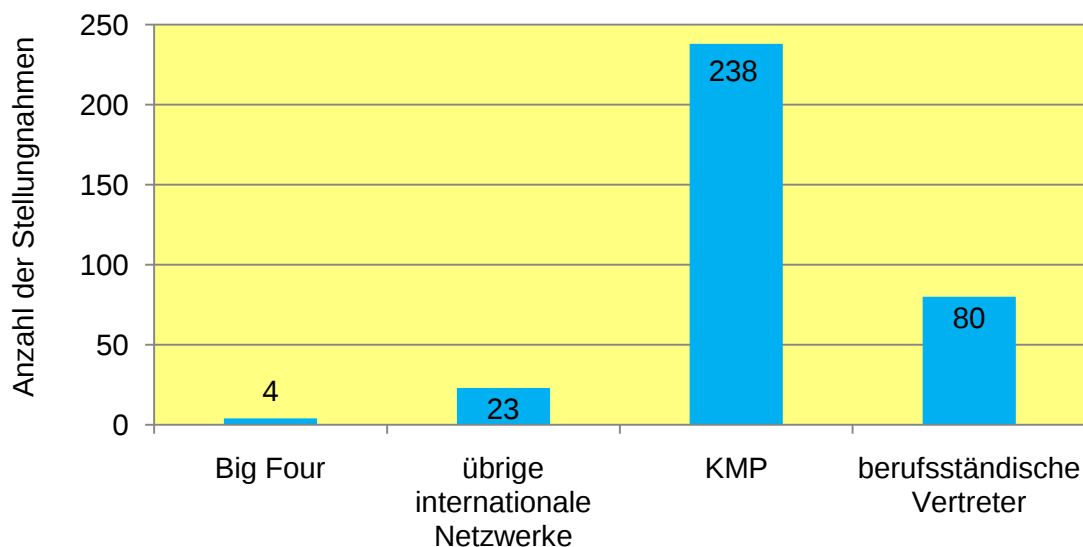


Abbildung 2: Verteilung der englisch- und deutschsprachigen Stellungnahmen der Abschlussprüfer und berufsständischen Vertreter

2.2.2.2. Analyse nach der geographischen Verteilung der Verfasser

Der Großteil der Stellungnahmen wurde bei der Erfassung dem Ursprungsland ihrer Verfasser zugeordnet. In einigen Fällen war dies allerdings nicht möglich. Beispielsweise gaben die international agierenden Prüfungsnetzwerke jeweils eine gemein-

³⁸ Vgl. ifac.org [Zugriff am 20.10.2013].

³⁹ Vgl. egian.eu [Zugriff am 20.10.2013].

⁴⁰ Vgl. EK (2011a), S. 5.

same Stellungnahme im Namen all ihrer Mitglieder ab, wodurch eine eindeutige Zuordnung zu einem bestimmten Land nicht vorgenommen werden konnte. Doch auch die Einsendungen bestimmter Einzelpersonen konnten aufgrund des Fehlens notwendiger Informationen keinem bestimmten Land zugeordnet werden. Die genaue geographische Verteilung der Stellungnahmen ist in Abbildung 3 ersichtlich. Die Einsendungen, die keinem bestimmten Land zugewiesen werden konnten, wurden in der Kategorie „unbestimmt“ zusammengefasst.

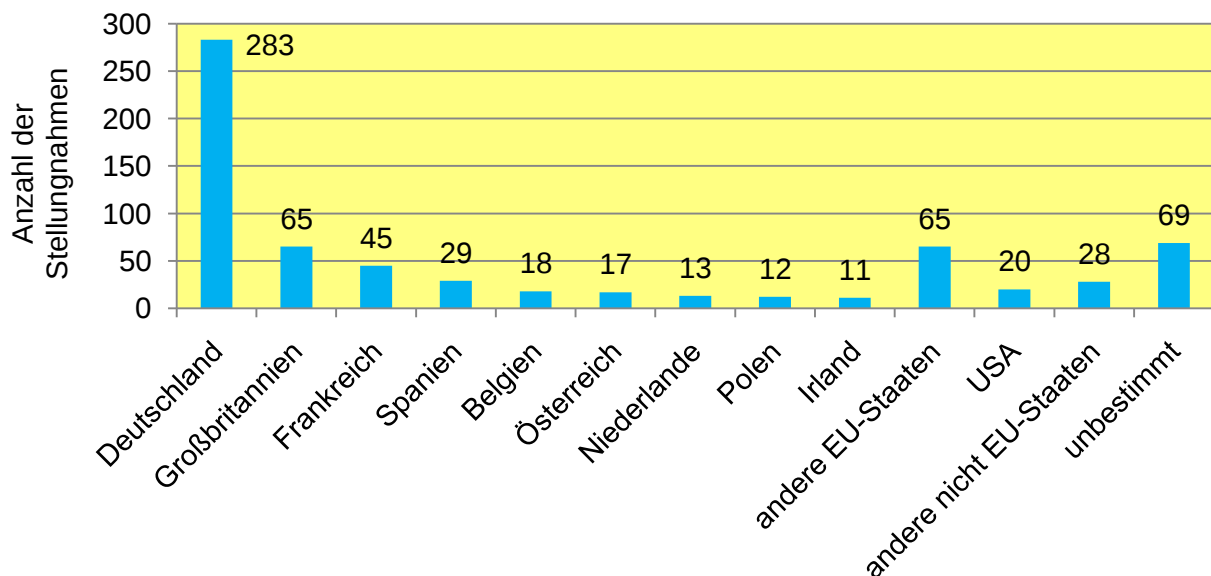


Abbildung 3: Geographische Verteilung der Stellungnahmen⁴¹

Über 40% der Stellungnahmen stammen von Absendern aus Deutschland, wobei hier auch die 202 wortidenten Stellungnahmen der KMP enthalten sind. Würde man diese Einsendungen als nur eine einzige Stellungnahme zählen, wäre die Beteiligung aus Deutschland trotzdem am größten. Neben Großbritannien mit etwas weniger als 10% stellen Frankreich mit fast 7% und Spanien mit über 4% die Länder mit der höchsten Beteiligung nach Deutschland dar. Aus Österreich sind insgesamt 17 Stellungnahmen ausgewertet worden. Dazu zählen beispielsweise Beiträge der Kammer der Wirtschaftstreuhänder⁴² (berufsständische Vertreter), der K & E Wirtschaftstreuhand Gesellschaft⁴³ (KMP), der Voestalpine AG⁴⁴ (Ersteller von Jahresabschlüssen)

⁴¹ Eigene Darstellung.

⁴² Vgl. AP_204.

⁴³ Vgl. AP_221.

⁴⁴ Vgl. PC_139.

sowie ein Beitrag von Prof. Dr. Peter Doralt⁴⁵ (Wissenschaft) und eine gemeinschaftliche Stellungnahme verschiedener Bundesministerien⁴⁶ (öffentliche Stellen).

Die Länder, die in der Kategorie „andere EU-Staaten“ zusammengefasst sind, haben jeweils weniger als zehn Stellungnahmen abgegeben. Von den nicht EU-Staaten sind die meisten Stellungnahmen den USA zuzuordnen, während auf die übrigen Länder, angeführt von Südafrika und Australien, relativ kleine Anteile entfallen.

2.2.2.3. Abgrenzung nicht ausgewerteter Stellungnahmen

Für die vorliegende Arbeit wurden ausschließlich jene Stellungnahmen inhaltlich ausgewertet, die entweder in deutscher oder englischer Sprache verfasst wurden. Dadurch verringert sich die Anzahl der Stellungnahmen um rund 15% auf 577. Mit etwas mehr als einem Viertel ist der Anteil an anderssprachigen Stellungnahmen, wovon die meisten auf französisch verfasst wurden, innerhalb der Verfassergruppe „öffentliche Stellen“ am höchsten. Aufgrund der 202-fachen Einsendung des wortidenten Beitrags der deutschen KMP ergibt sich bei den Abschlussprüfern und berufsständischen Vertretern mit etwas mehr als 10% der geringste Anteil an anderssprachigen Stellungnahmen. Innerhalb der anderen Verfassergruppen liegt der Anteil zwischen 11% und 19%.

Letztendlich erfolgte die inhaltliche Auswertung auf Basis von 577 Stellungnahmen, wobei die Herangehensweise der einzelnen Kommentatoren variiert. Einige Stellungnahmen enthalten nur wenige Sätze und nehmen nur ganz allgemein Bezug auf das Vorgehen der EK bzw. die Veröffentlichung des Grünbuchs, wohingegen die meisten Stellungnahmen mehrere Seiten umfassen und auch auf die inhaltlichen Fragen des Grünbuchs eingehen. Jedoch werden nicht immer alle Fragen explizit beantwortet. Oftmals werden einzelne Themenkomplexe am Stück behandelt oder nur bestimmte Fragen daraus beantwortet. In manchen Fällen werden sogar ganze Themenkomplexe komplett ignoriert. Außerdem wurden mehrere bereits an anderer

⁴⁵ Vgl. Aca_19.

⁴⁶ Vgl. PA_09.

Stelle veröffentlichte wissenschaftliche Aufsätze, die inhaltlich mit den Themenkomplexen des Grünbuchs zusammenhängen, als Stellungnahme eingesendet.

Die Anzahl der englisch- und deutschsprachigen Kommentatoren, die sich zu den einzelnen Fragen des Themenkomplexes „Vereinfachung: KMU und KMP“ (Fragen 35 – 37) geäußert haben, wird in Abbildung 4 veranschaulicht. Die prozentuellen Anteile basieren dabei auf der Anzahl der bereits abgegrenzten Stellungnahmen. Jene Stellungnahmen die nur allgemeine Statements zu diesem Themenkomplex enthalten, wurden mit Hilfe einer Schlagwortsuche auf die genaue Bezugnahme zu den einzelnen Fragen untersucht. Wurde das jeweilige Schlagwort identifiziert oder konnte auf andere Weise ein direkter Bezug zur Frage festgestellt werden, wurde die Frage als beantwortet kategorisiert. Dasselbe gilt für Fragen, die nur partiell oder in sehr geringem Umfang beantwortet wurden.

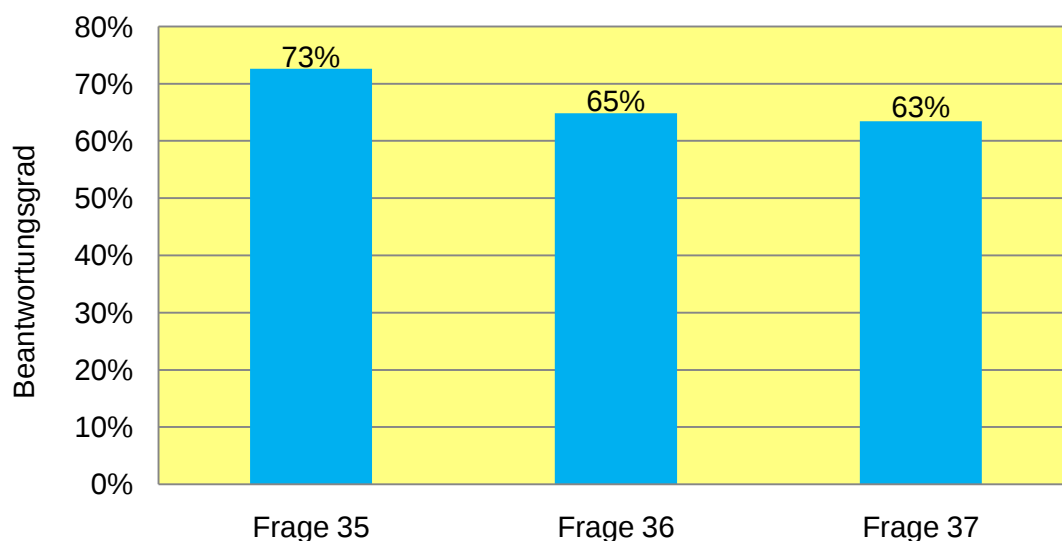


Abbildung 4: Beantwortungsgrad der auswertbaren Stellungnahmen zum Themenkomplex „Vereinfachung: KMU und KMP“⁴⁷

⁴⁷ Eigene Darstellung.

2.3. Stellungnahmen zur Einführung einer begrenzten Prüfung

2.3.1. Erörterungen zu Frage 35 im Grünbuch

Abschlussprüfungen bringen für KMU sowohl Vor- als auch Nachteile mit sich. Einerseits profitieren KMU davon, weil Finanzinformation durch die Abschlussprüfung glaubwürdiger erscheinen,⁴⁸ was sich beispielsweise bei Kreditverhandlungen mit Banken oder anderen Kreditgebern positiv auswirken kann. Auf der anderen Seite haben KMU die Kosten solcher Prüfungen zu tragen und für die von der Prüfung betroffenen Mitarbeiter entsteht eine zusätzliche Belastung.⁴⁹ Somit stellt die Abschlussprüfung für KMU neben all ihren positiven Effekten auch eine Verwaltungslast dar. In diesem Zusammenhang möchte die EK besondere Anstrengungen unternehmen, um ein Umfeld zu schaffen, das den Anforderungen der KMU gerecht wird.⁵⁰

Als denkbare Lösungsvariante äußert die EK die Überlegung KMU gänzlich von der Pflicht zur Vorlage von Jahresabschlüssen auszunehmen. Sollten die Mitgliedstaaten ein gewisses Maß an Sicherheit aufrecht erhalten wollen und die Meinung vertreten, dass eine derartige Regelung Gefahren mit sich bringen würde, könnte als Alternative eine neue an die Anforderungen der KMU angepasste Form von Prüfungsleistungen gebräuchlich werden. In dieser Hinsicht stellt die EK die Einführung einer „begrenzten Prüfung“ bzw. einer „gesetzlichen Prüfung“ zur Diskussion. Im Falle einer derartigen Regelung würde die Überprüfung der Jahresabschlüsse von den Abschlussprüfern nur in einem begrenzten Umfang vorgenommen werden. Ein derartiger Prüfungsansatz ist in den USA allgemein akzeptiert und wird auch in der Schweiz angewendet. Innerhalb der EU wurde das Modell bereits in Estland getestet und soll bald in Dänemark eingeführt werden.⁵¹

Die EK möchte in Erfahrung bringen, ob der Ansatz einer vom Umfang her begrenzten Prüfung im KMU-Segment zu bevorzugen wäre und stellt im Grünbuch zur Abschlussprüfung folgende Frage:

⁴⁸ Vgl. EK (2010a), S. 22.

⁴⁹ Vgl. PwC (2012), S.1.

⁵⁰ Vgl. EK (2010a), S. 22.

⁵¹ Ebenda.

Würden Sie anstelle der gesetzlichen Abschlussprüfung ein niedrigeres Dienstleistungsniveau bevorzugen, wie z.B. die „Begrenzte Prüfung“ oder „Gesetzliche Prüfung“ der KMU-Abschlüsse? Sollte eine solche Dienstleistung davon abhängig gemacht werden, dass ein (interner oder externer) Buchhalter den Abschluss erstellt hat?⁵²

2.3.2. Zusätzliche Erläuterungen und wissenschaftliche Erkenntnisse

Das Modell der eingeschränkten Revision bei KMU wird in der Schweiz bereits seit dem Jahr 2008 angewendet.⁵³ Es basiert im Wesentlichen auf der international verbreiteten prüferischen Durchsicht,⁵⁴ die beispielsweise in Österreich gemäß § 87 Abs. 1 Börsegesetz (BoerseG)⁵⁵ bei der Überprüfung von Halbjahresfinanzberichten von börsennotierten Unternehmen herangezogen wird. Gegenüber der ordentlichen Abschlussprüfung stellt die prüferische Durchsicht lediglich eine kritische Würdigung des Jahresabschlusses und gegebenenfalls des Lageberichts auf Grundlage einer Plausibilitätsbeurteilung dar.⁵⁶ Im Gegensatz zur prüferischen Durchsicht umfasst der schweizerische Ansatz der eingeschränkten Revision jedoch zusätzlich die vom Gesetz geforderten angemessenen Detailprüfungen. Dennoch ist die auf KMU ausgerichtete Prüfung weniger umfangreich als eine ordentliche Revision, wodurch auch die Prüfsicherheit deutlich geringer ausfällt.⁵⁷

Im schweizerischen Revisionsrecht sehen die Art. 727 und 727a⁵⁸ vor, dass Unternehmen, die zwei von drei der im Gesetz verankerten Größenmerkmale in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschreiten zur Abschlussprüfung verpflichtet sind. Jene Unternehmen, die nur maximal einen dieser Schwellenwerte überschrei-

⁵² EK (2010a), S. 22.

⁵³ Vgl. Isufi (2012), S. 1.

⁵⁴ Vgl. Treuhand-Kammer (2007), S. 8.

⁵⁵ Vgl. Bundesgesetz vom 8. November 1989 über die Wertpapier- und allgemeinen Warenbörsen und über die Abänderung des Börsensensale-Gesetzes 1949 und der Börsegesetz-Novelle 1903 (BGBl. Nr. 555/1989) in der Fassung vom 29.6.2014, zuletzt geändert durch Art. 22 AbgÄG 2014 (BGBl. I Nr. 13/2014).

⁵⁶ Vgl. KWT (2009), S. 3.

⁵⁷ Vgl. Treuhand-Kammer (2007), S. 8.

⁵⁸ Vgl. Bundesgesetz vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (fünfter Teil: Obligationenrecht) in der Fassung gemäß Ziff. I des BG vom 17. Juni 2011.

ten, unterliegen hingegen lediglich einer eingeschränkten Revision, sofern es sich dabei nicht um eine Publikumsgesellschaft oder ein Unternehmen, das zur Erstellung einer Konzernrechnung verpflichtet ist, handelt. Für Unternehmen, die der eingeschränkten Revision unterliegen, besteht jedoch die Möglichkeit sich freiwillig einer ordentlichen Revision zu unterziehen (opting up), wenn dies in der Gesellschafterversammlung beschlossen wird oder Gesellschafter, die gemeinsam zumindest 10% der Anteile an der Gesellschaft halten, danach verlangen. Außerdem haben Unternehmen, in denen im Jahresdurchschnitt nicht mehr als zehn Vollzeitarbeitskräfte beschäftigt sind das Recht gänzlich auf eine Revision zu verzichten (opting out).⁵⁹

Im Rahmen einer empirischen Untersuchung der Universität Zürich wurden 1200 leitende Revisoren kleiner und großer Prüfungsgesellschaften zu bestimmten Aspekten der eingeschränkten Revision befragt. Ziel der Studie war es herauszufinden, wie sich die damals neu eingeführte eingeschränkte Revision hinsichtlich der Revisionskosten und des Grades der Prüfsicherheit gegenüber der ordentlichen Revision positioniert.⁶⁰

47% der Befragten geben an, dass sich die Revisionskosten der KMU durch die Einführung der eingeschränkten Revision nicht verändert haben, während 28% der Ansicht sind, dass die Revisionskosten gesunken bzw. 25% die Meinung vertreten, dass die Revisionskosten gestiegen sind. Als Ursachen für die steigenden Kosten werden hauptsächlich die Dokumentationspflicht und die Prüfung der Risikobeurteilung im Anhang des Jahresabschlusses angegeben. Weiters geht aus der Studie hervor, dass die Angaben zum Ausmaß der Kostenveränderung mit der Größe der Prüfungsgesellschaft in Verbindung gebracht werden können. Während 63% der leitenden Revisoren von großen Prüfungsgesellschaften angeben, dass die Revisionskosten durch den neuen Revisionsansatz gesenkt werden konnten, vertreten nur 18% der leitenden Revisoren kleiner Prüfungsgesellschaften diese Meinung. Im Ergebnis zeigt sich, dass die prozentuelle Abnahme der Revisionskosten mit der Anzahl der Revisoren und Revisionsexperten, die in einem Unternehmen tätig sind, wächst.⁶¹

⁵⁹ Vgl. *Henz* (2012), S.1.

⁶⁰ Vgl. *Isufi* (2012), S. 1.

⁶¹ Vgl. *Isufi* (2012), S. 3 f.

Letztendlich lässt sich jedoch feststellen, dass die Einführung der eingeschränkten Revision für KMU im Durchschnitt keine finanzielle Entlastung gebracht hat.⁶²

Überdies ergab die Studie, dass die befragten leitenden Revisoren den Grad der Zusicherung im Durchschnitt auf 67% einschätzen.⁶³ Der Grad der Zusicherung einer prüferischen Durchsicht wird in der betriebswirtschaftlichen Literatur hingegen auf 60% geschätzt.⁶⁴ Somit geben Wirtschaftsprüfer bei beiden Ansätzen eine Zusicherung weniger hohen Grades (moderate assurance), dass die Informationen keine wesentlichen Fehldarstellungen enthalten. Im Gegensatz dazu bietet eine Abschlussprüfung eine Zusicherung hohen Grades (high assurance).⁶⁵ Es handelt sich dabei allerdings nicht um eine absolute Zusicherung. In der Prüfungspraxis wird häufig ein Prüfungsrisiko von 5% bis maximal 10% als angemessen erachtet, woraus sich eine angestrebte Urteilssicherheit von mindestens 90 bis 95% ergibt.⁶⁶

2.3.3. Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen

2.3.3.1. Abschlussprüfer und berufsständische Vertreter

2.3.3.1.1. Big Four

Die Big Four-Prüfungsnetzwerke halten eine Überprüfung geringeren Umfangs bei KMU-Abschlüssen grundsätzlich für sinnvoll. Jedoch vertreten sie die Meinung, dass dafür keine neue Überprüfungsvariante entwickelt werden müsse, weil mit der prüferischen Durchsicht (review) bereits ein geeignetes Instrumentarium vorhanden sei. Trotzdem erläutern sie in ihren Stellungnahmen welche Punkte bei der Entwicklung eines neuen Standards beachtet werden sollten. Außerdem sind sie der Ansicht, dass die Anwendung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus, in welcher Form auch immer, nicht davon abhängig gemacht werden sollte, ob ein interner oder externer Buchhalter den Jahresabschluss aufgestellt hat.⁶⁷

⁶² Vgl. *Isufi* (2012), S. 9.

⁶³ Vgl. *Isufi* (2012), S. 6.

⁶⁴ Vgl. *Renggli* (2010), S. 98.

⁶⁵ Vgl. *Treuhand-Kammer* (2007), S. 8.

⁶⁶ Vgl. *Guy / Alderman / Winters* (1993), S. 391.

⁶⁷ Vgl. *AP_086*, S. 21 f.

Die Entwicklung eines zeitgemäßen international akzeptierten Standards würde für die Überprüfung von KMU, bei denen eine Nichtverpflichtung zur Vorlage von Abschlüssen unangemessen wäre, eine zusätzliche Option zur Abschlussprüfung bieten.⁶⁸ Bei der Entwicklung eines solchen Standards sollten allerdings immer die Informationsbedürfnisse der Stakeholder und das von ihnen gewünschte Maß an Zusage im Vordergrund stehen. Deshalb sollte man den Stakeholdern der KMU, die laut gesetzlichen Bestimmungen von der Abschlussprüfung ausgenommen sind, die Möglichkeiten einräumen zu einer ordentlichen Abschlussprüfung zu optieren.⁶⁹

Weiters wird die Meinung vertreten, dass genau definiert werden sollte bei welchen KMU die neue Überprüfungsvariante zur Anwendung kommt. Dabei sollten allerdings nicht ausschließlich Größenmerkmale der Unternehmen ausschlaggebend sein, sondern auch die unterschiedlichen Marktstrukturen der EU-Mitgliedstaaten sowie die Größe der einzelnen Volkswirtschaften berücksichtigt werden. Demzufolge sollte also ein internationaler Standard entwickelt werden, der einerseits eine konsistente Qualität bei der Überprüfung von KMU-Abschlüssen innerhalb der EU gewährleistet und andererseits an die Charakteristika der einzelnen Mitgliedstaaten angepasst werden kann.⁷⁰ In diesem Zusammenhang wird auch darauf hingewiesen, dass die in der 4. EU-Richtlinie (Bilanzrichtlinie)⁷¹ festgelegten Schwellenwerte, durch die KMU von der gesetzlichen Abschlussprüfung ausgenommen werden, primär aufgrund der großemäßigen Unterschiede der nationalen Märkte in der Vergangenheit nicht von allen Mitgliedstaaten eingehalten wurden.⁷²

Ernst & Young und KPMG betonen in ihren Stellungnahmen, dass die Entwicklung eines neuen Rahmenkonzepts für die Überprüfung von KMU-Abschlüssen nicht durch die EU, sondern durch den International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) erfolgen sollte.⁷³ Dahingehend erläutert Deloitte, dass der IAASB mit

⁶⁸ Vgl. AP_086, S. 21.

⁶⁹ Vgl. AP_295, S. 41.

⁷⁰ Ebenda.

⁷¹ Die 4. EU-Richtlinie über den Jahresabschluss von Unternehmen bestimmter Rechtsform wurde bereits aufgehoben und durch die Richtlinie 2013/34/EU ersetzt. Die EU-Mitgliedstaaten sollen die neue Richtlinie bis 20. Juli 2015 in nationales Recht umsetzen. Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 78/660/EWG und 84/349/EWG des Rates.

⁷² Vgl. AP_118, S. 21.

⁷³ Vgl. AP_234, S. 48.

der Entwicklung des International Standard on Review Engagement (ISRE) 2400 bereits einen Standard geschaffen habe, der den Anforderungen einer eingeschränkten Überprüfung in Form einer prüferischen Durchsicht gerecht wird.⁷⁴

Die Big Four-Prüfungsnetzwerke weisen überdies darauf hin, dass die Entwicklung einer neuen Prüfungsvariante für Verwirrung sorgen könnte. Insbesondere wird davon abgeraten Bezeichnungen wie "limited audit" oder "review" zu verwenden, da dadurch ein falscher Eindruck in Hinsicht auf den Grad der Zusicherung entstehen könnte. Außerdem sollte bedacht werden, dass die Einführung einer neuen prüferischen Dienstleistung eine neue Erwartungslücke bei den Stakeholdern verursachen könnte.⁷⁵

2.3.3.1.2. Andere internationale Netzwerke

Die übrigen international agierenden Netzwerke lehnen die Einführung einer alternativen Form der Abschlussprüfung mehrheitlich ab. Auch sie argumentieren, dass mehrere Prüfungsvarianten mit unterschiedlichen Aussageniveaus bei den Adressaten für Verwirrung sorgen könnten.⁷⁶ Letztendlich würde bei einer begrenzten Prüfung eine Erwartungslücke entstehen, da Abschlussprüfer und die Stakeholder eines Unternehmens das Maß sowie die Art der Zusicherung unterschiedlich wahrnehmen.⁷⁷ Um der Erwartungshaltung der Adressaten gerecht zu werden, müsse eine Abschlussprüfung immer das gleiche Maß an Zusicherung vermitteln.⁷⁸

Die Moore Stephens Prüfungsgesellschaft begründet die Ablehnung weiterer Vereinfachungen für KMU mit der gesellschaftlichen Rolle der KMU und ihrer Bedeutung für die Funktionsfähigkeit einer Volkswirtschaft. In der Stellungnahme wird betont, dass auch nicht kapitalmarktorientierte haftungsbeschränkte Unternehmen einer qualitativ hochwertigen Abschlussprüfung unterliegen sollten, weil dies im Sinne des Gläubigerschutzes erforderlich sei. Doch auch der Staat habe über die Verbindung der un-

⁷⁴ Vgl. AP_086, S. 21.

⁷⁵ Vgl. AP_118, S. 21.

⁷⁶ Vgl. AP_028, S. 17.

⁷⁷ Vgl. AP_264, S. 35.

⁷⁸ Vgl. AP_028, S. 17.

ternehmensrechtlichen zur steuerrechtlichen Rechnungslegung Interesse an geprüften und vertrauenswürdigen Finanzinformationen.⁷⁹

Überdies wird die Behauptung aufgestellt, dass in einigen Mitgliedstaaten, in denen die Schwellenwerte der 4. EU-Richtlinie umgesetzt wurden, wenig Bedarf nach einer prüferischen Dienstleistung niedrigeren Niveaus bestehe, obwohl eine derartige Dienstleistung in der Vergangenheit entwickelt wurde und bestimmte Unternehmen die Möglichkeiten hätten diese anzuwenden. Aus diesem Grund sollte die EK einerseits die Kosten und den Nutzen einer neuen Prüfungsvariante abwägen und andererseits eruieren, ob auf Seiten der Stakeholder überhaupt ein Verlangen nach einem solchen Service vorhanden ist.⁸⁰

Des Weiteren wird angemerkt, dass bereits die Übernahme der ISA auf Ebene der EU Vereinfachungen bei der Abschlussprüfung von KMU mit sich bringen würde. Die ISA sehen nämlich vor, dass der Abschlussprüfer seinen Prüfungsansatz an den jeweiligen Klienten anpasst indem er sich einen Eindruck vom zu prüfenden Unternehmen macht und das Risiko von Fehldarstellungen einschätzt. Unter der Annahme, dass KMU weniger komplex sind als größere Unternehmen, sollte sich auch die Durchführung und die Dokumentation der Abschlussprüfung weniger aufwendig gestalten.⁸¹

Wie die Big Four verweisen auch die anderen internationalen Netzwerke auf die Anwendung der prüferischen Durchsicht in Fällen in denen eine Abschlussprüfung unangemessen erscheint. In diesem Zusammenhang wird die EK aufgefordert die Übernahme des vom IAASB überarbeiteten Standards (ISRE 2400) durch die Mitgliedstaaten zu fördern, da nur so eine konsistente Durchführung und Qualität garantiert werden könne. Die Mitgliedstaaten sollten allerdings die Freiheit haben selbst zu bestimmen, welche Unternehmen einer gesetzlichen Abschlussprüfung bzw. einer gesetzlichen prüferischen Durchsicht unterliegen.⁸²

⁷⁹ Vgl. AP_271, S. 9 f.

⁸⁰ Vgl. AP_236, S. 10 f.

⁸¹ Vgl. AP_288, S. 16.

⁸² Vgl. AP_082, S. 13.

2.3.3.1.3. Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften

Auch von Seiten der KMP wird die Einführung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus mehrheitlich abgelehnt. Unter den 238 ausgewerteten Stellungnahmen finden sich lediglich sechs Kommentatoren, die bei KMU-Abschlüssen ein niedrigeres Dienstleistungsniveau bevorzugen würden.

Es wird die Behauptung aufgestellt, dass ein niedrigeres Dienstleistungsniveau der Erwartungshaltung der KMU und der Öffentlichkeit genügen würde.⁸³ Um die Kosten der KMU zu reduzieren, sei es erforderlich aufsichtsrechtliche und regulatorische Hemmnisse zu eliminieren. KMU sollten unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit haben lediglich eine begrenzte Prüfung durchzuführen zu lassen. Beispielsweise könnte ein Verschuldungsgrad von weniger als 20% eine denkbare Voraussetzung darstellen. Eine begrenzte Prüfung sollte sich ausschließlich mit wesentlichen Sachverhalten auseinandersetzen und die Dokumentationsverpflichtungen sollten verringert werden. Dadurch würde auch die Akzeptanz einer Prüfung bei Gesellschaftern von KMU gesteigert werden. In diesem Zusammenhang wird exemplarisch erklärt, dass KMU, die sich in Familienbesitz befinden und kaum auf Fremdkapital angewiesen sind, nur wenig Verständnis für eine umfangreiche Prüfung des Unternehmens und die damit verbundenen Kosten aufbringen würden. Denn häufig seien die Gesellschafter des jeweiligen Unternehmens die einzigen Risikoträger.⁸⁴

Die Nichtbefürworter eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus sehen in der Abschlussprüfung ein wichtiges Instrument zur Erhaltung der Rechnungslegungsqualität im KMU-Segment.⁸⁵ Sie vertreten die Meinung, dass die Differenzierung der Unternehmen, die sich durch die Größenklassen ergibt, sowie die damit verbundene gesetzliche Pflicht zur Abschlussprüfung bzw. die Nichtverpflichtung dazu, erhalten bleiben sollte. Es besteht allerdings keine Einigkeit darüber, ob die Schwellenwerte nach denen sich die Größenklassen bestimmen beibehalten⁸⁶ oder aktualisiert⁸⁷ werden sollten.

⁸³ Vgl. AP_291, S. 12.

⁸⁴ Vgl. AP_383, S. 7.

⁸⁵ Vgl. AP_363, S. 16.

⁸⁶ Vgl. AP_001, S. 17.

⁸⁷ Vgl. AP_360, S. 8.

Wie die Befürworter merken auch die Nichtbefürworter an, dass eine Verminderung der formalen Anforderungen und der Dokumentationspflichten bei der Abschlussprüfung von mittelständischen Unternehmen denkbar wäre. Die Verwendung der Begriffe „niedrigeres Niveau“ oder „begrenzte Prüfung“ sei allerdings kontraproduktiv, weil darunter eine Qualitätsverminderung verstanden werden könnte. Außerdem wird erwähnt, dass große Prüfungsgesellschaften bei wenig komplexen Unternehmen bereits heutzutage eine begrenzte Prüfung durchführen, denn in solchen Fällen sei es möglich die Prüfungsphasen des risikoorientierten Prüfungsansatzes in vereinfachter Form darzustellen. Bei Prüfungsaufträgen, die weniger als 100 Prüferstunden erfordern (very small engagements) würden sogar zusätzliche Vereinfachungen zur Anwendung kommen. Es wird geschätzt, dass ca. 30% bis 50% aller gesetzlichen Abschlussprüfungen in dieser Art und Weise durchgeführt werden.⁸⁸

Bezüglich des zweiten Teils von Frage 35 gibt es auch in dieser Kommentatorengruppe wenig Resonanz, was vermutlich an der grundsätzlichen Ablehnung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus liegt. Jene Kommentatoren, die dazu Stellung nehmen, sehen im Kontext der Frage keine Notwendigkeit für eine Unterscheidung zwischen externen und internen Buchhaltern.⁸⁹

2.3.3.1.4. Berufsständische Vertreter

Die berufsständischen Vertreter lehnen die Einführung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus mehrheitlich ab. Von den 80 ausgewerteten Stellungnahmen sprechen sich lediglich sechs Kommentatoren für die Einführung einer Dienstleistung niedrigeren Niveaus aus.

Eine der befürwortenden Stellungnahmen stammt vom American Institute of CPAs (AICPA). Darin wird erläutert, dass in den USA bereits seit 1978 sogenannte „unaudited services“ in Form von reviews und compilations angeboten werden und sich größter Beliebtheit erfreuen. Derartige Optionen sollten laut AICPA auch in der EU eingeräumt werden.⁹⁰ Die anderen Befürworter begründen ihre Meinung mit der

⁸⁸ Vgl. AP_001, S. 17.

⁸⁹ Vgl. AP_291, S. 12.

⁹⁰ Vgl. AP_014, S. 9.

kostenmäßigen Entlastung der KMU. Sie weisen allerdings auch darauf hin, dass die Bezeichnung für eine Prüfung niedrigeren Niveaus sorgfältig gewählt werden sollte, um Missverständnisse zu vermeiden.⁹¹

Mehre Nichtbefürworter betonen in ihren Kommentaren den Grundsatz “an audit is an audit“, wonach bei jeder Prüfung sowohl die Prüfungsqualität als auch die Verlässlichkeit des Urteils einheitlich sein sollte. Entscheidend dabei sei, dass Umfang, Art und Intensität der Prüfung in angemessener Relation zur Größe, zum Unternehmensgegenstand und zur Marktbedeutung des zu prüfenden Unternehmens stehen. Solange dieser Ansatz Anwendung findet, bestehe kein Bedarf für eine begrenzte Prüfung.⁹² Außerdem bemängeln einige Nichtbefürworter, dass die Einführung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus neben einer Einschränkung des Gläubigerschutzes⁹³ auch eine Zweiteilung des Berufsstandes mit sich bringen würde. In dieser Hinsicht wäre zu befürchten, dass vollumfängliche Prüfungen in Zukunft verstärkt von den Big Four durchgeführt werden, während KMP vorrangig mit begrenzten Prüfungen beauftragt wären.⁹⁴ Potential für Vereinfachungen im KMU-Segment sehen die berufsständischen Vertreter hingegen bei den Rechnungslegungs- und Publikationspflichten. Größenabhängige Erleichterungen würden hier indirekt zu einem geringeren Prüfungsaufwand und somit auch zu einer Reduktion der Kosten beitragen.⁹⁵

2.3.3.2. Ersteller von Jahresabschlüssen

Innerhalb dieser Gruppe gehen nur 37% der deutsch- und englischsprachigen Kommentatoren auf Frage 35 des Grünbuchs ein. Im Gegensatz zu den Abschlussprüfern und berufsständischen Vertretern ist der Zustimmungsgrad allerdings deutlich höher. Aus etwa einem Drittel der Antworten geht der Wunsch nach einem niedrigeren Dienstleistungsniveau hervor, wohingegen ca. 55% der Kommentatoren selbiges ablehnen. Die restlichen Kommentatoren stehen dem Vorschlag der EK eher neutral gegenüber.

⁹¹ Vgl. AP_294, S. 35.

⁹² Vgl. AP_087, S. 5.

⁹³ Vgl. AP_088, S. 14.

⁹⁴ Vgl. AP_110, S. 10.

⁹⁵ Vgl. AP_342, S. 9.

Auffällig ist, dass einige Kommentatoren, welche die Idee einer begrenzten Prüfung grundsätzlich ablehnen, vorschlagen den Fokus bei der Abschlussprüfung von KMU auf eine substanzielle Überprüfung der Bilanz zu richten, sofern ein risikoorientierter⁹⁶ bzw. systemorientierter Prüfungsansatz aufgrund der Unternehmenscharakteristika nicht erforderlich scheint.⁹⁷ Demzufolge sollten KMU zwar entlastet werden, jedoch sollte im Interesse der Stakeholder der Zusicherungsgrad einer Abschlussprüfung beibehalten werden. Einige Kommentatoren sprechen sich überdies dafür aus nur bestimmte KMU von der Abschlussprüfung auszunehmen. Beispielsweise wird in Erwägung gezogen KMU nur unter der Voraussetzung einer Börsennotierung zu einer Abschlussprüfung zu verpflichten.⁹⁸ Vereinzelt wird auch der Vorschlag geäußert für jene KMU Erleichterungen zu schaffen, die ohnehin einer prüfungspflichtigen Unternehmensgruppe angehören. In diesem Zusammenhang wird erläutert, dass sich in den Niederlanden Tochterunternehmen keiner Abschlussprüfung unterziehen müssen, sofern das Mutterunternehmen für die Verbindlichkeiten der Tochter haftet.⁹⁹

Die Royal Bank of Scotland, die unter anderem als Kreditgeber für KMU in Erscheinung tritt, würde ein niedrigeres Dienstleistungsniveau bei KMU-Abschlüssen durchaus begrüßen. Ihrer Stellungnahme zu Folge würde eine gesetzlich vorgeschriebene prüferische Durchsicht weniger Zeit in Anspruch nehmen und somit zeitnähere Informationen als die Abschlussprüfung liefern.¹⁰⁰

Die ablehnende Haltung der Nichtbefürworter wird im wesentlichen durch dieselben Argumente begründet, wie schon bei den bisher besprochen Kommentatorengruppen. So werden beispielsweise die wichtige Rolle der Abschlussprüfung für den Gläubigerschutz sowie die negativen Effekte für KMP, die zu einer Zweiteilung des Berufsstandes führen könnten, betont. Des Weiteren wird befürchtet, dass die Erwartungslücke in Bezug auf die Qualität und den Umfang des Prüfungsurteils im Falle der Einführung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus weiter auseinanderklaffen könnte, was in weiterer Folge zu einer Verunsicherung der Marktteilnehmer führen würde.¹⁰¹ Die Differenzierung zwischen einer ordentlichen und einer begrenzten Prü-

⁹⁶ Vgl. PC_028, S. 10.

⁹⁷ Vgl. PC_031, S. 19.

⁹⁸ Vgl. PC_137, S. 10.

⁹⁹ Vgl. PC_100, S. 8.

¹⁰⁰ Vgl. PC_127, S. 7.

¹⁰¹ Vgl. PC_142, S. 14 f.

fung mit niedrigerem Zusicherungsgrad würde für KMU außerdem den Zugang zu Kapital erschweren, da Kreditgeber eine Zusicherung niedrigeren Grades womöglich nicht akzeptieren würden. Sofern Kreditgeber für die Kreditvergabe eine ordentliche Prüfung voraussetzen, hätten KMU somit sogar mit einer zusätzlichen Kostenbelastung zu rechnen.¹⁰² Abgesehen von den bisher genannten Argumenten wird auch erwähnt, dass die Einführung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus möglicherweise betrügerisches Verhalten fördern könnte.¹⁰³

Auf den zweiten Teil von Frage 35 wird nur vereinzelt und sehr kurz Bezug genommen, wobei der Großteil eine ablehnende Haltung einnimmt. Jene Kommentatoren, welche die Anwendung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus davon abhängig machen würden, ob ein externer oder interner Buchhalter den Jahresabschluss erstellt hat, begründen ihre Antworten, bis auf eine Ausnahme, nicht. Nur der portugiesische Medienkonzern Confina äußert, dass bei der Anwendung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus ein externer Buchhalter den Abschluss erstellen sollte, da die Marktteilnehmer dadurch eher auf die Richtigkeit der Darstellung vertrauen würden.¹⁰⁴

2.3.3.3. Öffentliche Stellen

Von den 46 deutsch- und englischsprachigen Stellungnahmen der öffentlichen Stellen enthalten 29 eine Antwort auf Frage 35 des Grünbuchs. Fast drei Viertel der Kommentatoren lehnen die Einführung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus ab, wohingegen rund 20% der Kommentatoren selbigem positiv gegenüber stehen. Die restlichen Stellungnahmen enthalten neutrale Antworten.

Den Stellungnahmen der Befürworter ist zu entnehmen, dass auch bei einem niedrigeren Dienstleistungsniveau als der Abschlussprüfung ein adäquater Zusicherungsgrad gegeben sein sollte.¹⁰⁵ Um die Erwartungslücke zu reduzieren und Verwirrungen zu vermeiden, sollte ein derartiges Service überdies mit einem klaren Statement

¹⁰² Vgl. PC_132, S. 4.

¹⁰³ Vgl. PC_055, S. 7.

¹⁰⁴ Vgl. PC_028, S. 10.

¹⁰⁵ Vgl. PA_49, S. 12.

in Bezug auf den Grad der Zusicherung und einer genauen Erklärung der angewendeten Methoden einhergehen. Außerdem wird empfohlen den Fokus auf eine substantielle Überprüfung der Bilanz zu richten¹⁰⁶ bzw. sich bei der Durchführung einer begrenzten Prüfung an den Standards des IAASB zu orientieren.¹⁰⁷ Die Befürworter erwarten von der Einführung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus nicht nur eine Entlastung der KMU, sondern auch eine Stärkung der KMP. Denn sofern die Anforderungen an eine Überprüfung geringer wären, hätten KMP ausreichende Ressourcen, um eine höhere Anzahl an derartigen Leistungen erbringen zu können.¹⁰⁸

Auf der anderen Seite sehen die Nichtbefürworter in der Einführung eines dualen Systems die Gefahr einer Zweiteilung des Berufsstandes, wobei jene Prüfer, die begrenzte Prüfungen durchführen als Prüfer zweiter Klasse angesehen werden könnten.¹⁰⁹ Des Weiteren werden auch Befürchtungen bezüglich eines erschwerten Zugangs zu Kapital¹¹⁰ und dem Entstehen einer Erwartungslücke geäußert.¹¹¹ Um die Stakeholder nicht zu verwirren und zu verunsichern, sollte grundsätzlich an der gesetzlichen Abschlussprüfung festgehalten werden. Eine Anpassung der größtmöglichen Schwellenwerte der 4. EU-Richtlinie wäre für einige Kommentatoren allerdings durchaus denkbar. Überdies wird der Vorschlag unterbreitet Zweigniederlassungen von großen Unternehmen von der Prüfungspflicht auszunehmen, sofern das Mutterunternehmen garantiert für die Verbindlichkeiten der Tochter zu haften.¹¹²

2.3.3.4. Wissenschaft

Von den 13 inhaltlich auswertbaren Kommentaren der 26 deutsch- und englischsprachigen Stellungnahmen lehnen neun Kommentatoren die Einführung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus ab, wohingegen vier Kommentatoren ein solches befürworten.

¹⁰⁶ Vgl. PA_46, S. 4 f.

¹⁰⁷ Vgl. PA_49, S. 12.

¹⁰⁸ Vgl. PA_46, S. 4.

¹⁰⁹ Vgl. PA_06, S. 8.

¹¹⁰ Vgl. PA_18, S. 8.

¹¹¹ Vgl. PA_23, S. 8.

¹¹² Vgl. PA_29, S. 23.

Beispielsweise sollten nach Ansicht der University of Nevada, Las Vegas (UNLV) die Nutzer der Abschlüsse darüber entscheiden, welches Maß an Zusicherung erforderlich ist.¹¹³ Auch die ESCP Europe Business School vertritt die Meinung, dass Prüfungen an die Umstände des Unternehmens angepasst werden sollten und eine prüferische Durchsicht bei mittelständischen Unternehmen angemessen erscheint. Überdies sollten kleine Unternehmen von der Prüfung ausgenommen werden.¹¹⁴ Prof. Dr. Hansrudi Lenz von der Universität Würzburg stellt in seinem Kommentar die Frage in den Raum, ob haftungsbeschränkte, nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen mit kleinem Gesellschafterkreis in Zukunft überhaupt von der europaweiten gesetzlichen Pflicht zur Abschlussprüfung ausgenommen werden sollten. Sollte dem nicht so sein, wäre es seiner Meinung nach sinnvoll diesen Unternehmen ein Wahlrecht zwischen einer ordentlichen Prüfung und einer kritischen Durchsicht einzuräumen.¹¹⁵

Demgegenüber spricht sich Prof. Dr. Ludwig Mochty von der Universität Essen gegen eine Absenkung der Prüfungsqualität bzw. eine Abschaffung der Prüfungspflicht für bestimmte KMU aus und verweist in diesem Zusammenhang auf die hohe volkswirtschaftliche Bedeutung dieser Unternehmen.¹¹⁶ Die Nyenrode School of Accountancy and Controlling würde es überdies als sinnvoll erachten nach den Schwellenwerten der 4. EU-Richtlinie nicht prüfungspflichtige KMU zu einer eingeschränkten Revision zu verpflichten. Denn von einer derartigen Regelung würde, neben den Stakeholdern der jeweiligen KMU, auch das Geschäft der KMP profitieren.¹¹⁷ Andere Kommentatoren befürchten, dass Stakeholder durch die Einführung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus verwirrt werden könnten¹¹⁸ und warnen vor dem Entstehen einer Erwartungslücke.¹¹⁹ Ferner wird ablehnend auf die geringere Verlässlichkeit einer solchen Dienstleistung hingewiesen.¹²⁰

¹¹³ Vgl. Aca_26, S. 5.

¹¹⁴ Vgl. Aca_05, S. 6.

¹¹⁵ Vgl. Aca_12, S. 17.

¹¹⁶ Vgl. Aca_18, S. 7.

¹¹⁷ Vgl. Aca_17, S. 28.

¹¹⁸ Vgl. Aca_13, S. 13.

¹¹⁹ Vgl. Aca_17, S. 28.

¹²⁰ Vgl. Aca_08, S. 7.

2.3.3.5. Nutzer von Jahresabschlüssen

Innerhalb dieser Kategorie gehen acht der insgesamt 19 deutsch- und englischsprachigen Kommentatoren auf Frage 35 des Grünbuchs ein, wobei sich lediglich eine befürwortende und eine neutrale Stellungnahme darunter finden. Die restlichen sechs Kommentatoren lehnen die Einführung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus ab. Die befürwortenden bzw. ablehnenden Argumente halten sich allerdings in Grenzen, weil die Antworten der Kommentatoren größtenteils relativ kurz verfasst wurden. Der zweite Teil von Frage 35 wird in den Stellungnahmen kaum erwähnt.

Hervorzuheben ist die Stellungnahme der Bundesarbeitskammer, in der die Abschlussprüfung als wichtiger Teil eines Reflexionsprozesses bezeichnet wird, der letztendlich eine krisenprophylaktische Wirkung entfaltet. Aus Sicht der Bundesarbeitskammer wäre eine Differenzierung bei den Prüfungsschwerpunkten nach Branche und Unternehmensstruktur deshalb sinnvoller als die Einführung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus.¹²¹ Überdies hinterfragt die Association of British Insurers, ob eine eingeschränkte Revision bei KMU, die einem Konzern angehören, den notwendigen Grad an Zusicherung aufweisen würde, um für die Aufstellung des Konzernabschlusses geeignet zu sein.¹²²

2.3.3.6. Prüfungsausschüsse

Unter den insgesamt neun Stellungnahmen der Prüfungsausschüsse von Unternehmen findet sich keine aussagekräftige Antwort auf Frage 35 des Grünbuchs.

2.3.3.7. Sonstige

Unter den acht deutsch- und englischsprachigen Kommentaren der insgesamt 21 Stellungnahmen finden sich jeweils vier Befürworter bzw. Nichtbefürworter. Aussagekräftige Argumente werden jedoch keine vorgebracht.

¹²¹ Vgl. *Us_07*, S. 8.

¹²² Vgl. *Us_02*, S. 10.

2.3.4. Zusammenfassung

Von den insgesamt 577 ausgewerteten Stellungnahmen gehen 419 Kommentatoren auf Frage 35 des Grünbuchs ein. Davon sprechen sich fast 86% gegen die Anwendung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus anstelle der gesetzlichen Abschlussprüfung bei der Überprüfung von KMU-Abschlüssen aus. Abgesehen von den Big Four-Prüfungsgesellschaften ist der Grad der Ablehnung unter den Abschlussprüfern und berufsständischen Vertretern am größten. Die genaue Anzahl der befürwortenden, ablehnenden und neutralen Kommentatoren der einzelnen Interessengruppen sowie die Anzahl der Stellungnahmen, die keine Antwort auf Frage 35 enthalten, gehen aus Abbildung 5 hervor.

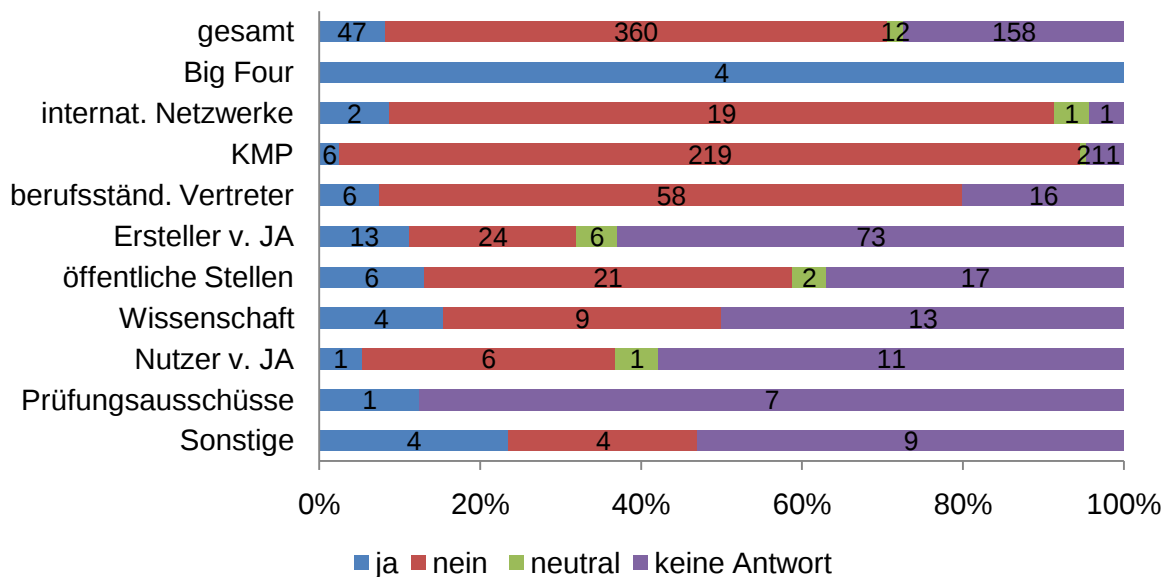


Abbildung 5: Verteilung der Antworten auf Frage 35¹²³

Mehrere Nichtbefürworter begründen ihre Ansicht mit dem Grundsatz „an audit is an audit“, wonach sowohl die Prüfungsqualität als auch die Verlässlichkeit des Urteils immer einheitlich sein sollten. In diesem Zusammenhang wird häufig erwähnt, dass der Prüfungsumfang ohnehin an die Gegebenheiten des zu prüfenden Unternehmens angepasst werden sollte und die Einführung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus somit nicht sinnvoll wäre. Es wäre sogar zu erwarten, dass ein duales System bei Stakeholdern für Verwirrung sorgen könnte und letztendlich eine Erwartungslücke entstehen würde. Dies könnte durch eine Fehlinterpretation der gewählten Be-

¹²³ Eigene Darstellung.

zeichnung für eine Prüfung niedrigeren Niveaus verstärkt werden. Überdies sehen einige Nichtbefürworter durch die Einführung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus den Gläubigerschutz in Gefahr. Sie befürchten obendrein, dass ein duales System zu einer Zweiteilung des Berufsstandes führen könnte.

Auch die Befürworter sprechen zum Teil die oben genannten Argumente an und warnen vor den entsprechenden Gefahren. Aus ihrer Sicht ist eine Abschlussprüfung allerdings nicht immer angebracht wo sie eigentlich vorgesehen ist. In diesem Zusammenhang werden beispielsweise Familienunternehmen mit geringem Fremdkapitalbedarf oder Zweigniederlassungen großer Unternehmen genannt. Der Großteil vertritt allerdings die Meinung, dass den Gesellschaftern eines Unternehmens in jedem Falle die Möglichkeit eingeräumt werden sollte zu einer ordentlichen Prüfung zu optieren, sofern externe Stakeholder, wie z.B. potenzielle Kreditgeber nicht ohnehin danach verlangen.

Auffallend ist, dass nicht alle Kommentatoren im Sinne der Frage geantwortet haben. Anstatt sich darauf zu beziehen, ob für bestimmte KMU, die nach derzeitigem Rechtsstand der Abschlussprüfung unterliegen, eine gemilderte Überprüfungsvariante eingeführt werden sollte, setzen sich einige Kommentatoren mit der Frage auseinander, ob KMU, die nach derzeitigem Rechtsstand nicht prüfungspflichtig sind in Zukunft einer gemilderten bzw. abgespeckten Form der Prüfung unterliegen sollten. Möglicherweise liegt die Ursache für dieses Missverständnis in den zahlreichen Übersetzungen des Grünbuchs, wobei anzumerken ist, dass sowohl in der deutschen als auch in der englischen Fassung die Begriffe „anstelle“ bzw. „instead“ verwendet werden. Um ein konsistentes Bild zu vermitteln, wurde die Auswertung der Antworten unter der Annahme durchgeführt, dass jene Kommentatoren, die sich für eine Einführung einer gemilderten Überprüfungsvariante für momentan nicht prüfungspflichtige KMU aussprechen (verschärfte Regelungen) auf der anderen Seite nicht Befürworter eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus (vereinfachte Regelungen) bei der Prüfung von nach derzeitigem Rechtsstand prüfungspflichtigen KMU sein können. Somit wurden jene Antworten als nicht befürwortend kategorisiert.

2.4. Stellungnahmen zur Einrichtung einer Schutzzone für die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen

2.4.1. Erörterungen zu Frage 36 im Grünbuch

Im Hinblick auf die Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers stellt die EK im dritten Abschnitt des Grünbuchs ein Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch Prüfungsgesellschaften zur Diskussion (Frage 19 des Grünbuchs). Dabei geht die EK der Frage nach, ob eine solche Regelung für alle Prüfungsgesellschaften gelten sollte oder nur für bestimmte. Außerdem soll geklärt werden, ob ein derartiges Verbot bei allen prüfungspflichtigen Unternehmen oder nur bei bestimmten Typen von Unternehmen, wie z.B. bei systemrelevanten Finanzinstituten zur Anwendung kommen sollte.¹²⁴ Um den Bedürfnissen der KMU gerecht zu werden und ein ihnen angepasstes Umfeld zu schaffen, erwägt die EK KMU von einer derartigen Regelung durch die Einrichtung einer Schutzzone auszunehmen. Somit wäre es Prüfern von KMU-Abschlüssen weiterhin erlaubt bestimmte Nichtprüfungsleistungen für den jeweiligen KMU-Kunden zu erbringen. Als Beispiele für solche Nichtprüfungsleistungen führt die EK die Hilfestellung beim Kreditzugang, beim Ausfüllen der Steuererklärung, bei der Gehaltsabrechnung und der Rechnungslegung an.¹²⁵

Die EK möchte in Erfahrung bringen, ob die Einrichtung einer Schutzzone für KMU-Kunden als sinnvoll empfunden wird und formuliert in diesem Zusammenhang folgende Frage:

*Sollte es eine Schutzzone geben, wenn es um ein mögliches Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen für KMU-Kunden in der Zukunft geht?*¹²⁶

¹²⁴ Vgl. EK (2010a), S. 16.

¹²⁵ Vgl. EK (2010a), S. 22.

¹²⁶ EK (2010a), S. 22.

2.4.2. Zusätzliche Erläuterungen und wissenschaftliche Erkenntnisse

Die Auswertung der Stellungnahmen zum dritten Themenkomplex des Grünbuchs wurde an der Universität Wien im Rahmen einer Masterarbeit bereits vorgenommen. Zusammengefasst zeigt sich im Ergebnis, dass sich der Großteil der Kommentatoren gegen ein generelles Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen ausspricht. Eine Vielzahl der Kommentatoren schlägt allerdings vor die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen an Unternehmen von öffentlichem Interesse zu untersagen.¹²⁷ Die Befürworter eines derartigen Verbots befürchten, dass die gleichzeitige Erbringung von Prüfungs- und Beratungsleistungen durch den Abschlussprüfer die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers negativ beeinflussen könnte. Demgegenüber behaupten die Gegner eines solchen Verbots, dass Abschlussprüfer durch die Erbringung von Beratungsleistungen Kenntnisse über das geprüfte Unternehmen erlangen, die im Rahmen der Abschlussprüfung effizient genutzt werden können.¹²⁸

Hinsichtlich der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers führte Dr. Ewald Aschauer von der Wirtschaftsuniversität Wien mit Unterstützung des Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (iwp) im Jahr 2013 in Österreich und Deutschland eine Untersuchung durch, die sich mit dem Trust Threat-Argument auseinandersetzt. Laut diesem Argument, das als eines der Hauptargumente in Bezug auf die Regulierungsvorschläge der EK betreffend des Verbots der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen gilt, wirkt sich das erlangte Vertrauen, das durch die enge bzw. langfristige Zusammenarbeit zwischen Abschlussprüfer und Klienten entsteht, schädlich auf die Qualität der Abschlussprüfung aus.¹²⁹

Im Rahmen der Studie wurden zunächst Abschlussprüfer-Klienten-Paare dazu befragt, wie zentrale Konzepte der Unabhängigkeit und der professionellen Skepsis sowie Vertrauen und Kompetenz in der Praxis wahrgenommen werden. Aus den durchgeführten Interviews geht unter anderem hervor, dass eine solide Vertrauensbasis zwischen Abschlussprüfer und Klienten positive Effekte auf das Wissen des Abschlussprüfers über den Klienten hat und die Kommunikation zwischen Ab-

¹²⁷ Vgl. Küller (2012), S. 53 – 64.

¹²⁸ Vgl. Lenz / Baldauf / Steller (2012), S. 21.

¹²⁹ Vgl. Aschauer (2013), S. 1 – 6.

abschlussprüfer und Klienten verbessert. In einem weiteren Schritt wurde neben einer Vielzahl von Querverbindungen der empfundene Grad an Vertrauen, der Anteil an erbrachten Nichtprüfungsleistungen sowie die Wahrnehmung der professionellen Skepsis durch den Klienten in Verbindung gebracht. Im Ergebnis zeigt sich, dass zwischen Vertrauen und professioneller Skepsis ein hoch signifikanter positiver Zusammenhang besteht. Das heißt, dass umso größer das Vertrauensverhältnis zwischen Abschlussprüfer und Klienten ist, desto skeptischer wird der Abschlussprüfer vom Klienten wahrgenommen. Daraus lässt sich wiederum ableiten, dass sich durch ein gutes Vertrauensverhältnis keine Bedrohung für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ergibt. Zwischen der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen und der Wahrnehmung der professionellen Skepsis zeigt sich demgegenüber ein negativer Zusammenhang, was bedeutet, dass in Unternehmen, die Beratungsleistungen in höherem Ausmaß entgegennehmen der Abschlussprüfer als weniger skeptisch wahrgenommen wird.¹³⁰

Inwiefern sich die Erbringung von Beratungsleistungen auf die tatsächliche Unabhängigkeit (*independence in fact*) des Abschlussprüfers auswirkt, wurde von der Prüfungsforschung bereits vor der Veröffentlichung des Grünbuchs untersucht. Aus den Ergebnissen von Schneider et al.¹³¹ sowie von Lenz et al.¹³² lässt sich allerdings kein Bedarf für ein generelles Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen ableiten. Studien von Pott et al.¹³³ sowie Quick und Warming-Rasmussen¹³⁴ zeigen jedoch, dass Umfang, Art und Häufigkeit von Nichtprüfungsleistungen Auswirkungen auf die wahrgenommene Unabhängigkeit (*independence in appearance*) des Abschlussprüfers haben können.

Der vom IFAC ausgearbeiteten Code of Ethics enthält eine Reihe von Unabhängigkeitsprinzipien, die den nationalen Regulierungsbehörden als Richtschnur dienen. Explizite Regeln für die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen an KMU-Kunden finden sich darin allerdings nicht. Jedoch wird an einigen Stellen zwischen börsennotierten Unternehmen und nichtbörsennotierten Unternehmen unterschieden, wobei

¹³⁰ Vgl. Aschauer (2013), S. 1 – 6.

¹³¹ Vgl. Schneider / Church / Ely (2006), S. 169.

¹³² Vgl. Lenz / Bauer / Auerbacher (2006), S. 175 – 230.

¹³³ Vgl. Pott / Mock / Watrin (2009), S. 209 – 239.

¹³⁴ Vgl. Quick / Warming-Rasmussen (2009), S. 141 – 162.

die Regelungen für Erstere weitaus restriktiver formuliert sind.¹³⁵ In der Abschlussprüferrichtlinie, die eine Reihe von Grundsätzen beruflicher Ethik enthält, finden sich ebenfalls keine speziellen Regelungen bezüglich KMU-Kunden. Artikel 22 legt jedoch fest, dass Abschlussprüfer im Falle der Erbringung von Beratungsleistungen von der Durchführung der Prüfung des zuvor beratenen Unternehmens absehen sollten, sofern ein objektiver, verständiger und informierter Dritter den Schluss ziehen würde, dass die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährdet erscheint. Des Weiteren schreibt Artikel 22 für die Prüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse vor, dass im Falle einer Selbstprüfung von der Durchführung der Abschlussprüfung abgesehen werden sollte, sofern dies zur Wahrung der Unabhängigkeit angemessen erscheint.¹³⁶ Artikel 22 wurde von den Mitgliedstaaten der EU sehr unterschiedlich umgesetzt. Beispielsweise gilt in Frankreich ein generelles Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch den Prüfer.¹³⁷ In Österreich normiert § 271 UGB welche Nichtprüfungsleistungen ein Abschlussprüfer nicht erbringen darf. Für die Abschlussprüfung von börsennotierten und besonders großen Unternehmen gelten zusätzlich die restriktiveren Bestimmungen des § 271a UGB.¹³⁸ Explizite gesetzliche Bestimmungen für die Prüfung von KMU existieren allerdings nicht.

2.4.3. Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen

2.4.3.1. Abschlussprüfer und berufsständische Vertreter

2.4.3.1.1. Big Four

Die Big Four lehnen ein grundsätzliches Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen bereits in ihren Kommentaren zu Frage 19 ab. Sie plädieren für eine einheitliche Umsetzung der in der Abschlussprüferrichtlinie enthaltenen Unabhängigkeits-

¹³⁵ Unterschiede in Bezug auf die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen finden sich beispielsweise in Abschnitt 290.70. bzw. 290.71. des IFAC Code of Ethics.

¹³⁶ Vgl. Art. 22 der Richtlinie 2006/43/EG.

¹³⁷ Vgl. EK (2010a), S. 13.

¹³⁸ Bundesgesetz vom 10. September 1897 über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (RGBl. S. 219/1897) in der Fassung vom 30.6.2014, zuletzt geändert durch das Zahlungsverzugsgesetz (BGBl. I Nr. 50/2013).

prinzipien und empfehlen die Übernahme des IFAC Code of Ethics.¹³⁹ Weitere Regelungen seien aus Sicht der Big Four nicht erforderlich, da sämtliche Bedrohungen für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, die durch die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen aufkommen könnten, durch bestehende Schutzmechanismen vermieden oder zumindest abgeschwächt werden.¹⁴⁰ Überdies wird argumentiert, dass die Expertise bzw. die Kompetenzen, die durch die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen erlangt werden, allgemein positive Effekte auf die Qualität von Abschlussprüfungen haben.¹⁴¹

Des Weiteren weist Deloitte darauf hin, dass das öffentliche Interesse für bestimmte prüfungspflichtige Unternehmen größer sei als für andere und somit laut dem IFAC Code of Ethics ohnehin weniger scharfe Restriktionen für die Beratung von KMU-Kunden gegeben seien.¹⁴² KMPG und EY betonen in diesem Zusammenhang, dass es im Falle eines generellen Verbots der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen keine Ausnahmen für die Beratung von KMU-Kunden geben sollte, da die angewendeten Unabhängigkeitsmaßstäbe nicht von der Art und der Größe des geprüften Unternehmens abhängen sollten.¹⁴³ Laut KPMG sei die Gefahr der Durchbrechung der Unabhängigkeitsprinzipien bei KMU-Kunden sogar größer als bei börsennotierten Unternehmen, in denen ein Prüfungsausschuss installiert ist, der die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers überwacht. Weiters wird angesichts der zentralen Rolle der KMU für die Funktionsfähigkeit der Wirtschaft die Wichtigkeit der Beratung durch Prüfungsgesellschaften betont.¹⁴⁴ PwC erläutert in diesem Zusammenhang, dass KMU meist mehr Unterstützung in Form von Beratungsleistungen notwendig haben als größere Unternehmen und deshalb im Falle eines Verbots der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen eine Schutzzone für KMU-Kunden sinnvoll wäre. Eine Einschränkung der KMU bei der Wahl des Beratungsunternehmens würde die Kosten und den administrativen Aufwand der KMU letztendlich nur erhöhen.¹⁴⁵

¹³⁹ Vgl. AP_086, S. 13.

¹⁴⁰ Vgl. AP_295, S. 22.

¹⁴¹ Vgl. AP_086, S. 13.

¹⁴² Vgl. AP_086, S. 22.

¹⁴³ Vgl. AP_118, S. 22.

¹⁴⁴ Vgl. AP_234, S. 49.

¹⁴⁵ Vgl. AP_295, S. 42.

2.4.3.1.2. Andere internationale Netzwerke

Wie die Big Four lehnen auch die übrigen internationalen Netzwerke ein generelles Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen in ihren Kommentaren zu Frage 19 mehrheitlich ab. Ein Verbot in Bezug auf Unternehmen von öffentlichem Interesse erscheint für einige aber durchaus sinnvoll. Im Falle eines generellen Verbots würde die Mehrheit der internationalen Netzwerke für die Einrichtung einer Schutzzone für KMU-Kunden plädieren. Von den 21 Antworten auf Frage 36 des Grünbuchs lehnen lediglich die Prüfungsnetzwerke BDO und Grant Thornton eine derartige Schutzzone ab. Aus Sicht von BDO sollten für Prüfer von KMU keine anderen bzw. weichen Regeln gelten als für Prüfer von großen Unternehmen. Die Anwendung unterschiedlicher Regeln würde letztendlich nur Verwirrung stiften und die Glaubwürdigkeit der Unabhängigkeitsprinzipien schädigen.¹⁴⁶ Drei Kommentatoren halten die Diskussion über eine Schutzzone für obsolet, da sie ein Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen grundsätzlich ablehnen. Sie empfehlen, wie mehrere andere Kommentatoren die Übernahme des IFAC Code of Ethics.¹⁴⁷

Die Befürworter nennen vor allem den aus der Unternehmensstruktur resultierenden Beratungsbedarf von KMU als Hauptargument für die Einrichtung einer Schutzzone. Aufgrund des Fehlens von internen Steuer- und Rechtsabteilungen sowie der Auslagerung des Rechnungswesens seien KMU oftmals auf die externe Beratung angewiesen, um die bestmöglichen strategischen Entscheidungen zu treffen. Da die Prüfer des Unternehmen aufgrund der Durchführung der Abschlussprüfung über eine Fülle von Informationen über das Unternehmen verfügen, wären sie oft die besten Ansprechpartner.¹⁴⁸ Gleichzeitig würde das Fachwissen der Abschlussprüfer dazu beitragen die Qualität der Rechnungslegung zu verbessern.¹⁴⁹ Auf der anderen Seite würde das Wissen, das der Prüfer durch die Beratung über das Unternehmen erlangt, auch zu einem verlässlicheren Prüfungsurteil beitragen.¹⁵⁰ Des Weiteren erscheint eine Aufweichung der Unabhängigkeit bei den meist inhabergeführten KMU als durchaus vertretbar, da die Interessen von anonymen Investoren in solchen Fäl-

¹⁴⁶ Vgl. AP_036, S. 26.

¹⁴⁷ Vgl. AP_220, S. 14.

¹⁴⁸ Vgl. AP_264, S. 36.

¹⁴⁹ Vgl. AP_113, S. 8.

¹⁵⁰ Vgl. AP_008, S. 6.

len meist nicht gewahrt werden müssen.¹⁵¹ Außerdem wird argumentiert, dass im Falle eines generellen Verbots die zusätzlichen Kosten, die durch die Aufteilung von Prüfung und Beratung auf unterschiedliche Prüfungsgesellschaften entstehen, die Vorteile für die Wahrung der Unabhängigkeit übersteigen würden.¹⁵²

Vier Kommentatoren sprechen sich in ihren Stellungnahmen für die Einrichtung einer Schutzzone für KMP aus. Demzufolge sollte es lediglich KMP gestattet sein ein und dasselbe Unternehmen gleichzeitig zu prüfen und zu beraten. Aus Sicht der Vertreter dieser Meinung würde man KMP im Falle eines Verbots der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen aus dem Abschlussprüfermarkt ausschließen, da ihr Hauptbetätigungsfeld und somit auch ihre Haupteinnahmequelle in der Beratung liegt.¹⁵³

2.4.3.1.3. Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften

Schon aus den Antworten auf Frage 19 des Grünbuchs geht hervor, dass der Großteil der KMP ausschließlich bei Unternehmen von öffentlichem Interesse ein Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen gutheißen würde. Von den 222 inhaltlich auswertbaren Stellungnahmen zu Frage 36 sprechen sich nur vier Kommentatoren gegen eine Schutzzone für KMU-Kunden aus. Sie würden ein generelles Verbot bevorzugen und die gesamte Wirtschaftsprüfung in den öffentlichen Bereich verschieben¹⁵⁴ bzw. in die Hände von reinen Prüfungsgesellschaften legen.¹⁵⁵

14 Kommentatoren sprechen sich hingegen für die Einrichtung einer Schutzzone aus. Aus ihrer Sicht sollte bei KMU die parallele Erbringung von Prüfungs- und Beratungsleistungen aus Gründen der Effizienz und Wirtschaftlichkeit akzeptiert werden solange die Beratungsleistungen die Tätigkeit des Abschlussprüfers nicht wesentlich prägen.¹⁵⁶ Es wird argumentiert, dass durch die Erbringung von multidisziplinären Dienstleistungen ein besseres Verständnis für das Unternehmen entwickelt werden

¹⁵¹ Vgl. AP_113, S. 8.

¹⁵² Vgl. AP_236, S. 11.

¹⁵³ Vgl. AP_028, S. 18.

¹⁵⁴ Vgl. AP_140, S. 6.

¹⁵⁵ Vgl. AP_359, S. 4.

¹⁵⁶ Vgl. AP_005, S. 23.

könne, das letztendlich auch die Qualität der Abschlussprüfung verbessert.¹⁵⁷ Außerdem sei der externe Rat aufgrund des Mangels an Stabsabteilungen für Steuern, Bilanzierung, Corporate Finance und dergleichen für das Management von KMU notwendig, um zu qualifizierten und gesicherten Entscheidungen zu kommen.¹⁵⁸

Die restlichen 204 Kommentatoren sprechen sich in ihren Antworten auf Frage 36 für die Einrichtung einer parallelen Schutzzone für KMP und KMU aus, da sie befürchten, dass ein generelles Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen KMP aus dem Abschlussprüfermarkt drängen würde. Es wird erläutert, dass KMP im Gegensatz zu den Big Four weniger häufig von einem einzigen Prüfungsmandat abhängig seien, da der Anteil am Umsatz, der durch eine Abschlussprüfung erzielt wird meist weniger als 15% pro Jahr beträgt. Da die Unabhängigkeit des Prüfers in solchen Fällen kaum gefährdet erscheint, würde die gleichzeitige Erbringung von Prüfungs- und Beratungsleistungen durch KMP die Qualität der Abschlussprüfung eines KMU-Kunden nicht mindern.¹⁵⁹

2.4.3.1.4. Berufsständische Vertreter

Von den 58 Stellungnahmen zu Frage 36 würden 13 Kommentatoren die Einrichtung einer Schutzzone für KMU im Falle eines generellen Verbots der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen ablehnen. Sie vertreten die Meinung, dass die Unabhängigkeitsanforderungen nicht von der Größe oder der Art des geprüften Unternehmens abhängig gemacht werden sollten.¹⁶⁰ Überdies wird die Gefahr, dass abgeschwächte Unabhängigkeitsanforderungen bei der Prüfung von KMU mit einer niedrigeren Qualität der Abschlussprüfung assoziiert werden könnte als Argument genannt.¹⁶¹ Wie der Großteil der berufsständischen Vertreter sprechen auch sie sich bereits in ihren Antworten auf Frage 19 gegen ein generelles Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen aus.

¹⁵⁷ Vgl. AP_363, S. 16.

¹⁵⁸ Vgl. AP_209, S. 8.

¹⁵⁹ Vgl. AP_001, S. 18.

¹⁶⁰ Vgl. AP_020, S. 17.

¹⁶¹ Vgl. AP_327, S. 20.

15 weitere Kommentatoren lehnen das Konzept einer Schutzzone grundsätzlich ab, da schon das Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen ihrer Meinung entgegen steht. Sie empfehlen stattdessen die Übernahme des IFAC Code of Ethics.¹⁶²

Der Großteil der 30 Befürworter einer Schutzzone betont die spezielle Bedeutung der gleichzeitigen Erbringung von Prüfungs- und Beratungsleistungen im KMU-Segment und knüpft damit an die Argumentation der bisher besprochenen Kommentatorengruppen an.¹⁶³ Es wird die Meinung vertreten, dass eine Differenzierung der einschlägigen Unabhängigkeitsbestimmungen vorstellbar wäre, solange die durch das Selbstprüfungsverbot bestehenden Grenzen nicht überschritten werden.¹⁶⁴ Darüber hinaus weisen einige Kommentatoren darauf hin, dass ein Verbot von Beratungsleistungen bei Prüfungsmandanten eine Bedrohung für die Existenz von KMP darstellt und letztendlich eine stärkere Konzentration auf dem Prüfermarkt hervorrufen würde.¹⁶⁵

2.4.3.2. Ersteller von Jahresabschlüssen

Von den insgesamt 116 deutsch- und englischsprachigen Kommentatoren gehen nur 30 auf Frage 36 des Grünbuchs ein. Die geringe Beteiligung lässt sich vermutlich darauf zurückführen, dass die Mehrheit innerhalb dieser Kommentatorengruppe schon in den Antworten auf Frage 19 ein Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen strikt ablehnt und daher eine Diskussion über die Einrichtung einer Schutzzone für obsolet hält. Die Vermutung liegt nahe, da auch aus fast der Hälfte der Antworten auf Frage 36 genau dies hervorgeht. Als Grund für die Ablehnung eines Verbots der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen werden größtenteils die Vorteile des gleichzeitigen Angebots von Prüfungs- und Beratungsleistungen genannt, die auch von den Abschlussprüfern und berufsständischen Vertretern erläutert wurden.

¹⁶² Vgl. AP_130, S. 56.

¹⁶³ Vgl. AP_124, S. 11.

¹⁶⁴ Vgl. AP_204, S. 38.

¹⁶⁵ Vgl. AP_338, S. 9.

Nur fünf Kommentatoren lehnen die Einrichtung einer Schutzzone für KMU ausdrücklich ab, wobei hauptsächlich die Meinung vertreten wird, dass die Unabhängigkeit und Unbefangenheit des Abschlussprüfers auch bei der Prüfung von KMU gewahrt werden sollte.¹⁶⁶ Demgegenüber sprechen sich zwölf Kommentatoren für die Einrichtung einer Schutzzone im Falle eines Verbots der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen aus. Aus ihrer Sicht hätte eine generelle Trennung von Prüfung und Beratung negative Auswirkungen auf die Kosten von KMU. Überdies betonen sie die Wichtigkeit der Beratung durch den Abschlussprüfer im KMU-Segment.¹⁶⁷ In der Gesamtbetrachtung zeigt sich, dass der Großteil der Kommentatoren für die Beibehaltung der bestehenden Regelungen plädiert, was auch durch mehrere Verweise auf die Unabhängigkeitsprinzipien der Abschlussprüferlinie zum Ausdruck kommt.¹⁶⁸

2.4.3.3. Öffentliche Stellen

Ein generelles Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen wird auch von Seiten der öffentlichen Stellen mehrheitlich abgelehnt. Im Falle eines Verbots würden acht der 18 deutsch- und englischsprachigen Kommentatoren, die sich zu Frage 36 geäußert haben, die Einrichtung einer Schutzzone für KMU befürworten. Ebenso viele Kommentatoren würden Selbiges ablehnen. Die restlichen zwei Kommentatoren äußern sich nur sehr eingeschränkt zu diesem Thema und verweisen lobend auf die für sie relevanten nationalen Regelungen.¹⁶⁹

Die Argumente der öffentlichen Stellen sind im wesentlichen mit jenen der zuvor besprochen Kommentatorengruppen vergleichbar. Beispielsweise wären für die österreichische Qualitätskontrollbehörde für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften differenzierte Regelungen bei KMU-Kunden durchaus vorstellbar, sofern die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen zu keiner Selbstprüfung führt.¹⁷⁰ Daneben werden unter anderem die Kosten- und Zeitersparnis als Vorteile der gleichzeitigen Erbringung von Nichtprüfungsleistungen genannt. Auf Seiten der Gegner einer Schutzzone wird hingegen argumentiert, dass die Unabhängigkeitsprinzipien nicht von der Größe

¹⁶⁶ Vgl. PC_043, S. 17.

¹⁶⁷ Vgl. PC_085, S. 9.

¹⁶⁸ Vgl. PC_054, S. 15.

¹⁶⁹ Vgl. PA_35, S. 27 bzw. PA_55, S. 9.

¹⁷⁰ Vgl. PA_08, S. 10.

eines Unternehmens abhängig gemacht werden sollten.¹⁷¹ Überdies wird befürchtet, dass weniger strenge ethische Anforderungen mit geringerer Qualität gleichgesetzt werden könnten.¹⁷² Sowohl auf Seiten der Befürworter als auch auf Seiten der Gegner einer Schutzzone für KMU-Kunden empfehlen mehrere Kommentatoren die Übernahme des IFAC Code of Ethics oder verweisen auf nationale Ethikstandards.¹⁷³

2.4.3.4. Wissenschaft

Im Gegensatz zu den bisher besprochen Kommentatorengruppen tendieren die Wissenschaftler eher zu einem generellen oder zumindest partiellen Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen. In Bezug auf die Einrichtung einer Schutzzone für KMU-Kunden geht aus den Kommentaren ein ausgeglichenes Meinungsspektrum hervor. Jeweils vier Kommentatoren würden eine derartige Regelung ablehnen bzw. befürworten. Zwei Kommentatoren sehen die Notwendigkeit einer Schutzzone nicht, da für sie schon das Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen unsinnig erscheint.¹⁷⁴ Abgesehen vom Grad der Zustimmung heben sich die wissenschaftlichen Kommentare jedoch nicht sonderlich von den bisher besprochen Kommentaren ab und bringen somit auch wenig neue Argumente zum Vorschein.

Die Universitäten von Maastricht und Amsterdam als Befürworter einer Schutzzone halten ein Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen insbesondere in Bezug auf KMP und KMU für ungerechtfertigt, da dadurch nur die wichtigsten Vorteile verloren gehen würden, die durch die multidisziplinäre Zusammenarbeit erlangt werden. Aus ihrer Sicht wäre eine Abgrenzung der Leistungsarten in diesem Größensegment unscharf und somit in der Praxis schwer umzusetzen.¹⁷⁵ Die ESCP Europe Business School spricht sich ebenfalls für eine Schutzzone aus. Sie empfiehlt, dass im Falle einer multidisziplinären Geschäftsbeziehung dies im Jahresabschluss angegeben werden sollte.¹⁷⁶

¹⁷¹ Vgl. PA_58, S. 3.

¹⁷² Vgl. PA_40, S. 13.

¹⁷³ Vgl. PA_22, S. 7 bzw. PA_29, S. 23.

¹⁷⁴ Vgl. Aca_07, S. 19 und Aca_13, S. 13.

¹⁷⁵ Vgl. Aca_14, S. 11.

¹⁷⁶ Vgl. Aca_05, S. 6.

Auf Seiten der Gegner einer Schutzzone wird beispielsweise argumentiert, dass durch ein generelles Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen der Möglichkeit einer Selbstprüfung und dem Auftreten von Interessenskonflikten Einhalt geboten wäre.¹⁷⁷ Außerdem wird betont, dass es im Hinblick auf die Schaffung von mehr Vertrauen und Transparenz keine Schutzzone für KMU-Kunden geben sollte.¹⁷⁸

2.4.3.5. Nutzer von Jahresabschlüssen

Unter den sechs Kommentaren zu Frage 36 des Grünbuchs finden sich jeweils eine neutrale und eine befürwortende Stellungnahme sowie vier Stellungnahmen, in denen die Einrichtung einer Schutzzone für KMU-Kunden ablehnt wird. Die Gegner einer Schutzzone sprechen sich allgemein für eine stärkere Trennung von Beratung und Prüfung aus. Die Bundesarbeitskammer vertritt beispielsweise die Meinung, dass die Unvereinbarkeit zwischen Beratung und Prüfung unabhängig von der Größe eines Unternehmens sei und spricht in diesem Zusammenhang von einer systemischen Inkongruenz.¹⁷⁹ Das California Public Employees' Retirement System lehnt eine Schutzzone für KMU nicht dezidiert ab, würde aber Tochtergesellschaften von börsennotierten Unternehmen von einer derartigen Regelung ausnehmen.¹⁸⁰ Im Gegensatz dazu spricht sich die British Venture Capital Association gegen eine Schutzzone aus, da die Beratung durch die in Anspruch genommene Prüfungsgesellschaft für KMU meist die kostengünstigste Variante darstelle.¹⁸¹

2.4.3.6. Prüfungsausschüsse

Die Prüfungsausschüsse lehnen ein Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen grundsätzlich ab und äußern sich nicht zur Idee einer Schutzzone für KMU-Kunden.

¹⁷⁷ Vgl. Aca_08, S. 7.

¹⁷⁸ Vgl. Aca_03, S. 6.

¹⁷⁹ Vgl. Us_07, S. 8.

¹⁸⁰ Vgl. Us_23, S. 14.

¹⁸¹ Vgl. Us_22, S. 2.

2.4.3.7. Sonstige

Von den deutsch- und englischsprachigen Stellungnahmen, die in der Kategorie Sonstige zusammengefasst werden, plädieren zwei Kommentatoren für eine Schutzzone. Jeweils ein Kommentator gab eine neutrale bzw. ablehnende Stellungnahme ab. Schlagkräftige Argumente werden allerdings keine vorgebracht.

2.4.4. Zusammenfassung

374 der insgesamt 577 ausgewerteten deutsch- und englischsprachigen Stellungnahmen beinhalten einen Kommentar zu Frage 36 des Grünbuchs. Im Falle eines Verbots der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen würden rund 78% der Kommentatoren die Einrichtung einer Schutzzone befürworten. Weniger als ein Drittel der Befürworter bezieht sich dabei ausschließlich auf eine Schutzzone für KMU-Kunden, wohingegen sich die restlichen Befürworter für die Einrichtung einer Schutzzone insbesondere für KMP aussprechen. Der hohe Anteil an Befürwortern einer Schutzzone für KMP ist allerdings auf die 202-fach abgegebene wortidentische Stellungnahme der deutschen KMP zurückzuführen. Abgesehen von den Big Four-Prüfungsgesellschaften ist der Grad der Zustimmung bei den Abschlussprüfern und berufsständischen Vertretern am größten. Mehr ablehnende als befürwortende Stellungnahmen finden sich lediglich auf Seiten der Nutzer von Jahresabschlüssen. Die genaue Verteilung der Antworten innerhalb der einzelnen Kategorien geht aus Abbildung 6 hervor.

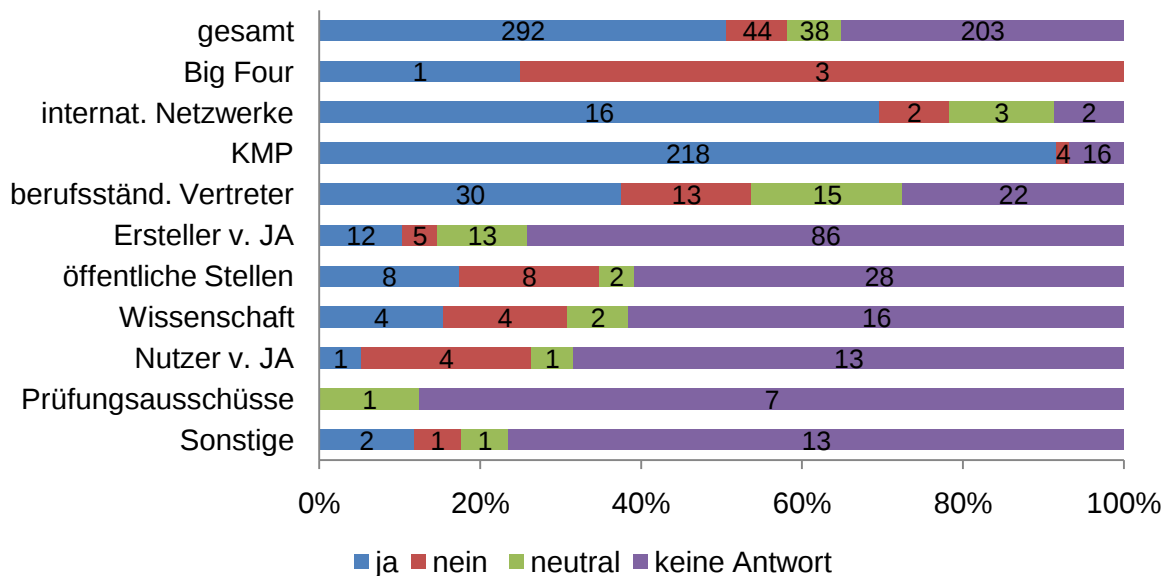


Abbildung 6: Verteilung der Antworten auf Frage 36¹⁸²

Vergleicht man die Stellungnahmen der diversen Kommentatorengruppen miteinander, zeigen sich keine großen Unterschiede in der Argumentation. Die Befürworter einer Schutzzone für KMU-Kunden heben mehrheitlich die Vorteile bzw. die Notwendigkeit der gleichzeitigen Erbringung von Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen hervor. Es wird mehrfach betont, dass der Beratungsbedarf im KMU-Segment aufgrund der geringen Ressourcen und dem daraus resultierenden Mangel an Stabsabteilungen besonders groß sei und der Abschlussprüfer angesichts seiner Kenntnisse über das Unternehmen in den meisten Fällen der beste Ansprechpartner sei, um zu qualifizierten Entscheidung zu kommen. Die Befürworter sehen in einem multidisziplinären Dienstleistungsangebot aber nicht nur einen qualitativen, sondern auch einen kostenmäßigen Vorteil für KMU. Denn sofern KMU dazu gezwungen wären anstelle des Abschlussprüfers eine dritte Person zu Rate zu ziehen, würde dies mehr Zeit in Anspruch nehmen und letztendlich den administrative Aufwand und die Kosten erhöhen. Überdies wird argumentiert, dass sich die Kompetenzen, die der Abschlussprüfer durch das Erbringen von Nichtprüfungsleistungen erlangt, allgemein positiv auf die Qualität der Abschlussprüfung auswirken. Unter den Befürwortern herrscht allerdings keine Einigkeit darüber, ob alle oder nur bestimmte KMU von einer Schutzzone profitieren sollten. Für einige Kommentatoren wäre eine Aufweichung der Unabhängigkeitsprinzipien aufgrund des Fehlens von anonymen Investoren vor allem bei inhabergeführten Unternehmen vorstellbar. Andere Kommentatoren

¹⁸² Eigene Darstellung.

sprechen sich wiederum dafür aus Tochtergesellschaften von börsennotierten Unternehmen von einer Schutzzone auszunehmen. Jene Kommentatoren, die sich für eine Schutzzone für KMP aussprechen, äußern die Befürchtung, dass KMP durch ein Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen aus dem Abschlussprüfermarkt ausgeschlossen werden könnten. Aus ihrer Sicht hätte eine Schutzzone für KMP keine negativen Auswirkungen auf die Qualität der Abschlussprüfung von KMU.

Die Gegner einer Schutzzone für KMU-Kunden vertreten größtenteils die Meinung, dass die Art und die Größe eines Unternehmens nicht ausschlaggebend dafür sein sollten, welche Unabhängigkeitsprinzipien zur Anwendung kommen. Aus ihrer Sicht sollte die Unabhängigkeit und die Unbefangenheit des Abschlussprüfers auch bei der Prüfung von KMU gewahrt werden. Wie die Gegner eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus (Frage 35) befürchten auch sie, dass gemilderte Anforderungen mit geringerer Qualität assoziiert werden könnten. Außerdem würde eine Differenzierung für Verwirrung sorgen und die Glaubwürdigkeit der Unabhängigkeitsprinzipien schädigen.

In der Gesamtbetrachtung zeigt sich, dass die Diskussion um eine Schutzzone in einem Trade-off zwischen der Kompetenz und der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers mündet. Einerseits setzt man durch die Einrichtung einer Schutzzone die Wahrung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers aufs Spiel, andererseits lässt sich vermuten, dass die fachliche Kompetenz der Wirtschaftstreuhänder unter einem vollständigen Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen leiden würde. Letztendlich hätte also das Eintreten beider Szenarien negative Auswirkungen auf die Qualität der Abschlussprüfung. Die Mehrheit der Kommentatoren spricht sich daher gegen ein generelles Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen aus und betrachtet die Diskussion über eine Schutzzone für KMU folglich als überflüssig. Anstelle der Umsetzung der Vorschläge der EK wäre für viele Kommentatoren die verbindliche Übernahme bestimmter Ethikstandards der richtige Weg, um für KMU und Prüfungsgesellschaften ein geeignetes Umfeld zu schaffen. Hierbei wird vor allem auf den IFAC Code of Ethics verwiesen. Doch auch verschiedene nationale Gesetze und Ethikstandards werden als Vorbild empfohlen. Ansonsten sieht die Mehrheit keinen Bedarf für weitere Regelungen.

2.5. Stellungnahmen zu weniger schwerfälligen Qualitätskontrollregeln und Aufsichtsvorschriften

2.5.1. Erörterungen zu Frage 37 im Grünbuch

Neben den Vereinfachungen für KMU diskutiert die EK im siebten Abschnitt des Grünbuchs, wie die Bedingungen und das Umfeld von KMP angemessener gestaltet werden könnten. Dabei erläutert die EK zunächst, dass sich KMP in einem immer komplexer werdenden Regulierungsumfeld befinden, das für die Abschlussprüferpraxis bzw. die unmittelbaren Bedürfnisse ihrer KMU-Kunden nicht unbedingt geeignet erscheint. Um die Gegebenheiten für die Entwicklung von KMP zu verbessern, möchte die EK der Frage nachgehen, ob die in Frage 35 diskutierte begrenzte Prüfung bzw. gesetzliche Prüfung an weniger schwerfällige Vorschriften in Bezug auf die Qualitätskontrolle und die Beaufsichtigung durch die zuständigen Regulierungsbehörden geknüpft werden sollte. Durch eine solche Maßnahme hätten KMP aus Sicht der EK die Möglichkeit ihre Verwaltungskosten zu reduzieren während sie ihren Mandanten ein besseres Service bieten könnten.¹⁸³

Diesbezüglich formulierte die EK im Grünbuch zur Abschlussprüfung folgende Frage und ruft gleichzeitig dazu auf Vorschläge zu machen, wie in diesem Zusammenhang in der Praxis vorgegangen werden könnte.

*Sollte eine „Begrenzte Prüfung“ oder „Gesetzliche Prüfung“ an weniger schwerfällige interne Qualitätskontrollregeln und Aufsichtsvorschriften seitens der Aufsichtsbehörden geknüpft werden? Könnten Sie Beispiele nennen, wie diesbezüglich in der Praxis vorgegangen werden sollte?*¹⁸⁴

¹⁸³ Vgl. EK (2010a), S. 22.

¹⁸⁴ EK (2010a), S. 22 f.

2.5.2. Zusätzliche Erläuterungen und wissenschaftliche Erkenntnisse

Die Einführung des bereits in Abschnitt 2.3.2. erläuterten Modells der eingeschränkten Revision in der Schweiz führte zu differenzierten Ansätzen in Bezug auf die interne Qualitätskontrolle von Prüfungsgesellschaften. Nach der Verordnung der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde über die Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen müssen Revisionsunternehmen, die unter der Aufsicht der Revisionsaufsichtsbehörde (RAB) stehen und bei der ordentlichen Revision von Jahres- oder Konzernrechnungen die Prüfungsstandards des IAASB anwenden, die Qualität ihrer Revisionsdienstleistungen nach den International Standards on Quality Control (ISQC)¹⁸⁵ des IAASB sichern.¹⁸⁶ Demgegenüber haben Revisionsunternehmen, die bei der Prüfung von Jahres- und Konzernrechnungen die Schweizer Prüfungsstandards anwenden, die Qualität ihrer Revisionsdienstleistungen nach den Vorschriften der Schweizer Prüfungsstandards zu sichern.¹⁸⁷ Hierbei ist insbesondere PS 220 „Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung“ maßgebend.¹⁸⁸

Für Revisionsunternehmen, die ausschließlich im Rahmen der eingeschränkten Revision tätig sind, sind die Schweizer Prüfungsstandards jedoch nicht uneingeschränkt anwendbar. Um den Anforderungen solcher Prüfungsgesellschaften gerecht zu werden, verabschiedete die schweizerische Treuhand-Kammer eine Anleitung zur Qualitätssicherung in kleinen und mittelgroßen Revisionsunternehmen, die eine Umsetzung der in PS 220 beschriebenen Anforderungen in überschaubaren Verhältnissen darstellt.¹⁸⁹ Des Weiteren gestattet die Verordnung über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren, dass sich Revisionsunternehmen, die ausschließlich eingeschränkte Revisionen durchführen und in denen nur eine Person über die erforderliche Zulassung verfügt, anstelle des Betreibens eines internen Qualitätssicherungssystems einem System der regelmäßigen Beurteilung ihrer Prüftätigkeit durch gleichrangige Berufskollegen (Peer review-System) anschließen kön-

¹⁸⁵ Der ISQC 1 ist ein vom IFAC herausgegebener Standard zur Qualitätssicherung bei der Durchführung von Prüfungsdienstleistungen.

¹⁸⁶ Vgl. *Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde* (2008), Art. 5.2.

¹⁸⁷ Vgl. *Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde* (2008), Art. 5.1.

¹⁸⁸ Vgl. *Treuhand-Kammer* (2008), S. 4.

¹⁸⁹ Ebenda.

nen.¹⁹⁰ Sobald ein Revisionsunternehmen auch nur eine einzige ordentliche Revision vornimmt, ist PS 220 jedoch uneingeschränkt anzuwenden. In solchen Fällen besteht allerdings die Möglichkeit bei der Umsetzung von PS 220 die zuvor erwähnte Anleitung zur Qualitätssicherung in kleinen und mittelgroßen Revisionsunternehmen als Hilfsmittel zu verwenden. Darüber hinaus ist zu beachten, dass bei allen ordentlichen Mandanten neben den arbeitsbegleitenden Kontrollen eine stichprobenartige Nachkontrolle durch einen Revisionsexperten erfolgt, der an den entsprechenden Revisionsarbeiten nicht selbst beteiligt war. Diese interne Nachkontrolle ist zu dokumentieren und soll dazu dienen angemessene Verbesserungsmaßnahmen zu identifizieren.¹⁹¹

Neben der überblicksartigen Darstellung des schweizerischen Ansatzes ist überdies anzumerken, dass die IFAC im Jahr 2009 einen Leitfaden für die Qualitätskontrolle in KMP veröffentlichte. Der Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices ist allerdings nicht als Alternative zu ISQC 1 zu betrachten, sondern als Hilfsmittel, um die Vorgaben des ISQC 1 in angemessener Weise umsetzen zu können.¹⁹²

2.5.3. Stellungnahmen einzelner Verfassergruppen

2.5.3.1. Abschlussprüfer und berufsständische Vertreter

2.5.3.1.1. Big Four

In Bezug auf die Strenge der internen Qualitätskontrollregeln und der Aufsichtsvorschriften seitens der Aufsichtsbehörden im KMP-Segment sind die Big Four geteilter Meinung. Während sich Deloitte und PwC gegen eine Differenzierung aussprechen, hätten KPMG und EY im Falle der Einführung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus als die Abschlussprüfung nichts dagegen einzuwenden.

KPMG betont in diesem Zusammenhang erneut, dass das Berichtswesen und der Grad der Zusicherung einer Überprüfung den Bedürfnissen der Stakeholder entspre-

¹⁹⁰ Vgl. *Schweizer Bundesrat* (2007), Art. 9.2.

¹⁹¹ Vgl. *Schneider* (2009), S. 271.

¹⁹² Vgl. ifac.org [Zugriff am 1.5.2014].

chen sollten. Deshalb erscheint es nur folgerichtig, dass auch die internen Qualitätskontrollregeln an den Grad der Zusicherung angepasst werden. Sofern dabei ein bestimmtes Mindestlevel eingehalten würde, könnte auf eine routinemäßige externe Aufsicht verzichtet werden.¹⁹³ Aus Sicht von EY wäre ein weniger schwerfälliger Ansatz in Bezug auf die interne Qualitätskontrolle und die Aufsichtsvorschriften durchaus gerechtfertigt, da das öffentliche Interesse für einzelne KMU nicht besonders groß sei. Des Weiteren wird vorgeschlagen die Beaufsichtigung der Abschlussprüfer in diesem Marktsegment in die Hände der nationalen Berufsverbände zu legen.¹⁹⁴

Wie EY weisen auch Deloitte und PwC erneut darauf hin, dass die Bezeichnung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus sorgfältig gewählt werden sollte, um die Stakeholder nicht zu verwirren und das Entstehen einer Erwartungslücke zu vermeiden. Sie erachten allerdings die Anwendung einheitlicher Standards als gerechtfertigt, da dadurch faire Bedingungen am Abschlussprüfermarkt geschaffen werden.¹⁹⁵ Deloitte betont in diesem Zusammenhang, dass ISQC 1 sowohl bei Abschlussprüfungen als auch bei reviews anwendbar sei.¹⁹⁶ Überdies sei die Qualitätskontrolle der Arbeit von Abschlussprüfern wichtig, um die Reputation des Berufsstandes und das Vertrauen der Stakeholder aufrecht zu erhalten.¹⁹⁷

2.5.3.1.2. Andere internationale Netzwerke

Von den übrigen international agierenden Netzwerken sprechen sich zwölf Kommentatoren gegen differenzierte interne Qualitätskontrollregeln und Aufsichtsvorschriften aus, wohingegen acht Kommentatoren Selbiges im Falle der Einführung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus befürworten würden.

Mehrere Befürworter argumentieren, dass bei einer Quasi-Prüfung von jenen Unternehmen, die von der Einführung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus betroffen wären, ein weniger schwerfälliger Ansatz in Bezug auf die internen Qualitätskontrollregeln und Aufsichtsvorschriften für KMP gerechtfertigt wäre, da das öffentliche Inte-

¹⁹³ Vgl. AP_234, S. 49 f.

¹⁹⁴ Vgl. AP_118, S. 22.

¹⁹⁵ Vgl. AP_295, S. 42.

¹⁹⁶ Vgl. AP_086, S. 22.

¹⁹⁷ Vgl. AP_295, S. 42.

resse für die Finanzberichterstattung in solchen Fällen nicht besonders groß sei. Des Weiteren sei es in diesem Marktsegment durchaus vertretbar die nationalen Berufsverbände mit der Aufsicht der Abschlussprüfer zu betrauen.¹⁹⁸ Die gemilderten Aufsichtsvorschriften für Prüfungsgesellschaften, die nur in geringem Maße Dienstleistungen für Unternehmen von öffentlichen Interesse erbringen, sollten jedoch keine Barriere darstellen, wenn die jeweilige Prüfungsgesellschaft zu einem späteren Zeitpunkt verstärkt Dienstleistungen für Unternehmen von öffentlichen Interesse erbringen möchte, da dies das Wachstum solcher Prüfungsgesellschaften hemmen würde. Außerdem wird darauf hingewiesen, dass Prüfungsgesellschaften, die sowohl Abschlussprüfungen durchführen als auch Kunden betreuen, die einem niedrigeren Dienstleistungsniveau unterliegen bzw. dazu optieren, im Falle einer Differenzierung der Aufsichtsvorschriften unter der Aufsicht von zwei unterschiedlichen Aufsichtsbehörden stehen könnten. Dies könnte die Prüfungsgesellschaften letztendlich zusätzlich belasten.¹⁹⁹ In Anbetracht der Unternehmensstruktur von KMP wird überdies angemerkt, dass durch die aktive Mitarbeit der Inhaber der Bedarf nach internen Qualitätskontrollsystemen geringer sei.²⁰⁰

Die zwölf ablehnenden Kommentatoren halten sowohl die Einführung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus als auch eine Differenzierung bei den Qualitätsanforderungen und der Berufsaufsicht für impraktikabel und für die Adressaten der Rechnungslegung kaum vermittelbar.²⁰¹ Einige Kommentatoren betonen in ihren Stellungnahmen, dass ISCQ 1 einen angemessenen Standard für die Qualitätskontrolle darstelle, der für alle Unternehmen, unabhängig von der Größe, anwendbar und im Falle einer Unternehmensexpansion adaptierbar sei.²⁰² In diesem Zusammenhang wird auch auf den Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices verwiesen.²⁰³ Aus Sicht der Nichtbefürworter würde die Einführung neuer Regeln die Qualität und das Ansehen der Abschlussprüfung verschlechtern.²⁰⁴

¹⁹⁸ Vgl. AP_156, S. 32.

¹⁹⁹ Vgl. AP_036, S. 26 f.

²⁰⁰ Vgl. AP_156, S. 32.

²⁰¹ Vgl. AP_103, S. 22.

²⁰² Vgl. AP_288, S. 17.

²⁰³ Vgl. AP_082, S. 14.

²⁰⁴ Vgl. AP_288, S. 17.

2.5.3.1.3. Kleine und mittlere Prüfungsgesellschaften

Unter den Antworten der KMP finden sich lediglich drei ablehnende und eine neutrale Stellungnahme zu Frage 37, wobei allerdings keine Argumente vorgebracht werden. Die restlichen 214 Kommentatoren halten es für folgerichtig bei begrenzten Prüfungen bzw. gesetzlichen Prüfungen weniger schwerfällige Qualitätskontrollregeln und Aufsichtsvorschriften gelten zu lassen. Zum Teil werden auch Vorschläge angeführt, wie diesbezüglich in der Praxis vorgegangen werden könnte.

In der wortidenten Stellungnahme der deutschen KMP wird beispielsweise vorgeschlagen das Qualitätssicherungssystem auf die gesetzliche Abschlussprüfung zu beschränken und Unterschiede nach der Größe der Prüfungsgesellschaft einzuführen. Des Weiteren sollte in Abhängigkeit von der Größe des geprüften Unternehmens die Dokumentation der Abwicklung einer Prüfung vereinfacht werden. Außerdem wird betont, dass die Öffentlichkeit im Bestätigungsvermerk über den Prüfungsumfang informiert werden sollte und weder die Siegelpflicht noch die Einordnung als gesetzliche Prüfung entfallen sollte.²⁰⁵ Demgegenüber schlägt Prof. Dr. Lutz, der neben seiner Tätigkeit als Wirtschaftstreuhänder dem Vorstand des Bundesverbands für Steuerberater in Deutschland angehört, vor die Siegelführung auf Vollprüfungen zu beschränken, um andere Prüfungsvarianten von Kontroll- und Aufsichtsvorschriften auszunehmen.²⁰⁶ Die Invra Treuhand AG spricht sich in Bezug auf die Qualitätskontrolle für unterschiedliche Intensitätsstufen aus, wobei Wirtschaftsprüfer von kapitalmarktorientierten Unternehmen der Kontrolle durch Inspektionsteams der Aufsichtsbehörde und die übrigen Wirtschaftsprüfer in einem ähnlichen Verfahren mit geringerer Intensität der Kontrolle durch Berufskollegen (peer review) unterliegen sollten.²⁰⁷ Die anderen Befürworter sehen hauptsächlich in der Dokumentation der Prüfung Potential für Erleichterungen.²⁰⁸

²⁰⁵ Vgl. AP_001, S. 18.

²⁰⁶ Vgl. AP_296, S. 16.

²⁰⁷ Vgl. AP_209, S. 7 f.

²⁰⁸ Vgl. AP_383, S. 7.

2.5.3.1.4. Berufsständische Vertreter

Unter den 54 Antworten der berufsständischen Vertreter finden sich fünf befürwortende, eine neutrale und 48 ablehnende Kommentare. Von den Befürwortern werden allerdings keine erwähnenswerten Argumente vorgebracht. Im äußersten Fall wird lediglich ausgedrückt, dass es nur folgerichtig erscheint bei einer prüferischen Dienstleistung mit geringerem Zusicherungsgrad weniger strenge Regeln gelten zu lassen. Bei Prüfungsgesellschaften, die ihren Fokus auf die Erbringung solcher Dienstleistungen legen, sollten deshalb weniger schwerfällige Aufsichtsvorschriften und interne Qualitätskontrollregeln zur Anwendung kommen.²⁰⁹

Die Nichtbefürworter lehnen schon die Anwendung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus als die Abschlussprüfung grundsätzlich ab und halten die Diskussion über damit zusammenhängende Regelungen daher für obsolet. Die Mehrheit vertritt allerdings auch die Meinung, dass im Falle von KMP, die mit der Prüfung von KMU betraut sind, Erleichterungen angemessen erscheinen. Es wird jedoch erläutert, dass ISCQ 1 ohnehin in einer Art und Weise gestaltet wurde, die eine proportionale Anpassung an die spezifischen Charakteristika einer Prüfungsgesellschaft zulässt. Schon die Existenz des vom IFAC formulierten Leitfadens zur Qualitätskontrolle von KMP zeige, dass ISCQ 1 auch von KMP angewendet werden könne ohne unverhältnismäßig hohe Kosten zu verursachen.²¹⁰ Überdies wird darauf hingewiesen, dass sich die verpflichtende Einführung eines Qualitätssicherungssystems insbesondere bei KMP als qualitätssteigernd erwiesen hat.²¹¹

2.5.3.2. Ersteller von Jahresabschlüssen

Wie bei den zuvor behandelten Fragen äußert sich nur ein verhältnismäßig geringer Anteil von rund 23% der Ersteller von Jahresabschlüssen zu den in Frage 37 formulierten Ideen der EK. Während zehn der insgesamt 27 antwortenden Kommentatoren weniger schwerfällige interne Qualitätskontrollregeln und Aufsichtsvorschriften befürworten würden, lehnen 16 Kommentatoren die Vorschläge der EK ab. Eine weitere

²⁰⁹ Vgl. AP_331, S. 25.

²¹⁰ Vgl. AP_193, S. 11.

²¹¹ Vgl. AP_150, S. 42.

Stellungnahme ist als neutral einzustufen. Die Antworten der Kommentatoren wurden größtenteils relativ kurz verfasst, weshalb sich auch die befürwortenden bzw. ablehnenden Argumente in Grenzen halten.

Die Befürworter halten die Ideen der EK für sinnvoll, da man KMP durch die vorgeschlagenen Maßnahmen entlasten würde.²¹² Im Sinne der Gewährleistung von Vergleichsmöglichkeiten wird allerdings darauf hingewiesen, dass auch bei weniger schwerfälligen Regelungen die Etablierung eines variablen Qualitätsniveaus vermieden werden sollte.²¹³ Des Weiteren vertreten einige Kommentatoren die Meinung, dass die Aufsichtsvorschriften für Prüfungsgesellschaften, die keine Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, weniger streng sein sollten und die Aufsicht von nationalen Berufsverbänden vollzogen werden könnte.²¹⁴ Überdies merken einige Kommentatoren an, dass der in der Schweiz praktizierte Ansatz interessant erscheint und deshalb bei zukünftigen Überlegungen Berücksichtigung finden sollte.²¹⁵

Mehrere Nichtbefürworter verweisen in ihren Stellungnahmen auf ihre Kommentare zu Frage 35, in denen schon das Konzept eines dualen Systems grundsätzlich abgelehnt wird. Konsequenterweise lehnen sie daher auch unterschiedliche Standards für die Qualitätssicherung, Qualitätskontrolle und die Beaufsichtigung von Wirtschaftsprüfern ab.²¹⁶ Allerdings finden sich unter den Erstellern von Jahresabschlüssen auch vereinzelte Stellungnahmen, in denen zwar die Einführung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus befürwortet wird, weniger schwerfällige Qualitätskontrollregeln und Aufsichtsvorschriften jedoch abgelehnt werden.²¹⁷

2.5.3.3. Öffentliche Stellen

Von den 46 deutsch- und englischsprachigen Stellungnahmen der öffentlichen Stellen enthalten 21 eine Antwort auf Frage 37 des Grünbuchs. Die Kommentatoren sprechen sich darin größtenteils gegen die Vorschläge der EK aus. Lediglich drei der 21

²¹² Vgl. PC_028, S. 10.

²¹³ Vgl. PC_042, S. 17.

²¹⁴ Vgl. PC_028, S. 10.

²¹⁵ Vgl. PC_091, S. 13.

²¹⁶ Vgl. PC_142, S. 16.

²¹⁷ Vgl. PC_082, S. 8.

Kommentatoren halten weniger schwerfällige interne Qualitätskontrollregeln und Aufsichtsvorschriften im KMP-Segment für sinnvoll. Aus ihrer Sicht sollten die Erleichterungen allerdings nur bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften zu tragen kommen, die ausschließlich alternative prüferische Dienstleistungen durchführen.²¹⁸

Von den restlichen 18 Kommentatoren verweisen mehrere auf ihre Ausführungen zu Frage 35, in denen die Anwendung eines dualen Systems grundsätzlich abgelehnt wird.²¹⁹ Einige Kommentatoren empfehlen wiederum die generelle Anwendung von ISCQ 1, da darin ohnehin eine Differenzierung unter anderem auf Basis der Größe einer Prüfungsgesellschaft vorgesehen sei. Außerdem wird angemerkt, dass sich eine zusätzliche Differenzierung der internen Qualitätssicherungssysteme durch die unterschiedliche Geschäftstätigkeit von Prüfungsgesellschaften ergebe.²²⁰ Aus Sicht von einigen Kommentatoren würden weitere Differenzierungen nur für Verwirrung und somit auch für eine Verunsicherung der Marktteilnehmer sorgen, weshalb grundsätzlich an einer einheitlichen gesetzlichen Abschlussprüfung festgehalten werden sollte. Um den besonderen Bedingungen bei KMU-Prüfungen gerecht zu werden, sollte allerdings bei der Übernahme von internationalen Prüfungsstandards in europäisches Recht darauf geachtet werden, dass für deren Anwendung unter Verhältnismäßigkeitsgesichtspunkten hinreichende Flexibilität gewährleistet wird.²²¹

2.5.3.4. Wissenschaft

Das Verhältnis zwischen befürwortenden und ablehnenden Stellungnahmen entspricht in dieser Kommentatorengruppe in Bezug auf Frage 37 des Grünbuchs in etwa jenem der Big Four. Fünf der insgesamt 10 Stellungnahmen der wissenschaftlichen Verfasser sind als ablehnend einstufen, wohingegen eine neutrale und vier befürwortende Stellungnahmen abgegeben wurden.

Die ablehnenden Kommentatoren verweisen in ihren Stellungnahmen lediglich auf ihre Antworten auf Frage 35 oder drücken kurz und bündig ihre generelle Abneigung

²¹⁸ Vgl. PA_39, S. 3.

²¹⁹ Vgl. PA_06, S. 8.

²²⁰ Vgl. PA_08, S. 10.

²²¹ Vgl. PA_55, S. 14.

gegen ein niedrigeres Dienstleistungsniveau als die Abschlussprüfung aus.²²² Die Diskussion über weniger schwerfällige Regelungen im Bereich der internen Qualitätskontrolle und der Aufsichtsvorschriften halten sie daher für überflüssig. Im Gegensatz dazu würde die Wirtschaftsuniversität von Prag zwar die Einführung eines alternativen Prüfungskonzepts begrüßen, der Umfang bzw. die Art der prüferischen Dienstleistung sollte jedoch keinen Einfluss auf das Management eines Unternehmens oder die Aufsicht über die Aktivitäten des Prüfers haben.²²³

Von Seiten der Befürworter wird unter anderem vorgeschlagen das Peer review-System in kleinen Prüfungsgesellschaften abzuschaffen, um umfangreiche bürokratische Maßnahmen zu vermeiden. Stattdessen sollte durch detaillierte Analysen der Dokumentation nachvollzogen werden, ob kritischen Hinweisen nachgegangen oder ein Fehler begangen wurde.²²⁴ Des Weiteren wird angemerkt, dass weniger schwerfällige Qualitätskontrollregeln und Aufsichtsvorschriften im Falle der Anwendung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus zwar denkbar wären, die Schaffung von weiteren Sanktionsmöglichkeiten jedoch zu bevorzugen wäre.²²⁵

Im Gegensatz zu den befürwortenden bzw. ablehnenden Kommentaren zweifelt das Global Governance in Audit Research Team die Sinnhaftigkeit eines einheitlichen EU-weiten Ansatzes an. Entscheidungen betreffend der Qualitätskontrolle und der Aufsichtsvorschriften sollten sich laut der Forschungsgruppe an nationalen bzw. sektoralen Gegebenheiten orientieren und nur auf Basis von empirischen Erkenntnissen getroffen werden.²²⁶

2.5.3.5. Nutzer von Jahresabschlüssen

Innerhalb dieser Kommentatorengruppe gehen nur vier der insgesamt 19 deutsch- und englischsprachigen Stellungnahmen auf Frage 37 des Grünbuchs ein, wobei keine befürwortenden Argumente vorgebracht werden. Die Kommentatoren bringen lediglich ihre generelle Abneigung gegen die Ideen der EK zum Ausdruck. Aus ihrer

²²² Vgl. Aca_08, S. 7.

²²³ Vgl. Aca_23, S. 20.

²²⁴ Vgl. Aca_30, S. 7.

²²⁵ Vgl. Aca_03, S. 6.

²²⁶ Vgl. Aca_07, S. 19.

Sicht würde ein duales System nur für Verwirrung²²⁷ sorgen und letztendlich die Kapitalkosten von KMU erhöhen. Außerdem wird unterstellt, dass insbesondere im KMU-Segment ein Hang zu Fehldarstellungen und betrügerischen Handlungen gegeben sei und gemilderte Regelungen deshalb nicht angebracht erscheinen.²²⁸

2.5.3.6. Prüfungsausschüsse

Die acht deutsch- und englischsprachigen Stellungnahmen der Prüfungsausschüsse enthalten keinen Kommentar zu Frage 37 des Grünbuchs.

2.5.3.7. Sonstige

Unter den fünf deutsch- und englischsprachigen Kommentatoren, die sich zu Frage 37 des Grünbuchs äußern, finden sich vier Befürworter sowie ein Nichtbefürworter. Die Argumente der Kommentatoren halten sich allerdings in Grenzen. Es wird lediglich zum Ausdruck gebracht, dass externe Qualitätskontrollprüfungen und nichtanlassbezogene Inspektionen bei KMP entbehrlich seien, sofern die jeweilige Prüfungsgesellschaft kein Unternehmen von öffentlichem Interesse prüft. Außerdem wird angemerkt, dass berufsrechtliche Untersuchungen im KMP-Segment nur in Ausnahmefällen erforderlich seien.²²⁹

2.5.4. Zusammenfassung

Von den insgesamt 577 ausgewerteten deutsch- und englischsprachigen Stellungnahmen gehen 366 Kommentatoren auf Frage 37 des Grünbuchs ein. Der Beantwortungsgrad von rund 63% stellt den niedrigsten Wert innerhalb des behandelten Themenkomplexes dar, was möglicherweise darin liegt, dass einige Kommentatoren nach ihren Ausführungen zu Frage 35 keine Notwendigkeit mehr sahen Frage 37 zu beantworten. Knapp 69% der antwortenden Kommentatoren vertreten die Meinung,

²²⁷ Vgl. *Us_17*, S. 20.

²²⁸ Vgl. *Us_08*, S. 14 f.

²²⁹ Vgl. *Ot_07*, S. 31.

dass eine eingeschränkte Prüfung an weniger schwerfällige interne Qualitätskontrollregeln und Aufsichtsvorschriften seitens der Aufsichtsbehörden geknüpft werden sollte. Im Gegensatz zu den zwei zuvor behandelten Fragen ergibt sich diese Mehrheit allerdings nur aufgrund der 202-fach abgegebenen Stellungnahme der KMP. Somit würden ohne Berücksichtigung der Stellungnahmen der KMP die Nichtbefürworter die Mehrheit bilden. Vor diesem Hintergrund ist außerdem anzumerken, dass in der wortidenten Stellungnahme der KMP zwar die Einführung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus abgelehnt wird, weniger schwerfällige interne Qualitätskontrollregeln und Aufsichtsvorschriften in Zusammenhang mit einem niedrigeren Dienstleistungsniveau jedoch ausdrücklich befürwortet werden, was im engeren Sinne der Fragestellung inkonsistent erscheint.

Abgesehen von den zahlenmäßig kaum relevanten Stellungnahmen, die in der Kommentatorengruppe „Sonstige“ zusammengefasst werden, finden sich nur unter den KMP mehr Befürworter als Nichtbefürworter. Während je zwei Prüfungsnetzwerke der Big Four die Vorschläge der EK befürworten bzw. ablehnen, spricht sich die Mehrheit innerhalb der übrigen Kommentatorengruppen gegen weniger schwerfällige Regelungen aus. Am deutlichsten werden die Ideen der EK von den berufsständischen Vertretern und den öffentlichen Stellen abgelehnt. Von den Prüfungssausschüssen wurden keine Kommentare zu Frage 37 abgegeben. Die genaue Anzahl der befürwortenden, ablehnenden und neutralen Stellungnahmen der einzelnen Kommentatorengruppen sowie die Anzahl der Stellungnahmen, die keine Antwort auf Frage 37 enthalten, gehen aus Abbildung 7 hervor.

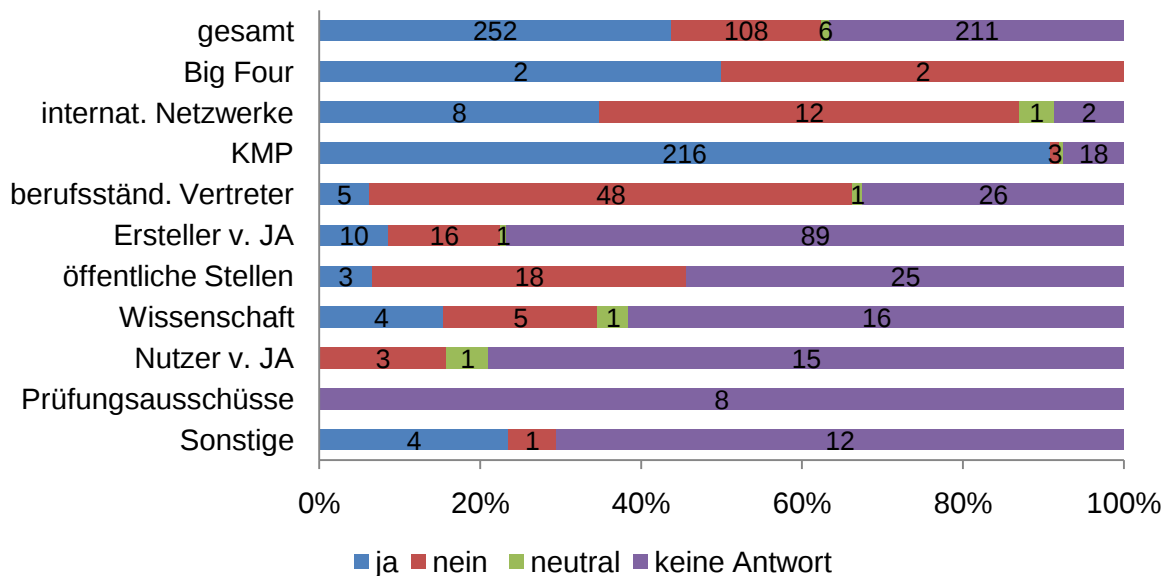


Abbildung 7: Verteilung der Antworten auf Frage 37²³⁰

Für mehrere Befürworter erscheint es im Hinblick auf eine Entlastung der KMP nur folgerichtig, dass begrenzte Prüfungen mit weniger schwerfälligen internen Qualitätskontrollregeln und Aufsichtsvorschriften seitens der Aufsichtsbehörden einhergehen, da sich das öffentliche Interesse für die Finanzberichterstattung in solchen Fällen in Grenzen hält. Es wird allerdings auch mehrmals betont, dass Erleichterungen nur für jene Prüfungsgesellschaften gelten sollten, die ihren Fokus ausschließlich auf die Erbringung alternativer Prüfungsdienstleistungen legen. Es sollte vermieden werden, dass Prüfungsgesellschaften aufgrund der Erbringung von ordentlichen Abschlussprüfungen und der parallelen Erbringung von alternativen Prüfungsdienstleistungen mit unterschiedlichen Regelwerken konfrontiert werden und unterschiedlichen Aufsichtsbehörden unterliegen, da dies letztendlich nur eine zusätzliche Belastung für KMP darstellen würde. Des Weiteren wird größtenteils die Meinung vertreten, dass die Beaufsichtigung von KMP, die keine ordentlichen Abschlussprüfungen durchführen, durch nationale Berufsverbände erfolgen könnte.

Auf Seiten der Gegner eines dualen Systems wird oftmals betont, dass differenzierte Regelungen für Verwirrung sorgen und in weiterer Folge zu einer Verunsicherung der Marktteilnehmer führen könnten. In Anbetracht dessen wird, wie schon in den Antworten zu Frage 35, vor dem Entstehen einer neuen Erwartungslücke gewarnt. Des Weiteren wird zum Ausdruck gebracht, dass die Anwendung einheitlicher Standards

²³⁰ Eigene Darstellung.

gerechtfertigt erscheint, da nur dadurch für faire Bedingungen am Abschlussprüfermarkt gesorgt werden könne. Häufig wird darauf hingewiesen, dass die generelle Anwendung von ISCQ 1 Erleichterungen für KMP nicht ausschließe, da der Standard in einer Art und Weise gestaltet wurde, die eine proportionale Anpassung an die Größe einer Prüfungsgesellschaft vorsieht. Durch den Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices sei die Adaptierbarkeit von ISCQ 1 für KMP überdies erleichtert worden, wobei anzumerken ist, dass dieser Leitfaden erst nach der Veröffentlichung des Grünbuchs vom IFAC herausgegeben wurde.

In der Gesamtbetrachtung zeigt sich, dass der Großteil der Kommentatoren letztendlich nichts gegen Erleichterungen für KMP einzuwenden hat. Jedoch wird einerseits die Meinung vertreten, dass dazu neue Regelungen erforderlich sind und andererseits die generelle Anwendung von ISCQ 1 empfohlen.

2.6. Meilensteine auf dem Weg zur Umsetzung der Reformvorschläge

2.6.1. Konferenz der Europäischen Kommission

Nur wenige Tage nach der Veröffentlichung der in Abschnitt 2.1.3. erwähnten Summary of Responses hielt die EK, wie bereits im Grünbuch angekündigt, im Februar 2011 eine zweitägige Konferenz mit dem Arbeitstitel „Financial Reporting and Auditing – A Time for Change?“ ab. Während der erste Tag vor allem der Rechnungslegung gewidmet wurde, standen am zweiten Tag Fragen zur Abschlussprüfung im Fokus der Diskussion. Nach einer einleitenden Rede von Kommissar Barnier, in der einige Kapitel des Grünbuchs zusammengefasst wiederholt wurden, erörterten die beteiligten Personen die Notwendigkeit einer Verbesserung des Abschlussprüfermarktes.²³¹

²³¹ Eine Liste der Vortragenden Personen sowie die Inhalte der einzelnen Reden können auf der Homepage der EK abgerufen werden: http://ec.europa.eu/internal_market/accounting/conference/conference_20110209_en.htm [Zugriff am 15.12.2013].

2.6.2. EntschlieÙung des Europäischen Parlaments

Ende Mai 2011 wurde vom Rechtsausschuss des Europäischen Parlaments ein Entwurf einer EntschlieÙung des Europäischen Parlaments ohne Gegenstimmen beschlossen und an das Europäische Parlament weitergereicht.²³² In weiterer Folge wurde am 13. September 2011 die verbindliche EntschlieÙung zum weiteren Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung vom Europäischen Parlament angenommen und der EK übermittelt.²³³ Die Hauptpunkte der EntschlieÙung decken sich im wesentlichen mit den einzelnen Abschnitten des Grünbuchs, wobei als einzige Ausnahme der Themenkomplex „Vereinfachungen: KMU und KMP“ nicht explizit abgehandelt wurde. Trotzdem wird in einigen Punkten der EntschlieÙung auf KMU bzw. KMP eingegangen. Bezüglich der zuvor behandelten Fragen des Grünbuch vertritt das Europäische Parlament die Meinung, dass die Abschlussprüfung unabhängig von der GröÙe des geprüften Unternehmens ein einheitliches Verfahren darstellen sollte, das bei der Anwendung an die Charakteristika von KMU angepasst werden muss.²³⁴ In Hinsicht auf die gleichzeitige Erbringung von Prüfungs- und Beratungsleistungen sollte bei allen Prüfungsgesellschaften und ihren Kunden eine klare Trennlinie gezogen werden, wenngleich das Europäische Parlament anerkennt, dass die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen im Hinblick auf die Erweiterung der Kompetenzen von KMP von essentieller Bedeutung sein kann. Die EK wird deshalb aufgefordert ein Verzeichnis zu erstellen aus dem hervorgeht unter welchen Bedingungen die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen als unvereinbar mit der Erbringung von Prüfungsleistungen gelten würde.²³⁵ Überdies wird die EK aufgefordert die Fusion von KMP zu fördern²³⁶ und zu überprüfen inwieweit die Schaffung eines europäischen Abschlussprüfungsmarktes dazu beitragen könnte die Komplexität und die Kosten für KMP zu reduzieren.²³⁷

²³² Vgl. *Europäisches Parlament* (2011a).

²³³ Vgl. *Europäisches Parlament* (2011b).

²³⁴ Vgl. *Europäisches Parlament* (2011b), RZ. 21.

²³⁵ Vgl. *Europäisches Parlament* (2011b), RZ. 29.

²³⁶ Vgl. *Europäisches Parlament* (2011b), RZ. 58.

²³⁷ Vgl. *Europäisches Parlament* (2011b), RZ. 61.

2.6.3. Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der Abschlussprüferrichtlinie

In Folge der Entschließung des Europäischen Parlaments lag es nun bei der EK konkrete Vorschläge bzw. einen Entwurf für einen Rechtsakt zu erarbeiten. Schließlich wurde am 30. November 2011 ein Vorschlag für eine Verordnung zur Erhöhung der Qualität von Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse vorgestellt, der im zweiten Hauptkapitel der vorliegenden Arbeit gewürdigt wird. Gleichzeitig veröffentlichte die EK einen Vorschlag für eine Richtlinie zur Verbesserung des Binnenmarktes für gesetzliche Abschlussprüfungen, der eine Modifikation der Richtlinie 2006/43/EG vorsieht. Der Richtlinienvorschlag beinhaltet Änderungen in Bezug auf die Zulassung und Registrierung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften sowie die Regelungen über die Berufsethik, das Berufsgeheimnis, die Unabhängigkeit, die Berichterstattung und die dazugehörigen Aufsichtsvorschriften, die bei der Prüfung von Unternehmen, an denen kein öffentliches Interesse besteht, weiterhin angewendet werden können.²³⁸

Hinsichtlich der im Grünbuch angesprochen Vereinfachungen für KMU bzw. KMP wird vorgeschlagen ein zusätzliches Kapitel über die besonderen Bestimmungen für die Abschlussprüfung von KMU einzufügen. Davon verspricht sich die EK eine Verbesserung der Prüfungsdienstleistungen für KMU, die möglicherweise mit geringeren Kosten einhergeht.²³⁹ Laut der vorgesehenen Fassung der Richtlinie sollen die Mitgliedstaaten dazu verpflichtet werden sicherzustellen, dass die Anwendung der Prüfungsstandards bei der Prüfung der Jahresabschlüsse bzw. der konsolidierten Abschlüsse von mittelgroßen Unternehmen in einem angemessenen Verhältnis zum Umfang und der Komplexität der Tätigkeit des geprüften Unternehmens steht.²⁴⁰ Wie die verhältnismäßige Anwendung der Prüfungsstandards umzusetzen ist, wird im Einzelnen nicht festgelegt und bleibt gemäß dem Subsidiaritätsprinzip den Mitgliedstaaten überlassen.²⁴¹ Es steht den Mitgliedstaaten somit frei die nationalen Berufsverbände dazu aufzufordern einen Leitfaden für die angemessene Anwendung der

²³⁸ Vgl. EK (2011b), S. 3.

²³⁹ Vgl. EK (2011b), S. 10.

²⁴⁰ Vgl. EK (2011b), S. 25, Art. 43a.

²⁴¹ Vgl. EK (2011b), S. 10.

Prüfungsstandards zu erstellen.²⁴² Dies könnte allerdings zur Folge haben, dass sich die verhältnismäßige Anwendung der Prüfungsstandards in verschiedenen Mitgliedsstaaten unterschiedlich gestaltet.²⁴³ Die verhältnismäßige Anwendung der Prüfungsstandards soll bei der Durchführung von Qualitätskontrollen von den zuständigen Behörden berücksichtigt werden.²⁴⁴

Darüber hinaus soll auch bei kleinen Unternehmen, die ihre Jahresabschlüsse freiwillig prüfen lassen oder aufgrund nationaler gesetzlicher Vorschriften dazu verpflichtet sind eine verhältnismäßige Anwendung der Prüfungsstandards erfolgen.²⁴⁵ In diesem Zusammenhang ist zu erwähnen, dass in der Neufassung der Richtlinie eine Neudefinition der Abschlussprüfung vorgesehen ist. Demnach soll künftig nicht nur die laut Gemeinschaftsrecht vorgeschriebene Prüfung des Jahresabschlusses oder des konsolidierten Abschlusses als Abschlussprüfung bezeichnet werden,²⁴⁶ sondern auch die Prüfung, die nach nationalen Rechtsvorschriften für kleine Unternehmen vorgeschrieben ist bzw. von kleinen nicht prüfungspflichtigen Unternehmen auf freiwilliger Basis durchgeführt wird.²⁴⁷ Mit der Erweiterung der Definition der Abschlussprüfung um die freiwillige Prüfung von kleinen Unternehmen stößt die EK in der Fachwelt auf breiten Widerstand, da jene Prüfungen nach der Neudefinition vollständig in den Anwendungsbereich der Richtlinie 2006/43/EG fallen würden. Somit würden auch freiwillige Prüfungen künftig den strengen Anforderungen in Bezug auf die Qualifikation, Zulassung, Prüfungsdurchführung (z.B. Anwendung der ISA), Berufsaufsicht und Qualitätskontrolle unterliegen.²⁴⁸ Dies hätte beispielsweise zur Folge, dass freiwillige Prüfungen nur noch von Personen durchgeführt werden dürften, welche die in der Richtlinie 2006/43/EG vorgeschriebenen Qualifikationen mitbringen. Angehörige anderer Berufsgruppen, wie z.B. Rechtsanwälte und Steuerberater, die bisher für freiwillige Prüfungen in Anspruch genommen werden konnten, wären somit von der Durchführung einer solchen Prüfung ausgeschlossen.²⁴⁹ Vor dem Hintergrund des zusätzlichen Verwaltungsaufwands und der damit verbundenen Kosten würde sich der Mehrwert einer freiwilligen Abschlussprüfung für die betroffenen Unternehmen dras-

²⁴² Vgl. EK (2011b), S.25, Art. 43a.

²⁴³ Vgl. DIHK (2012), S. 7.

²⁴⁴ Vgl. EK (2011b), S.25, Art. 43a.

²⁴⁵ Vgl. EK (2011b), S. 10.

²⁴⁶ Vgl. Art. 2, Abs. 1 der Richtlinie 2006/43/EG.

²⁴⁷ Vgl. EK (2011b), S.17, Art. 2.

²⁴⁸ Vgl. Bundesrat (2012), S. 5 f.

²⁴⁹ Vgl. Deutscher Steuerberaterverband (2012), S. 4.

tisch verringern²⁵⁰, was im Hinblick auf die von der EK avisierten Erleichterungen für kleine Unternehmen als nicht nachvollziehbar erscheint.²⁵¹

In Bezug auf die Vereinfachungen bei der gesetzlich vorgeschriebenen Abschlussprüfung von KMU folgt die EK im Wesentlichen der Argumentation der Kommentatoren des Grünbuchs, die sich mehrheitlich für eine verhältnismäßige Anwendung der Prüfungsstandards und gegen die Einführung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus als die Abschlussprüfung aussprechen. Die geplante Einführung eines zusätzlichen Kapitels über die besonderen Bestimmungen für die Abschlussprüfung von KMU wird von Experten daher positiv aufgenommen. Durch die vorgeschriebene proportionale Anwendung der Prüfungsstandards würde die Anpassung der Prüfungsschwerpunkte und des Prüfungsumfangs an die tatsächlichen Umstände des geprüften Unternehmens erleichtert werden.²⁵²

Im geplanten Kapitel über die besonderen Bestimmungen für die Abschlussprüfung von KMU bleibt auch die eingeschränkte Überprüfung von Abschlüssen von kleinen Unternehmen nicht unerwähnt. In der Neufassung der Richtlinie soll darauf hingewiesen werden, dass Mitgliedstaaten, die bereits Vorschriften über die Durchführung einer eingeschränkten Überprüfung des Abschlusses von kleinen Unternehmen als Alternative zu einer Abschlussprüfung festgelegt haben, nicht dazu verpflichtet sind die Prüfungsstandards für die Abschlussprüfung solcher Unternehmen anzupassen. Eine eingeschränkte Überprüfung wird als Verfahren mit einem geringerem Zuverlässigkeitsniveau als eine Abschlussprüfung definiert, dass von einem Abschlussprüfer oder einer Prüfungsgesellschaft durchgeführt wird und zur Aufdeckung falscher Darstellungen im Abschluss eines Unternehmens, die durch Irrtümer oder dolose Handlungen bedingt sind, dienen soll.²⁵³

Auf die im Grünbuch vorgeschlagene Schutzzone für die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen für KMU-Kunden wird im Richtlinienvorschlag nicht Bezug genommen. Somit sind für KMU diesbezüglich keine weiteren Erleichterungen gegenüber anderen Unternehmen, die nicht von öffentlichem Interesse sind, vorgesehen. Der

²⁵⁰ Vgl. *Bundesrat* (2012), S. 5 f.

²⁵¹ Vgl. *DIHK* (2012), S. 4.

²⁵² Vgl. *Deutscher Steuerberaterverband* (2012), S. 9.

²⁵³ Vgl. *EK* (2011b), S.26, Art. 43b.

Vorschlag für eine Verordnung zur Erhöhung der Qualität von Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse sieht allerdings eine Verschärfung der Regelungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse vor. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass für KMU von öffentlichem Interesse die Bestimmungen des Vorschlages für eine Verordnung zur Erhöhung der Qualität von Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse zur Anwendung kommen sollen.²⁵⁴

²⁵⁴ Vgl. EK (2011b), S. 10.

3. Verschärfungen: Unternehmen von öffentlichem Interesse – Verordnungsvorschlag der Europäischen Kommission für spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung

3.1. Hintergründe und Zielsetzung des Verordnungsvorschlags

Bisher waren die Bestimmungen über die Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse bzw. Public Interest Entities (PIE) auf Ebene der EU durch die Artikel 39 bis 43 der Richtlinie 2006/43/EG geregelt.²⁵⁵ Im Zuge der Konsultation über die im Grünbuch zur Abschlussprüfung enthaltenen Themengebiete zeigte sich allerdings, dass die Bestimmungen dieser Richtlinie erheblich verbessert werden könnten. Um sicherzustellen, dass die Abschlussprüfung bei PIE die erforderliche Qualität aufweist und die mit der Prüfung betrauten Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften strengen Anforderungen unterliegen, schlägt die EK neben der Änderungsrichtlinie eine ergänzende Verordnung über die spezifischen Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse vor.²⁵⁶ Die in Artikel 39 bis 43 der Richtlinie 2006/43/EG verankerten Regelungen sollen deshalb in die neue Verordnung einbezogen und dort weiter ausgebaut werden.²⁵⁷ Da die Ziele der Verordnung laut EK auf Ebene der Mitgliedstaaten nicht ausreichend verwirklicht werden können²⁵⁸, hält die EK eine Verordnung für ein geeignetes und angemessenes Rechtsinstrument, um detaillierte Vorschriften für die Abschlussprüfung von PIE festzulegen. Eine Verordnung würde in der gesamten EU gleichzeitig in Kraft treten, wodurch das Problem einer verspäteten Umsetzung durch die Mitgliedstaaten vermieden werden könnte. Die unmittelbare Anwendung einer Verordnung bietet somit eine hohe Rechtssicherheit und darüber hinaus den höchsten Grad an Harmonisierung. Abschlussprüfungen bei PIE würden folglich im Wesentlichen in der gesamten EU nach denselben Regeln durchgeführt werden.²⁵⁹

²⁵⁵ Vgl. EK (2011c), S. 5.

²⁵⁶ Vgl. EK (2011c), S. 15.

²⁵⁷ Vgl. EK (2011c), S. 5.

²⁵⁸ Vgl. EK (2011c), S. 26.

²⁵⁹ Vgl. EK (2011c), S. 5.

Mit den geplanten Änderungen der gegenwärtigen Bestimmungen und der Übernahme in eine neue Verordnung verfolgt die EK folgende Ziele:

- Die Funktion der Abschlussprüfung bei PIE soll klargestellt und genauer definiert werden.
- Die Informationsweitergabe des Abschlussprüfers an das zu prüfende Unternehmen, die Anleger und andere Interessengruppen soll verbessert werden.
- Die Kommunikationskanäle zwischen Abschlussprüfern und den Aufsichtsbehörden sollen verbessert werden.
- Interessenskonflikte, die durch die Erbringung prüfungsfremder Leistungen entstehen können, sollen vermieden werden.
- Das Risiko potentieller Interessenskonflikte, die aus der Vertrautheit des Prüfers mit dem geprüften Unternehmen entstehen können, soll abgeschwächt werden.
- Das Risiko potentieller Interessenskonflikte, die sich aufgrund der Tatsache ergeben können, dass das zu prüfende Unternehmen den Abschlussprüfer auswählt und bezahlt, soll abgeschwächt werden.
- Ein Wechsel des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft und die Wahl eines neuen Dienstleisters soll erleichtert werden.
- Die Anzahl der Abschlussprüfer, die für die Prüfung von PIE zur Verfügung stehen, soll erhöht werden.
- Die Wirksamkeit, die Unabhängigkeit und die Konsistenz der Regulierung und Beaufsichtigung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften sollen allgemein und in Hinblick auf die Zusammenarbeit auf Ebene der EU verbessert werden.²⁶⁰

Die neue Verordnung soll in sechs Titel untergliedert werden, die sich zum Teil aus mehreren Kapiteln zusammensetzen. In Titel I soll der Gegenstand und Anwendungsbereich der vorgesehenen Verordnung festgelegt werden. Im darauf folgenden Titel II sollen die Voraussetzungen für die Durchführung der Abschlussprüfung bei PIE geklärt werden. Titel III soll der Bestellung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften durch PIE gewidmet werden. In Titel IV soll die Beaufsichtigung der Tätigkeit von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften geregelt werden. Titel V

²⁶⁰ Vgl. EK (2011c), S. 25 f.

soll Bestimmungen zu Verwaltungssanktionen und -maßnahmen enthalten. Im abschließenden Titel VI sollen rechtliche Aspekte (Übergangs- und Schlussbestimmungen) der geplanten Verordnung festgelegt werden. Im folgenden Teil der Arbeit werden die zentralen Punkte der ersten fünf Titel des Verordnungsvorschlags vorgestellt und die wichtigsten geplanten Änderungen einer kritischen Würdigung unterzogen. Als Basis dafür dienen Kommentare und Empfehlungen, die von diversen Interessensvertretern als Reaktion auf die Vorschläge der EK abgegeben wurden.

3.2. Gegenstand, Anwendungsbereich und Begriffsbestimmungen

3.2.1. Kernpunkte von Titel I des Verordnungsvorschlags

Die neue Verordnung soll sowohl für PIE als auch für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften gelten, die Abschlussprüfungen bei PIE durchführen.²⁶¹ Was unter einer PIE zu verstehen ist, soll weiterhin in Artikel 2 der Abschlussprüferrichtlinie geregelt werden. In der vorgeschlagenen Neufassung von Artikel 2 ist allerdings eine Ausweitung der Begriffsdefinition vorgesehen. Demnach sollen künftig neben kapitalmarktorientierten Unternehmen, Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen auch Zahlungsinstitute, E-Geld-Institute, Wertpapierfirmen, alternative Investmentfonds, Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren und Unternehmen, bei denen es sich um Zentralverwahrer handelt, als PIE gelten.²⁶² Im Gegensatz zur geltenden Fassung soll es den Mitgliedstaaten allerdings nicht mehr freistehen andere Unternehmen, die aus besonderen Gründen von erheblicher öffentlicher Bedeutung sind, als PIE zu bestimmen.

Darüber hinaus ist im Verordnungsvorschlag eine Definition von Großunternehmen von öffentlichem Interesse vorgesehen, die folgende Unternehmen umfasst:

²⁶¹ Vgl. EK (2011c), Art. 2.

²⁶² Vgl. EK (2011b), Art. 1, Nr. 2 lit. d.

- die zehn größten Aktienemittenten jedes Mitgliedstaats bzw. auf jeden Fall alle Aktienemittenten, deren durchschnittliche Marktkapitalisierung in den vergangenen drei Jahren mehr als eine Milliarde Euro betrug,
- Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen, Zahlungsinstitute, E-Geld-Institute und Wertpapierfirmen, deren Bilanzsumme über eine Milliarde Euro hinausgeht,
- alternative Investmentfonds und Organismen für gemeinsame Anlagen in Wertpapieren, die Vermögenswerte von mehr als einer Milliarde Euro verwalten.²⁶³

3.2.2. Kritische Würdigung der Vorschläge

3.2.2.1. Definition von Unternehmen von öffentlichem Interesse

In der Begründung zum Verordnungsvorschlag behauptet die EK, dass die Finanzkrise vor allem bei Unternehmen Schwächen bei der Abschlussprüfung ans Licht gebracht hat, die aufgrund ihrer Größe, ihres Betätigungsfeldes oder der Mitarbeiteranzahl von öffentlichem Interesse sind oder aufgrund ihrer Unternehmensform ein breites Spektrum an Anteilshabern aufweisen.²⁶⁴ Entgegen ihrer eigenen Begründung wird in der geplanten Ausweitung der Definition von PIE nur dem Kriterium des Betätigungsfeldes Rechnung getragen. Da die Größe eines Unternehmens für die Klassifikation als PIE keine Rolle spielt, wären künftig somit auch Unternehmen erfasst, die nach Größenkriterien bisher als klein oder mittelgroß eingestuft wurden und somit kaum systemrelevant sind.²⁶⁵ Überdies soll Artikel 39 der bestehenden Abschlussprüferrichtlinie gestrichen werden, wonach die Mitgliedstaaten nach eigenem Ermessen nicht kapitalmarktorientierte Unternehmen von bestimmten Anforderungen, wie z.B. die Transparenzberichterstattung, ausnehmen konnten.²⁶⁶ Dies hätte zur Folge, dass beispielsweise kleine Wertpapierfirmen oder kleine regional tätige Kreditinstitute bei der Abschlussprüfung denselben Anforderungen unterliegen würden, wie kapitalmarktorientierte international tätige Konzernunternehmen. In Anbetracht dessen,

²⁶³ Vgl. EK (2011c), Art. 4.

²⁶⁴ Vgl. EK (2011c), S. 3.

²⁶⁵ Vgl. WPK (2012), S. 18.

²⁶⁶ Vgl. wp.net (2012), S. 10.

dass KMU nicht Auslöser der Finanzkrise waren und sich auch während der Krise als stabil erwiesen haben, scheint eine derartige Regelung nicht angemessen zu sein. Um die Funktionsfähigkeit des Finanzmarkts zu gewährleisten, wäre es daher vermutlich nicht erforderlich diese Unternehmen genauso streng zu regulieren wie kapitalmarktorientierte Unternehmen.²⁶⁷ Um kleinere Unternehmen, die kein systemisches Risiko in sich bergen von der Verordnung auszunehmen, wäre es deshalb sinnvoll für jede in Artikel 2 der Abschlussprüferrichtlinie genannte PIE-Kategorie eigene Größenkriterien festzulegen.²⁶⁸

Eine Ausdehnung des Begriffs PIE hätte auch für mehrere KMP erhebliche Folgen. Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die auch nur ein einziges Prüfungsmandat von PIE wahrnehmen, würden künftig den zahlreichen stärkeren regulatorischen Anforderungen der neuen Verordnung unterliegen.²⁶⁹ Bislang galten in Deutschland 112 Prüfer als Abschlussprüfer von PIE. Durch die Neudefinition von PIE würde es in Deutschland schätzungsweise rund 462 Abschlussprüfer von PIE geben.²⁷⁰ Abgesehen davon wird KMP, die bisher keine PIE prüften, der Markteintritt erschwert. Durch die Trennung der Abschlussprüferrichtlinie von der Verordnung wähen sie sich in Sicherheit, da die zusätzlichen Anforderungen ohnehin nur für große Prüfungsgesellschaft gelten. Sobald jedoch eine Prüfungsgesellschaft in den Abschlussprüfermarkt für PIE eintreten möchte, müssen auch die höheren Anforderung des Verordnungsvorschlags erfüllt werden. In Anbetracht dessen, dass die EK mit der Reform der Abschlussprüfung die Entwicklung von KMP erleichtern möchte, erscheint dieser Ansatz eher kontraproduktiv.²⁷¹

3.2.2.2. Definition von Großunternehmen von öffentlichem Interesse

Die Einführung einer zusätzlichen Sonderkategorie für Großunternehmen von öffentlichem Interesse und die damit verbundenen strengeren Anforderungen werden von der Fachwelt eher kritisch aufgenommen. Zudem entsteht der Eindruck, dass die Festlegung der Schwellenwerte willkürlich vorgenommen wurde. Außerdem hätte die

²⁶⁷ Vgl. Bundesrat (2012), S. 2.

²⁶⁸ Vgl. WPK (2012), S. 19.

²⁶⁹ Vgl. DIHK (2012), S. 8.

²⁷⁰ Vgl. WPK (2012), S. 18.

²⁷¹ Vgl. DIHK (2012), S. 8.

Einbeziehung der zehn größten kapitalmarktorientierten Unternehmen eines kleinen Mitgliedstaates zur Folge, dass aus europäischer Perspektive auch verhältnismäßig kleine Unternehmen von den Sonderbestimmungen für Großunternehmen von öffentlichem Interesse betroffen wären.²⁷²

3.3. Voraussetzungen für die Durchführung der Abschlussprüfung

3.3.1. Kernpunkte von Titel II des Verordnungsvorschlags

3.3.1.1. Unabhängigkeit und Vermeidung von Interessenskonflikten

Gemäß der neuen Verordnung sollen Abschlussprüfer von PIE dazu verpflichtet werden angemessene Verfahren und Grundsätze zu entwickeln, um die Einhaltung der in der Verordnung festgelegten Pflichten in Bezug auf die Unabhängigkeit, die interne Qualitätssicherung und die Mitarbeiterbeaufsichtigung sicherzustellen. Bei der Festlegung der Verfahren und Grundsätze soll der Größe und der Komplexität der Tätigkeit einer Prüfungsgesellschaft Rechnung getragen werden.²⁷³ Vor der Übernahme oder Fortführung eines Prüfungsmandats, soll der Abschlussprüfer alle Faktoren bewerten, die seine Unabhängigkeit gefährden könnten. Sofern er sich in der Lage sieht die Prüfung durchzuführen, soll dem Prüfungsausschuss seine Unabhängigkeit von dem zu prüfenden Unternehmen schriftlich bestätigt werden.²⁷⁴

Um Interessenskonflikte zu vermeiden sollen Prüfungsgesellschaften, ihre Mitarbeiter und Prüfungspartner von dem zu prüfenden Unternehmen unabhängig sein. Sie sind von der Prüfung eines Unternehmens ausgeschlossen, wenn sie bestimmte Finanzinstrumente des zu prüfenden bzw. eines damit verbunden Unternehmens besitzen oder in jüngster Vergangenheit ein Verhältnis zu dem Unternehmen unterhalten haben, das einen Interessenskonflikt verursachen könnte.²⁷⁵ Außerdem sieht der Verordnungsvorschlag vor, dass es Abschlussprüfern erst zwei Jahren nach der Durch-

²⁷² Vgl. *DIHK* (2012), S. 8.

²⁷³ Vgl. *EK* (2011c), Art. 6.

²⁷⁴ Vgl. *EK* (2011c), Art. 11.

²⁷⁵ Vgl. *EK* (2011c), Art. 7.

führung der Prüfung eines Unternehmens gestattet sein soll bestimmte Aufgaben bzw. Positionen in diesem Unternehmen zu übernehmen. Für Mitarbeiter des Abschlussprüfers, die selbst zugelassene Abschlussprüfer sind, soll eine Frist von einem Jahr gelten.²⁷⁶

Zur Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sieht der Verordnungsvorschlag vor, dass Honorare für bestimmte prüfungsverwandte Leistungen, die für die geprüfte PIE erbracht wurden, höchstens 10% des vom Unternehmen entrichteten Prüfungshonorars betragen dürfen. Des Weiteren sollen bestimmte Schutzmechanismen greifen, sofern das Gesamthonorar, das ein Abschlussprüfer von einer PIE erhält, einen signifikanten Prozentsatz der insgesamt vereinnahmten Jahreshonorare der Prüfungsgesellschaft übersteigt. Liegt der Anteil über 20% oder in zwei aufeinanderfolgenden Jahren über 15% soll der Prüfungsausschuss darüber informiert werden. Der Prüfungsausschuss hat dann zu entscheiden, ob der Prüfungsauftrag einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung durch einen anderen Abschlussprüfer unterzogen werden soll. Zusätzlich soll ab einem Anteil von 15% in zwei aufeinanderfolgenden Jahren die zuständige Behörde darüber informiert werden. Die zuständige Behörde hat dann zu entscheiden, ob das Unternehmen weiterhin von derselben Prüfungsgesellschaft geprüft werden darf. Außerdem ist im Verordnungsvorschlag vorgesehen, dass Honorare für die Durchführung der Abschlussprüfung ergebnisunabhängig sein müssen.²⁷⁷

Des Weiteren soll in der Verordnung festgelegt werden, welche Leistungen eine Prüfungsgesellschaft für PIE erbringen darf und welche nicht. Demnach dürfen Abschlussprüfer und alle Mitglieder des Netzwerkes, dem der Abschlussprüfer angehört für das geprüfte Unternehmen sowie dessen Mutter- und Tochterunternehmen bestimmte prüfungsfremde Leistungen nicht erbringen. Die Erbringung folgender Leistungen, die in Artikel 10 Absatz 3a taxativ aufgezählt sind, soll somit Verboten werden:

- Sachverständigenleistungen,
- Mitwirkung bei der Rechnungslegung und Erstellung von Abschlüssen,
- Kontroll- oder Risikomanagementberatung,

²⁷⁶ Vgl. EK (2011c), Art. 8.

²⁷⁷ Vgl. EK (2011c), Art. 9.

- Bewertungsleistungen,
- Rechtsberatung und aktuarische Tätigkeiten,
- Gestaltung und Umsetzung von Finanzinformationstechnologie-Systemen bei allen PIE abgesehen von kapitalmarktorientierten Unternehmen,
- Tätigkeiten im Zusammenhang mit der internen Revision,
- Makler- oder Händlerleistungen sowie Anlageberatungsleistungen.

Bei bestimmten anderen prüfungsfremden Leistungen, die mit einem Interessenskonflikt verbunden sein können, lässt der Verordnungsvorschlag einige Ausnahmen zu. Die Durchführung von Personaldienstleistungen und die Erstellung von Comfort Letters soll erlaubt sein, sofern der Prüfungsausschuss dem vorab zugestimmt hat. Die Gestaltung und Umsetzung von Finanzinformationstechnologie-Systemen bei kapitalmarktorientierten Unternehmen sowie die Erbringung von Due-Diligence-Leistungen soll nur zulässig sein, wenn die zuständige Behörde dem vorab zugestimmt hat.²⁷⁸

Außerdem soll in der Verordnung festgelegt werden, dass Prüfungsgesellschaften, deren Jahreseinnahmen zu mehr als einem Drittel aus der Prüfung von Großunternehmen von öffentlichem Interesse stammen keine prüfungsfremden Leistungen für PIE erbringen dürfen, sofern sie einem Netzwerk angehören, dessen Mitglieder in der EU zusammengenommen Prüfungseinnahmen von mehr als 1,5 Milliarden Euro pro Jahr verzeichnen. Überdies darf das Netzwerk, dem die Prüfungsgesellschaft angehört keine prüfungsfremden Leistungen innerhalb der EU erbringen.²⁷⁹

Prüfungsverwandte Leistungen sollen weiterhin erbracht werden dürfen, sofern, wie bereits erwähnt, das Honorar dafür höchstens 10% des vom geprüften Unternehmen entrichteten Prüfungshonorars beträgt. In Artikel 10 Absatz 2 werden folgende prüfungsverwandte Leistungen taxativ aufgezählt:

- Prüfung und prüferische Durchsicht von Zwischenabschlüssen,
- Prüfungsleistungen bezüglich der Erklärung zu Unternehmensfortführung,
- Prüfungsleistungen in Bezug auf die Corporate Social Responsibility,

²⁷⁸ Vgl. EK (2011c), Art. 10, Abs. 3 lit. b.

²⁷⁹ Vgl. EK (2011c), Art. 10, Abs. 5.

- über den Umfang einer Abschlussprüfung hinausgehende Leistungen und Bescheinigungen für aufsichtsrechtliche und regulatorische Zwecke,
- Bescheinigung über die Einhaltung von Steuervorschriften,
- jede andere Prüfungstätigkeit, die Abschlussprüfern laut EU-Recht vorgeschrieben ist.

Die Auflistung der prüfungsfremden bzw. -verwandten Leistungen soll durch die EK aktualisiert werden dürfen.²⁸⁰

3.3.1.2. Verschwiegenheitspflicht und Berufsgeheimnis

In der neuen Verordnung soll sichergestellt werden, dass relevante Prüfungsunterlagen über die Grenzen der EU hinaus ausgetauscht werden können, sofern dies erforderlich ist.²⁸¹ Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften sollen sich dabei nicht auf die in der Abschlussprüferrichtlinie enthalten Bestimmungen über die Verschwiegenheitspflicht und das Berufsgeheimnis berufen dürfen, um die Anwendung der Bestimmungen des Verordnungsvorschlags zu verhindern.²⁸²

3.3.1.3. Durchführung der Abschlussprüfung

Um die Erwartungslücke der Anleger und der Öffentlichkeit bezüglich der Aussagekraft einer Abschlussprüfung zu verkleinern, soll in der neuen Verordnung präzisiert werden, was von einer Abschlussprüfung zu erwarten ist. Demnach soll der Abschlussprüfer beurteilen, ob der geprüfte Abschluss nach dem maßgebenden Regelwerk der Rechnungslegung ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt. Ob die Existenz des Unternehmens auch für die Zukunft gesichert ist oder ob die vom Management getroffenen Entscheidungen als wirksam und effizient bezeichnet werden können, soll durch eine Abschlussprüfung nicht vermittelt werden.²⁸³

²⁸⁰ Vgl. EK (2011c), Art. 10, Abs. 6.

²⁸¹ Vgl. EK (2011c), Art. 13.

²⁸² Vgl. EK (2011c), Art. 12.

²⁸³ Vgl. EK (2011c), Art. 14.

Bei der Durchführung der Prüfung sollen Abschlussprüfer stets ihre kritische Grundhaltung bewahren und ungeachtet früherer Erfahrungen mit dem zu prüfenden Unternehmen das Risiko wesentlicher Fehldarstellungen in Betracht ziehen. Insbesondere bei der prüferischen Durchsicht von Angaben, die auf Schätzungen des Managements basieren, soll die kritische Grundhaltung beibehalten werden.²⁸⁴

In Bezug auf die Arbeitsorganisation werden im Verordnungsvorschlag grundlegende Anforderungen für die Durchführung der Abschlussprüfung vorgegeben. Demnach sollen Prüfungsgesellschaften für die Prüfung einer PIE zumindest einen Prüfungspartner bestimmen, der an der Durchführung der Abschlussprüfung aktiv beteiligt sein soll. Für die Durchführung der Abschlussprüfung sollen ausreichende Ressourcen (Zeit und Mitarbeiter) eingeplant werden. Außerdem sollen Abschlussprüfer eine Mandantendatei führen und für jede durchgeführte Prüfung eine Prüfungsakte anlegen.²⁸⁵

Kommt es im Zuge der Abschlussprüfung zu einem Vorfall, der die Integrität der Prüfungstätigkeit eines Abschlussprüfers beeinträchtigt oder beeinträchtigen könnte, soll der Abschlussprüfer dies dokumentieren und die zuständige Behörde darüber informieren. Außerdem sollen angemessene Maßnahmen gesetzt werden, um mit den Folgen des Vorfalls umzugehen und eine Wiederholung zu vermeiden.²⁸⁶

Des Weiteren sieht der Verordnungsvorschlag vor, dass bei der Prüfung von Konzernabschlüssen der Gruppenabschlussprüfer die Verantwortung für den Bestätigungsvermerk und den zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss tragen soll. Außerdem soll der Abschlussprüfer dokumentieren, welche Prüfungsarbeiten von welcher Prüfungsgesellschaft durchgeführt wurden. Um der zuständigen Behörde die Überprüfung der Arbeit des Gruppenabschlussprüfers zu ermöglichen, sollen Abschlussprüfer die Durchsicht der von anderen Prüfungsgesellschaften durchgeführten Prüfungsarbeiten dokumentieren und die dazugehörigen Unterlagen aufbewahren. Sofern dem Abschlussprüfer die Durchsicht der Prüfungsarbeiten nicht möglich ist, sollen geeignete Maßnahmen gesetzt und die zuständige Behörde darüber informiert werden. Im Falle einer Qualitätskontrollprüfung oder Untersuchung hat der Ab-

²⁸⁴ Vgl. EK (2011c), Art. 15.

²⁸⁵ Vgl. EK (2011c), Art. 16.

²⁸⁶ Vgl. EK (2011c), Art. 17.

abschlussprüfer der zuständigen Behörde alle relevanten Unterlagen zur Verfügung zu stellen.²⁸⁷

Die Erteilung des Bestätigungsvermerks soll nicht vor der Durchführung einer auftragsbegleitenden internen Qualitätssicherung erfolgen. Die auftragsbegleitende interne Qualitätssicherung soll von keinem Abschlussprüfer durchgeführt werden dürfen, der an der Prüfung beteiligt war.²⁸⁸

Außerdem sollen Abschlussprüfer bei der Durchführung der Abschlussprüfung von PIE die in der Abschlussprüferrichtlinie genannten internationalen Prüfungsstandards einhalten.²⁸⁹

3.3.1.4. Bestätigungsvermerk und Prüfungsbericht

Die Angaben im Bestätigungsvermerk bei der Abschlussprüfung von PIE sollen über die in Artikel 35 der Rechnungslegungsrichtlinie 2013/34/EU enthaltenen Bestimmungen hinausgehen. Insgesamt werden in Artikel 22 des Verordnungsvorschlags 23 Bestandteile genannt, die künftig im Bestätigungsvermerk enthalten sein sollen. So ist beispielsweise vorgesehen, dass die angewendete Prüfungsmethode erläutert wird und aus dem Bestätigungsvermerk hervorgeht, in welchem Umfang die Bilanz direkt überprüft wurde und in welchem Umfang die Überprüfung auf System- und Compliance-Tests beruhte. Dabei soll auch erläutert werden, ob sich an der Gewichtung von vertiefenden Prüfungen und Compliance-Tests gegenüber dem Vorjahr Änderungen ergeben haben. Außerdem soll der Bestätigungsvermerk darüber Aufschluss geben, welcher Grad an Wesentlichkeit bei der Durchführung der Abschlussprüfung zugrunde gelegt wurde und in welchen Teilen des Abschlusses das Risiko wesentlicher Fehldarstellungen besteht. Der Verordnungsvorschlag verlangt außerdem, dass im Bestätigungsvermerk dargelegt wird, in welchem Umfang die Abschlussprüfung auf die Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten gerichtet war und ob Verstöße gegen Rechnungslegungsvorschriften, das Gesetz oder die Satzung des Unternehmens vorliegen. Abschlussprüfer sollen im Bestätigungsvermerk künftig

²⁸⁷ Vgl. EK (2011c), Art. 18.

²⁸⁸ Vgl. EK (2011c), Art. 19.

²⁸⁹ Vgl. EK (2011c), Art. 20.

auch eine Erklärung zur Lage des geprüften Unternehmens abgeben, die ein Urteil darüber enthalten soll, inwieweit das Unternehmen in naher Zukunft seinen Verpflichtungen nachkommen kann und somit zur Fortführung der Unternehmenstätigkeit in der Lage ist. Des Weiteren soll der Bestätigungsvermerk eine Beurteilung des internen Kontrollsystems enthalten, welche die Adressaten über signifikante Schwachstellen der internen Kontrolle sowie des Buchführungs- und Rechnungslegungssystems aufklären soll. Sollte der Abschlussprüfer kein uneingeschränktes Urteil abgeben können, soll im Bestätigungsvermerk dargelegt werden, aus welchen Gründen ein eingeschränktes oder versagtes Prüfungsurteil abgeben wurde bzw. warum der Abschlussprüfer sich nicht in der Lage sieht ein Prüfungsurteil abzugeben. Außerdem sollen im Bestätigungsvermerk künftig Angaben zu den in Artikel 10 Absatz 3 genannten prüfungsfremden Leistungen enthalten sein.²⁹⁰

Neben der Erweiterung der Bestandteile des Bestätigungsvermerk sieht der Verordnungsvorschlag einen zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss vor, in dem die Ergebnisse der durchgeführten Abschlussprüfung sowie die Lage des Unternehmens detailliert und klar erläutert werden sollen. In Bezug auf das Going Concern-Prinzip sollen alle Garantien, Comfort Letter, Hilfszusagen der öffentlichen Hand und andere unterstützenden Maßnahmen, die zur Beurteilung der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung herangezogen wurden, beschrieben werden. Im Bericht an den Prüfungsausschuss soll der Abschlussprüfer seine Unabhängigkeit bestätigen, über das Bestellungsverfahren Auskunft geben und die Aufgabenverteilung zwischen den Abschlussprüfern beschreiben. Des Weiteren sollen die im Abschluss angewendeten Bewertungsmethoden beurteilt und die Anwesenheit des Abschlussprüfers bei Bestandsermittlungen bestätigt werden. Der Abschlussprüfer soll außerdem angeben, ob alle verlangten Unterlagen und Erläuterungen zur Verfügung gestellt wurden und als angemessen zu betrachten sind. Handelt es sich um die Prüfung eines Konzernabschlusses sollen die Grundsätze der Konsolidierung erläutert werden und Auskunft darüber gegeben werden, welche Prüfungsarbeiten von welchen Abschlussprüfern (inklusive Drittlandsabschlussprüfern) ausgeführt wurden. Auf Verlangen sollen Abschlussprüfer den zusätzlichen Bericht der zuständigen Behörde zur Verfügung stellen.²⁹¹

²⁹⁰ Vgl. EK (2011c), Art. 22.

²⁹¹ Vgl. EK (2011c), Art. 23.

Außerdem sollen Abschlussprüfer gemäß dem Verordnungsvorschlag die zuständige Behörde informieren, wenn sie einen relevanten Verstoß gegen Zulassungsvoraussetzungen des Unternehmens oder eine Beeinträchtigung der Going Concern-Prämisse feststellen. Bei einer Verweigerung des Bestätigungsvermerks oder im Falle der Äußerung von Vorbehalten soll ebenfalls die zuständige Behörde in Kenntnis gesetzt werden. Abschlussprüfer von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen sollen außerdem in einem regelmäßigen Dialog mit der zuständigen Behörde stehen.²⁹²

Des Weiteren sollen Abschlussprüfer dem Prüfungsausschuss über die wichtigsten bei der Abschlussprüfung gewonnen Erkenntnisse Bericht erstatten. Insbesondere dann, wenn es sich um wesentliche Schwächen bei der internen Kontrolle des Rechnungslegungsprozesses handelt.²⁹³

3.3.1.5. Transparenzberichterstattung

Gemäß dem Verordnungsvorschlag sollen Abschlussprüfer zur Offenlegung von nach den Bestimmungen der vorgesehenen Verordnung geprüften Finanzinformationen verpflichtet werden. Demnach sollen Abschlussprüfer neben ihrer Gewinn- und Verlustrechnung spätestens vier Monate nach Abschluss jedes Geschäftsjahres einen Jahresfinanzbericht veröffentlichen. Aus dem Jahresfinanzbericht soll hervorgehen, welcher Teil des Gesamtumsatzes durch die Prüfung von PIE, durch die Prüfung von anderen Unternehmen und durch die Erbringung bestimmter prüfungsverwandter Leistungen erwirtschaftet wurde. Abschlussprüfer, die einem Netzwerk angehören, haben zusätzlich Informationen über das Netzwerk offenzulegen.²⁹⁴

Darüber hinaus sollen Abschlussprüfer, wie gehabt, spätestens drei Monate nach Abschluss jeden Geschäftsjahres einen Transparenzbericht veröffentlichen.²⁹⁵ Sofern mehr als ein Drittel der jährlichen Prüfungseinnahmen von Großunternehmen von öffentlichem Interesse stammen, soll eine Erklärung zur Unternehmensführung in

²⁹² Vgl. EK (2011c), Art. 25.

²⁹³ Vgl. EK (2011c), Art. 24.

²⁹⁴ Vgl. EK (2011c), Art. 26.

²⁹⁵ Vgl. EK (2011c), Art. 27.

den Transparenzbericht aufgenommen werden, die insbesondere Aufschluss über die Grundsätze der Unternehmensführung sowie über die Stimm- und Kontrollrechte innerhalb der Prüfungsgesellschaft geben soll.²⁹⁶

Außerdem sieht der Verordnungsvorschlag vor, dass Abschlussprüfer der zuständigen Behörde jährlich eine Liste der geprüften PIE vorzulegen haben, aus der die von diesen Unternehmen bezogenen Einnahmen hervorgehen.²⁹⁷

3.3.2. Kritische Würdigung der Vorschläge

3.3.2.1. Beschränkung des Umfangs prüfungsverwandter Leistungen

Die in Artikel 9 Absatz 2 vorgesehene Deckelung des Umfangs prüfungsverwandter Leistungen auf 10% des vom geprüften Unternehmen entrichteten Prüfungshonorars ist nicht praxiskonform, da sie an den auf dem Markt beobachteten Honoraren für die im Verordnungsvorschlag genannten Leistungen vorbeigeht. Beispielsweise geht das Honorar für die prüferische Durchsicht von Quartalsabschlüssen sogar bei mittelständischen Mandanten in den meisten Fällen über die zulässigen 10% hinaus.²⁹⁸ Des Weiteren ist davon auszugehen, dass Abschlussprüfer aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen in den Mitgliedstaaten einige der im Verordnungsvorschlag enthalten prüfungsverwandten Leistungen zu erbringen haben, was einen Konflikt zwischen den Bestimmungen hervorrufen würde. Die Prüfung von Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen in Deutschland beinhaltet beispielsweise eine Depotprüfung, deren Honoraranteil regelmäßig die vorgesehene Deckelung übersteigen würde. Die im Verordnungsvorschlag vorgesehene Regelung hätte also entweder eine Anpassung der in den Mitgliedstaaten geltenden Anforderungen an die Abschlussprüfung zur Folge oder würde dazu führen, dass prüfungsverwandte Leistungen künftig von einer anderen Prüfungsgesellschaft durchgeführt werden müssten.²⁹⁹

²⁹⁶ Vgl. EK (2011c), Art. 28.

²⁹⁷ Vgl. EK (2011c), Art. 29.

²⁹⁸ Vgl. DIHK (2012), S. 9.

²⁹⁹ Vgl. Bundesrat (2012), S. 6.

Die Sinnhaftigkeit und der Wert der vorgeschlagenen Regelung für die Sicherung der finanziellen Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ist somit unklar. Zur Sicherung der finanziellen Unabhängigkeit wäre eine generelle Umsatzgrenze für einzelne Prüfungsmandate womöglich ein geeigneteres Mittel.³⁰⁰ Beispielsweise wird in Österreich in bestimmten Fällen bereits heute von einer wirtschaftlichen Abhängigkeit des Abschlussprüfers ausgegangen, wenn er in den letzten fünf Jahren jeweils mindestens 15% seiner Gesamteinnahmen aus der Prüfung und Beratung von der zu prüfenden Gesellschaft, einem damit verbunden Unternehmen oder einem Unternehmen, an dem das zu prüfende Unternehmen zu mindestens einem Fünftel beteiligt ist, bezogen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist. In solchen Fällen ist der Abschlussprüfer von der Prüfung des Unternehmens ausgeschlossen.³⁰¹

3.3.2.2. Verbot der Erbringung prüfungsfremder Leistungen

Da das in den internationalen Berufsgrundsätzen für Wirtschaftsprüfer verankerte Selbstprüfungsverbot ohnehin die Erbringung von Beratungsleistungen ausschließt, deren Ergebnisse der Prüfer im Rahmen der Abschlussprüfung zu beurteilen hat, wird das in Artikel 10 Absatz 3 lit. a vorgesehene Verbot der Erbringung prüfungsfremder Leistungen für Prüfungsmandanten von der Fachwelt kritisiert und als unangemessen angesehen. Eine mandatspezifische Trennung von Prüfung und Beratung würde das Risiko bergen, dass Abschlussprüfer weniger Kenntnisse über das zu prüfende Unternehmen erlangen. Dadurch könnte in weiterer Folge die Qualität der Abschlussprüfung und somit auch die Aussagekraft des Jahresabschlusses beeinträchtigt werden.³⁰² Um die Prüfungsqualität aufrecht zu erhalten, müssten die Mandanten die Bereitschaft aufbringen den höheren Prüfungsaufwand auszugleichen, der sich mangels Beratungstätigkeit aus fehlenden Kenntnissen über das Unternehmen ergibt.³⁰³ Außerdem hätten die zu prüfenden Unternehmen neben der möglichen qualitativen Beeinträchtigung mit weiteren Kosten zu rechnen, da ein zusätzlicher externer Berater hinzugezogen werden müsste, der zunächst nur ober-

³⁰⁰ Vgl. *IDW* (2012a), S. 9.

³⁰¹ Vgl. § 271a, Abs. 1 UGB.

³⁰² Vgl. *DAI* (2012), S. 7.

³⁰³ Vgl. *IDW* (2012a), S. 11.

flächliche Kenntnisse über das Unternehmen mitbringt. Die Folgen einer mandats-spezifischen Trennung von Prüfung und Beratung wären für die zu prüfenden Unternehmen somit unverhältnismäßig.³⁰⁴ Abgesehen davon ist anzumerken, dass bereits die vom Gesetzgeber, der Öffentlichkeit und den zu prüfenden Unternehmen erwünschte Korrekturfunktion einer Abschlussprüfung den Charakter einer beratenden Tätigkeit in sich birgt.³⁰⁵

Die in Artikel 10 Absatz 3 lit. b vorgesehene Genehmigungspflicht von prüfungsfremden Leistungen, die mit einem Interessenskonflikt verbunden sein können, wird von der Fachwelt als angemessene Maßnahme zur Sicherung der Unabhängigkeit angesehen. Es ist allerdings zu hinterfragen, ob die zuständige Behörde als Entscheidungsinstanz geeignet ist. Aufgrund ihrer Praxisferne könnte es für sie schwierig werden die zugrunde liegenden Sachverhalte zu beurteilen. Deshalb wäre es möglicherweise sinnvoller die Erbringung sämtlicher in Artikel 10 Absatz 3b genannten prüfungsfremden Leistungen von der Zustimmung des Prüfungsausschusses abhängig zu machen.³⁰⁶

3.3.2.3. Pure Audit Firms

In den meisten Mitgliedstaaten der EU beträgt der Marktanteil der Big Four bei der Prüfung von kapitalmarktorientierten Unternehmen über 85%. In Großbritannien wurden in den Jahren 1995 bis 2004 sogar 99% der 100 größten und umsatzstärksten Unternehmen (FTSE 100) der London Stock Exchange durch eine der Big Four-Prüfungsgesellschaften geprüft. Auch in Spanien werden die größten 35 Unternehmen (IBEX 35) ausschließlich durch die Big Four geprüft. In Deutschland werden 90% der Prüfungsmandate der 30 größten und umsatzstärksten Unternehmen (DAX 30) durch lediglich zwei der Big Four (KPMG und PwC) übernommen.³⁰⁷ Das in Artikel 10 Absatz 3 vorgesehene Verbot der Erbringung prüfungsfremder Leistungen für PIE würde es Prüfungsgesellschaften unmöglich machen die Abschlussprüfung bei diesen Unternehmen durchzuführen. Dadurch würde sich die Anzahl der für die Ab-

³⁰⁴ Vgl. *DIHK* (2012), S. 11.

³⁰⁵ Vgl. *IDW* (2012a), S. 8 f.

³⁰⁶ Vgl. *WPK* (2012), S. 30 f.

³⁰⁷ Vgl. *EK* (2011d), S. 3.

schlussprüfung zur Verfügung stehenden Prüfungsgesellschaften insbesondere für große PIE verringern, da solche Unternehmen überwiegend durch eine der Big Four-Prüfungsgesellschaften geprüft werden. Um keine Angebotslücke zu erzeugen bzw. um zu gewährleisten, dass für die Prüfung von PIE eine Mindestanzahl an Prüfungsgesellschaften zur Verfügung steht, möchte die EK durch das in Artikel 10 Absatz 5 vorgesehene generelle Verbot der Erbringung prüfungsfremder Leistungen die großen Prüfungsgesellschaften dazu bewegen ihr Geschäft vollständig auf Abschlussprüfungen zu konzentrieren.³⁰⁸

Für die betroffenen Prüfungsgesellschaften (de facto die Big Four) würden sich im Falle einer solchen Regelung zwei Möglichkeiten bieten, die beide gravierende Auswirkungen auf die Branche hätten. Sie könnten sich vollständig aus dem Beratungsgeschäft zurückziehen und reine Prüfungsgesellschaften bilden oder das Prüfungsgeschäft aufgeben. Im Falle der Aufgabe des Beratungsgeschäfts würden sie an Attraktivität als Arbeitgeber einbüßen, was die Akquirierung qualifizierter Nachwuchskräfte im erforderlichen Ausmaß erschweren würde. Außerdem würde der Verlust an Know-how mangels der Erbringung von Beratungsleistungen vermutlich die Qualität von Abschlussprüfungen beeinträchtigen.³⁰⁹ Im Falle der Aufgabe des Prüfungsgeschäfts würde sich die Konzentration unter den anderen Anbietern von Prüfungsleistungen erhöhen, wodurch großen PIE nur noch eine eingeschränkte Anzahl an möglichen Abschlussprüfern zur Auswahl hätten. Statt der beabsichtigten Ausdehnung des Anbieterspektrums würde sich also genau das Gegenteil ergeben. Insofern ist die vorgeschlagene Regelung wohl eher als kontraproduktiv zu bewerten.³¹⁰

3.3.2.4. Anwendung internationaler Prüfungsstandards

Die in Artikel 20 vorgeschlagene verpflichtende Anwendung der ISA wird von der Fachwelt positiv aufgenommen, da dadurch der Art, Größe und Komplexität des zu prüfenden Unternehmens Rechnung getragen werden kann. Durch die Anwendung der ISA wird die internationale Vergleichbarkeit von in der EU durchgeführten Abschlussprüfungen sichergestellt und eine einheitliche Urteilsqualität gewährleistet.

³⁰⁸ Vgl. EK (2011c), S.16.

³⁰⁹ Vgl. Deloitte (2012), S. 7.

³¹⁰ Vgl. IDW (2012a), S. 12.

Außerdem trägt die einheitliche Anwendung der ISA zu einer effektiven und effizienten Prüfung international tätiger Unternehmen bei.³¹¹

3.3.2.5. Bestätigungsvermerk

Die vorgesehene Zweiteilung der Berichterstattung in einem an die Öffentlichkeit gerichteten Bestätigungsvermerk und einen zusätzlichen Prüfungsbericht an den Prüfungsausschuss wird von der Fachwelt im Wesentlichen gutgeheißen. Obwohl die vorgeschlagenen Inhalte des Bestätigungsvermerks überwiegend als sinnvoll und erforderlich bezeichnet werden können, erscheinen die vorgesehenen 23 Einzelangaben in Hinblick auf die Grenzen der Abschlussprüfung als zu umfangreich. Durch eine derartige Detailfülle könnte in der Öffentlichkeit eine Erwartungshaltung entstehen, die vom vorgesehenen Umfang einer Abschlussprüfung nicht erfüllt werden kann.³¹² Außerdem könnten umfangreiche Detailangaben dazu führen, dass die Adressaten den Bestätigungsvermerk als unübersichtlich und möglicherweise als unverständlich wahrnehmen. Um sicherzustellen, dass das Ergebnis einer Abschlussprüfung klar und prägnant wiedergegeben wird, sollten die Inhalte des Bestätigungsvermerks auf rechnungslegungsbezogene Angaben beschränkt werden. Detaillierte Angaben zum Prüfungsvorgehen sollten daher nicht in den Bestätigungsvermerk, sondern in den Bericht an den Prüfungsausschuss aufgenommen werden. Dazu zählen insbesondere die Angaben über den bei der Abschlussprüfung zugrunde gelegten Wesentlichkeitsgrad (Art. 22 Abs. 2 lit. j), den Umfang von Prüfungshandlungen zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten (Art. 22 Abs. 2 lit. n), Verstöße gegen diverse Regeln, die für die Unternehmensführung von Bedeutung sind (Art. 22 Abs. 2 lit. o) sowie die Beurteilung des internen Kontrollsystems (Art. 22 Abs. 2 lit. m).³¹³ Des Weiteren ist Artikel 22 Absatz 2 lit. t zu hinterfragen, da daraus hervorgeht, dass ein Abschlussprüfer den Bestätigungsvermerk nicht erteilen muss, sofern er sich nicht in der Lage dazu sieht. Eine derartige Regelung hätte möglicherweise zur Folge, dass insbesondere in Krisensituationen zur Vermeidung von Streitigkeiten über das Ergebnis der Abschlussprüfung die Nichterteilung eines Testates als Exit-Strategie angesehen wird. Daraus würde sich allerdings ergeben, dass die Öffentlichkeit nicht

³¹¹ Vgl. IDW (2012a), S. 5.

³¹² Vgl. wp.net (2012), S. 21.

³¹³ Vgl. WPK (2012), S. 34.

bzw. verzögert über das konkrete Ergebnis der Abschlussprüfung informiert werden würde. Um dies zu vermeiden, sollten Abschlussprüfer dazu verpflichtet werden ein konkretes Prüfungsurteil abzugeben.³¹⁴

3.3.2.6. Finanzinformationen und Transparenzbericht

Laut der deutschen Wirtschaftsprüferkammer führen die bestehenden Regelungen zum Transparenzbericht bereits heute dazu, dass sich KMP einem starken Preiswettbewerb ausgesetzt sehen, der zu einem Konzentrationsprozess führt durch den große Prüfungsgesellschaften begünstigt werden. In Anbetracht dessen, dass die EK durch die Reform der Abschlussprüfung unter anderem die Anbieterstruktur auf dem Abschlussprüfungsmarkt verbreitern möchte, erscheint die vorgesehene Verpflichtung zur Veröffentlichung eines Jahresfinanzberichts und einer Gewinn- und Verlustrechnung im Hinblick auf das Wachstum von KMP als kontraproduktiv.

Des Weiteren geht aus dem Verordnungsvorschlag hervor, dass die offenzulegenden Finanzinformationen unabhängig von der Rechtsform und der Größe einer Prüfungsgesellschaft nach den Bestimmungen der vorgesehenen Verordnung geprüft werden müssen. Dies würde insbesondere für KMP, die mit der Prüfung einer PIE betraut wurden, eine zusätzliche bürokratische Belastung darstellen. Die deutsche Wirtschaftsprüferkammer schlägt deshalb vor, dass die vorgeschlagenen Bestimmungen über die Offenlegung von Finanzinformationen in Artikel 26 nicht in die endgültige Fassung der Verordnung übernommen werden. Um dem Preiswettbewerb am Abschlussprüfermarkt entgegenzuwirken, wird außerdem vorgeschlagen, dass Prüfungsgesellschaften, die weniger als fünf Abschlussprüfungen pro Jahr bei PIE durchführen von der Verpflichtung einen Transparenzbericht zu veröffentlichen ausgenommen werden.³¹⁵

³¹⁴ Vgl. *wp.net* (2012), S. 21.

³¹⁵ Vgl. *WPK* (2012), S. 37 – 39.

3.4. Bestellung von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften

3.4.1. Kernpunkte von Titel III des Verordnungsvorschlags

3.4.1.1. Prüfungsausschuss

Die Bestimmungen der Abschlussprüferrichtlinie über den Prüfungsausschuss (Art. 41) sollen weitgehend erhalten bleiben und in die vorgesehene Verordnung übernommen werden. Um die Leistungsfähigkeit des Prüfungsausschusses zu verbessern, sieht der Verordnungsvorschlag hinsichtlich der Zusammensetzung des Prüfungsausschusses allerdings eine Änderung vor. Nach den bisherigen Bestimmungen sollte mindestens ein Mitglied des Prüfungsausschusses über Sachverstand im Bereich der Abschlussprüfung und/oder der Rechnungslegung verfügen. Gemäß der vorgesehenen Bestimmungen soll künftig mindestens ein weiteres Mitglied im Bereich der Abschlussprüfung sachkundig sein. Außerdem sollen sämtliche Ausschussmitglieder mit der Branche, in der das geprüfte Unternehmen tätig ist, vertraut sein. Zur Stärkung der Unabhängigkeit des Prüfungsausschusses soll künftig die Mehrheit der Mitglieder, insbesondere der Vorsitzende unabhängig sein. Des Weiteren sieht der Verordnungsvorschlag eine Erweiterung des Aufgabenbereichs des Prüfungsausschusses vor. Neben seiner Überwachungsfunktion soll der Prüfungsausschuss künftig auch das Verfahren für die Auswahl des Abschlussprüfers durchführen und dem Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan einen Abschlussprüfer empfehlen. Außerdem soll der Prüfungsausschuss, wie bereits erwähnt, über die Erbringung bestimmter prüfungsfremder Leistungen entscheiden.³¹⁶

3.4.1.2. Bestellung

Die in der Abschlussprüferrichtlinie verankerten Bestimmungen über die Bestellung von Abschlussprüfern (Art. 37) sollen gemäß dem Verordnungsvorschlag auch in Zukunft angewendet werden. Für die Zwecke der Anwendung von Artikel 37 sollen

³¹⁶ Vgl. EK (2011c), Art. 31.

für die Bestellung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften durch PIE bestimmte Anforderungen gelten. Demnach soll der Prüfungsausschuss nach Abschluss eines ordnungsgemäß durchgeführten Auswahlverfahrens dem Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan des zu prüfenden Unternehmens für die Bestellung des Abschlussprüfers eine begründete Empfehlung abgeben. Sofern es sich dabei nicht um eine Erneuerung eines Prüfungsmandats handelt, soll die Empfehlung mindestens zwei Entscheidungsalternativen enthalten. Aus der Empfehlung soll hervorgehen, welche Alternative der Prüfungsausschuss präferiert. In weiterer Folge hat das Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan der Gesellschafterversammlung einen Vorschlag für die Bestellung des Abschlussprüfers zu unterbreiten, der die Empfehlung des Prüfungsausschusses enthält. Handelt es sich bei dem zu prüfenden Unternehmen um ein Kreditinstitut oder ein Versicherungsunternehmen soll der Vorschlag der zuständigen Behörde vorgelegt werden. Die zuständige Behörde kann dann gegen die vorgeschlagene Auswahl Einspruch erheben. Des Weiteren ist im Verordnungsvorschlag vorgesehen, dass jegliche Vertragsklauseln zwischen dem zu prüfenden Unternehmen und Dritten für nichtig erklärt werden, sofern darin die Auswahlmöglichkeiten bezüglich der Durchführung der Abschlussprüfung auf bestimmte Abschlussprüfer beschränkt werden. Außerdem sollen die Mitgliedstaaten beschließen können, dass PIE unter bestimmten Umständen mehr als einen Abschlussprüfer zu bestellen haben.³¹⁷

3.4.1.3. Laufzeit des Prüfungsmandats

In Artikel 33 des Verordnungsvorschlags soll die Laufzeit des Prüfungsmandats geregelt werden. Darin ist vorgesehen, dass PIE Abschlussprüfer für mindestens zwei Jahre bestellen müssen. Das Prüfungsmandat soll nur einmal erneuert werden dürfen. Die kombinierte Laufzeit der beiden Mandate soll maximal sechs Jahre betragen dürfen. Sofern für ein ununterbrochenes Mandat von sechs Jahren zwei Abschlussprüfer bestellt wurden (Joint Audit), verlängert sich der Zeitraum, nach dem ein Abschlussprüfer aus dem Mandat rotieren muss auf neun Jahre. Im Anschluss an ein Prüfungsmandat soll eine Karenzzeit von vier Jahren gelten, in der die Prüfungsgesellschaft oder ein Netzwerkmitglied nicht erneut zum Abschlussprüfer bestellt wer-

³¹⁷ Vgl. EK (2011c), Art. 32.

den kann. In Ausnahmefällen soll die zuständige Behörde auf Antrag des PIE einer Mandatsverlängerung um zwei bzw. im Falle von Joint Audits um drei Jahre zustimmen können. Die für die Durchführung der Abschlussprüfung verantwortlichen Prüfungspartner sollen allerdings bereits nach sieben Jahren ihre Teilnahme an der Prüfung des jeweiligen Unternehmens beenden müssen. Danach soll für sie eine Karenzzeit von drei Jahren gelten. Überdies sollen Prüfungsgesellschaften ein angemessenes graduelles Rotationssystem für das an der Abschlussprüfung beteiligte Führungspersonal einführen. Des Weiteren sollen Abschlussprüfer, deren Mandat endet, dem neuen Abschlussprüfer einen Übergabebericht zur Verfügung stellen sowie Zugang zu Prüfungsberichten und anderen Informationsquellen gewähren.³¹⁸

3.4.2. Kritische Würdigung der Vorschläge

3.4.2.1. Big Four-Klauseln

Das in Artikel 32 Absatz 7 vorgesehene Verbot von Vertragsklauseln, welche die Auswahlmöglichkeiten in Bezug auf die Durchführung der Abschlussprüfung auf bestimmte Abschlussprüfer einschränken, erscheint im Hinblick auf einen fairen Wettbewerb innerhalb der Branche sinnvoll. Durch die vorgesehene Annullierung derartiger Vertragsklauseln soll insbesondere vermieden werden, dass PIE von Dritten (z.B. Banken) vertraglich dazu verpflichtet werden können ausschließlich eine der Big Four-Prüfungsgesellschaften mit der Abschlussprüfung zu beauftragen.³¹⁹

3.4.2.2. Joint Audits

Die vorgesehene Regelung in Artikel 32 Absatz 9 würde den Mitgliedstaaten die Möglichkeit einräumen verpflichtende Joint Audits einzuführen. Durch die Bestellung von mehr als einem Abschlussprüfer könnte die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gestärkt und somit auch die Qualität des Prüfungsurteils verbessert werden. Beispielsweise könnte durch Joint Audits das Risiko gesenkt werden, dass Unterneh-

³¹⁸ Vgl. EK (2011c), Art. 33.

³¹⁹ Vgl. WPK (2012), S. 40.

men versuchen auf den Abschlussprüfer einzuwirken, um sein Prüfungsurteil zu Gunsten des geprüften Unternehmens zu beeinflussen. Die Unterzeichnung des Bestätigungsvermerks durch zumindest zwei voneinander unabhängigen Abschlussprüfern würde möglicherweise auch dazu führen, dass die Öffentlichkeit verstärkt auf die Glaubwürdigkeit des abgegebenen Testats vertraut. Außerdem könnte durch die Einführung von Joint Audits der Eintritt von KMP in das Segment der Abschlussprüfungen von PIE begünstigt werden. Um den Abschlussprüfermarkt zu beleben, könnte in diesem Zusammenhang angedacht werden vorzuschreiben, dass zumindest ein Joint Audit-Partner keine Big Four-Prüfungsgesellschaft sein darf.³²⁰ Bei der Einführung von Joint Audits sollte allerdings berücksichtigt werden, dass sich der Koordinationsaufwand proportional zur Anzahl der an der Abschlussprüfung beteiligten Abschlussprüfer erhöhen könnte. Dies würde auf Seiten des zu prüfenden Unternehmens möglicherweise zu höheren Kosten führen.³²¹ Allerdings besteht auch die Möglichkeit, dass Joint Audits zu niedrigeren Kosten führen, da mittelständische Prüfungsgesellschaften häufig andere Kostenstrukturen aufweisen und ihre Dienste somit zu einem geringeren Preis in Anspruch genommen werden können.³²² Abgesehen davon ist das Wahlrecht, das den Mitgliedstaaten im Verordnungsvorschlag bezüglich der Einführung von Joint Audits eingeräumt wird grundsätzlich zu begrüßen. Allerdings ist davon auszugehen, dass dadurch unterschiedliche Regelungen in den einzelnen Mitgliedstaaten zu tragen kommen, was im Hinblick auf die oftmals grenzüberschreitende Tätigkeit von PIE nicht sinnvoll erscheint und der angestrebten Harmonisierung der Abschlussprüfung auf Ebene der EU entgegensteht.

3.4.2.3. Externe Rotation

Die geplante Einführung der externen Rotation nach spätestens sechs Jahren stößt in der Fachwelt auf breiten Widerstand. Eine verpflichtende externe Rotation würde einen weitreichenden Eingriff in die Grundsätze der Unternehmensführung bedeuten, da dem Aufsichtsrat bzw. der Gesellschafterversammlung die Möglichkeit genommen werden würde den am besten geeigneten Abschlussprüfer auszuwählen. Da die unternehmensspezifischen Kenntnisse, die ein Abschlussprüfer im Laufe der oft lang-

³²⁰ Vgl. *wp.net* (2012), S. 24.

³²¹ Vgl. *DIHK* (2012), S. 14.

³²² Vgl. *wp.net* (2012), S. 24.

jährigen Geschäftsbeziehung erworben hat, zum Teil verloren gehen würden, wäre zu befürchten, dass durch eine Zwangsrotation die Anzahl der Prüfungsfehler zunehmen und somit die Prüfungsqualität abnehmen würde.³²³ Außerdem könnte der Einarbeitungsaufwand eines neuen Abschlussprüfers nach einem obligatorischen Wechsel einen erheblichen Zeitaufwand verursachen, was zu höheren Kosten für das geprüfte Unternehmen führen könnte. Ob durch den in Artikel 33 Absatz 5 vorgesehene Übergabebericht der Zeit- und Kostenaufwand sowie die Gefahr einer sinkenden Prüfungsqualität vermieden werden kann, erscheint im Hinblick auf die Komplexität der Prüfungspraxis fraglich.³²⁴ Zudem führt der Spezialisierungsprozess auf dem Abschlussprüfermarkt dazu, dass insbesondere bei Unternehmen mit komplexen Geschäftsmodellen häufig nur sehr wenige Prüfungsgesellschaften dazu in der Lage sind eine qualitativ hochwertige Abschlussprüfung bei der jeweiligen PIE durchzuführen. Sofern sich innerhalb der nächsten Jahre keine zusätzlichen Anbieter als dafür geeignet erweisen, könnte dies dazu führen, dass das zu prüfende Unternehmen nach Ablauf des Rotationszyklus zur Auswahl einer Prüfungsgesellschaft gezwungen wäre, die möglicherweise nicht über die notwendigen Kapazitäten verfügt, um eine Abschlussprüfung auf höchstem Niveau durchzuführen. Darunter würde in weiterer Folge die Aussagekraft des Bestätigungsvermerks und somit auch das Ansehen der Abschlussprüfung leiden.³²⁵

Da eine verpflichtende externe Rotation in der Vergangenheit in einigen Ländern zur Diskussion stand, jedoch nicht eingeführt wurde (z.B. Schweden) bzw. nach der Einführung wieder abgeschafft wurde (z.B. Spanien), hat das Prüfungsnetzwerk Deloitte die Gesamtheit aller international verfügbarer Studien zur externen Rotation analysiert. Im Ergebnis zeigte sich, dass 76% der empirischen Studien gegen eine verpflichtende externen Rotation sprechen.³²⁶ Ferner zeigt eine Analyse der Stellungnahmen zum Grünbuch zur Abschlussprüfung, dass die Mehrheit der Kommentatoren die Einführung der externen Rotation ablehnt.³²⁷ In Anbetracht der Ergebnisse der empirischen Studien und der Reaktionen auf das Grünbuch ist nicht ganz nachzuvollziehen, warum die EK im Verordnungsvorschlag an der verpflichtenden externen Rotation festhält.

³²³ Vgl. *DAI* (2012), S. 3.

³²⁴ Vgl. *DIHK* (2012), S. 15.

³²⁵ Vgl. *DAI* (2012), S. 4.

³²⁶ Vgl. *Deloitte* (2012), S. 4.

³²⁷ Vgl. *Iro* (2012), S. 67.

Im Zusammenhang mit der Laufzeit des Prüfungsmandats ist außerdem die in Artikel 33 Absatz 3 vorgesehene Verlängerungsmöglichkeit des Prüfungsmandats zu hinterfragen. Denn da die Verlängerung der Laufzeit des Mandats im Ermessen der zuständigen Behörde liegen soll, erhalten PIE durch die vorgesehene Regelung keine Rechtssicherheit. In Anbetracht dessen, dass das Prüfungsmandat auf acht bzw. im Falle von Joint Audits auf neun Jahre ausgedehnt werden können soll, erscheint auch die in Absatz 4 vorgesehene Regelung, wonach die verantwortlichen Prüfungspartner nach bereits sieben Jahren auswechselt werden sollen, nicht zielführend.³²⁸

3.5. Beaufsichtigung der Tätigkeit von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften

3.5.1. Kernpunkte von Titel IV des Verordnungsvorschlags

3.5.1.1. Zuständige Behörden

Gemäß Verordnungsvorschlag sollen alle Mitgliedstaaten eine zuständige Behörde für die Beaufsichtigung von PIE-Prüfern benennen. Als zuständige Behörde soll unter anderem die in Artikel 32 der Abschlussprüferrichtlinie genannte Behörde bestimmt werden können. Um die Wahrnehmung der für Abschlussprüfer vorgesehenen Aufgaben sowie die Anwendung der vorgesehenen Bestimmungen gewährleisten zu können, sollen die zuständigen Behörden mit ausreichenden Ressourcen ausgestattet werden³²⁹ und von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften unabhängig sein. Zur Wahrung der Unabhängigkeit soll die Finanzierung dieser Behörde gesichert werden und frei von ungebührlicher Einflussnahme durch Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften sein. Des Weiteren soll keine Person des Führungspersonals dieser Behörde in den letzten drei Jahren eine Abschlussprüfung bei PIE durchgeführt haben, Stimmrechte an einer Prüfungsgesellschaft gehalten haben, ein Mitglied des Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans einer Prüfungsgesellschaft gewesen sein oder in einem Angestelltenverhältnis mit einer Prüfungsgesellschaft gestan-

³²⁸ Vgl. *DIHK* (2012), S. 15.

³²⁹ Vgl. *EK* (2011c), Art. 35.

den sein.³³⁰ Sämtliche Stellen, denen von der zuständigen Behörde Aufgaben übertragen wurden sowie die Mitarbeiter der zuständigen Behörde sollen zur Wahrung des Berufsgeheimnisses verpflichtet werden.³³¹ Zur Wahrnehmung ihrer Aufgaben soll die zuständige Behörde mit den notwendigen Überwachungs- und Ermittlungsbefugnissen ausgestattet werden und auf nationaler Ebene mit anderen zuständigen Behörden kooperieren.³³² Die zuständigen Behörden sollen bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben keinen Einfluss auf den Inhalt von Bestätigungsvermerken nehmen.³³³

3.5.1.2. Aufgaben der zuständigen Behörden

Die zuständigen Behörden sollen gemäß Verordnungsvorschlag zur Schaffung eines wirksamen Qualitätskontrollsystems für Abschlussprüfungen verpflichtet werden. Bei Abschlussprüfern von PIE soll zumindest alle drei Jahre eine Qualitätskontrollprüfung durchgeführt werden. Im Rahmen dieser Kontrolle soll das interne Qualitätskontrollsystem des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft bewertet und dessen Wirksamkeit ermittelt werden. Auf Grundlage dieser Ergebnisse soll der jährlich zu veröffentlichende Transparenzbericht einer Prüfungsgesellschaft bewertet werden. Die Erkenntnisse und Schlussfolgerungen, die aus der Qualitätskontrollprüfung hervorgehen, sollen der kontrollierten Prüfungsgesellschaft mitgeteilt und mit dieser erörtert werden. Die Kontrolltätigkeit der zuständigen Behörde soll in einem angemessenen Verhältnis zum Umfang und der Komplexität der Tätigkeit der Prüfungsgesellschaft stehen.³³⁴

Des Weiteren sollen die zuständigen Behörden Untersuchungen durchführen, um die nicht ordnungsgemäße Durchführung von Abschlussprüfungen bei PIE aufzudecken, zu korrigieren oder gegebenenfalls zu verhindern.³³⁵ Die zuständigen Behörden sollen außerdem im Rahmen einer kontinuierlichen Überwachung des Abschlussprüfermarktes die Risiken einer starken Marktkonzentration und die Notwendigkeit von

³³⁰ Vgl. EK (2011c), Art. 36.

³³¹ Vgl. EK (2011c), Art. 37.

³³² Vgl. EK (2011c), Art. 39.

³³³ Vgl. EK (2011c), Art. 38.

³³⁴ Vgl. EK (2011c), Art. 40.

³³⁵ Vgl. EK (2011c), Art. 41.

Maßnahmen zur Eindämmung dieser Risiken bewerten.³³⁶ Ferner sollen die zuständigen Behörden gemäß Verordnungsvorschlag dafür Sorge tragen, dass die sechs größten Abschlussprüfer von PIE eines jeden Mitgliedstaates für mögliche Ereignisse, die den Fortbestand der jeweiligen Prüfungsgesellschaft bedrohen könnten, einen Notfallplan erstellen. In einem solchen Notfallplan soll angegeben werden in welchem Umfang die einzelnen Partner der Prüfungsgesellschaft haften und inwieweit die Haftung auf Netzwerkmitglieder der Prüfungsgesellschaft übertragen werden kann.³³⁷

3.5.1.3. Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden

Gemäß Verordnungsvorschlag soll die Zusammenarbeit der nationalen Aufsichtsbehörden für Abschlussprüfer künftig im Rahmen der European Securities and Markets Authority (ESMA) organisiert werden. Die ESMA soll somit die bestehenden und laufenden Aufgaben der European Group of Auditors' Oversight Bodies (EGAOB) übernehmen. Der Verordnungsvorschlag sieht außerdem eine Zusammenarbeit der ESMA mit der Europäischen Bankenaufsichtsbehörde (EBA) und der Europäischen Aufsichtsbehörde für das Versicherungswesen und die betriebliche Altersvorsorge (EIOPA) im Bereich der Abschlussprüfung vor. Um die Anwendung der im Verordnungsvorschlag vorgesehenen Aufgaben zu vereinfachen, soll die ESMA gegebenenfalls zu verschiedenen Punkten Leitlinien erlassen. Beispielsweise soll die ESMA gemäß Verordnungsvorschlag gemeinsame Standards für die Darstellung und den Inhalt des Bestätigungsvermerks und des Prüfungsberichts, für die Durchführung von Qualitätskontrollprüfungen und für die Aufsichtstätigkeiten des Prüfungsausschusses entwickeln.³³⁸ Des Weiteren soll durch die ESMA der Informationsaustausch der nationalen Aufsichtsbehörden³³⁹ sowie die Zusammenarbeit bei Qualitätskontrollprüfungen gewährleistet werden.³⁴⁰ Bei der Wahrnehmung ihrer Aufgaben soll für die ESMA die Verschwiegenheitspflicht gelten und das Berufsgeheimnis zu tragen kommen.³⁴¹

³³⁶ Vgl. EK (2011c), Art. 42.

³³⁷ Vgl. EK (2011c), Art. 43.

³³⁸ Vgl. EK (2011c), Art. 46.

³³⁹ Vgl. EK (2011c), Art. 48.

³⁴⁰ Vgl. EK (2011c), Art. 49.

³⁴¹ Vgl. EK (2011c), Art. 55.

Um die Anerkennung und den Ruf von PIE-Prüfungsgesellschaften zu verbessern, sieht die EK im Verordnungsvorschlag die Einführung eines Europäischen Qualitätszertifikats für Abschlussprüfer vor. Dieses Zertifikat soll von der ESMA erteilt werden können und innerhalb der gesamten EU Geltung haben. Die Voraussetzungen für den Erhalt des Zertifikats sollen von der ESMA veröffentlicht werden. Sofern eine Prüfungsgesellschaft die Anforderungen der ESMA erfüllt, soll sie sich gemäß Verordnungsvorschlag auf freiwilliger Basis und gegen Gebühren für die Erteilung des Qualitätszertifikats bei der ESMA bewerben können. Die jeweilige nationale Aufsichtsbehörde soll von der ESMA in die Prüfung der Bewerbungsvoraussetzungen eingebunden werden. Werden die Anforderungen zu einem späteren Zeitpunkt nicht mehr erfüllt, soll die ESMA die Befugnis haben das Zertifikat wieder abzuerkennen. Das Europäische Qualitätszertifikat soll allerdings keine Voraussetzung für die Durchführung von Abschlussprüfungen bei PIE sein.³⁴²

Des Weiteren soll in der geplanten Verordnung die Zusammenarbeit bei bestimmten Untersuchungen oder Kontrollen geregelt werden. Sollte eine zuständige Stelle zur Überzeugung kommen, dass in einem anderen Mitgliedstaat die im Verordnungsvorschlag vorgesehenen Bestimmungen nicht eingehalten werden oder wurden, soll dies der zuständigen Behörde des betroffenen Mitgliedstaats gemeldet werden. Die zuständige Behörde des betroffenen Mitgliedstaats soll in weiterer Folge geeignete Maßnahmen setzen. Sofern sie dafür Hilfe benötigt, kann sie die Aufsichtsbehörde eines anderen Mitgliedstaates um die Durchführung einer Untersuchung bitten. Diese Untersuchung oder Kontrolle soll durchgehend der Gesamtaufsicht des Mitgliedstaates unterliegen, auf dessen Hoheitsgebiet sie stattfindet. Sofern es sich dabei um grenzüberschreitende Untersuchungen oder Kontrollen handelt, soll die ESMA zur Koordinierung der Tätigkeiten aufgefordert werden können.³⁴³

In Bezug auf die Zusammenarbeit mit Behörden aus Drittländern soll die ESMA durch die geplante Verordnung dazu ermächtigt werden Kooperationsvereinbarungen mit zuständigen Behörden von Drittländern abschließen. Der Austausch von Informationen soll allerdings nur vollzogen werden dürfen, wenn die Einhaltung des Berufsgeheimnisses und der Verschwiegenheitspflicht im jeweiligen Drittland zumindest so gut gewährleistet wird wie in der EU. Außerdem soll die ESMA die einzelnen

³⁴² Vgl. EK (2011c), Art. 50.

³⁴³ Vgl. EK (2011c), Art. 51.

Aufsichtsbehörden der EU-Mitgliedstaaten bei der Zusammenarbeit mit Drittlandsbehörden unterstützen.³⁴⁴

3.5.2. Kritische Würdigung der Vorschläge

3.5.2.1. Benennung einer zuständigen Behörde

Gemäß der gegenwärtigen Bestimmungen der Abschlussprüferrichtlinie (Art. 32) haben die Mitgliedstaaten für eine wirksame öffentliche Aufsicht für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften zu sorgen. Um die Aufsicht transparenter zu gestalten,³⁴⁵ sieht die EK nun vor, dass die Mitgliedstaaten für die öffentliche Aufsicht eine vom Berufsstand unabhängige zuständige Behörde benennen. Dies wird von der deutschen Wirtschaftsprüferkammer abgelehnt, weil das gegenwärtige Aufsichtssystem ohnehin effektiv und effizient sei und es den Mitgliedstaaten vor dem Hintergrund des Subsidiaritätsprinzips selbst überlassen sein sollte, wie sie die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften in ihrem Hoheitsgebiet ausgestalten.³⁴⁶ Abgesehen davon sollen die Mitgliedstaaten gemäß Verordnungsvorschlag die Möglichkeit haben für die Aufsicht von PIE-Prüfern eine zuständige Behörde zu benennen, die sich von jener Behörde, die andere Abschlussprüfer beaufsichtigt, unterscheidet. Die unterschiedlichen Anforderungen für diese Behörden bergen allerdings die Gefahr, dass der Öffentlichkeit eine differenzierte Aufsichtsqualität vermittelt wird und somit auch eine differenzierte Prüfungsqualität vermutet werden könnte.³⁴⁷

3.5.2.2. European Securities and Markets Authority

Die in Artikel 46 Absatz 3 vorgesehene Entwicklung von Standards zu verschiedenen prüfungsrelevanten Themen durch die ESMA könnte für Prüfungsgesellschaften und PIE eine zusätzliche Belastung darstellen. Die vorgesehene Fülle an Leitlinien, die gegebenenfalls von der ESMA zu veröffentlichen sind, könnte den Abschlussprüfer

³⁴⁴ Vgl. EK (2011c), Art. 57.

³⁴⁵ Vgl. EK (2011b), S. 13.

³⁴⁶ Vgl. WPK (2012), S. 26.

³⁴⁷ Vgl. IDW (2012a), S. 15.

und das geprüfte Unternehmen daran hindern die Zusammenarbeit der individuellen Situation des Unternehmens anzupassen.³⁴⁸

Außerdem ist zu befürchten, dass die vorgesehene Einführung des Europäischen Qualitätszertifikats für PIE-Prüfer anderen Abschlussprüfern den Zugang zu diesem Marktsegment erschweren könnte. Denn sofern PIE bei der Auswahl des Abschlussprüfers ein solches Zertifikat voraussetzen würden, wären andere Abschlussprüfer automatisch von der Prüfung von PIE ausgeschlossen. Da Abschlussprüfer von PIE auch Abschlussprüfungen bei anderen Unternehmen durchführen, könnte die Erteilung des Europäischen Qualitätszertifikats PIE-Prüfern auch im Marktsegment außerhalb der Prüfung von PIE einen Wettbewerbsvorteil verschaffen. Zudem könnte sich die Erwartungshaltung der Öffentlichkeit hinsichtlich der Qualität der Prüfung durch die Einführung eines Qualitätszertifikats vergrößern. Es ist jedoch zu hinterfragen inwieweit die ESMA für die Qualität der Prüfungen einer zertifizierten Prüfungsgesellschaft bürgt. Außerdem ist zu erwarten, dass die Mehrheit der PIE-Prüfer aus Reputationsgründen die Erteilung des Zertifikats anstreben würde, was auf Seiten der ESMA zu einem erheblichen Personalbedarf führen könnte.³⁴⁹

3.6. Verwaltungssanktionen und -maßnahmen

3.6.1. Kernpunkte von Titel V des Verordnungsvorschlags

3.6.1.1. Folgen von Verstößen gegen Bestimmungen der vorgesehenen Verordnung

Um die Einhaltung der Bestimmungen der vorgesehenen Verordnung zu fördern, sollen die Mitgliedstaaten Vorschriften für Verwaltungssanktionen und -maßnahmen festlegen, die, im Falle von Verstößen gegen bestimmte Anforderungen der vorgesehenen Verordnung, von den zuständigen Behörden verhängt werden sollen. Zu diesem Zwecke werden im Anhang des Verordnungsvorschlags Sachverhalte beschrie-

³⁴⁸ Vgl. DAI (2012), S. 6.

³⁴⁹ Vgl. APAK (2012), S. 13.

ben, die einen Verstoß darstellen würden.³⁵⁰ In Bezug auf die zu prüfenden Unternehmen werden ausschließlich Verstöße genannt, die mit der Bestellung des Abschlussprüfers im Zusammenhang stehen. PIE sollen beispielsweise sanktioniert werden können, wenn die in Artikel 33 vorgesehene Laufzeit des Prüfungsmandats nicht eingehalten wird.³⁵¹ Die Aufzählung der Verstöße, die sich auf die Aufgaben der Abschlussprüfer, Prüfungsgesellschaften und Prüfungspartner beziehen, gestaltet sich weitaus umfangreicher. Sie sollen unter folgenden Voraussetzungen sanktioniert werden können:

- bei Verstößen gegen organisatorische oder operationelle Anforderung,
- bei Verstößen im Zusammenhang mit Interessenskonflikten,
- bei Verstößen im Zusammenhang mit der Durchführung der Abschlussprüfung,
- bei Verstößen im Zusammenhang mit den Vermerken zur Abschlussprüfung,
- bei Verstößen im Zusammenhang mit den Vorschriften zur Offenlegung,
- bei Verstößen im Zusammenhang mit der Bestellung des Abschlussprüfers,
- bei Verstößen im Zusammenhang mit der Qualitätskontrolle.³⁵²

Zur Förderung der Meldung von Verstößen an die zuständigen Behörden sollen die Mitgliedstaaten geeignete Mechanismen entwickeln. Außerdem sollen Prüfungsgesellschaften und PIE Verfahren entwickeln, um Mitarbeitern die Meldung von potenziellen oder tatsächlichen Verstößen zu erleichtern.³⁵³

3.6.1.2. Sanktionsbefugnisse der zuständigen Behörden

Gemäß Verordnungsvorschlag sollen die zuständigen Behörden im Falle eines Verstoßes gegen die im Anhang genannten Bestimmungen dazu befugt werden folgende Maßnahmen zu ergreifen:

³⁵⁰ Vgl. EK (2011c), Art. 61.

³⁵¹ Vgl. EK (2011c), S. 97.

³⁵² Vgl. EK (2011c), S. 94 – 96.

³⁵³ Vgl. EK (2011c), Art. 66.

- Aufforderung zur Einstellung einer Verhaltensweise,
- Bekanntgabe des Verstoßes und der dafür verantwortlichen Personen im Rahmen einer öffentlichen Erklärung auf der Website der zuständigen Behörde,
- Verhängung eines vorübergehenden, EU-weiten Verbots zur Durchführung von Abschlussprüfungen bei PIE und/oder zur Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken,
- Abgabe einer Erklärung, aus der hervorgeht, dass der Bestätigungsvermerk bis zur Abstellung eines bestimmten Verstoßes nicht den Anforderungen der vorgesehenen Verordnung entspricht,
- Verhängung eines vorübergehenden Tätigkeitsverbots gegen Mitglieder des Verwaltungs- oder Leitungsorgans einer Prüfungsgesellschaft oder einer PIE,
- Verhängung von Verwaltungsstrafen.

Im Verordnungsvorschlag sind bestimmte Spielräume für die Höhe der verhängten Verwaltungsstrafen vorgesehen. Die Mitgliedstaaten sollen allerdings auch höhere Verwaltungsstrafen festlegen und den zuständigen Behörden weitere Sanktionsbefugnisse übertragen können.³⁵⁴ Die Sanktionen und Maßnahmen sollen in einem angemessenen Verhältnis zu den Verstößen stehen und eine abschreckende Wirkung entfalten.³⁵⁵ Bei der Festlegung von Verwaltungssanktionen und -maßnahmen sollen allerdings stets alle relevanten Umstände berücksichtigt werden, die mit dem Verstoß im Zusammenhang stehen.³⁵⁶

Des Weiteren sieht der Verordnungsvorschlag vor, dass sämtliche verhängte Maßnahmen und Sanktionen bekannt gemacht werden sollen. Dabei soll insbesondere die Art des Verstoßes sowie die dafür verantwortlichen Personen genannt werden, sofern dadurch nicht die Stabilität der Finanzmärkte gefährdet wird. Im Verordnungsvorschlag ist außerdem ausdrücklich vorgesehen, dass bei der Bekanntgabe der Identität der verantwortlichen Personen insbesondere das Recht auf Achtung des Privat- und Familienlebens sowie das Recht auf den Schutz personenbezogener Daten beachtet werden soll.³⁵⁷

³⁵⁴ Vgl. EK (2011c), Art. 62.

³⁵⁵ Vgl. EK (2011c), Art. 61.

³⁵⁶ Vgl. EK (2011c), Art. 63.

³⁵⁷ Vgl. EK (2011c), Art. 64.

3.6.2. Kritische Würdigung der Vorschläge

3.6.2.1. Maßnahmenkatalog

Der in Artikel 62 vorgesehene Maßnahmenkatalog wird von der Fachwelt positiv aufgenommen. Insbesondere ist zu begrüßen, dass den zuständigen Behörden für die Sanktionierung differenzierte Möglichkeiten zur Verfügung stehen sollen und die Höhe einer Verwaltungsstrafe dem Sachverhalt angepasst werden können soll.³⁵⁸

3.6.2.2. Bekanntmachung der Identität von für Verstöße verantwortliche Personen

Die in Artikel 64 vorgesehene Bekanntmachung von Sanktionen oder Maßnahmen erscheint grundsätzlich sinnvoll, da sie bei manchen öffentlichkeitswirksamen Fällen dazu beitragen könnte das öffentliche Vertrauen in die Aufsichtssysteme wiederherzustellen bzw. zu stärken.³⁵⁹ Eine generelle Veröffentlichungspflicht der Identität von für den Verstoß verantwortlichen Personen könnte in Anbetracht des Transparenzanspruchs der Öffentlichkeit und der zu schützenden Persönlichkeitsrechte einzelner natürlicher Personen als unverhältnismäßig empfunden werden. Die Veröffentlichung der Identität einzelner Personen wäre wohl nur bei besonders schwerwiegenden Verstößen gegen das Berufsrecht als verhältnismäßig zu bezeichnen.³⁶⁰ Denn je weniger schwerwiegend ein Verstoß ist, desto geringer ist auch das öffentliche Interesse an der Ahndung des Verstoßes und seiner Veröffentlichung einzuschätzen. Bei geringfügigen Verstößen sollte daher eine allgemeine Veröffentlichung ohne der Bekanntgabe von Namen ausreichend sein.³⁶¹ Um die Reputation einzelner Personen bzw. der betroffenen Prüfungsgesellschaft wiederherzustellen, sollte außerdem in Erwägung gezogen werden, dass die Öffentlichkeit im Falle eines Freispruchs oder bei der Einstellung eines Verfahrens darüber informiert wird.³⁶²

³⁵⁸ Vgl. WPK (2012), S. 43.

³⁵⁹ Vgl. WPK (2012), S. 44.

³⁶⁰ Vgl. APAK (2012), S. 15.

³⁶¹ Vgl. wp.net (2012), S. 26.

³⁶² Vgl. WPK (2012), S. 44.

4. Umsetzung der Reformvorschläge der Europäischen Kommission

4.1. Neuer europäischer Regelungsrahmen für die Abschlussprüfung

Nachdem die Ausschüsse des Europäischen Parlaments ihre Änderungsanträge zum Verordnungsvorschlag und der Änderungsrichtlinie im Herbst 2012 eingebracht hatten, fand am 27. November 2012 die erste von mehreren Debatten zu den Änderungsanträgen im Rechtsausschuss statt, wobei vor allem die Rechtsform der Regulierung (Verordnung oder Richtlinie), die externe Rotation, die Trennung von Prüfung und Beratung sowie die Berufsaufsicht im Mittelpunkt der Diskussion standen.³⁶³ Ungefähr ein Jahr später einigten sich die Mitgliedstaaten der EU und das Europäische Parlament auf eine Kompromissfassung der beiden Rechtsakte, die am 18.12.2013 vom Ausschuss der ständigen Vertreter der Mitgliedstaaten (AstV) gebilligt wurde. Nach der Billigung durch das Europäische Parlament und den Rat der EU wurde schließlich am 27. Mai 2014 die Richtlinie 2014/56/EU zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen sowie die Verordnung 537/2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse im Amtsblatt der EU veröffentlicht.³⁶⁴ Die neue Richtlinie ist von den Mitgliedstaaten bis 17. Juni 2016 umzusetzen. Ab demselben Tag gilt auch die neue Verordnung.³⁶⁵

4.2. Umsetzung der Vereinfachungen für kleine und mittlere Unternehmen und Prüfungsgesellschaften

Mit dem Erlass der Richtlinie 2014/56/EU wird der Begriff Abschlussprüfung neu bestimmt. Wie bereits im Vorschlag zur Richtlinie angekündigt wurde, gilt künftig nicht nur die Prüfung des Jahresabschlusses bzw. des konsolidierten Abschlusses, die

³⁶³ Vgl. *IDW* (2012b), S. 1.

³⁶⁴ Die beiden Rechtsakte können auf der Homepage der EK abgerufen werden: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_de.htm [Zugriff am 15.05.2013].

³⁶⁵ Vgl. *EK* (2014), S. 1.

nach Unionsrecht vorgeschrieben ist als Abschlussprüfung, sondern auch die ordentliche Prüfung von kleinen Unternehmen, wenn sie nach nationalen Rechtsvorschriften vorgeschrieben ist oder auf freiwilliger Basis von kleinen Unternehmen durchgeführt wird. In Bezug auf die freiwillige Prüfung von kleinen Unternehmen enthält die endgültige Fassung der Richtlinie allerdings noch einen Nebensatz. Sofern in einem Mitgliedstaat die nach nationalen Regelungen vorgeschriebene Prüfung von bestimmten kleinen Unternehmen als Abschlussprüfung definiert ist, müssen an die freiwillig durchgeführte Prüfung von kleinen Unternehmen vergleichbare Anforderungen gestellt werden, um sie als Abschlussprüfung zu klassifizieren.³⁶⁶

Das geplante Kapitel über die besonderen Bestimmungen für die Abschlussprüfung von KMU fand in der endgültigen Fassung der Richtlinie keine Berücksichtigung. Die angemessene Anwendung der Prüfungsstandards bei der Prüfung von mittelgroßen Unternehmen wird auch an keiner anderen Stelle der Änderungsrichtlinie vorgeschrieben. Die im neugefassten Artikel 26 geforderte Anwendung der von der EK angenommen internationalen Prüfungsstandards (ISA und ISCQ 1)³⁶⁷ erfordert allerdings ohnehin eine Anpassung der Prüfungsstandards an die Größe und die Komplexität der Tätigkeit eines Unternehmens. Hinsichtlich der nach nationalen Regelungen vorgeschriebenen Prüfung von kleinen Unternehmen bleibt es den Mitgliedstaaten überlassen Maßnahmen zu ergreifen, um die verhältnismäßige Anwendung der Prüfungsstandards bei der Abschlussprüfung sicherzustellen.³⁶⁸ Überdies schreibt der neugefasste Artikel 29 vor, dass die zuständigen Behörden bei der Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen der Abschlussprüfung von KMU berücksichtigen müssen, dass die gemäß Artikel 26 anzunehmenden Prüfungsstandards in einer Weise angewendet werden, die dem Umfang und der Komplexität der Geschäftstätigkeit des geprüften Unternehmens angemessen ist.³⁶⁹

³⁶⁶ Vgl. Art. 1, Nr. 2, lit. a der Richtlinie 2014/56/EU.

³⁶⁷ Vgl. Art. 1, Nr. 21, Abs. 2 der Richtlinie 2014/56/EU.

³⁶⁸ Vgl. Art. 1, Nr. 21, Abs. 5 der Richtlinie 2014/56/EU.

³⁶⁹ Vgl. Art. 1, Nr. 24, lit. c der Richtlinie 2014/56/EU.

4.3. Umsetzung der Verschärfungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse

4.3.1. Definition von Unternehmen von öffentlichem Interesse

Die neue Verordnung über die spezifischen Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse soll, wie im Verordnungsvorschlag vorgesehen, sowohl für PIE als auch für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften gelten, die bei PIE Abschlussprüfungen durchführen.³⁷⁰ Anders als in den Vorschlägen der EK vorgesehen gelten jedoch weiterhin lediglich kapitalmarktorientierte Unternehmen, Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen als PIE. Den Mitgliedstaaten bleibt es außerdem auch weiterhin überlassen andere Unternehmen, die von erheblicher öffentlicher Bedeutung sind, als PIE zu klassifizieren.³⁷¹ Die im Verordnungsvorschlag enthaltene Definition von Großunternehmen von öffentlichem Interesse wurde in der Endversion der Verordnung nicht berücksichtigt.

4.3.2. Prüfungshonorare

Die im Verordnungsvorschlag vorgesehene Deckelung des Umfangs prüfungsverwandter Leistungen auf 10% des vom geprüften Unternehmen entrichteten Prüfungshonorars ist in der Endversion der Verordnung nicht enthalten. Stattdessen schreibt die Verordnung eine Deckelung des Umfangs von bestimmten Nichtprüfungsleistungen auf maximal 70% des Durchschnitts der in den letzten drei Jahren vom geprüften Unternehmen entrichteten Prüfungshonorare vor.³⁷²

Die im Verordnungsvorschlag vorgesehene Regelung, wonach der Prüfungsausschuss informiert werden sollte, wenn ein zu hoher Anteil des vereinnahmten Jahreshonorars von einer einzigen PIE stammt, wurde in Endversion in abgeschwächter Form umgesetzt. Gemäß Artikel 4 Absatz 3 der Verordnung ist ausschließlich der Prüfungsausschuss, nicht aber die zuständige Behörde darüber in Kenntnis zu setz-

³⁷⁰ Vgl. Art. 2, Abs. 1 der Verordnung 537/2014.

³⁷¹ Vgl. Art. 1, Nr. 2, lit. f der Richtlinie 2014/56/EU.

³⁷² Vgl. Art. 4, Abs. 2 der Verordnung 537/2014.

ten, wenn die von einer PIE gezahlten Honorare in jedem der drei letzten Jahre über 15% der vom prüfenden Abschlussprüfer insgesamt vereinnahmten Jahreshonorare betragen haben. Der Prüfungsausschuss hat dann zu entscheiden, ob der Prüfungsauftrag einer auftragsbegleitenden Qualitätssicherung durch einen anderen Abschlussprüfer unterzogen werden sollte. Sofern die von der geprüften PIE entrichteten Honorare auch im vierten Jahr die 15%-Schwelle übersteigen, hat der Prüfungsausschuss zu entscheiden, ob das Prüfungsmandat auch in Zukunft von derselben Prüfungsgesellschaft übernommen werden darf.³⁷³

4.3.3. Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen

Anders als im Verordnungsvorschlag vorgesehen werden in der Endversion der Verordnung keine prüfungsverwandten Leistungen definiert. Der Begriff „prüfungsfremde Leistungen“ kommt in der Verordnung ebenfalls nicht vor. Stattdessen werden in Artikel 5 Absatz 1 der Verordnung Nichtprüfungsleistungen aufgezählt, deren Erbringung für das zu prüfende Unternehmen innerhalb bestimmter Zeiträume verboten ist.³⁷⁴ Einige der aufgezählten Prüfungsleistungen dürfen jedoch unter bestimmten Voraussetzungen erbracht werden, wenn die Mitgliedstaaten dies gestatten.³⁷⁵ Nichtprüfungsleistungen, die in der Verordnung nicht genannt werden, dürfen erbracht werden, sofern dies durch den Prüfungsausschuss gebilligt wird.³⁷⁶

Das im Verordnungsvorschlag vorgesehene generelle Verbot der Erbringung prüfungsfremder Leistungen für große Prüfungsnetzwerke, das möglicherweise zur Bildung reiner Prüfungsgesellschaften (Pure Audit Firms) geführt hätte, fand in der Endversion der Verordnung keine Berücksichtigung.

³⁷³ Vgl. Art. 4, Abs. 3 der Verordnung 537/2014.

³⁷⁴ Vgl. Art. 5, Abs. 1 der Verordnung 537/2014.

³⁷⁵ Vgl. Art. 5, Abs. 3 der Verordnung 537/2014.

³⁷⁶ Vgl. Art. 5, Abs. 4 der Verordnung 537/2014.

4.3.4. Internationale Prüfungsstandards

Durch die neue Verordnung wird der EK die Befugnis übertragen unter bestimmten Voraussetzungen die in der Abschlussprüferrichtlinie genannten internationalen Prüfungsstandards (ISA und ISCQ 1) in den Bereichen Prüfungsverfahren, Unabhängigkeit und interne Qualitätssicherungssysteme von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften zum Zwecke ihrer Anwendung in der EU anzunehmen.³⁷⁷

4.3.5. Angaben im Bestätigungsvermerk

Die Anzahl der Bestandteile des Bestätigungsvermerks wurde gegenüber dem Verordnungsvorschlag deutlich reduziert. Die neue Verordnung sieht vor, dass der Bestätigungsvermerk gemäß Artikel 28 der Abschlussprüferrichtlinie zu erstellen ist. Dort werden folgende Bestandteile verlangt:

- Angabe des geprüften Unternehmens, der Art des Abschlusses, des Abschlusszeitraums und -stichtags sowie der Rechnungslegungsgrundsätze,
- Beschreibung des Prüfungsumfangs und Angabe der Prüfungsgrundsätze,
- ein uneingeschränktes, eingeschränktes oder negativ erteiltes Prüfungsurteil (Sofern sich der Abschlussprüfer nicht in der Lage sieht ein Urteil abzugeben, wird dies im Vermerk angegeben.),
- Umstände, auf die in besonderer Weise aufmerksam gemacht wurde,
- eine Erklärung und ein Prüfungsurteil, die mit der Beurteilung des Lageberichts in Zusammenhang stehen,
- eine Erklärung über wesentliche Unsicherheiten, die Zweifel an der Fähigkeit zur Unternehmensfortführung aufwerfen,
- Ort der Niederlassung des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft.³⁷⁸

Darüber hinaus sind bei der Prüfung von PIE gemäß der Verordnung folgende Angaben zu machen:

³⁷⁷ Vgl. Art. 9 der Verordnung 537/2014.

³⁷⁸ Vgl. Art. 1, Nr. 23 der Richtlinie 2014/56/EU.

- Besteller des Abschlussprüfers,
- Datum der Bestellung des Abschlussprüfers und Dauer des Mandats,
- Beschreibung der beurteilten Risiken wesentlicher Fehldarstellungen und der Reaktion des Abschlussprüfers auf diese Risiken,
- Darlegung in welchem Maße die Abschlussprüfung zur Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten geeignet ist (einschließlich Betrugsaufdeckung),
- Bestätigung, dass der Bestätigungsvermerk mit dem Bericht an den Prüfungsausschuss im Einklang steht,
- eine Erklärung, dass keine verbotenen Nichtprüfungsleistungen erbracht wurden und der Abschlussprüfer seine Unabhängigkeit gewahrt hat,
- Angabe von zusätzlichen Leistungen, die der Abschlussprüfer für das geprüfte Unternehmen erbracht hat.³⁷⁹

Einige andere Angaben, die im Verordnungsvorschlag ursprünglich vorgesehen waren, sollen künftig im Bericht an den Prüfungsausschuss enthalten sein. Artikel 11 der neuen Verordnung verlangt unter anderem nach einer Beschreibung der bei der Prüfung angewendeten Methoden, der Angabe von Mängeln im internen Finanzkontrollsystem sowie einer Darlegung der quantitativen Wesentlichkeitsgrenze, die bei der Abschlussprüfung zugrunde gelegt wurde.³⁸⁰

4.3.6. Offenlegung von Finanzinformationen

Anders als in Artikel 26 des Verordnungsvorschlags vorgesehen, werden PIE-Prüfer nicht ausdrücklich zur Veröffentlichung eines Jahresfinanzberichts sowie der Gewinn- und Verlustrechnung verpflichtet. Jedoch schreibt Artikel 13 Absatz 2 lit. k der neuen Verordnung vor, dass im Transparenzbericht offenzulegen ist, welcher Teil des Gesamtumsatzes durch die Prüfung von PIE, durch die Prüfung von anderen Unternehmen, durch die Erbringung von zulässigen Nichtprüfungsleistungen für Prüfungsklienten und durch die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen für andere Unternehmen erwirtschaftet wurde. Sofern diese Angaben bereits aus dem Jahresabschluss hervorgehen, kann von der Veröffentlichung im Transparenzbericht abgese-

³⁷⁹ Vgl. Art. 10 der Verordnung 537/2014.

³⁸⁰ Vgl. Art. 11 der Verordnung 537/2014.

hen werden.³⁸¹ Anders als in Artikel 26 des Verordnungsvorschlags vorgesehen, muss es sich bei der Aufschlüsselung des Gesamtumsatzes um keine nach den Bestimmungen der Verordnung geprüften Angaben handeln.

Die ursprünglich im Transparenzbericht vorgesehene Erklärung zur Unternehmensfortführung von Prüfungsgesellschaften, die mehr als ein Drittel ihrer jährlichen Prüfungseinnahmen von Großunternehmen von öffentlichem Interesse beziehen, ist mangels einer Definition von Großunternehmen von öffentlichem Interesse obsolet und somit auch nicht in der Verordnung geregelt. Die vorgesehene Informationspflicht gegenüber der zuständigen Behörde, nach der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften jährlich eine nach Einnahmen aufgeschlüsselte Liste der geprüften PIE vorzulegen haben, fand hingegen in der Verordnung Berücksichtigung.³⁸²

4.3.7. Bestellung von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften

Die in Abschnitt 3.4.1. erläuterten Bestimmungen über die Bestellung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften wurden in der Verordnung weitgehend, wie beschrieben, umgesetzt. Auch das im Verordnungsvorschlag vorgesehene Verbot von Vertragsklauseln (Big Four-Klauseln), welche die Auswahlmöglichkeiten in Bezug auf die Durchführung der Abschlussprüfung auf bestimmte Abschlussprüfer einschränken, wurde in der Verordnung realisiert.³⁸³ Des Weiteren ermächtigt die Verordnung die Mitgliedstaaten zu beschließen, dass PIE unter bestimmten Umständen mehr als nur einen Abschlussprüfer zu bestellen haben (Joint Audits).³⁸⁴

Die Regelung, wonach bei Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen der Vorschlag des Verwaltungs- oder Aufsichtsorgans für die Bestellung des Abschlussprüfers der zuständigen Behörde vorgelegt werden sollte, fand in der Verordnung keine Berücksichtigung. Der zuständigen Behörde wird somit auch kein Vetorecht gegen die vorgeschlagenen Alternativen eingeräumt.

³⁸¹ Vgl. Art. 13, Abs. 2, lit. k der Verordnung 537/2014.

³⁸² Vgl. Art. 14 der Verordnung 537/2014.

³⁸³ Vgl. Art. 16, Abs. 6 der Verordnung 537/2014.

³⁸⁴ Vgl. Art. 16, Abs. 7 der Verordnung 537/2014.

4.3.8. Laufzeit des Prüfungsmandats

Die in der Verordnung enthaltenen Bestimmungen über die Laufzeit des Prüfungsmandats unterscheiden sich deutlich von den im Verordnungsvorschlag vorgesehenen Bestimmungen. Artikel 17 der neuen Verordnung schreibt vor, dass PIE Abschlussprüfer für mindestens ein und nicht, wie ursprünglich vorgesehen für zumindest zwei Jahre bestellen müssen. Die Mitgliedstaaten können allerdings eine längere Mindestlaufzeit für das erste Mandat vorsehen. Das Mandat kann erneuert werden, jedoch darf die kombinierte Laufzeit des ersten und der erneuerten Mandate nicht mehr als zehn Jahre betragen. Die Mitgliedstaaten können allerdings eine geringere maximale Laufzeit vorschreiben. Sofern nach Ablauf der maximalen Laufzeit ein öffentliches Ausschreibungsverfahren durchgeführt wird, kann die Höchstlaufzeit auf 20 Jahre verlängert werden. Im Fall von Joint Audits sogar auf 24 Jahre. Voraussetzung für die Verlängerung der Laufzeit auf 20 bzw. 24 Jahre ist allerdings, dass das Verwaltungs- oder das Aufsichtsorgan auf Empfehlung des Prüfungsausschusses der Gesellschafterversammlung bzw. der Hauptversammlung eine Mandatsverlängerung vorschlägt und dieser Vorschlag auch angenommen wird. In Ausnahmefällen kann die zuständige Behörde auf Antrag der PIE einer weiteren Mandatsverlängerung um zwei Jahre zustimmen. Wie im Verordnungsvorschlag vorgesehen, gilt nach Ablauf der Höchstlaufzeit der Mandate eine vierjährige Karenzzeit, in der die Prüfungsgesellschaft oder ein Netzwerksmitglied nicht erneut zum Abschlussprüfer bestellt werden kann. Die für die Durchführung der Abschlussprüfung verantwortlichen Prüfungspartner müssen, wie vorgesehen, bereits nach sieben Jahren ihre Teilnahme an der Prüfung des jeweiligen Unternehmens beenden. Danach gilt für sie eine Karenzzeit von drei Jahren. Die geplante Verpflichtung der Prüfungsgesellschaften zur Einführung eines angemessenen graduellen Rotationssystems für das an der Abschlussprüfung beteiligte Führungspersonal wurde ebenfalls in der Verordnung verankert.³⁸⁵ Die Regelung, wonach Abschlussprüfer, deren Mandat endet dem neuen Abschlussprüfer einen Übergabebericht zur Verfügung stellen sowie Zugang zu Prüfungsberichten und anderen Informationsquellen gewähren sollten, wurde in der endgültigen Fassung der Verordnung nicht berücksichtigt.

³⁸⁵ Vgl. Art. 17 der Verordnung 537/2014.

4.3.9. Zuständige Behörden

Die in Abschnitt 3.5.1.1. erläuterten Bestimmungen über die zuständigen Behörden wurden in der neuen Verordnung weitgehend, wie beschrieben, umgesetzt. Die Mitgliedstaaten müssen demnach eine zuständige Behörde für die Beaufsichtigung von PIE-Prüfern benennen. Zu den zentralen Aufgaben dieser Behörde gehören die Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften³⁸⁶ sowie die Überwachung der Qualität und des Wettbewerbs im PIE-Prüfungssegment.³⁸⁷ Im Gegensatz zum Verordnungsvorschlag findet sich in der Endversion der Verordnung ein Artikel über die Übertragung von Aufgaben. Demnach können die Mitgliedstaaten jede der gemäß der Verordnung wahrzunehmen Aufgaben auf andere Behörden oder Stellen übertragen. Überdies können auch die von den Mitgliedstaaten ernannten zuständigen Behörden, die ihnen auferlegten Aufgaben auf andere Behörden und Stellen übertragen. Aufgaben in Bezug auf das Qualitätssicherungssystem und Untersuchungen, die sich daraus ergeben sowie Aufgaben in Bezug auf Sanktionen und Maßnahmen, die mit der Qualitätssicherungsprüfung in Zusammenhang stehen, müssen jedoch von den zuständigen Behörden selbst übernommen werden. Die Mitgliedstaaten können jedoch beschließen, die Aufgaben in Bezug auf Sanktionen und Maßnahmen, die mit der Qualitätssicherungsprüfung in Zusammenhang stehen, auf andere Behörden oder Stellen zu übertragen. Dies ist allerdings nur möglich, wenn die Mehrheit der an der Leitung der betroffenen Behörde oder Stelle beteiligten Personen vom Berufsstand unabhängig ist.³⁸⁸

4.3.10. Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden

Anders als im Verordnungsvorschlag vorgesehen, soll die Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden der einzelnen Mitgliedstaaten nicht im Rahmen der ESMA, sondern im Rahmen eines Ausschusses der Aufsichtsstellen organisiert werden. Durch den Ausschuss der Aufsichtsstellen soll der Austausch von Informationen und Fachwissen erleichtert werden. Der Ausschuss der Aufsichtsstellen soll überdies

³⁸⁶ Vgl. Art. 26 der Verordnung 537/2014.

³⁸⁷ Vgl. Art. 27 der Verordnung 537/2014.

³⁸⁸ Vgl. Art. 24 der Verordnung 537/2014.

zur fachlichen Beurteilung der öffentlichen Aufsichtssysteme von Drittländern sowie zur fachlichen Prüfung der internationalen Prüfungsstandards im Hinblick auf ihre Annahme auf Ebene der EU beitragen. Außerdem soll der Ausschuss der Aufsichtsstellen die zuständigen Behörden bei Fragen im Zusammenhang mit der Umsetzung der neuen Verordnung unterstützen. Zur Wahrnehmung seiner Aufgaben kann der Ausschuss der Aufsichtsstellen unverbindliche Leitlinien oder Stellungnahmen verabschieden.³⁸⁹ Anders als im Verordnungsvorschlag werden in der Endversion der Verordnung allerdings keine Themen taxativ aufgezählt, zu denen der Ausschuss der Aufsichtsstellen gegebenenfalls Leitlinien veröffentlichen kann. Des Weiteren wird in der neuen Verordnung von der Einführung eines Europäischen Qualitätszertifikats abgesehen, das ursprünglich von der ESMA erteilt werden sollte.

4.3.11. Maßnahmen und Sanktionen

Der im Verordnungsvorschlag enthaltene Titel V über Verwaltungssanktionen wurde letztendlich nicht in der neuen Verordnung, sondern in der Abschlussprüferrichtlinie (Kapitel VII) umgesetzt. Somit gelten für alle betroffenen Unternehmen und Prüfungsgesellschaften dieselben Bestimmungen. Der in Artikel 62 des Verordnungsvorschlags enthaltene Maßnahmenkatalog wurde in der Richtlinie weitgehend wie vorgesehen umgesetzt. Bei der Umsetzung der in Artikel 64 des Verordnungsvorschlags vorgesehenen Bestimmungen über die öffentliche Bekanntmachung von Verstößen und den dafür verantwortlichen Personen wurde dem Schutz der Persönlichkeitsrechte einzelner natürlicher Personen verstärkt Rechnung getragen. Demnach können die zuständigen Behörden Sanktionen in anonymer Form veröffentlichen, wenn sich aus einer vorgeschriebenen Bewertung der Verhältnismäßigkeit der öffentlichen Bekanntmachung ergibt, dass die Bekanntmachung personenbezogener Daten unverhältnismäßig wäre.³⁹⁰

³⁸⁹ Vgl. Art. 30 der Verordnung 537/2014.

³⁹⁰ Vgl. Art. 1, Nr. 25 der Richtlinie 2014/56/EU.

5. Conclusio

5.1. Kleine und mittlere Unternehmen und Prüfungsgesellschaften

Die inhaltliche Auswertung der Stellungnahmen zum Grünbuch „Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise“ zeigt, dass die Vorschläge der EK in Bezug auf KMU und KMP nur zum Teil als sinnvoll erachtet werden. Die Anwendung eines niedrigeren Dienstleistungsniveaus anstelle der Abschlussprüfung bei der Überprüfung von KMU-Abschlüssen (Frage 35) wird von rund 86% der Kommentatoren abgelehnt. Großteils wird die Meinung vertreten, dass sowohl die Prüfungsqualität als auch die Verlässlichkeit des Urteils immer einheitlich sein sollten (an audit is an audit). Des Weiteren wird der Bedarf zur Vereinfachung der Anforderungen an die Überprüfung von KMU-Abschlüssen angezweifelt, da der Prüfungsumfang ohnehin an die Gegebenheiten des zu prüfenden Unternehmens angepasst werden sollte.

Im Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der Abschlussprüferrichtlinie folgte die EK im wesentlichen der Argumentation der Kommentatoren. Zumindest wurde im Richtlinienvorschlag von einer verpflichtenden Einführung eines niedrigen Dienstleistungsniveaus als die Abschlussprüfung (eingeschränkte Revision) abgesehen. Stattdessen sah die EK im Verordnungsvorschlag vor, dass die Anwendung der Prüfungsstandards bei der Prüfung der Jahresabschlüsse bzw. der konsolidierten Abschlüsse von mittelgroßen Unternehmen in einem angemessenen Verhältnis zum Umfang und der Komplexität der Tätigkeit des geprüften Unternehmens stehen sollte.³⁹¹ Darüber hinaus war vorgesehen, dass auch bei kleinen Unternehmen, die ihre Jahresabschlüsse freiwillig prüfen lassen oder aufgrund nationaler gesetzlicher Vorschriften dazu verpflichtet sind, eine verhältnismäßige Anwendung der Prüfungsstandards erfolgen sollte.³⁹²

In der Endfassung der Änderungsrichtlinie wird die angemessene Anwendung der Prüfungsstandards bei der Prüfung von mittelgroßen Unternehmen nicht explizit vor-

³⁹¹ Vgl. EK (2011b), S. 25, Art. 43a.

³⁹² Vgl. EK (2011b), S. 10.

geschrieben. Jedoch erfordert die im neugefassten Artikel 26 geforderte Anwendung der von der EK angenommen internationalen Prüfungsstandards ohnehin eine proportionale Anpassung der Prüfungsstandards an die Größe und die Komplexität der Tätigkeit eines Unternehmens. Hinsichtlich der nach nationalen Regelungen vorgeschrieben Prüfung von kleinen Unternehmen bleibt es den Mitgliedstaaten überlassen Maßnahmen zu ergreifen, um die verhältnismäßige Anwendung der Prüfungsstandards bei der Abschlussprüfung sicherzustellen.³⁹³ Die ursprünglich zur Diskussion gestellte Einführung einer eingeschränkten Revision fand in der Änderungsrichtlinie keine Berücksichtigung.

Die inhaltliche Analyse der Stellungnahmen zu Frage 37 ergibt, dass rund 69% der Kommentatoren die Erbringung von begrenzten Prüfungsdienstleistungen (eingeschränkte Revision) an weniger schwerfällige interne Qualitätskontrollregeln und Aufsichtsvorschriften seitens der Aufsichtsbehörden knüpfen würden. Würde man die 202-fach abgegebene Stellungnahme der KMP als eine einzige werten, würde der Zustimmungsgrad allerdings unter 50% sinken. Für mehrere Befürworter erscheint es im Hinblick auf eine Entlastung der KMP nur folgerichtig, dass begrenzte Prüfungen mit weniger schwerfälligen internen Qualitätskontrollregeln und Aufsichtsvorschriften seitens der Aufsichtsbehörden einhergehen. Sie betonen allerdings, dass Erleichterungen nur für jene Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften gelten sollten, die ihren Fokus ausschließlich auf die Erbringung alternativer Prüfungsdienstleistungen legen. Die Nichtbefürworter bringen hingegen zum Ausdruck, dass nur die Anwendung einheitlicher Standards gerechtfertigt erscheint. Sie empfehlen die generelle Anwendung von ISCQ 1, da diese Standards ohnehin in einer Art und Weise gestaltet wurden, die eine proportionale Anpassung an die Größe einer Prüfungsgesellschaft vorsieht. Überdies wird die Adaptierbarkeit von ISCQ 1 für KMP durch den Guide to Quality Control for Small- and Medium-Sized Practices erleichtert.

Da bereits im Richtlinienvorschlag von der Einführung einer eingeschränkten Revision abgesehen wurde, finden sich auch in der Endfassung der Änderungsrichtlinie keine Regelungen in Bezug auf weniger schwerfällige interne Qualitätskontrollregeln und Aufsichtsvorschriften für bestimmte Prüfungsgesellschaften. Jedoch beinhaltet

³⁹³ Vgl. Art. 1, Nr. 21, Abs. 5 der Richtlinie 2014/56/EU.

die im neugefassten Artikel 26 geforderte Anwendung der von der EK angenommen internationalen Prüfungsstandards auch die generelle Anwendung von ISQC 1.³⁹⁴

Ein generelles Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen wird von den Kommentatoren des Grünbuchs überwiegend abgelehnt.³⁹⁵ Die inhaltliche Analyse der Stellungnahmen zu Frage 36 zeigt überdies, dass 78% der Kommentatoren im Falle eines Verbots der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen die Einrichtung einer Schutzzone für KMP bzw. KMU begrüßen würden. Die Befürworter einer Schutzzone für KMU-Kunden heben mehrheitlich die Vorteile bzw. die Notwendigkeit der gleichzeitigen Erbringung von Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen hervor. Aus ihrer Sicht ist der Abschlussprüfer angesichts seiner Kenntnisse über das zu prüfende Unternehmen der beste Ansprechpartner, um innerhalb des Unternehmens zu qualifizierten Entscheidung zu kommen. Jene Kommentatoren, die sich für eine Schutzzone für KMP aussprechen, äußern die Befürchtung, dass KMP durch ein Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen aus dem Abschlussprüfermarkt ausgeschlossen werden könnten. Aus ihrer Sicht hätte eine Schutzzone für KMP keine negativen Auswirkungen auf die Qualität der Abschlussprüfung von KMU. In der Gesamtbetrachtung zeigt sich, dass die Diskussion um eine Schutzzone in einem Trade-off zwischen der Kompetenz und der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers mündet. Einerseits setzt man durch die Einrichtung einer Schutzzone die Wahrung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers aufs Spiel und andererseits lässt sich vermuten, dass die fachliche Kompetenz der Wirtschaftstreuhänder unter einem vollständigen Verbot der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen leiden würde.

Auf die im Grünbuch vorgeschlagene Schutzzone für die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen für KMU-Kunden wurde im Richtlinienvorschlag nicht Bezug genommen. Somit sind auch in der Endfassung der Änderungsrichtlinie keine Bestimmungen über eine Schutzzone enthalten.

³⁹⁴ Vgl. Art. 1, Nr. 21, Abs. 2 der Richtlinie 2014/56/EU.

³⁹⁵ Vgl. Küller (2012), S. 53 – 64.

5.2. Unternehmen von öffentlichem Interesse

Die Vorschläge der EK für verschärfte Regelungen bei der Abschlussprüfung von Unternehmen von öffentlichem Interesse wurden von der EK im Rahmen eines Verordnungsvorschlags präsentiert. Der vorgeschlagene Anwendungsbereich der Verordnung wurde letztendlich auch in der Endfassung der Verordnung umgesetzt. Gemäß Artikel 2 Absatz 1 erstreckt sich der Anwendungsbereich der Verordnung sowohl auf Unternehmen von öffentlichem Interesse als auch auf Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die bei Unternehmen von öffentlichem Interesse die Abschlussprüfung durchführen.³⁹⁶ Was unter einer PIE zu verstehen ist, wird weiterhin in der Abschlussprüferrichtlinie geregelt. Von der im Richtlinienentwurf vorgesehen erweiterten Begriffsdefinition von PIE wurde in der Endfassung der Änderungsrichtlinie abgesehen. Als PIE gelten somit, wie bisher, kapitalmarktorientierte Unternehmen, Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen und Unternehmen, die von den Mitgliedstaaten als PIE bestimmt werden.³⁹⁷

Zur Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sah die EK im Verordnungsvorschlag für PIE-Prüfer eine Beschränkung bzw. ein Verbot der Erbringung bestimmter prüfungsfremder und prüfungsverwandter Leistungen vor. Die vorgeschlagene Beschränkung in Bezug auf die Erbringung prüfungsverwandter Leistungen wurde von der Fachwelt als nicht praxiskonform bezeichnet und fand letztendlich keine Berücksichtigung in der Endfassung der Verordnung. Die vorgeschlagenen Regelungen zur mandatsspezifischen Trennung von Prüfung und Beratung wurde von der Fachwelt ebenfalls stark kritisiert und von der EK nur in abgeschwächter Form umgesetzt. Die in Artikel 5 Absatz 1 genannten Nichtprüfungsleistungen dürfen nur innerhalb bestimmter Zeiträume nicht erbracht werden. Außerdem können die Mitgliedstaaten die Erbringung bestimmter Nichtprüfungsleistungen, wie z.B. Steuerberatungsleistungen unter bestimmten Voraussetzungen zulassen.³⁹⁸ Das im Verordnungsvorschlag vorgesehene generelle Verbot der Erbringung prüfungsfremder Leistungen für große Prüfungsnetzwerke, das möglicherweise zur Bildung reiner Prüfungsgesellschaften (Pure Audit Firms) geführt hätte, fand in der Endfassung der Verordnung keine Berücksichtigung.

³⁹⁶ Vgl. Art. 2, Abs. 1 der Verordnung 537/2014.

³⁹⁷ Vgl. Art. 1, Nr. 2, lit. f der Richtlinie 2014/56/EU.

³⁹⁸ Vgl. Art. 5, Abs. 3 der Verordnung 537/2014.

Durch die neue Verordnung wird der EK die Befugnis übertragen unter bestimmten Voraussetzungen die in der Abschlussprüferrichtlinie genannten internationalen Prüfungsstandards (ISA und ISCQ 1) in den Bereichen Prüfungsverfahren, Unabhängigkeit und interne Qualitätssicherungssysteme von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften zum Zwecke ihrer Anwendung in der EU anzunehmen.³⁹⁹

Die neue Verordnung sieht vor, dass der Bestätigungsvermerk grundsätzlich gemäß Artikel 28 der Abschlussprüferrichtlinie zu erstellen ist. Darüber hinaus sind bei der Prüfung von PIE zusätzliche Angaben zu machen.⁴⁰⁰ Die Anzahl der Bestandteile des Bestätigungsvermerks wurde gegenüber dem Verordnungsvorschlag allerdings deutlich reduziert. Einige der Angaben, die im Verordnungsvorschlag ursprünglich vorgesehen waren, sollen künftig im Bericht an den Prüfungsausschuss enthalten sein. Artikel 11 der neuen Verordnung verlangt unter anderem nach einer Beschreibung der bei der Prüfung angewendeten Methoden, der Angabe von Mängeln im internen Finanzkontrollsystem sowie einer Darlegung der quantitativen Wesentlichkeitsgrenze, die bei der Abschlussprüfung zugrunde gelegt wurde.⁴⁰¹

Anders als in Artikel 26 des Verordnungsvorschlags vorgesehen, werden PIE-Prüfer nicht ausdrücklich zur Veröffentlichung eines Jahresfinanzberichts sowie der Gewinn- und Verlustrechnung verpflichtet. Jedoch schreibt die neue Verordnung vor, dass im Transparenzbericht offenzulegen ist, welcher Teil des Gesamtumsatzes durch die Prüfung von PIE, durch die Prüfung von anderen Unternehmen, durch die Erbringung von zulässigen Nichtprüfungsleistungen für Prüfungsklienten und durch die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen für andere Unternehmen erwirtschaftet wurde. Sofern diese Angaben bereits aus dem Jahresabschluss hervorgehen, kann von der Veröffentlichung im Transparenzbericht abgesehen werden.⁴⁰² Anders als in Artikel 26 des Verordnungsvorschlags vorgesehen, muss es sich bei der Aufschlüsselung des Gesamtumsatzes um keine nach den Bestimmungen der Verordnung geprüften Angaben handeln. Somit ergibt sich insbesondere für KMP, die mit der Prüfung einer PIE betraut wurden, keine zusätzliche bürokratische Belastung.

³⁹⁹ Vgl. Art. 9 der Verordnung 537/2014.

⁴⁰⁰ Vgl. Art. 10, Abs. 2 der Verordnung 537/2014.

⁴⁰¹ Vgl. Art. 11, Abs. 2 der Verordnung 537/2014.

⁴⁰² Vgl. Art. 13, Abs. 2, lit. k der Verordnung 537/2014.

Die in der Abschlussprüferrichtlinie verankerten Bestimmungen über die Bestellung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften (Art. 37) sollen gemäß der Verordnung auch in Zukunft angewendet werden. Bei der Bestellung durch PIE gelten allerdings zusätzliche Anforderungen. Künftig soll der Prüfungsausschuss nach Abschluss eines ordnungsgemäß durchgeführten Auswahlverfahrens dem Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan des zu prüfenden Unternehmens für die Bestellung des Abschlussprüfers eine begründete Empfehlung abgeben. Sofern es sich dabei nicht um eine Erneuerung eines Prüfungsmandats handelt, soll die Empfehlung mindestens zwei Entscheidungsalternative enthalten. In weiterer Folge hat das Verwaltungs- oder Aufsichtsorgan der Gesellschafterversammlung einen Vorschlag für die Bestellung des Abschlussprüfers zu unterbreiten, der die Empfehlung des Prüfungsausschusses enthält.⁴⁰³ Außerdem werden die Mitgliedstaaten durch die neue Verordnung ermächtigt zu beschließen, dass PIE unter bestimmten Umständen mehr als nur einen Abschlussprüfer zu bestellen haben (Joint Audits).⁴⁰⁴ Das im Verordnungsvorschlag vorgesehene Verbot von Vertragsklauseln (Big Four-Klauseln), welche die Auswahlmöglichkeiten in Bezug auf die Durchführung der Abschlussprüfung auf bestimmte Abschlussprüfer einschränken, wurde in der Verordnung ebenfalls realisiert.⁴⁰⁵ Ob dieses Verbot Banken letztendlich davon abhält bei der Vergabe von Krediten eine Big Four-Prüfung zu fordern bleibt abzuwarten.

Obwohl die EK, trotz heftiger Kritik aus der Fachwelt, in der neuen Verordnung an der Einführung einer verpflichtenden externen Rotation festhält, wurden die diesbezüglichen Bestimmungen letztendlich weniger scharf als ursprünglich vorgesehen formuliert. Der vorgesehene Rotationszyklus von sechs Jahren wurde in der Verordnung auf zehn Jahre verlängert. Sofern danach ein öffentliches Ausschreibungsverfahren durchgeführt wird, kann die Laufzeit des Mandats auf 20 Jahre verlängert werden. Im Fall von Joint Audits sogar auf 24 Jahre. In Ausnahmefällen kann die zuständige Behörde auf Antrag des PIE einer weiteren Mandatsverlängerung um zwei Jahre zustimmen.⁴⁰⁶ Somit ergibt sich eine maximale Laufzeit von 22 bzw. 26 Jahren. Mit der Einführung einer externen Rotation wollte die EK ursprünglich Gefahren vermeiden, die aus der Vertrautheit des Prüfers zum geprüften Unternehmen erwach-

⁴⁰³ Vgl. Art. 16, Abs. 1 – 3 der Verordnung 537/2014.

⁴⁰⁴ Vgl. Art. 16, Abs. 7 der Verordnung 537/2014.

⁴⁰⁵ Vgl. Art. 16, Abs. 6 der Verordnung 537/2014.

⁴⁰⁶ Vgl. Art. 17 der Verordnung 537/2014.

sen. Ob diesem Ziel mit den Bestimmungen der Verordnung zur Laufzeit des Prüfungsmandats Rechnung getragen wird, kann angezweifelt werden.

Inwieweit die neue Verordnung bzw. die modifizierte Abschlussprüferrichtlinie zur einer Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung beiträgt oder ob die Reform der Abschlussprüfung als „*Irrweg ohne Beispiel*“⁴⁰⁷ bezeichnet werden muss, wird sich in Zukunft zeigen.

⁴⁰⁷ IDW (2011), S. 1.

Quellenverzeichnis

Literatur ⁴⁰⁸	
<i>APAK (2012)</i>	Abschlussprüferaufsichtskommission (2012): Stellungnahme der Abschlussprüferaufsichtskommission zum Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlamentes und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen (KOM (2011) 778 endg.; 2011/0389 (COD)) sowie zum Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (KOM (2011) 779 endg.; 2011/0359 (COD)). Verfügbar unter: http://www.apak-aoc.de/pdf/APAK-AOC--Stellungnahme_Regulierungsvorschlaege_EU-Kommission_Abschlusspruefung.pdf
<i>Aschauer (2013)</i>	Aschauer, Ewald (2013): Die Wirkung von Vertrauen zwischen Abschlussprüfer und Klient auf die professionelle Skepsis des Abschlussprüfers. Verfügbar unter: http://www.iwp.or.at/fileadmin/user_upload/dokumente/mitgliederversammlung2013.pdf
<i>Bundesrat (2012)</i>	Bundesrat (2012): Beschluss des Bundesrates, Drucksache 800/11. Verfügbar unter: http://www.wpk.de/pdf/EU-Regelungsvorschlaege_Beschluss_Bundesrat_800-11_B_2.pdf
<i>DAI (2012)</i>	Deutsches Aktieninstitut (2012): Stellungnahme zum Vorschlag der EU-Kommission zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen sowie einen Vorschlag für eine Verordnung über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse. Verfügbar unter: https://www.dai.de/files/dai_usercontent/dokumente/positionspapiere/2012-01-25%20DAI-Stellungnahme%20Wirtschaftspruefung.pdf
<i>Deloitte (2012)</i>	Deloitte Touche Tohmatsu Limited (2012): Informationen für Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss, Corporate-Governance-Forum – Sonderausgabe 2012 zu den Legislativvorschlägen der EU-Kommission zur Regulierung der Abschlussprüfung. Verfügbar unter: http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/de/Documents/governance-risk-compliance/GRC-Newsletter-CGF-Sonderausgabe-2012-deutsch.pdf
<i>Deutscher Steuerberaterverband (2012)</i>	Deutscher Steuerberaterverband (2012): Stellungnahme zu dem Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlamentes und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über die Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen. Verfügbar unter: http://www.dstv.de/interessenvertretung/europa/stellungnahmen-europa/26-09-01-stellungnahme-abschlusspruefung

⁴⁰⁸ Die Verweise zu Online-Quellen wurden zuletzt am 10. September 2014 aufgerufen.

<i>DIHK (2012)</i>	Deutscher Industrie- und Handelskammertag (2012): Stellungnahme zu Abschlussprüfungen (27.01.2012). Verfügbar unter: http://www.dihk.de/isuche?SearchableText=abschlusspr%C3%BCfung&x=0&y=0&facet=true&facet.field=kategorie&facet.field=dokumentart
<i>EK (2010a)</i>	Europäische Kommission (2010a): Grünbuch, Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise, KOM (2010) 561. Verfügbar unter: http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/green_paper_audit_de.pdf
<i>EK (2010b)</i>	Europäische Kommission (2010b): Europäische Kommission will der Frage nachgehen, wie der europäische Markt für Abschlussprüfungen verbessert werden kann. Verfügbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_IP-10-1325_de.htm?locale=de
<i>EK (2011a)</i>	Europäische Kommission (2011a): Summary of Responses, Green Paper, Audit Policy: Lessons from the Crisis. Verfügbar unter: http://ec.europa.eu/internal_market/consultations/docs/2010/audit/summary_responses_en.pdf
<i>EK (2011b)</i>	Europäische Kommission (2011b): Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlamentes und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, KOM(2011) 778. Verfügbar unter: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/directive_de.pdf
<i>EK (2011c)</i>	Europäische Kommission (2011c): Vorschlag für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, KOM(2011) 779/4. Verfügbar unter: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/regulation_de.pdf
<i>EK (2011d)</i>	Europäische Kommission (2011d): Reforming the Audit Market - Frequently Asked Questions. Verfügbar unter: http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-856_de.htm?locale=EN
<i>EK (2014)</i>	Europäische Kommission (2014): Reform des Abschlussprüfungsmarktes. Verfügbar unter: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/reform/index_de.htm
<i>Europäisches Parlament (2011a)</i>	Europäisches Parlament (2011a): Europäisches Parlament: Rechtsausschuss des Europäischen Parlaments, Bericht über das weitere Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise (2011/2037(INI)), 31. Mai 2011. Verfügbar unter: http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=REPORT&reference=A7-2011-0200&language=DE
<i>Europäisches Parlament (2011b)</i>	Europäisches Parlament (2011b): Entschließung des Europäischen Parlaments vom 13. September 2011 zu dem weiteren Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise (2011/2037(INI)). Verfügbar unter: http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=TA&reference=P7-TA-2011-0359&language=DE
<i>Ewert / London Economics (2006)</i>	Ewert, Ralf / London Economics (2006): Study on the Economic Impact of Auditors' Liability Regimes. Verfügbar unter: http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/liability/auditors-final-report_en.pdf

<i>Guy / Alderman / Winters (1993)</i>	Guy, Dan / Alderman, Wayne / Winters, Alan (1993): Auditing, 3 rd Edition, Fort Worth u.a. 1993.
<i>Henz (2012)</i>	Henz, Michael (2012): Erleichterung der Revisionspflicht für KMU. Verfügbar unter: http://www.treuhand-aktuell.ch/12/1%20Henz.htm
<i>IDW (2011)</i>	Institut der Wirtschaftsprüfer (2011): IDW Presseinformation vom 27.09.2011 „Irrweg ohne Beispiel“ - IDW zu Vorschlägen des EU-Kommissars Barnier zur Fortentwicklung der Abschlussprüfung, Verfügbar unter: http://www.idw.de/idw/portal/d606170
<i>IDW (2012a)</i>	Institut der Wirtschaftsprüfer (2012a): IDW Stellungnahme vom 27.01.2012 an die Bundesregierung zum Europäischen System der Abschlussprüfung, Stellungnahme zu den Vorschlägen der EU-Kommission vom 30.11.2011 zum Europäischen System der Abschlussprüfungen. Verfügbar unter: http://www.idw.de/idw/portal/d606170
<i>IDW (2012b)</i>	Institut der Wirtschaftsprüfer (2012b): IDW Information zum Stand der Abschlussprüfung vom 07.12.2012, Aktuelle Information zur Regulierung der Abschlussprüfung. Verfügbar unter: http://www.idw.de/idw/portal/d606170
<i>Iro (2012)</i>	Iro, Daniel (2012): Das Grünbuch der Europäischen Kommission zur Abschlussprüfung: Stellungnahmen zum Themenkomplex der Konzentration und Marktstruktur, Masterarbeit, Universität Wien. Verfügbar unter: http://othes.univie.ac.at/23540/1/2012-09-26_9900007.pdf
<i>Isufi (2012)</i>	Isufi, Shqiponia (2012): Die eingeschränkte Revision in der Praxis. Verfügbar unter: https://www.kpmgnews.ch/pdf/de/NL1323959804.pdf;jsessionid=BD2C347C8480B3BE2166E49082FBC308
<i>Küller (2012)</i>	Küller, Isabell (2012): Das Grünbuch der Europäischen Kommission zur Abschlussprüfung: Stellungnahmen zum Themenkomplex der Governance und Unabhängigkeit von Prüfungsgesellschaften, Magisterarbeit, Universität Wien. Verfügbar unter: http://othes.univie.ac.at/22286/1/2012-08-21_0502436.pdf
<i>KWT (2009)</i>	KWT (2009): Fachgutachten des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision des Instituts für Betriebswirtschaft, Steuerrecht und Organisation der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Grundsätze für die prüferische Durchsicht von Abschlüssen. Verfügbar unter: http://www.kwt.or.at/PortalData/2/Resources/downloads/download center/KFS_PG_11.pdf
<i>Lenz / Baldauf / Steller (2012)</i>	Lenz, Hansrudi / Baldauf, Julia / Steller, Marcel (2012): Das EU-Grünbuch zur Abschlussprüfung: eine kritische Bewertung aus Sicht der empirischen Prüfungsforschung, in: IWP Jahrbuch, Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (Hrsg.), Wien 2012, S. 21.
<i>Lenz / Bauer / Auerbacher (2006)</i>	Lenz, Hansrudi / Bauer, Michael / Auerbacher, Carina (2006): Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers aus der Perspektive der ökonomischen und verhaltenswissenschaftlichen Prüfungstheorie am Beispiel gemeinsamer Prüfung und Beratung, in: Unternehmensbewertung, Rechnungslegung und Prüfung - Festschrift für Prof. Dr. Wolf F. Fischer-Winkelmann, 2006, S. 175 – 230.

<i>Pott / Mock / Watrin</i> (2009)	Pott, Christiane / Mock, Theodore / Watrin, Christoph (2009): Review of Empirical Research on Rotation and Non-Audit Services: Auditor Independence in Fact vs. Appearance, in: Journal für Betriebswirtschaft, 2009, 58. Jg., Nr. 4, S. 209 – 239.
<i>PwC</i> (2012)	PricewaterhouseCoopers (2012): Vor- und Nachteile einer Jahresabschlussprüfung. Verfügbar unter: http://kmu.pwc.at/#!/wachsen/muss-jahresabschluss-geprueft-werden
<i>Quick / Warming-Rasmussen</i> (2009)	Quick, Reiner / Warming-Rasmussen, Bent (2009): Auditor Independence and the Provision of Non-Audit Services: Perceptions by German Investors, in: International Journal of Auditing, 2009, 13. Jg., Nr. 2, S. 141 – 162.
<i>Renggli</i> (2010)	Renggli, Karl (2010): Eingeschränkte Revision – ein Erfahrungsbericht aus der Praxis, in: Der Schweizer Treuhänder, Nr. 4, Zürich 2010, S. 96 – 102.
<i>Schneider / Church / Ely</i> (2006)	Schneider, Arnold / Church, Bryan / Ely, Kirsten (2006): Non-Audit Services and Auditor Independence: A Review of the Literature, in: Journal of Accounting Literature, 2006, 25. Jg., S. 169.
<i>Schneider</i> (2009)	Schneider, Frank (2009): Qualitätssicherung in KMU-Revisionsunternehmen, in: Der Treuhandexperte, Nr. 5, Zürich 2009, S. 270 – 274.
<i>Treuhand-Kammer</i> (2007)	Treuhand-Kammer (2007): Standard zur Eingeschränkten Revision. Verfügbar unter: http://www.kmuratgeber.ch/docs/Revision-Standards-Eing.R02.pdf
<i>Treuhand-Kammer</i> (2008)	Treuhand-Kammer (2008): Anleitung zur Qualitätssicherung in kleinen und mittelgroßen Revisionsunternehmen. Verfügbar unter: http://www.treuhand-suisse.ch/documents/AnleitungQualitaetssicherungtsd1232974088152.pdf
<i>wp.net</i> (2012)	Verband für die mittelständische Wirtschaftsprüfung (2012): Stellungnahme zum Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zum Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Richtlinie des Europäischen Parlamentes und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen. Verfügbar unter: http://www.wp-net.com/content/Stellungnahmen/12-01-28-wp.net-Stellungnahme-Weissbuch-AP.pdf
<i>WPK</i> (2012)	Wirtschaftsprüferkammer (2012): Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer zum Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Richtlinie des Europäischen Parlamentes und des Rates zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen [KOM(2011) 778 end.] und zum Vorschlag der Europäischen Kommission für eine Verordnung des Europäischen Parlaments und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse [KOM(2011) 779 end.]. Verfügbar unter: http://www.wpk.de/pdf/WPK-Stellungnahme_27-01-2012_02.pdf

Rechtsquellen	
<i>Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde</i> (2008)	Eidgenössische Revisionsaufsichtsbehörde (2008): Verordnung der Eidgenössischen Revisionsaufsichtsbehörde über die Beaufsichtigung von Revisionsunternehmen (Verordnung 221.302.33) vom 17. März 2008 (Stand am 1. April 2008), gestützt auf die Artikel 28 Absatz 2 und 32 Absatz 2 der Revisionsaufsichtsverordnung vom 22. August 2007
<i>Schweizer Bundesrat</i> (2007)	Schweizerische Bundesrat (2007): Verordnung über die Zulassung und Beaufsichtigung der Revisorinnen und Revisoren (Verordnung 221.302.3) vom 22. August 2007 (Stand am 1. Dezember 2012), gestützt auf die Artikel 10 Absatz 2, 15 Absatz 2, 21 Absatz 3, 33 Absatz 2, 39 Absatz 1 Buchstabe d und 41 des Revisionsaufsichtsgesetzes vom 16. Dezember 2005 (RAG), auf Artikel 936 des Obligationenrechts (OR) und auf Artikel 46a des Regierungs- und Verwaltungsorganisationsgesetzes vom 21. März 1997 (RVOG).
Bundesgesetz vom 30. März 1911 betreffend die Ergänzung des Schweizerischen Zivilgesetzbuches (fünfter Teil: Obligationenrecht) in der Fassung gemäß Ziff. I des BG vom 17. Juni 2011.	
Börsegesetz (BörseG): Bundesgesetz vom 8. November 1989 über die Wertpapier- und allgemeinen Warenbörsen und über die Abänderung des Börsensensale-Gesetzes 1949 und der Börsegesetz-Novelle 1903 (BGBl. Nr. 555/1989) in der Fassung vom 29.6.2014, zuletzt geändert durch Art. 22 AbgÄG 2014 (BGBl. I Nr. 13/2014).	
Unternehmensgesetzbuch (UGB): Bundesgesetz vom 10. September 1897 über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (RGBl. S. 219/1897) in der Fassung vom 30.6.2014, zuletzt geändert durch das ZVG (BGBl. I Nr. 50/2013).	
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, zuletzt geändert durch die Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013.	
Richtlinie 2013/34/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 26. Juni 2013 über den Jahresabschluss, den konsolidierten Abschluss und damit verbundene Berichte von Unternehmen bestimmter Rechtsformen und zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 78/660/EWG und 84/349/EWG des Rates.	
Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen.	
Verordnung 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission.	

zusätzliche Internetquellen	
circabc.europa.eu	Datenbank der Stellungnahmen zum Grünbuch zur Abschlussprüfung, Verfügbar unter: https://circabc.europa.eu/faces/jsp/extension/wai/navigation/container.jsp?FormPrincipal:_idcl=FormPrincipal:_id3&FormPrincipal_SUBMIT=1&id=81e5448b-6875-4234-b07f-c866d313bc0c&javax.faces.ViewState=rO0ABXVyABNbTGphdmEubGFuZy5PYmplY3Q7kM5YnxBzKWwCAAB4cAAAAAN0AAE1cHQAky9qc3AvZXh0ZW5zaW9uL3dhaS9uYXZpZ2F0aW9uL2NvbnRhaW5lci5qc3A= ; [Zugriff am 15.12.2013].
egian.eu	Auflistung der Mitglieder von EGIAN, Verfügbar unter: http://www.egian.eu/members_list.htm ; [Zugriff am 20.10.2013].
ifac.org	Auflistung der Mitglieder des Forum of Firms, Verfügbar unter: http://www.ifac.org/about-ifac/forum-firms ; [Zugriff am 20.10.2013].
ifac.org	Code of Ethics, Verfügbar unter: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2013-IESBA-Handbook.pdf ; [Zugriff am 1.5.2014].
ifac.org	Guide to Quality Control in Small- and Medium-Sized Practices, Verfügbar unter: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/SMP-Quality-Control-Guide-3e.pdf ; [Zugriff am 1.5.2014].
ifac.org	International Standards on Quality Control 1, Verfügbar unter: http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/a007-2010-iaasb-handbook-isqc-1.pdf ; [Zugriff am 1.5.2014].

Verzeichnis der Stellungnahmen

Abschlussprüfer und berufsständische Vertreter

ID-Nr.	Verfasser
AP_001	A & P Auditing GmbH
AP_002	ABES Audit
AP_003	Absoluce
AP_004	Accounting and Professional Ethics Standards Board Australia
AP_005	ACCURATIO GmbH
AP_006	Acker Dagmar
AP_007	AECA (Spanish Association on Accounting & Business Administration)
AP_008	AGN International
AP_009	Alex Steinkampf-Sommer
AP_010	Alff-Eickhoff GmbH & CO. KG
AP_011	Alfred Ernst
AP_012	ALLKURA Treuhand GmbH
AP_013	American Accounting Association
AP_014	American Institute of CPAs
AP_015	Anette Ott
AP_016	Angelika Tolxdorff
AP_017	ANR - L'Association Nationale de Révision de le Coopération Agricole
AP_018	Anton Walther
AP_019	ASOCIACION GRUPO 20
AP_020	Assirevi - Associazione Italiana Revisori Contabili
AP_021	Association de Développement des Activités de Commissariat aux comptes dans les Entités d'Intérêt Public
AP_022	Association of Chartered Certified Accountants - ACCA
AP_023	Association Technique d'Harmonisation (ATH)
AP_024	audecon AG
AP_025	Auditcon GmbH
AP_026	Ausborn & Partner
AP_027	autacon audit GmbH
AP_028	AWT Horwath
AP_029	Axel Krause
AP_030	axis AG
AP_031	Bacher & Partner GmbH
AP_032	Badache Weindl & Partner
AP_033	Barbara Hoffmann
AP_034	BARZ + WILLEMS GmbH
AP_035	BBR Elma-Polaudit sp
AP_036	BDO
AP_037	Belgisch overlegcomite der bedrijfsrevisoren - Comité belge de concertation des réviseurs d'entreprises

AP_038 Bellot Mullenbach & Associés
 AP_039 Bernard Witte
 AP_040 Bernhald Dörner
 AP_041 BFS Bader Foerster Schubert GmbH
 AP_042 BILK & SCHAEFER Westdeutschland GmbH
 AP_043 BPG Beratung- und Prüfungsgesellschaft mbH
 AP_044 BPGO Revisions- und Treuhand GmbH
 AP_045 Brammertz & Lau GmbH
 AP_046 Brugger & Partner Steuerberatungsgesellschaft mbH
 AP_047 BTU TREUHAND GmbH
 AP_048 Bundessteuerberaterkammer KdöR
 AP_049 Buschmann & Buschmann
 AP_050 BUSE HEBERER FROMM
 AP_051 Business Attina et Castellani
 AP_052 BVS Bauer Volkert Schillinger und Partner
 AP_053 BWS Boettger & Partner GmbH
 AP_054 Cabinet Claude Tines
 AP_055 Canadian Institute of Chartered Accountants
 AP_056 Carlos Ferraz
 AP_057 Carsten Nicklaus
 AP_058 Center for Audit Quality
 AP_059 Chamber of Auditors of the Azerbaijan Republic
 AP_060 Chartered Accountants Ireland
 AP_061 Chartered Accountants Regulatory Board Ireland
 AP_062 Chartered Institute of Management Accountants
 AP_063 Christian Rech
 AP_064 Christine Promersberger
 AP_065 Christoph Enders
 AP_066 CIPFA - Chartered institute of Public Finance and Accountancy
 AP_067 Clauss GmbH
 AP_068 Clemens Willeke
 AP_069 CNDCEC - Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili
 AP_070 Comité des Groupements des Cabinets Indépendants - CGCI
 AP_071 Common Content Project
 AP_072 Compagnie nationale des commissaires aux comptes
 AP_073 Concept Renkes & Partner
 AP_074 Consejo General de Colegios de Economistas de España-Registro de Economistas Auditores (CGCEE-REA)
 AP_075 Consilium Trust GmbH
 AP_076 CONTREU Unternehmensberatungsgesellschaft mbH
 AP_077 CPA Australia
 AP_078 Cracow University of Economics
 AP_079 CRCC - La Compagnie Régionale des Commissaires aux Comptes

AP_080 CRCC LYON
 AP_081 Crowe Clark Whitehill LLP
 AP_082 Crowe Horwath
 AP_083 CSOEC - Conseil Supérieur de l'Orde des Experts-Comptables
 AP_084 Daniel Budache
 AP_085 Davreux et Associates S.A.S.
 AP_086 Deloitte
 AP_087 Deutscher Buchprüfverband e.V. (DBV)
 AP_088 DGRV
 AP_089 dhmp GmbH & Co. KG
 AP_090 Dohm Schmidt Jaula Revision und Treuhand AG
 AP_091 Doris Wolff
 AP_092 Dr. Brentrup & Dr. Schulte GmbH
 AP_093 Dr. Carsten René Paul
 AP_094 Dr. Christina Haßlinger
 AP_095 Dr. Daum & Partner
 AP_096 Dr. Detlev Berning
 AP_097 Dr. Franz Baumann
 AP_098 Dr. Heiner Adamsen
 AP_099 Dr. Joeris - Ehlen und Partner
 AP_100 Dr. Josef Deindl
 AP_101 Dr. Juergen Hansen
 AP_102 Dr. Jürgen Heidenreich
 AP_103 Dr. Marian Ellerich
 AP_104 Dr. Peter Kunz
 AP_105 Dr. Peter Sigel
 AP_106 Dr. Richard Wittsiepe
 AP_107 Dr. Rudolf Weber
 AP_108 Dr. Schmidt & Partner GmbH
 AP_109 Dr. von Waldthausen
 AP_110 DWPV
 AP_111 E H K Steuerberatungsgesellschaft mbH & Co. KG
 AP_112 Ebner Stolz Moenning Bachem GmbH & Co. KG
 AP_113 ECOVIS Wirtschaftstreuhand GmbH
 AP_114 Ehrl Baier & Kollegen
 AP_115 Ekspert-Fin
 AP_116 Elfriede Litzlbeck
 AP_117 Enrique Ley
 AP_118 Ernst & Young
 AP_119 Ernst Büchele
 AP_120 Ernst Schweidler
 AP_121 ERYV sprl
 AP_122 European Confederation of Institutes of Internal Auditing ivzw

AP_123	EFAA - European Federation of Accountants and Auditors for SMEs
AP_124	European Group of International Accounting Networks and Associations - EGIAN
AP_125	Europro-audit
AP_126	Experts-Comptables et Commissaires aux Comptes de France
AP_127	Fränznick & Himmes
AP_128	FAR - Swedish Institute of Authorised Public Accountants
AP_129	FCM - Federation des Experts Comptables Mediterraneens
AP_130	FEE - Federation des Experts Comptables Européens - Federation of European Accountants
AP_131	Finanztreuhand Dr. Fluch und Partner GmbH
AP_132	Finnish Institute of Authorised Public Accountants
AP_133	Florig & Soehne GmbH
AP_134	Foraudit
AP_135	Frank Maurer
AP_136	Frank W. Schultz
AP_137	Franz Stöger
AP_138	Franz-Josef Schwab
AP_139	Friedrich Brandt
AP_140	Fritz Kleiner
AP_141	frobenius-buerger & Partner
AP_142	GbW
AP_143	Genossenschaftsverband Bayern e.V.
AP_144	Georg Hilpert
AP_145	Gerhard Bierbaum
AP_146	Gerhard Bräuninger
AP_147	Gerhard Heymann
AP_148	Gerhard Villauer
AP_149	Gerhard Wolter
AP_150	WPK (German Chamber of Public Accountants)
AP_151	Gertrud Deffner
AP_152	GIE audit support
AP_153	GKK PARTNERS Audit GmbH
AP_154	Global Accounting Alliance
AP_155	GMP Goettinger Makowka & Partner
AP_156	Grant Thornton
AP_157	Graßmann Felser Consulting GmbH
AP_158	Grolla+Hengstenberg
AP_159	Guido Schaudin
AP_160	Günter Henk
AP_161	Günter Wesch
AP_162	Hanno C.L. Dittrich
AP_163	Hans Peter Tiemann
AP_164	HANSA Revision
AP_165	Harald Keller

AP_166	Harevis GmbH
AP_167	HBBN Dr. Huestel & Kollegen GmbH
AP_168	hdt Steuer Wirtschaft Recht
AP_169	Heiko Priester
AP_170	Heimfahrth & Partner GmbH
AP_171	Helmut Kexel
AP_172	Herbert Eder
AP_173	Herden Böttinger Borkel Neureiter GmbH
AP_174	HJS GmbH
AP_175	HLB International
AP_176	HLB Linn Goppold Treuhand GmbH
AP_177	Hochschule Pforzheim University
AP_178	Holger Jürgensen
AP_179	Hon. Prof. Mag. Dr. Josef Schlager
AP_180	Hong Kong Institute of Certified Public Accountants
AP_181	Horn Nick und Partner GmbH
AP_182	Horst-Diepe Riepe
AP_183	HRP von Hollen, Rott und Partner
AP_184	HSP Treuhand GmbH
AP_185	HTM-tilintarkastajat ry
AP_186	Husemann Eickhoff Salmen & Partner GbR
AP_187	IAPA Deutschland AG
AP_188	IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil)
AP_189	IDW
AP_190	Ilka Kammer
AP_191	Ingrid Senbert
AP_192	Institut des Experts-comptables et des conseils fiscaux
AP_193	Institut des réviseurs d'entreprises Luxembourg
AP_194	Institut des Réviseurs d'Enterprises
AP_195	Institut des Réviseurs Agréés par la Commission bancaire, financière et des assurances
AP_196	Institut für interne Revision
AP_197	Institute of Certified Public Accountants - Bulgaria
AP_198	Institute of Certified Public Accountants Greece
AP_199	Institute of Certified Public Accountants in Ireland - CPA
AP_200	Institute of Certified Public Accountants of Greece (SOEL)
AP_201	Institute of Chartered Accountants in England and Wales - ICAEW
AP_202	Institute of Chartered Accountants in Scotland - ICAS
AP_203	Instituto de Censores Jurados de Cuentas de Espana - ICJCE
AP_204	KWT / iwp
AP_205	International Accounting Education Standards Board
AP_206	International Auditing and Assurance Standards Boeard - IAASB
AP_207	International Ethics Standards Board for Accountants
AP_208	International Federation of Accountants

AP_209 INVRA Treuhand AG
 AP_210 J.-M. Wiertz
 AP_211 Jahn Keckeisen
 AP_212 Jean-Louis Mullenbach and Patrick Mordacq
 AP_213 Jens Held
 AP_214 JHTT-lautakunnan sihteerit
 AP_215 JMathieuConseil
 AP_216 Joachim Strecker
 AP_217 Joerg-Uwe Petzold
 AP_218 Joop Anemaet
 AP_219 Joseph Warmeling
 AP_220 JPA International
 AP_221 K & E Wirtschaftstreuhand Gesellschaft
 AP_222 Kanzlei Fischer
 AP_223 Kanzlei Thomas Wahl
 AP_224 Karl Berg GmbH
 AP_225 Karl Heinz Baiker
 AP_226 KBHT Steuer- und Wirtschaftsberatungs GmbH
 AP_227 Kingston Smith
 AP_228 Kipker & Partner GBR
 AP_229 Klaus Hofmann
 AP_230 Klaus Schmidt
 AP_231 Kling Heufelder
 AP_232 KMU GmbH
 AP_233 KMWP GmbH
 AP_234 KPMG
 AP_235 Kraatz Sondermann Audit GmbH
 AP_236 Kreston International
 AP_237 KTH Revisionsgesellschaft mbH
 AP_238 Kuehnen & Jansen
 AP_239 Kummerer & Schwitzer
 AP_240 Kurt Wenzel
 AP_241 Landesverband der steuerberatenden und wirtschaftsprüfenden Berufe Baden-Württemberg
 AP_242 Latvian Association of Certified Auditors - LACA
 AP_243 Liane Bollmann
 AP_244 Lithuanian Chamber of auditors
 AP_245 Lorenz & Kollegen
 AP_246 Lorscheid & Partner GbR
 AP_247 LSWB
 AP_248 lucrum Treuhandgesellschaft mbH
 AP_249 Ludwig Emrich
 AP_250 L'Institut Français des Experts-comptables et des Commissaires aux comptes - IFEC
 AP_251 M. Gersdorf & Kollegen GmbH

AP_252	Mag. Gerhard Margetich
AP_253	Malta Institute of Accountants
AP_254	Manfred Hättig
AP_255	Manfred Krautkrämer
AP_256	Margret Altmann-Unz
AP_257	Peyrot Marie-Helene
AP_258	Markus Feichtenbeinder
AP_259	Markus Keller
AP_260	Markus Recker
AP_261	Markus Schuhmann
AP_262	Marlene Grosskreuz
AP_263	Mauntel & Hausen
AP_264	Mazars
AP_265	MBT Wirtschaftstreuhand
AP_266	Michael Dorf Müller
AP_267	Michael Fickus
AP_268	Michael Gschrei
AP_269	Mickael H. Schnitzke
AP_270	MNT Revision GmbH
AP_271	Moore Stephens Audit Team GmbH
AP_272	Müller & Delz
AP_273	National Association of State Boards of Accountancy
AP_274	National Chamber of Statutory Auditors from Poland
AP_275	Naust & Hunecke GmbH
AP_276	NBA (Dutch Professional Accountancy Association, the alliance between Royal NIVRA and NOvAA)
AP_277	Nexia International
AP_278	Nexia Smith & Williamson
AP_279	Nordic Federation of Accountants
AP_280	OROC (Ordem dos Revisores Oficiais de Contas)
AP_281	OvRAN
AP_282	Pascal Jan
AP_283	Pencunia Treuhand GmbH % Co. KG
AP_284	Peter Eckerle
AP_285	Philip Hornig
AP_286	Philippe Boesmans
AP_287	Philippe Declercq Commissaire aux Comptes
AP_288	PKF (UK) LLP
AP_289	PKF Fasselt Schlage
AP_290	PKF Oldenburg
AP_291	PNHR GmbH
AP_292	Postigo Auditores SLP
AP_293	Praxity

AP_294	President of the Chamber of Hungarian Auditors
AP_295	Pricewaterhouse Coopers
AP_296	Prof. Dr. Günter Lutz
AP_297	Prof. Dr. K. Schwantag Dr. P. Kraushaar GmbH
AP_298	Prof. Dr. Robert Lehleiter
AP_299	Prof. Dr. Walter Först
AP_300	Pütz, Gast & Partner
AP_301	QUADRIGA Steuerberatungsgesellschaft OHG
AP_302	R. N. T.
AP_303	Rainer Eschbach
AP_304	Rainer Kröll
AP_305	Reinhard Darmstadt
AP_306	Reinhard Manschitz
AP_307	Reinhard Schantz
AP_308	Renate Haertle
AP_309	Richard Deussen
AP_310	Richard Hempe
AP_311	RNW Rhein-Neckar Wirtschaftsprüfung GmbH
AP_312	RSM CCI Conseils
AP_313	RSM International Limited
AP_314	RSM Tenon Audit Limited
AP_315	RST HANSA GmbH
AP_316	Rudolf Kollmannsberger
AP_317	Rudolf Rantler
AP_318	Rödl & Partner
AP_319	RöverBrönner GmbH & Co. KG
AP_320	S & K Schönfisch und Kollegen
AP_321	S & P GmbH
AP_322	Schulz und Roettger Revisions- und Treuhand GmbH
AP_323	SET
AP_324	SH+C Schwarz Hempe & Kollegen GmbH
AP_325	Silvia Klier
AP_326	Slovenian Institute of Auditors
AP_327	Slovenska komora auditorov
AP_328	SOL SA
AP_329	SOREC
AP_330	Sorri
AP_331	South African Institute of Chartered Accountants - SAICA
AP_332	Sozietät J.Schäfer und Partner GbR
AP_333	Sozietät Stahn
AP_334	Spaeth & Schneider Partnerschaft
AP_335	SRA
AP_336	Steinmeier consulting

AP_337 Stephanie Lesch
 AP_338 Steuerberater-Verband e.V. Köln
 AP_339 Steuerberaterkammer Muenchen
 AP_340 Steuerberaterverband Berlin-Brandenburg
 AP_341 Steuerberaterverband Düsseldorf
 AP_342 Steuerberaterverband Hessen
 AP_343 Steuerberaterverband Niedersachsen Sachsen-Anhalt e.V.
 AP_344 Stourton Accountancy Services Limited
 AP_345 Swedish Accounting Consultants
 AP_346 The Chamber of Auditors of the Czeck Republic
 AP_347 The Chamber of Financial Auditors of Romania (CAFR)
 AP_348 The Institute of Chartered Accountants in Australia
 AP_349 The Institute of Internal Auditors - USA
 AP_350 The Japanese Institute of Certified Public Accountants
 AP_351 The Norwegian Institute of Public Accountants
 AP_352 Thomas Buchta
 AP_353 Thomas Kessler
 AP_354 Thomas Pott
 AP_355 Thomas Stubbig
 AP_356 Thomas Voh
 AP_357 THURINGIA Treuhand, Revision und Consulting AG
 AP_358 Tilo Drebes
 AP_359 Torsten Steinrück
 AP_360 TREU-GMBH
 AP_361 Treuhand & Revision Gummersbach KG
 AP_362 Treuhandgesellschaft Suedbayern GmbH
 AP_363 Trinavis GmbH & Co. KG
 AP_364 TUACC
 AP_365 Ullmer Treuhand GmbH
 AP_366 Vereinigung österreichischer Revisionsverbände
 AP_367 Volker Stienemann
 AP_368 Votum AG
 AP_369 vtg Viktoria Treuhand GmbH
 AP_370 Walter Franz
 AP_371 Walter Okon
 AP_372 Wangler Mueck Scholz Partner
 AP_373 Wanner & Xanner GbR
 AP_374 Wendelin Böttinger
 AP_375 Werner Brockmeyer
 AP_376 Werner Müller
 AP_377 Wilhelm Utz
 AP_378 Willenbrock, Wesche & Kollegen
 AP_379 Winfried Essers

AP_380	Winhard M. Uteschil
AP_381	Winkelmann GmbH
AP_382	Wirtschaftsrevision Sued GmbH
AP_383	WirtschaftsTreuhand GmbH
AP_384	Wisbert & Partner GbR
AP_385	Wolfgang F. Weber
AP_386	Wolfgang Maier
AP_387	WPT Wirtschaftsprüfung und Treuhand GmbH

Ersteller von Jahresabschlüssen

PC_001	Abengoa
PC_002	Advisory Board of Finnish Listed Companies
PC_003	AED, Association Espanola de Directivos de Espana
PC_004	AFEP (Association Francaise des Entreprises Privées)
PC_005	AFG (Association Francaise de Gestion financière)
PC_006	afme Association for Financial Markets in Europe
PC_007	Aleria Management Company SA
PC_008	American Chamber of Commerce to the European Union
PC_009	Association of Cyprus Banks
PC_010	assonime
PC_011	Avia Solutions Group
PC_012	Baltic Institute of Corporate Governance
PC_013	Banco Espanol de credito
PC_014	Barclays Financial Control
PC_015	BG Ggroup plc
PC_016	BHP Billiton
PC_017	BME
PC_018	BNP Paribas
PC_019	Bouygues
PC_020	British Bankers' Association (BBA)
PC_021	Bundesverband der Deutschen Industrie e.V.
PC_022	Bureau du Conseil Supérieur des Indépendantes et des PME
PC_023	BusinessEurope
PC_024	Büro des Geschäftsführers Dirk Jäger
PC_025	Central Finance Shell International Limited
PC_026	Chambres de métiers et de l'artisanat (APCMA)
PC_027	CNP Assurances
PC_028	Cofina SGPS
PC_029	Confederacion Espanola de Organizaciones Empresariales (CEOE)
PC_030	Confederation of British Industry
PC_031	Conferderation of Danish Industries

PC_032	Confederation of Swedish Entprise
PC_033	ConocoPhillips
PC_034	Conseil des barreaux europeens
PC_035	Copcisa Corp
PC_036	Cyprus Chamber of Commerce and Industry
PC_037	Cyprus Employers and Industrialists Federation (OEB)
PC_038	Danish Insurance Association
PC_039	Danish Shipowners' Association
PC_040	DAX
PC_041	Deutsche Bank AG
PC_042	Deutschen Instituts für Interne Revision
PC_043	Deutscher Anwaltverein
PC_044	Deutscher Industrie- und Handelskammertag
PC_045	Deutsches Aktieninstitut
PC_046	DFCG
PC_047	DS Smith Plc
PC_048	Dual Group
PC_049	economiesuisse
PC_050	El Circulo de Economia
PC_051	EMEA IBTSS Regulatory Developments - Education
PC_052	Enagas
PC_053	ERT (The European Round Table)
PC_054	ESBG (European Saving Banks Group)
PC_055	Esprit Holdings Limited
PC_056	EUROCHAMBRES
PC_057	European American Business Council
PC_058	European Association of Co-operative Banks (EACB)
PC_059	European Banking Federation (EBF) aisbl
PC_060	European Services Forum
PC_061	EuropeanIssuers aisbl
PC_062	Fagor
PC_063	Federazione Trentina della Cooperazione & Raiffeisenverband Südtirol
PC_064	Fraport AG
PC_065	GEBI
PC_066	German Insurance Association
PC_067	German Saving Banks Association
PC_068	GlaxoSmithKline Services Unlimited
PC_069	Gmodelo Europa
PC_070	Go Ahead
PC_071	Great Portland Estates plc
PC_072	HB Reavis Group
PC_073	HSBC Holdings plc
PC_074	Hundred Group Response

PC_075	IBEC (Irish business and employers confederation)
PC_076	Ibercaja
PC_077	ICON
PC_078	Immersat plc
PC_079	INARA
PC_080	Industriellen Vereinigung
PC_081	Institute of Directors SA
PC_082	Interpublic Group of Companies
PC_083	Irish Funds Industry Association
PC_084	Joint response by 26 companies
PC_085	JSE Limited
PC_086	KPN
PC_087	Lagardère
PC_088	London Television Center
PC_089	Management Board of Dom Developement SA
PC_090	MEDEF (Le mouvement des entreprises de France)
PC_091	MiddleNext
PC_092	NASDAQ OMX
PC_093	National Association of Corporate Directors (NACD)
PC_094	National Association of Pension Funds
PC_095	Nevir
PC_096	Novo Nordisk AS, Novozymes AS and Vestas Wind System AS
PC_097	Olifeja
PC_098	OTP Bank Nyrt
PC_099	Randstad
PC_100	Reed Elsevier
PC_101	Rio Tinto
PC_102	Rockwood Holdings Inc.
PC_103	RTL Group View
PC_104	SAF (Slovenska asociacia podnikovych financnikov)
PC_105	Safran
PC_106	Schneider Electric
PC_107	servicon
PC_108	ses tlmace
PC_109	Siaulius Plentas UAB
PC_110	Singapore Institute of Directors
PC_111	Slovak Insurance Association
PC_112	Slovnaft
PC_113	Smurfit Kappa Group
PC_114	Sol Melia Hotels & Resorts
PC_115	Standard Chartered Bank PLC
PC_116	Svenska Bankforeningen Swedish Banker Association
PC_117	Swedish Corporate Governance Board

PC_118	Tallina Vesi
PC_119	TAURON Polska Energia Spółka Akcyjna
PC_120	The Bertlsmann Group
PC_121	The Confederation of Netherlands Industry and Employers
PC_122	The Council of British Chambers of Commerce in Europe
PC_123	The Danish Chamber of Commerce
PC_124	The European Confederation of Directors' Associations
PC_125	The Law Society of England and Wales
PC_126	The Quoted Companies Alliance
PC_127	The Royal Bank of Scotland
PC_128	The Spanish Banking Association (AEB)
PC_129	The World Federation of Exchanges
PC_130	Titan Cement Company SA
PC_131	Trans Atlantic Business Dialogue
PC_132	UEAPME (Union européenne de l'artisanat et des petites et moyennes entreprises)
PC_133	UGAL
PC_134	Union de entreprises Luxembourgeoises
PC_135	United States Council for International Business (USCIB)
PC_136	US Chamber of Commerce
PC_137	VEUO
PC_138	Vodafone Group Services Limited
PC_139	voestalpine AG
PC_140	Warner Music Group
PC_141	Wendel
PC_142	WKO - Wirtschaftskammer Österreich
PC_143	Xstrata PLC

öffentliche Stellen

PA_01	FMA / ÖNB
PA_02	American Antitrust Institute
PA_03	Audit Oversight Commission (AOC)
PA_04	Audit Public Oversight Council
PA_05	Auditing Board of the Central Chamber of Commerce (AB3C)
PA_06	Auditing Oversight Authority
PA_07	Auditors' Public Oversight Committee
PA_08	Austrian Auditors Supervisory Authority (ASA)
PA_09	Austrian Ministries of Justice, Economics and Finance
PA_10	Authority of Audit and Accounting
PA_11	Belgian public oversight system of the audit profession
PA_12	Budget and Public Finance Committee of the Senate of the Republic of Poland
PA_13	Canadian Public Accountability Board

PA_14	Central Bank of Ireland
PA_15	CESR, CEBS and CEIOPS
PA_16	Chambre de renvoi et mise en état (CRME)
PA_17	Commission de Surveillance du Secteur Financier
PA_18	Committee of European Banking Supervisors (CEBS)
PA_19	Committee of European Insurance and Occupational Pensions Supervisors (CEIOPS)
PA_20	Committee of European Securities Regulators (CESR)
PA_21	Conselho Nacional de Supervisao de Auditoria (CNSA)
PA_22	Council of the Public Oversight of the Activity of the Statutory Audit of Romania (CSPAAS)
PA_23	Czech National Bank
PA_24	Danish Parliament
PA_25	De Nederlandsche Bank NV
PA_26	Department of Enterprise, Trade and Innovation, Ireland
PA_27	Financial Reporting Council of Australia
PA_28	Financial Reporting Council of Hong Kong
PA_29	Financial Reporting Council of the UK
PA_30	Financial Supervisory Authority in Finland (FIN-FSA)
PA_31	Haut Conseil du commissariat aux comptes
PA_32	Hungarian Financial Supervisory Authority (IAASA)
PA_33	Independent Regulatory Boeard of Auditors (IRBA)
PA_34	Instituto de Contabilidad y Auditoria de Cuentas (ICAC)
PA_35	Irish Auditing & Accounting Supervisory Authority (IAASA)
PA_36	Minister of Economic and Business Affairs, Denmark
PA_37	Ministry of Employment and Economy, Finland
PA_38	Ministry of Finance of the Republic of Latvia
PA_39	Ministry of Finance of the Republic of Lithuania
PA_40	Ministry of Finance of the Slovak Republic
PA_41	Ministry of Justice, Sweden
PA_42	National Audit Office of Finland
PA_43	National Audit Office of Sweden
PA_44	Netherland Ministry of Finance
PA_45	Norwegian Ministry of Finance
PA_46	Office of Fair Trading
PA_47	Office of the Director of Corporate Enforcement (ODCE) in Ireland
PA_48	Office of the Superintendent of Financial Institutions (OSFI)
PA_49	Permanent Representation of Malta
PA_50	Polish Ministry of Finance
PA_51	Professional and Business Service Group
PA_52	Représentation permanente de la France
PA_53	Revenue Commissioners, Ireland
PA_54	Slovenian Agency of Public Oversight of Auditing
PA_55	Ständige Vertretung der Bundesrepublik Deutschland bei der EU
PA_56	Swedish Parliament

PA_57	Swedish Supervisory Board of Public Accountants
PA_58	The Department of Accountancy of the Ministry of National Economy
PA_59	the Hellenic Accounting and Auditing Standards Oversight Board (ELTE)
PA_60	The Ministry of Finance of the Czech Republic
PA_61	The Polish Audit Oversight Commission
PA_62	UK Government

Wissenschaft

Aca_01	Arbeitskreis Bilanzrecht der Hochschullehrer Rechtswissenschaft
Aca_02	Cesar Zarza Herranz
Aca_03	Dr. Carl W. Barthel
Aca_04	EBZ Business Scholl - University of Applied Sciences
Aca_05	ESCP Europe Business school
Aca_06	Faculty of business and economics of Leuven
Aca_07	Global Governance in Audit Research Taem
Aca_08	Goethe University
Aca_09	Henri Nallet Ancien Garde des Sceaux et ancien perlementaire en mission
Aca_10	Instituto de Empresa Business School
Aca_11	Instituto de estudios Economicos
Aca_12	Julius-Maximilians-Univeritaet Wuerzburg
Aca_13	London School of Business & Finance
Aca_14	Maastrich University
Aca_15	Max Planck Institute for Comparative and International Private Law
Aca_16	NWB Verlag
Aca_17	Nyenrode Business University
Aca_18	Prof. Dr. Mochty / Dipl.-Kfm. Wiese
Aca_19	Prof. Dr. Peter Doralt
Aca_20	Sydansk Universitet Koldig and Technische Universität Darmstadt
Aca_21	The Gdansk Institute for Market economics
Aca_22	Universiteit Amsterdam
Aca_23	University of Economics Prague
Aca_24	University of Ghent
Aca_25	University of Illinois
Aca_26	University of Nevada
Aca_27	University of North Texas
Aca_28	University of Salamanca
Aca_29	Università Bocconi
Aca_30	Universität Passau

Nutzer von Jahresabschlüssen

Us_01	Alliance Trust Plc
Us_02	Association of British Insurers
Us_03	Association of Pension Funds Management Companies
Us_04	AVIVA
Us_05	Belgische vakverenigingen ABVV en ACV
Us_06	Blackrock Inc
Us_07	Budesarbeitskammer
Us_08	CFA Institute
Us_09	Danish Shareholders Association
Us_10	Deutscher Gewerkschaftsbund Bundesvorstand
Us_11	Dutch Shareholders Association (VEB)
Us_12	Eumedion
Us_13	Hermes Equity Ownership Services
Us_14	International Corporate Governance Network
Us_15	Investment Management Association - IMA
Us_16	I'rish Funds Industry Association
Us_17	Local Authority Pension Fund Forum
Us_18	Proxinvest & ECGS
Us_19	Railpen Investments
Us_20	Standard Life Investments
Us_21	Swedish Shareholder' Association
Us_22	The British Venture Capital Association (BVCA)
Us_23	The California Public Employees' Retirement system (CalPERS)

Prüfungsausschüsse

AC_1	Audit Committee chair of Associated British Foods plc
AC_2	Audit Committee chair of three major global corporations
AC_3	Audit Committee chair of Admiral
AC_4	Audit Committee chair of Ig Group Holdings
AC_5	Audit Committee chair of Portugal Telecom
AC_6	Audit Committee chair of Standard Life plc
AC_7	Chairman of the Audit Committee of Franklin Templeton Emerging Markets Investment Trust plc
AC_8	President of the Audit Committee of Areva & Danone
AC_9	President del comité de Auditoria y Control de Repsol YPF

Sonstige

Ot-01	Förderverein der Primärbanken
Ot-02	BearingPoint
Ot-03	Centre d'information du révisorat d'entreprises - Informatiecentrum voor het Bedrijfsrevisoraat
Ot-04	Consejo General de la Abogacia española
Ot-05	Daniel Cornelius Foley
Ot-06	Denise Silva Ferreira Juvenal
Ot-07	Dr. Philipp Fölsing
Ot-08	Fidel Bustingorri
Ot-09	G. Panagiotis Makropoulos
Ot-10	Gérard de la Martinière
Ot-11	Henry Staunton
Ot-12	James R Peterson
Ot-13	Jason Leonard
Ot-14	Ken Hydon
Ot-15	Lucio Torres Rodriguez
Ot-16	Paco Martinez Lopez
Ot-17	R A Collinge
Ot-18	Sigurt Vitols
Ot-19	Simon Laffin
Ot-20	Transperency International
Ot-21	VMW Taxand

Abstract

Als Reaktion auf die jüngste Finanzkrise leitete die Europäische Kommission (EK) im Oktober 2010 eine öffentliche Diskussion über eine Reform der Abschlussprüfung ein. Im Grünbuch zur Abschlussprüfung formulierte die EK insgesamt drei Fragen zum Themenkomplex „Vereinfachung: Kleine und mittlere Unternehmen (KMU) und Prüfungsgesellschaften (KMP)“. Eine inhaltliche Analyse der Stellungnahmen zu diesem Themenkomplex zeigt, dass sich die Mehrheit der Kommentatoren in Bezug auf die Prüfung von KMU-Abschlüssen gegen die Anwendung einer eingeschränkten Revision anstelle der Abschlussprüfung ausspricht. Stattdessen wird eine an das Unternehmen angepasste Anwendung der Prüfungsstandards empfohlen. Um KMP zu entlasten, schlug die EK vor die Durchführung von eingeschränkten Revisionen an weniger schwerfällige interne Qualitätskontrollregel und Aufsichtsvorschriften zu knüpfen. In diesem Zusammenhang empfehlen mehrere Kommentatoren eine an das Unternehmen angepasste Anwendung des International Standard on Quality Control. Eine generelle mandatspezifische Trennung von Prüfung und Beratung wird vom Großteil der Kommentatoren abgelehnt. Im Falle eines Verbots der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen würde die Mehrheit die Einrichtung einer Schutzzone für KMU bzw. KMP begrüßen.

Im nächsten Schritt veröffentlichte die EK einen Vorschlag für eine Richtlinie zur Änderung der Abschlussprüferrichtlinie und einen Vorschlag für eine Verordnung über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIE). Im Verordnungsvorschlag sah die EK eine Verschärfung der Anforderungen für PIE und PIE-Prüfer im Bezug auf die Durchführung der Abschlussprüfung, die Bestellung des Abschlussprüfers sowie die Beaufsichtigung der Tätigkeit von Abschlussprüfern vor. Als Kernpunkte des Verordnungsvorschlags können beispielsweise das Verbot der Erbringung bestimmter Nichtprüfungsleistungen, die Einführung einer verpflichtenden externen Prüferrotation sowie die Einführung von Joint Audits und das Verbot von Big Four-Klauseln genannt werden.

Die vorliegende Arbeit würdigt die Vorschläge der EK und veranschaulicht die Umsetzung der Reformvorschläge in einer Änderungsrichtlinie und einer neuen Verordnung für PIE.

Lebenslauf

Persönliche Daten:

Name: Peter Bichelhuber
Geburtsdatum: 6. Oktober 1982
Geburtsort: Wien

Schulbildung:

1989 - 1993 Volksschule Krottenbachstraße 108, 1190 Wien
1993 - 1997 GRG 19 Billrothstraße 73, 1190 Wien
1997 - 2002 Vienna Business School, HAK 1 Akademiestraße 12, 1010 Wien

Akademische Ausbildung an der Universität Wien:

2008 - 2011 Bakkalaureatsstudium Betriebswirtschaft
seit Okt. 2011 Masterstudium Betriebswirtschaft mit den
Schwerpunkten „Externe Unternehmensrechnung“
und „Revision, Steuern und Treuhand“

Beruflicher Werdegang:

August 1998 BAWAG, Ferialpraktikant Postabteilung
August 1999 BAWAG, Ferialpraktikant Schillinghauptkassa
August 2000 BAWAG, Ferialpraktikant Valutenhauptkassa
April 2001 Superquinn (Supermarktkette in Irland), Sales Assistant
Okt. 02 - Sep. 03 Zivildienst beim ÖHTB als Behindertenbetreuer
Dez. 03 - Jan. 07 Radio Eins Privatrado GmbH
Musikredakteur bei Radio 88.6
Feb. 07 - Juli 08 gotv Fernseh GmbH
Musikredakteur, Werbedisponent, Salesmanagement
und Assistent der Geschäftsführung
