



universität
wien

MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

„Aufsicht der Abschlussprüfer nach der EU-Audit-Reform“

verfasst von / submitted by

Aleksandra Filipovic, BSc

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of
Master of Science (MSc)

Wien, 2019 / Vienna, 2019

Studienkennzahl lt. Studienblatt /
degree programme code as it appears on
the student record sheet:

A 066 915

Studienrichtung lt. Studienblatt /
degree programme as it appears on
the student record sheet:

Masterstudium Betriebswirtschaft

Betreut von / Supervisor:

o. Univ.-Prof. Dr. Dr. Arthur WEILINGER

INHALTSVERZEICHNIS

1. Vorwort.....	1
2. EU – Audit Reform.....	3
2.1 Unternehmen von öffentlichem Interesse (Public Interest Entity- PIE).....	6
2.2 Rotation des Abschlussprüfers.....	7
2.2.1 Externe Rotation.....	7
2.2.2 Interne Rotation.....	8
2.3 Auswahl und Bestellung des Abschlussprüfers.....	9
2.4 Nicht-Prüfungsleistungen.....	9
2.5 Honorarobergrenze (Fee Cap)	11
3. Aufsicht der Abschlussprüfer in Österreich.....	12
3.1 Rückblick auf A-QSG.....	12
3.2 Gegenstand und Zweck des APAG.....	13
3.3 Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB).....	15
3.3.1 Organisation.....	15
3.3.2 Aufgaben.....	16
3.3.3 Organe.....	17
3.3.4 Finanzierung.....	19
3.3.5 Öffentliches Register.....	21
3.4 Qualitätssicherungsprüfungen.....	22
3.4.1 Gegenstand und Intervalle.....	22
3.4.2 Qualitätssicherungsprüfer.....	24
3.4.3 Prüfbericht.....	27
3.4.4 Bescheinigung.....	28
3.4.5 Versagung, Wiederruf und Entzug der Bescheinigung.....	29
3.5 Inspektionen.....	31
3.5.1 Inspektoren.....	32
3.5.2 Maßnahmen.....	33
3.6 Risikoorientierte Anordnung von Qualitätssicherungsprüfungen.....	34

3.7 Untersuchungen.....	36
3.8 Sanktionen.....	37
3.8.1 Bemessung von Sanktionen.....	40
3.9 Whistleblowing.....	43
3.10 Marktüberwachung.....	44
3.11 Standardsetzung.....	44
3.12 Ausübung der Redepflicht.....	45
4. Aufsicht der ausländischen Abschlussprüfer in Österreich.....	46
4.1 Abschlussprüfer aus Mitgliedstaaten.....	46
4.2 Abschlussprüfer aus Drittstaaten.....	47
5. Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer.....	49
5.1 Disziplinarverfahren gemäß §§ 101ff WTBG.....	50
6. Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer (iwp).....	51
7. Aufsicht der Abschlussprüfer iRd Enforcement-Prüfverfahrens.....	52
7.1 Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung (OePR).....	54
7.2 Finanzmarktaufsicht (FMA).....	56
7.3 Beziehung zwischen Enforcement-Verfahren und Abschlussprüfern.....	58
8. Aufsicht der Abschlussprüfer in Deutschland.....	59
8.1 Externe Rotation.....	59
8.2 Nicht-Prüfungsleistungen und Honorare.....	60
8.3 Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS).....	61
8.3.1 Inspektionen.....	62
8.3.2 Anlassbezogene Berufsaufsicht.....	64
8.4 Enforcement.....	64
9. Aufsicht der Abschlussprüfer in der Schweiz.....	68
9.1 Zulassung.....	68
9.2 Unternehmen von öffentlichem Interesse.....	69
9.3 Überprüfungen – „Financial Audit“.....	70
9.3.1 Ablauf der Überprüfungen.....	71
9.4. Aufsichtsprüfung – „Regulatory Audit“.....	73
9.5. Unabhängigkeit der Abschlussprüfer.....	74
9.6. Enforcement-Verfahren.....	75

9.7. Aufsicht der ausländischen Abschlussprüfer.....	76
10. Aufsicht der Abschlussprüfer in den Vereinigten Staaten.....	78
10.1 Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB).....	79
10.1.1 Registrierung.....	79
10.1.2 Inspektionen.....	81
10.1.2.1 Inspektionen bei ausländischen Prüfungsgesellschaften.....	84
10.1.3 Untersuchungen.....	85
10.1.4 Sanktionen.....	86
10.2 Unabhängigkeit der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften.....	87
10.2.1 Nicht-Prüfungsleistungen.....	87
10.2.2 Rotation.....	88
11. Internationale Kooperation.....	89
11.1 IFIAR.....	89
11.1.1. IFIAR Untersuchungen.....	92
11.2 CEAOB.....	95
12. Zusammenfassung.....	99
13. Literaturverzeichnis.....	101

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

§ / §§	Paragraph / Paragraphe(n)
€	Euro
\$	US-Dollar
Abs	Absatz
ABGB	Allgemeines Bürgerliches Gesetzbuch,
AeQ	Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen
APAB	Abschlussprüferaufsichtsbehörde
APAB-AIV	Angebotsinformationsverordnung
APAG	Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz
APRÄG	Abschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetz
A-QSG	Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsrichtlinie
Art	Artikel(s)
BDG	Beamten-Dienstrechtsgesetz
BGBl	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesminister(ium) für Finanzen
bspw	beispielsweise
Bsp	Beispiel(e, en)
BStFG	Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz
bzw	beziehungsweise
dh	das heißt
dies	dieselbe(n)
EU	Europäische Union
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
f / ff	folgende / fort folgende
FinStrG	Finanzstrafgesetz,
FMA	Finanzmarktaufsichtsbehörde

G	Gesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
hM	herrschende Meinung
Hrsg	Herausgeber
grds	grundsätzlich
idR	in der Regel
idS	in diesem Sinn
idZ	in diesem Zusammenhang
iHv	in Höhe von
insb	insbesondere
iSd	im Sinne des, der
iVm	in Verbindung mit
iZm	in Zusammenhang mit
IWP	Institut für Wirtschaftsprüfung
KSW	Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer
Lit	litera
OGH	Oberster Gerichtshof
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PSG	Privatstiftungsgesetz
RL	Richtlinie
RWZ	Zeitschriften für Recht & Rechnungswesen
Sog	so genannt (e, er, es)
SPV	Sparkassen-Prüfungsverband
StG	Strafgesetz
QPK	Qualitätsprüfungskommission
ua	unter anderem
UGB	Unternehmensgesetzbuch
va	vor allem
vgl	vergleiche

VO Verordnung
VÖR Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände

WTBG Wirtschaftstreuhandberufsgesetz

Z Ziffer
zB zum Beispiel

1. Vorwort

„Die Krise hat das Vertrauen der Verbraucher in Abschlussprüfungen erschüttert, und ich denke, dass der Sektor Änderungen braucht: Wir müssen das Vertrauen in die Abschlüsse von Unternehmen wiederherstellen.“¹

Mit diesen Worten erklärte damaliger Kommissar für Binnenmarkt und Dienstleistungen, Michel Barnier, Hintergründe zur Entstehung und Umsetzung des großen Gesetzprojekts der Europäischen Kommission: die Reform der Abschlussprüfung, auch als EU Audit-Reform bezeichnet.

Die ersten Schritte nach der Finanzkrise in Europa und in anderen Teilen der Welt auf die Stabilisierung des Finanzsystems gerichtet.² Dabei war die Rolle von Banken bzw Zentralbanken, Fonds, Ratingagenturen und Aufsichtsbehörden von größter Bedeutung. Erst später hat die Europäische Kommission die Rolle des Abschlussprüfers bzw die Frage einer Verbesserung der Abschlussprüfung zur Sicherstellung einer erhöhten Finanzstabilität hinterfragt und beurteilt. Dabei standen die Abschlussprüfer im Rampenlicht, weil die Europäische Kommission die Frage gestellt hat, wie die Abschlussprüfer ihren Mandanten einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk ausgeben konnten, wenn zahlreiche Banken in den Jahren 2007 bis 2009 große Verluste hinnehmen mussten. Im Rahmen der EU-Audit-Reform wurden die Bestimmungen zur Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung in den Mitgliedstaaten eingeführt, mit denen die Interessenkonflikte beseitigt werden, die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer gestärkt wird und eine Aufsicht gewährleistet wird. Gleichzeitig wird auf dem Markt für die Prüfungsleistungen durch die Rotationspflichten größere Diversität angestrebt. Die effiziente Aufsicht soll die Abschlussprüfung verbessern und somit auch das Vertrauen in die Richtigkeit des Endproduktes - Bestätigungsvermerks des Prüfers wiederherstellen.

Um die Aufsicht der Abschlussprüfer zu analysieren, ist notwendig zuerst die Wichtigkeit der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer zu erklären und sowie die Anforderungen, die die EU-Audit-Reform gebracht hat, zu erläutern. Die EU-Audit-Reform hat die Anforderungen an die Abschlussprüfer in vielen Aspekten erweitert und zuerst werden diese Neuerungen der Reform

¹ Europäische Kommission, Wiederherstellung des Vertrauens in Abschlüsse: Europäische Kommission strebt mehr Qualität, Dynamik und Offenheit auf dem Markt für Abschlussprüfungen an (Pressemitteilung vom 30. 11. 2011), online abrufbar unter http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1480_de.htm?locale=en

² Vgl Europäische Kommission, Mitteilung für die Frühjahrstagung des Europäischen Rates „Impulse für den Aufschwung in Europa“, KOM (2009) 114 endgültig, online abrufbar unter <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0114:FIN:DE:PDF> ; dieselbe, Mitteilung der Kommission „EUROPA 2020: Eine Strategie für intelligentes, nachhaltiges und integratives Wachstum“, KOM (2010) 2020 endgültig, online abrufbar unter <http://ec.europa.eu/eu2020/pdf/COMPLET%20%20DE%20SG-2010-80021-06-00-DE-TRA-00.pdf>

erklärt. Danach erfolgt die Analyse der Aufsicht der Abschlussprüfer in Österreich, sowohl inländischen als auch ausländischen. Die Aufgaben und Befugnisse der neu geschaffenen Aufsichtsbehörde - Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) werden beschrieben und es wird untersucht, in wieweit sie den Einfluss auf die Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung Österreich hat.

In weiterer Folge wird das Aufsichtssystem in Österreich mit den Aufsichtsbehörden in Deutschland (Abschlussprüferaufsichtsstelle – APAS), Schweiz (Revisionsaufsichtsbehörde – RAB) und in den Vereinigten Staaten (Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB) verglichen. Im letzten Teil dieser Arbeit wird die Kooperation der Aufsichtsbehörden durch internationale Organisationen – Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB) und International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR), näher untersucht.

2. EU – Audit-Reform

Das Inkrafttreten der Abschlussprüfungsverordnung³ sowie der Abschlussprüfungsrichtlinie⁴ war der Schlusspunkt des sich über mehrere Jahre erstreckenden und sehr kontrovers diskutierten Gesetzesprojektes der Europäischen Kommission: Reform der Abschlussprüfung, häufig auch als "EU-Audit-Reform" bezeichnet.⁵ Mit dem APRÄG 2016 sowie dem APAG hat der österreichische Gesetzgeber diese Regelungen in das nationale Recht umgesetzt. Ziel der Neuerung, die diese Reform gebracht hat, ist die Qualität und Verlässlichkeit der Abschlussprüfung auf einem Gewissen Niveau zu halten und die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer zu verstärken.

Bedürfnis nach Änderungen war schon während der Finanzkrise in Europa eindeutig, als die Europäische Kommission angefangen hat, die Rolle der Abschlussprüfer in der Sicherstellung der höheren Finanzstabilität zu hinterfragen. Viele große Unternehmen, va die Finanzinstitute haben bei Abschlussprüfungen unmittelbar vor und während der Krise uneingeschränkte Bestätigungsvermerke erhalten, und das trotz der erheblichen Schwächen hinsichtlich ihrer finanziellen Solidität.⁶ So hat die Finanzkrise in Europa die Schwächen in der Abschlussprüfung ans Licht gebracht und die Europäische Kommission gereizt hat, die Abschlussprüfungen genauer zu regulieren und strenger zu überwachen.

In Österreich sind die Regulierungen zu Abschlussprüfung im APRÄG und strengere Aufsicht der Abschlussprüfer im APAG enthalten. Anwendungszeitpunkt dieser Gesetze ist ab 17. Juni 2016 und wirksam sind für die Geschäftsjahre, die am oder nach dem 17. Juni beginnen. In der Abbildung 1 ist Timeline der EU-Audit Reform in Österreich dargestellt.

Das Abschlussprüfer - Aufsichtsgesetz (APAG) würde in Österreich eine zentrale öffentliche Aufsicht über die Abschlussprüfer eingeführt. Als zentrale Verwaltungseinrichtung wird dazu die Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) errichtet. Die Schaffung dieser Behörde sowie die Einführung von Inspektionen bei Abschlussprüfern, die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, stellen die wichtigsten Änderungen gegenüber dem bisherigen Qualitätssicherungssystem nach dem Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) dar. Um die Wichtigkeit dieser

³ Verordnung (EU) Nr 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; ABl. L 158 vom 27.5.2014, S. 77

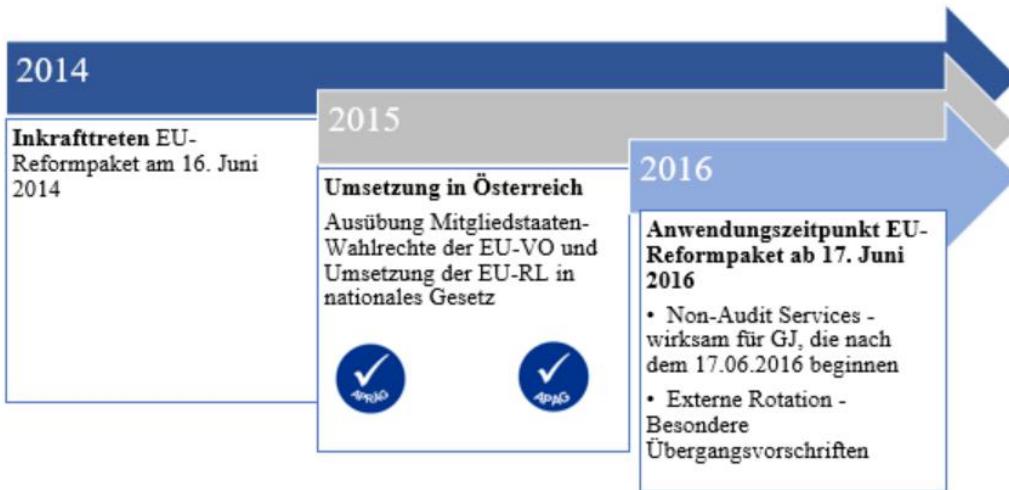
⁴ Richtlinie 2014/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen Text von Bedeutung für den EWR; L 158 vom 27.5.2014, S. 196

⁵ Vgl Brieawasser, Die Reform der Abschlussprüfung - Hintergrund und Umsetzung, AR Aktuell 2016 H4, 4

⁶ Vgl Europäische Kommission, Wiederherstellung des Vertrauens in Abschlüsse: Europäische Kommission strebt mehr Qualität, Dynamik und Offenheit auf dem Markt für Abschlussprüfungen an (Pressemitteilung vom 30. 11. 2011), online abrufbar unter http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1480_de.htm?locale=en.

Behörde zu verstehen, ist es notwendig zuerst zu erklären, welche Anforderungen an Abschlussprüfer mit der Audit-Reform eingeführt sind.

Abbildung 1 Timeline der Audit-Reform in Österreich



Bei der Umsetzung in das nationale Recht konnten die Mitgliedstaaten unterschiedliche Optionen für die nationale Ausgestaltung nutzen und hatten zahlreiche Wahlrechte zur Verfügung. Folgende vier Wahlrechte hat der österreichische Gesetzgeber nicht ausgeübt:

1. Festlegung einer geringeren als der allgemeinen Rotationsfrist⁷, der zehn Jahre beträgt
2. Mindestbestelldauer des Abschlussprüfers kann verlängert werden (im Normalfall dauert die Mindestbestelldauer ein Jahr)
3. Ergänzung weiterer verbotener Non-Audit Services oder restriktiverer Regelungen, z.B. geringes Non-Audit-Services CAP (Cap bei Non-Audit Services wird später näher erklärt)
4. Ergänzung zusätzlicher Anforderungen an die Berichterstattung.

In der Abbildung 2 sind die Wahlrechte dargestellt, welche der österreichische Gesetzgeber ausgeübt hat und in das nationale Gesetz umgesetzt. Weiter wird jede Neuerung näher erklärt und ihre Bedeutung für die strengere Aufsicht über den Abschlussprüfer.

Im Zuge des Inkrafttretens des APRÄG 2016 erfolgten die Anpassungen im UGB, AktG, GmbHG, SEG, GenG, GenRevG, SCEG, BWG, VAG, SpG, ABGB, URG, BMG und in der IO⁸. Die wesentlichen Änderungen im UGB betreffen die Eingliederung der AP-VO in den vorhandenen Rechtsrahmen, die Anpassung der Unabhängigkeitsvorschriften zur Prüfung von Unternehmen vom öffentlichen Interesse (public interest entities – PIEs), Änderungen für die Prüfung von XL-

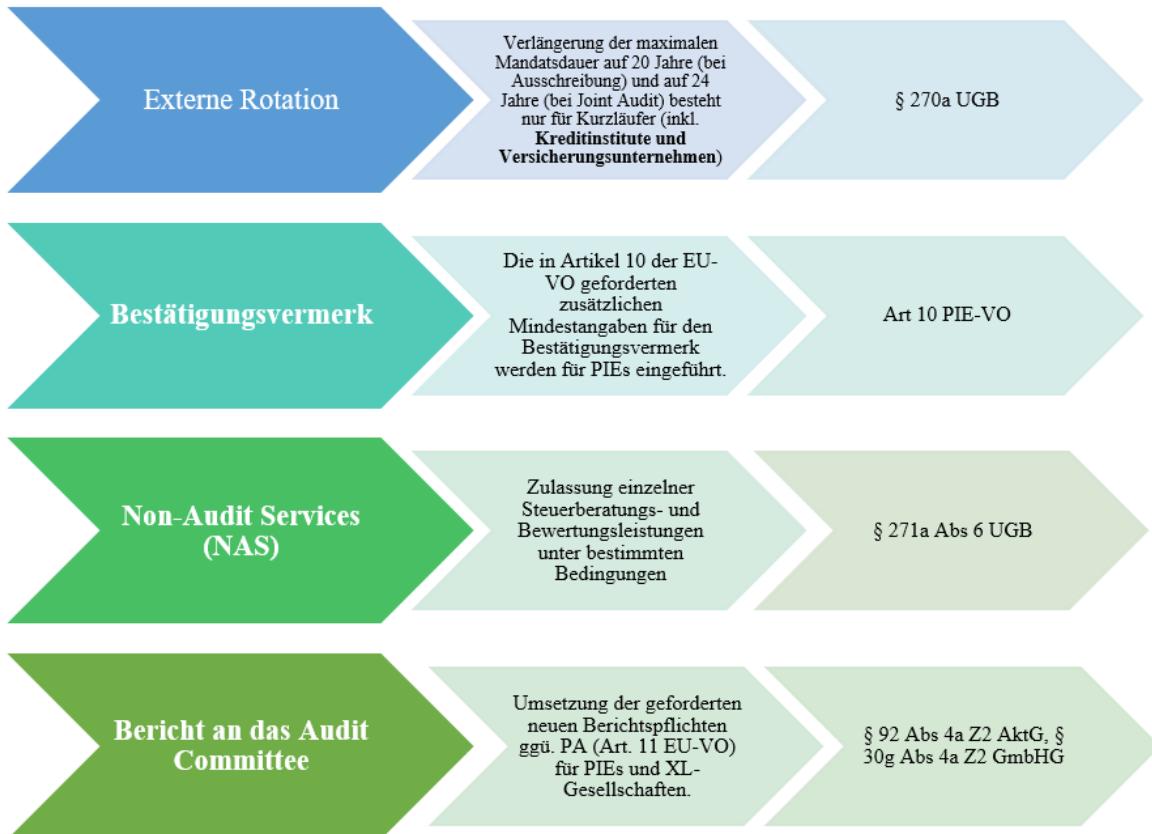
⁷ Externe Rotation

⁸ Vgl Bundeskanzleramt Österreich, 43. Bundesgesetz: Abschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetz 2016 – APRÄG 2016, BGBl. I Nr. 43/2016

Gesellschaften, was die interne Rotation umfasst, sowie die Ausdehnung des befristeten Tätigkeitsverbots und der Informationspflicht des Abschlussprüfers gegenüber dem Folgeprüfer bei Mandatswechsel.⁹

Die Anpassungen im Gesellschaftsrecht umfassen im Wesentlichen die Änderungen bzgl Einrichtung und der Aufgaben der Prüfungsausschüsse.¹⁰

Abbildung 2: Ausgeübte Wahlrechte bei der Umsetzung in das österreichische Nationalgesetz



Die unmittelbar anwendbare AP-VO enthält auch die wesentlichen Änderungen für die Abschlussprüfer im Bereich der Berichterstattung, ua die Einführung der Key Audit Matters (KAM) im Bestätigungsvermerk wie des zusätzlichen Berichts an den Prüfungsausschuss.¹¹

⁹ Vgl Brieawasser, AR Aktuell 2016

¹⁰ Vertneg, Das externe Qualitätssicherungssystem unter dem APAG - Was hat sich gegenüber dem A-QSG geändert?, VWT 2018, S. 306

¹¹ Weinberger, Die Abschlussprüfung nach der EU-Audit-Reform, GesRZ 2016, S. 324

2.1. Unternehmen von öffentlichem Interesse (Public Interest Entity - PIEs)

Die Neuerungen im Qualitätssicherungssystem betreffen am stärksten die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichen Interesse (PIEs) prüfen. Für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die keine Unternehmen von öffentlichen Interesse prüfen (Nicht-PIE Prüfer), ergeben sich auch Auswirkungen, was mit Bezug auf Qualitätssicherungsprüfungen und Bescheinigungen.¹² Der Schwerpunkt bei den Abschlussprüfungen von PIEs gründet auf der erheblichen öffentlichen Bedeutung, die PIEs aufgrund verschiedenster Faktoren, wie zB Umfang, Komplexität und Art ihrer Geschäftstätigkeit, zukommt.¹³

In den Begriffsbestimmungen im APAG wird für die Definition der PIEs auf § 189a Z 1 UGB verwiesen. In diesem sind die PIEs in vier Kategorien aufgeteilt:

1. Kapitalmarktnotierte Unternehmen - Unternehmen, deren übertragbare Wertpapiere an einem europäischen geregelten Markt zum Handel zugelassen sind¹⁴
2. Kreditinstitute¹⁵
3. Versicherungsunternehmen
4. Unternehmen, die ungeachtet ihrer Rechtsform in einer gesetzlichen Bestimmung als Unternehmen von öffentlichem Interesse bezeichnet werden (z.B. Wiener Börse AG)

Gemäß APAG sind aber die Kreditinstitute als PIEs anzusehen, wenn die über eine aufrechte Konzession als Kreditinstitut gemäß § 4 BWG verfügen und die Sparkassen und Genossenschaften, wenn deren übertragbare Wertpapiere an einem geregelten Markt eines EU-Mitgliedstaats oder eines EWR-Vertragsstaats zum Handel zugelassen sind.

Ähnliches gilt für die Versicherungsunternehmen: APAG ist nur an Versicherungsunternehmen anzuwenden, falls sie über eine aufrechte Konzession als Versicherungsunternehmen gemäß §§ 6 ff VAG verfügen.

Das Vorliegen der PIE-Eigenschaften ist für jedes Unternehmen, auch im Konzern, separat zu beurteilen. Eine EU-Tochtergesellschaft eines PIE ist kein PIE, sofern sie nicht selbst die PIE-Eigenschaften erfüllt.

¹² Vgl Vertneg, VWT 2018, S. 306

¹³ Vgl Briewasser, AR Aktuell 2016

¹⁴ Über ESMA Datenbank kann überprüft werden, ob ein Wertpapier an einem geregelten Markt notiert ist

¹⁵ iSd § 1 BWG

2.2. Rotation des Abschlussprüfers

2.2.1. Externe Rotation

Für die PIE-Prüfer wird eine externe Rotation von Prüfer („Mandatory Firm Rotation“) eingeführt. Die Prüfungsmandate einer Prüfungsgesellschaft bei einer bestimmten PIE dürfen die Höchstlaufzeit von 10 Jahren grundsätzlich nicht überschreiten¹⁶. Nach Ablauf der Höchstlaufzeit dürfen weder die Prüfungsgesellschaft noch Prüfungsgesellschaften ihres Netzwerks (wie zB die Netwerke der Big-4 Prüfungsgesellschaften) innerhalb des folgenden vier Jahren die Jahresabschlüsse dieser PIE prüfen¹⁷. Dieser Vierjahreszeitraum ist auch „Cooling-off-Periode“ genannt.

Als Übergangsbestimmung¹⁸ besteht das Wahlrecht die Laufzeit auf 20 Jahre bei Single-Audit¹⁹ und auf 24 Jahre bei Joint-Audit zu verlängern²⁰. Für die Ermittlung des Zeitpunkts der ersten externen Rotation wird das Inkrafttreten der AP-VO am 16.6.2014 als Stichtag genommen. Die Mandatsverhältnisse werden danach in folgenden Kategorien aufgeteilt:

- Langläufer (die Gesellschaft wurde zum 16.6.2014 mehr oder genau 20 Jahre geprüft),
- Mittelläufer (die Gesellschaft wurde zum 16.6.2014 zwischen 11 und 19 Jahre geprüft) und
- Kurzläufer (die Gesellschaft wurde zum 16.6.2014 weniger oder genau 10 Jahre geprüft).

Anhand dieser Kategorien wird das Datum der Rotation festgestellt. In Abbildung 3 wird die Übergangsbestimmungen für die Ermittlung des Zeitpunkts der externen Rotationspflicht für jede Kategorie des Mandatsverhältnisses dargestellt.²¹

¹⁶ Vgl Art 17 Abs 1 der AP-VO

¹⁷ Vgl Weinberger, Externe Rotation und Bestellung des Abschlussprüfers, AR aktuell, 4/2016

¹⁸ gemäß § 270a UGB

¹⁹ Single Audit - die Abschlussprüfung wird von einer Prüfungsgesellschaft durchgeführt, im Gegensatz zu Joint-Audit, wo die Abschlussprüfung von mehreren Prüfungsgesellschaften durchgeführt wird

²⁰ APAB-FMA-Rundschreiben vom 13.04.2018, Spezifische Fragestellungen zur VO(EU) Nr. 537/2014 in Zusammenhang mit der Bestellung von Abschlussprüfern bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIEs), online abrufbar unter: <https://www.fma.gv.at/download.php?d=3368>, abgerufen am 20.03.2019

Abbildung 3 Übergangsbestimmungen für den Zeitpunkt der externen Rotation²²



Kurzläufer – EU-Interpretation

In der AP-VO gibt es keine expliziten Übergangsfristen für die Rotation der sog Kurzläufer. Der Grundrotationszeit beträgt zehn Jahre und beginnt ab dem 17. Juni 2016.²³ Der Artikel 24 der AP-VO legt die Übergangsvorschriften in Abhängigkeit von der bereits bestehenden Mandatsdauer fest und sind für Langläufer und Mittelläufer sehr klar angegeben, wie in der Abbildung 3 ersichtlich ist. Für die Mandate mit einer Laufzeit von zehn oder weniger Jahren ist aber der Übergangsfrist nicht explizit geregelt. Die EU-Kommission vertritt dann die Auffassung, dass bei allen Kurzläufern eine retrospektive Anwendung der Grundrotationszeit und damit Anrechnung bereits bestehender Mandatslaufzeiten zu erfolgen hat.²⁴ Dies führt zu einer Benachteiligung der sog. Kurzläufer gegenüber länger laufenden Prüfungsmandaten, da sie trotz kürzerer Mandatslaufzeiten strengeren Übergangsregeln unterliegen würden.

Wie schon in Abbildung 2 dargestellt, wurde das Mitgliedstaatenwahlrecht, die Laufzeit auf 20 bzw 24 Jahre zu verlängern, wenn nach Ablauf der Höchstlaufzeit eine öffentliche Ausschreibung bzw ein Joint Audit erfolgt²⁵ in Österreich iS einer Übergangsbestimmung²⁶ umgesetzt²⁷.

2.2.2. Interne Rotation

Die EU-Audit-Reform hat auch die personenbezogene interne Rotation in den Mitgliedstaaten eingeführt. Abschlussprüfer von kapitalmarktorientierten Unternehmen, fünffachgroßen Gesellschaften, Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen müssen nach 5 nacheinander

²² Die Tabelle wurde anhand der Informationen im APAB-FMA-Rundschreiben vom 13.04.2018 erstellt

²³ APAB-FMA-Rundschreiben vom 13.04.2018

²⁴ APAB-FMA-Rundschreiben vom 13.04.2018

²⁵ Art 17 Abs 4 AP-VO

²⁶ § 270a UGB

²⁷ Vgl Weinberger, GesRZ 2016, S. 324

folgenden Jahren die verantwortlicher Prüfungspartner - die den Bestätigungsvermerk zeichnenden Personen²⁸ sowie jene Person, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung ausübt²⁹, rotieren. Die Cooling-off-Periode beträgt zwei Jahre.

Für die Geschäftsjahre die am oder nach dem 15.12.2018 beginnen, ist zusätzlich die Durchführung jeder Tätigkeit (einschließlich die Erbringung von Non-Assurance-Services), die mit bedeutsamen oder häufigen Interaktionen mit dem Senior Management oder mit dem/n Aufsichtsorgan/en verbunden sind, nach interne Rotation verboten.³⁰

2.3. Auswahl und Bestellung des Abschlussprüfers

Die Wahl des Abschlussprüfers erfolgt durch die Gesellschafter in einer Haupt- bzw Generalversammlung.³¹ Mit der AP-VO wurden die bisher geltende UGB-Bestimmungen nicht geändert, jedoch wurde für PIEs das Auswahlverfahren des Abschlussprüfers gesondert geregelt. Dafür sind die Schritte der Bestellung wie folgt geregelt³²:

1. Auswahl des Abschlussprüfers unter Beachtung mehrerer Kriterien und Anforderungen, ua Beachtung der Rotationpause,
2. Empfehlung des Prüfungsausschusses dem Aufsichtsrat über Auswahl des Abschlussprüfers
3. Vorschlag des Aufsichtsrats an die Hauptversammlung
4. Beschlussfassung in der Hauptversammlung über die Bestellung des Abschlussprüfers
5. Bestellung des Abschlussprüfers – Vereinbarung des Prüfungshonorars und Abschluss des Prüfungsvertrages.

2.4. Nicht-Prüfungsleistungen

Die EU-Audit-Reform hat auch die Bestimmungen für die Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen (non-audit services) durch den Abschlussprüfer neu geregelt. Die neuen Regelungen bestimmen die Zulässigkeit der Art der Nicht-Prüfungsleistungen, deren Umfang sowie das Erfordernis, solche Dienstleistungen vorweg vom Prüfungsausschuss genehmigen zu lassen.³³

Die größten Änderungen im Vergleich zu den vor Reform in Österreich geltenden Bestimmung umfassen die beträchtliche Obergrenze für die Erbringung der Nicht-Prüfungsleistungen sowie die

²⁸ § 271a Abs 1 Z 4 UGB

²⁹ § 271a Abs 3 UGB

³⁰ Weinberger, GesRZ 2016

³¹ § 270 Abs 1 UGB

³² Vgl Art 17 Abs 1 und 2 iVm Art 41 Abs 4 der AP-VO sowie APAB-FMA-Rundschreiben vom 13.04.2018

³³ Vgl Gedlicka, Neue Vorschriften zur Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, AR Aktuell 4/2016

Einführung der zuvor erteilten Genehmigung für die Erbringung solcher Leistungen. Die zulässigen Nicht-Prüfungsleistungen, die vom Abschlussprüfer selbst oder von seinem Netzwerk erbracht werden, müssen vorab durch den Prüfungsausschuss genehmigt werden („Pre-Approval“).

Der Katalog verbotener Leistungen („negative list“) ist sehr detailliert angegeben³⁴ und umfasst folgende Leistungen:

- Führen von Büchern und Erstellung von Abschlüssen (Jahresabschlüsse, sowie die Quartalsabschlüsse)
- Bewertungsleistungen mit wesentlicher Auswirkung auf den Abschluss (z.B. Beteiligungsbewertung, Kaufpreisallokationen, Werthaltigkeitstests)
- Lohn- und Gehaltsabrechnung
- Steuerberatungsleistungen mit wesentlicher Auswirkung auf den Abschluss
- Beratung im Zusammenhang mit Lohnsteuern und Zöllen
- Gestaltung und Umsetzung interner Kontroll- oder Risikomanagementverfahren, die bei der Erstellung und/oder Kontrolle von Finanzinformationen und damit zusammenhängenden IT-Systemen zum Einsatz kommen
- Leistungen im Zusammenhang mit der internen Revision
- Rechtsberatungsleistungen
- Leistungen iZm der Finanzierung, der Kapitalstruktur und Kapitalausstattung oder Anlagestrategie des Unternehmens
- Personaldienstleistungen, wie zB Aufbau, Organisationsstruktur und Kostenkontrolle.

Die Erbringung der Steuerberatungsleistungen ist nur dann zulässig³⁵, wenn:

- sie keine direkten oder wenn direkte, dann nur unwesentlichen Auswirkungen auf den Jahresabschluss haben
- der Prüfungsausschuss vorab die Erbringung dieser Leistungen genehmigt hat
- die Auswirkungen dieser Leistungen auf den zu prüfenden Abschluss im zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss vom Abschlussprüfer darstellt und erläutert sind.

³⁴ Im Art 5 Abs 1 AP-VO

³⁵ Vgl Art 5 Abs 3 AP-VO

Grundsätzlich ist auch die Erbringung der Bewertungsleistungen unter diesen Voraussetzungen möglich, aber in der Praxis wird das nicht oft vorkommen, weil die Bewertungsleistungen im normalen Fall direkte Auswirkung auf den Jahresabschluss haben. Eine direkte Auswirkung einer Steuerberatungsleistung kann ua dann vorliegen, wenn die Beratung nicht nur das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen umfasst, sondern wird die Entscheidung über die gewählte Alternative nicht vom Unternehmen selbst getroffen.³⁶

In Österreich dürfen folgenden Nicht-Prüfungsleistungen von den Abschlussprüfern bzw den Prüfungsgesellschaften erbracht werden³⁷:

- Quartals- oder Halbjahresreview
- Due-Diligence-Prüfungen
- Evaluierung des Risikomanagementsystems
- Prüfung von IT-Systemen (wird normalerweise von den IT-Prüfern erbracht)
- Prüfung des internen Kontrollsystems
- Schulungsleistungen iZm Rechnungslegungsfragen
- Unterstützung bei Enforcement-Verfahren
- IT-Beratungsleistungen.

Da der Abschlussprüfer bereits über ein umfangreiches Wissen zu internen Abläufen und wesentlichen Themen im Unternehmen verfügt, ist es häufig nicht nur zulässig, sondern auch wirtschaftlich vernünftig und effizient, dass der Abschlussprüfer die oben genannten Leistungen erbringt.³⁸

2.5. Honorarobergrenze (Fee Cap)

Begrenzung der Honorare für erlaubte Nicht-Prüfungsleistungen im Ausmaß von 70 % der durchschnittlichen Prüfungshonorare von drei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren wurde eingeführt. Dieses fee cap betrifft allerdings nur die Nicht-Prüfungsleistungen der Prüfungsgesellschaften und somit fallen die gesetzlichen Pflichtprüfungen nicht darunter³⁹.

³⁶ Vgl Gedlicka, Neue Vorschriften zur Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, AR Aktuell 4/2016

³⁷ Vgl Gedlicka, AR Aktuell 4/2016

³⁸ Vgl Gedlicka, AR Aktuell 4/2016

³⁹ Vgl Art 4 Abs 2 Unterabsatz 2 der AP-VO

3. Aufsicht der Abschlussprüfer in Österreich

Erst ab dem Jahr 2005 besteht in Österreich eine verpflichtende externe Qualitätsprüfung der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften. Davor war die Qualitätsprüfung nur für Mitglieder des Institutes für Wirtschaftsprüfung (IWP) im Rahmen eines sog „Peer-Review-Systems“ verpflichtend vorgesehen.

Nach der Empfehlung der Europäischen Kommission für Einführung eines externen Qualitätssicherungssystems im Jahr 2000 hat Österreich das Abschlussprüfer-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) geschafft, das am 1.9.2005 in Kraft trat und in weiterer Folge mehrmals geändert wurde.⁴⁰

Ab 1. Oktober 2016 ist das externe Qualitätssicherungssystem für alle Abschlussprüfer in Österreich durch Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz (APAG) geregelt. Das A-QSG trat mit dem Inkrafttreten des APAG außer Kraft.

3.1 Rückblick auf A-QSG

Der Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen (AeQ) war durch das A-QSG als weisungsfreie, Aufsichtsbehörde mit Rechtspersönlichkeit eingerichtet.⁴¹ Die öffentliche Aufsicht über das Qualitätssicherungssystem oblag in letzter Instanz der Qualitätskontrollbehörde.⁴² Sie war Amtspartei in Verfahren über Beschwerden gegen Bescheide des AeQ.

Der Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen bestand aus sieben Mitgliedern und sieben Ersatzmitgliedern.⁴³ Die Mitglieder wurden von der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, der Vereinigung österreichischer Revisionsverbände und dem Sparkassen-Prüfungsverband entsandt. Die Finanzierung des AeQ hat ausschließlich durch diese Organisationen erfolgt.⁴⁴

Der AeQ war in erster Linie für die Vollziehung des Qualitätssicherungssystems bei den Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften zuständig. Der AeQ war auch die

⁴⁰ Vgl Vertneg, VWT 2018

⁴¹ Vgl Vertneg, VWT 2018

⁴² Vgl § 18c AQS-G

⁴³ Vgl § 19 Abs 2 AQS-G

⁴⁴ Vgl § 19 Abs 9 A-QSG

Verwaltungsbehörde für bestimmte Übertretungen, wie z.B. Verstöße gegen Meldepflichten, Verstöße gegen Anzeigepflichten, Prüfungen ohne Bescheinigung.

3.2 Gegenstand und Zweck des APAG

Der Gegenstand und der Zweck des APAG 2016 ist die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die in Österreich tätig sind. Die Begriffsbestimmungen im APAG sind präzis und enger definiert als die Begriffsbestimmungen in bisher geltendem A-QSG. Die Abschlussprüfungen waren im A-QSG als „Pflichtprüfungen nach österreichischem Recht“⁴⁵ definiert, aber unter der Abschlussprüfungen iSd APAG fallen alle bundesrechtlich vorgeschriebenen Prüfungen von Jahres- und Konzernabschlüssen, die vergleichbar mit den Bestimmungen in §§ 268ff UGB sind. Abschlussprüfungen:

- von Vereinen gemäß Vereinsgesetz (VerG),
- von Stiftungen gemäß Privatstiftungsgesetz (PSG), oder gemäß Bundes-Stiftungs- und Fondsgesetz (BStFG), sofern sie nicht dem Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG), unterliegen,
- von nicht abschlussprüfungspflichtigen Genossenschaften gemäß Gesetz über Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,

sind vom Anwendungsbereich des APAG ausgenommen.⁴⁶ Auf die Sonderprüfungen, wie z. B. Sacheinlageprüfungen, Verschmelzungsprüfungen usgl. sind die Bestimmungen des APAG iZm Qualitätssicherungsprüfung und Inspektion nicht anwendbar.

Die Abschlussprüfungen können in Österreich alle natürlichen Personen oder Gesellschaften bzw. juristischen Personen durchführen, die über eine aufrechte Bescheinigung gemäß § 35 oder § 36 APAG verfügen. Abschlussprüfer sind alle berufsberechtigten Wirtschaftsprüfer und eingetragenen Revisoren und die Prüfungsgesellschaften sind alle Unternehmen einschließlich des Sparkassen-Prüfungsverbandes sowie der Revisionsverbände, die über eine aufrechte Bescheinigung gemäß § 35 oder § 36 APAG verfügen⁴⁷.

Eine wichtige Neuerung im Vergleich zum A-QSG ist die Einführung des Begriffes „Unternehmen von öffentlichem Interesse“ (siehe „2.1. Unternehmen von öffentlichem Interesse“). Die Abschlussprüfer, die die Jahresabschlüsse der Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, unterliegen strengerer Aufsicht.

⁴⁵ Vgl § 1 Z 1 A-QSG

⁴⁶ Vgl § 2 Z 1 APAG

⁴⁷ Vgl § 2 Z 2 und Z 3 APAG

Die Abbildung 4 erklärt näher den Anwendungsbereich des APAG. Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die die Prüfungen iSd APAG durchgeführt haben (Sowohl PIE als auch nicht PIE-Prüfer) unterliegen der Aufsicht der Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) gemäß Vorschriften im APAG und AP-VO. Restliche Prüfungen unterliegen den Aufsicht der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (siehe dazu „5. Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer“).

Abbildung 4 Aufteilung des Berufstandes auf Basis des neuen Aufsichtssystems nach APAG

Berufsaufsicht		Externes Qualitätssicherungssystem				Maßnahmen	
		APAB	KWT	Qualitätssicherungsprüfungen	Inspektionen	Sanktionen iSd APAG	Disziplinverfahren iSd WTBG, UGB
Abschlussprüfungen gemäß § 2 Z1 APAG	Non-PIE Prüfer	ü	ü	ü	x	ü	ü
	PIE-Prüfer	ü	ü	x	ü	ü	ü
Restliche Abschlussprüfungen		x	ü	x	x	x	ü

Im Jahr 2018 wurden in Österreich 214 Einzelabschlüsse und 104 Konzernabschlüsse von den Unternehmen von öffentlichem Interesse von den Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften iSd APAG geprüft (siehe Abbildung 5). Die Höhe der Prüfungshonorare für diese Abschlussprüfungen betrug im Jahr 2018 rd 31 MEUR.

Abbildung 5 Übersicht über den Markt der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften von Unternehmen von öffentlichem Interesse auf Basis der eingereichten Meldungen gemäß § 84 Abs. 8 APAG⁴⁸

Kalenderjahr	2016	2017	2018
Anzahl der Prüfungsaufträge zu Einzelabschlüssen bei Unternehmen iSd § 2 Z 9 APAG	239	214	214
Anzahl der Prüfungsaufträge zu Konzernabschlüssen bei Unternehmen iSd § 2 Z 9 APAG	124	131	104
Gesamtanzahl der Prüfungsaufträge bei Unternehmen iSd § 2 Z 9 APAG	363	345	318
Gesamtumsatz aus Prüfungsaufträgen bei Unternehmen iSd § 2 Z 9 APAG (in EUR)	34.343.866,57	33.700.655,50	31.063.497,53

3.3 Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB)

Eine der wesentlichen Neuerungen, die das APAG gebracht hat, ist die Schaffung einer einzigen Aufsichtsbehörde zur Durchführung der Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, der letztverantwortlichen und unabhängigen Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB).⁴⁹ Die APAB ist zuständig für die Aufsicht über alle in- und ausländischen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die in Österreich tätig sind. Die Aufgaben des AeQ gem A-QSG hat durch das APAG die APAB übernommen.

3.3.1 Organisation

Der Gesetzgeber hat in vielen Bereichen des Organisationsrechts der APAB dem Vorbild der Finanzmarktaufsichtsbehörde (FMA) gefolgt.⁵⁰ Die APAB ist in Ausübung ihres Amtes an keine Weisungen gebunden.⁵¹ Sie ist Verwaltungsstrafbehörde und über Beschwerden gegen Bescheide der APAB entscheidet direkt das Bundesverwaltungsgericht anstatt wie bisher erstinstanzlich die Kontrollbehörde.⁵² APAB wird als eine Anstalt öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit in Wien eingerichtet. Ihr Wirkungsbereich erstreckt sich auf das gesamte Bundesgebiet.

Der Bundesminister für Finanzen hat die Aufsicht über die APAB auszuüben, in dem er berechtigt ist, alle Auskünfte und Informationen einzuholen, die für die ordnungsgemäße Aufsicht notwendig

⁴⁸ Marktstatistik der APAB, online abrufbar unter: <https://www.apab.gv.at/aufsicht/Markt%c3%bcberwachung>, abgerufen am 23.03.2019

⁴⁹ Vgl Hessler, Qualitätssicherung und Prüferaufsicht - das APAG, AR-aktuell 2016

⁵⁰ Vgl Vertneg, VWT 2018

⁵¹ Vgl § 3 Abs 1 APAG

⁵² Vgl Vertneg, VWT 2018

sind.⁵³ Dies bedeutet eine Änderung gegenüber der bisherigen Kompetenzverteilung, weil die Zuständigkeit für Qualitätskontrolle bei Abschlussprüfungen bisher beim Wirtschaftsminister lag.⁵⁴ Dieser Wechsel der Zuständigkeit hatte bis jetzt keinen Einfluss auf den Berufsstand. Da das Wirtschaftsministerium weiterhin Aufsichtsbehörde über die KSW ist, nun aber zwei unterschiedliche Ministerien für die Gestaltung und Vollziehung der berufsrechtlichen Vorschriften im APAG und im WTBG 2017 zuständig sind, stellt sich die Frage, ob künftig erhöhter Abstimmungsbedarf bei Gesetzesänderungen bestehen wird.⁵⁵

Die APAB hat einen Jahresabschluss in Form der Bilanz und der Gewinn- und Verlustrechnung zu erstellen und dabei das dritte Buch des UGB anzuwenden⁵⁶. Dieser Jahresabschluss wird auch von einer Prüfungsgesellschaft geprüft und somit wird auch die „Prüfung von Prüfung“ weiter geprüft.

3.3.2 Aufgaben

Die Aufgaben der APAB sind im APAG geregelt und umfassen die folgenden Tätigkeiten⁵⁷:

- Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen
- Durchführung von Inspektionen
- Durchführung von Untersuchungen
- Verhängung von Sanktionen
- die Zustimmung zu Berufsgrundsätzen für Abschlussprüfer, zu Standards für die interne Qualitätssicherung von Prüfungsgesellschaften sowie zu Prüfungsstandards
- die Beaufsichtigung der Einhaltung der Fortbildungsverpflichtung
- die Registrierung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften
- die Überwachung der Qualität und des Wettbewerbs auf dem inländischen Markt für Abschlussprüfungsleistungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse
- die Zusammenarbeit mit anderen zuständigen österreichischen Behörden
- Wahrnehmung der Aufgaben der europäischen und internationalen Zusammenarbeit
- die Vertretung Österreichs im Ausschuss der Aufsichtsstellen und
- die Veröffentlichung von Jahresberichten und jährlichen Arbeitsprogrammen sowie der Berichte.

In weiterer Folge wird jede Aufgabe näher erklärt. Die zwei wichtigsten Aufgaben der APAB sind die Prüfung der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften durch Qualitätssicherungsprüfungen und Inspektionen. Somit spricht das APAG von zwei Qualitätssicherungsmaßnahmen: zum einen

⁵³ Vgl § 14 APAG

⁵⁴ Vgl Vertneg, VWT 2018

⁵⁵ Vgl Vertneg, VWT 2018

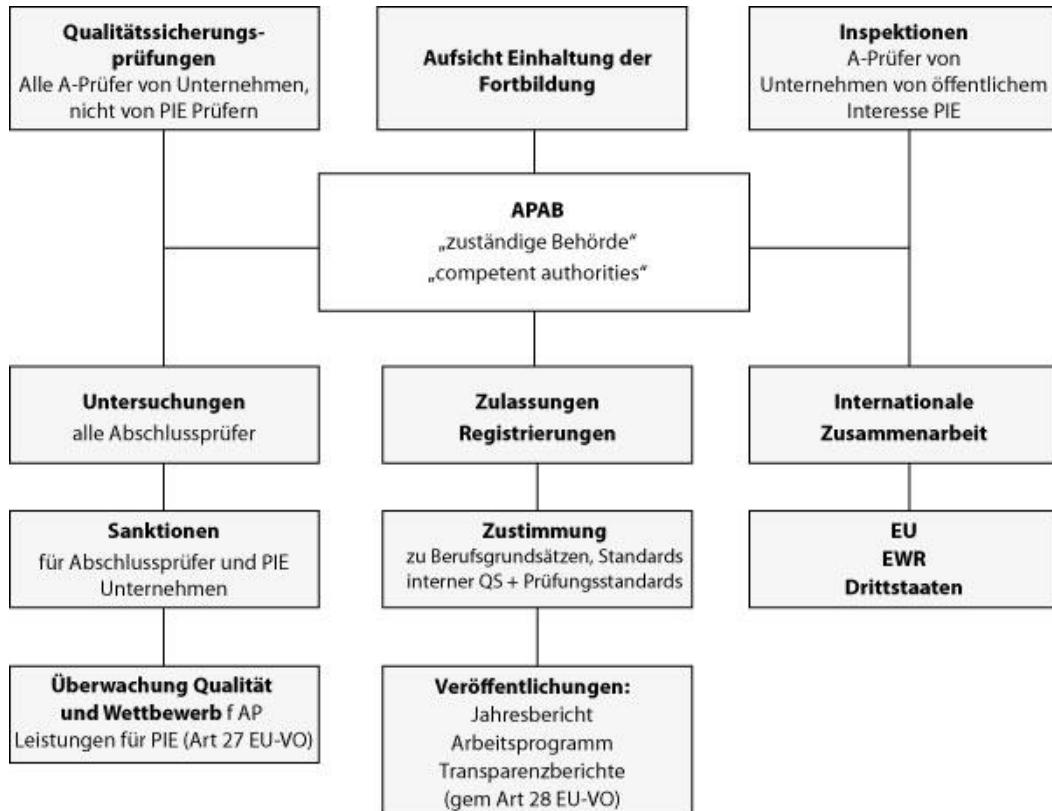
⁵⁶ Vgl § 19 APAG

⁵⁷ Vgl § 4 Abs 2 APAG

von den mehr oder weniger unveränderten Qualitätssicherungsprüfungen im Vergleich zu dem bisher geltenden A-QSG, und zum anderen von „Inspektionen“ von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Pflichtprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen.⁵⁸

Die Aufgaben und Befugnisse der APAB sind auch graphisch in Abbildung 6 dargestellt.

Abbildung 6 Aufgaben und Befugnisse der APAB⁵⁹



3.3.3 Organe

Vorstand und Aufsichtsrat sind die Organe der APAB.⁶⁰ Der **Vorstand** besteht aus zwei Mitgliedern, die nichtberufsausübend gemäß § 2 Z 16, aber zumindest in einem der für die Aufsicht relevanten Bereiche (Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung, Rechtswissenschaften) fachkundig sind. Nichtberufsausübender ist eine natürliche Person, die während ihrer Beauftragung mit der öffentlichen Aufsicht und während der drei Jahre unmittelbar vor dieser Beauftragung keine

⁵⁸ Vgl Brogyányi, Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG), WP, VWT 2016, 112

⁵⁹ Fuchs, Nagy, Schrammel, Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2017

⁶⁰ Vgl § 5 APAG

Abschlussprüfungen durchgeführt hat, keine Stimmrechte in einer Prüfungsgesellschaft gehalten hat, weder Mitglied eines Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgans einer Prüfungsgesellschaft noch bei einer Prüfungsgesellschaft angestellt war noch in sonst vergleichbarer Weise mit einer Prüfungsgesellschaft verbunden war.⁶¹ Einer der wichtigsten Aufgaben des Vorstandes eine Geschäftsordnung zu geben und eine Compliance-Ordnung zu erstellen, um die Unabhängigkeit der Behörde durchgängig abzusichern.⁶² Dem Vorstand der APAB kommt die gerichtliche und außergerichtliche Vertretung zu. Ein Vorstand, mit der Qualifikation eines Wirtschaftsprüfers ist der Leiter der Gruppe A „Inspektionen und Untersuchungen“ mit der Primärverantwortung für Inspektionen, Untersuchungen, Marktüberwachung, Controlling und Rechnungswesen.⁶³ Der zweite Vorstand, mit der Qualifikation Rechtswissenschaften ist der Leiter der Gruppe B „Recht, Internationales und Qualitätssicherung“ mit der Primärverantwortung für Recht, Internationales, Qualitätssicherungsprüfungen, Registrierung, Qualitätsmanagement, Corporate Governance und Öffentlichkeitsarbeit⁶⁴.

Der **Aufsichtsrat** besteht aus sechs Mitglieder: aus dem Vorsitzenden, dem Stellvertreter des Vorsitzenden und vier weiteren Mitgliedern.⁶⁵ Die Mitglieder des Aufsichtsrates dürfen während ihrer Funktionsperiode sowie innerhalb der ihrer Bestellung vorangegangenen drei Jahre keine Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen oder durchgeführt haben.⁶⁶ Die Hauptfunktion des Aufsichtsrates ist die Geschäftsführung der APAB zu überwachen.

In der APAB wird bei der Durchführung der Qualitätssicherungsprüfungen eine **Qualitätsprüfungskommission (QPK)** eingerichtet. Diese Kommission steht beratend zur Seite, welche ua bei der Bestellung von Qualitätssicherungsprüfern und der Erteilung und ggf Versagung von Bescheinigungen mitwirkt.⁶⁷ Die QPK ist aber kein Organ der APAB, sondern wurde lediglich als Beirat eingerichtet.⁶⁸ Die QPK besteht analog zu dem AeQ aus sieben Mitgliedern und auch sieben Ersatzmitgliedern.⁶⁹ Die meisten Mitglieder und Ersatzmitglieder, die von dem Berufsstands der Abschlussprüfer, genauer von der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (KSW), der Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände (VÖR) sowie dem Sparkassen-Prüfungsverband (SPV) vorgeschlagen wurden, wurden aus dem ehemaligen AeQ

⁶¹ Vgl § 2 Z 16 APAG

⁶² Vgl § 7 APAG

⁶³ Vgl APAB Jahresbericht 2017

⁶⁴ Vgl APAB Jahresbericht 2017

⁶⁵ Vgl § 9 Abs 1 APAG

⁶⁶ Vgl § 9 Abs 2 APAG

⁶⁷ Vgl Rogl und Vrba, Das neue Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz, ICON 2016, online abrufbar unter: <https://www.icon.at/en/publications/news/news/detail/2016-03-06-wirtschaftspruefung-das-neue-abschlusspruefer-aufsichtsgesetz/>, abgerufen am 21.03.2019

⁶⁸ Vgl Vertneg, VWT 2018

⁶⁹ Vgl § 12 APAG

übernommen, was für Kontinuität gesorgt hat, die insbesondere im Übergangszeitraum von großer Bedeutung war.⁷⁰

Im Vergleich zum ehemaligen AeQ ist aber der Einfluss der QPK auf den Berufsstand im Hintergrund und die Rolle der QPK ist in Qualitätssicherungsprüfungen von größerer Bedeutung. Die QPK hat aber keine Entscheidungsfunktion mehr, sondern nur das Recht in bestimmten Fällen angehört zu werden bzw. eine Stellungnahme zu erfassen. Die APAB hat die QPK besonders in folgenden Fällen anzuhören:⁷¹

- die Bestellung des Qualitätssicherungsprüfers,
- die Erteilung oder Versagung einer Bescheinigung auf Grund des Prüfungsberichts,
- die Anordnung von Maßnahmen für die nachweisliche Beseitigung der Mängel,
- die Anordnung einer Sonderprüfung und der Festlegung des Honorars.

Die APAB benötigt die Stellungnahmen der QPK.⁷²

- zum Widerruf und Entzug einer Bescheinigung,
- im Rahmen von Verwaltungsverfahren der APAB.

Anstatt der Geschäftsstelle des AeQ bereitet jetzt die APAB die Auswertung der Prüfberichte der Qualitätssicherungsprüfer vor und teilt die Prüfberichte nach einem mit der QPK abgestimmten System zwei Berichterstattern aus dem Kreis der Mitglieder der QPK zu weiteren Auswertungen zu.⁷³ Das Ergebnis der Auswertung erfolgt seitens dieser Berichterstatter danach in der Sitzung der QPK. Anhand dieser Auswertung bereitet die QPK die Empfehlung an die APAB vor, in welcher zB die Erteilung der Bescheinigung empfohlen wird. Da die Entscheidungsfunktion bei der APAB liegt, kann es passieren, dass die Entscheidung von der Empfehlung von der QPK abweicht. In der Praxis passiert das aber nicht oft, da sowohl die APAB als auch die QPK das gleiche Ziel haben – die Gesetzmäßigkeit, aber auch die Qualität der in Österreich tätigen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften zu verstärken.

3.3.4 Finanzierung

Die Aufsicht der Prüfung führt zu einer weiteren Verwaltungsebene mit einem nicht unerheblichen Aufwand.⁷⁴ Die Kosten für den laufenden Betrieb der APAB werden auf insgesamt etwa 2,5 Mio. Euro pro Geschäftsjahr geschätzt.⁷⁵

⁷⁰ Vgl Vertneg, VWT 2018, 307

⁷¹ Vgl § 13 Abs 1 APAG

⁷² Vgl § 13 Abs 2 APAG

⁷³ Vgl Vertneg, VWT 2018, 307

⁷⁴ Vgl Kerschbaumer, Das Abschlussprüfungsrechts Änderungsgesetz 2016, Aufsichtsrat aktuell 2016

⁷⁵ Vgl Kerschbaumer, Aufsichtsrat aktuell 2016

Die Finanzierung der APAB setzt sich wie folgt zusammen:⁷⁶

1. Beitrag für Inspektionen
2. Beitrag für die Kosten der Qualitätssicherungsprüfungen in Höhe von mind. 500.000 €, beizubringen sollen: KSW, VÖR und SPV
3. Beitrag für Aufgaben im allgemeinen öffentlichen Interesse in Höhe von 500.000 € je Geschäftsjahr, beizubringen durch den Bund
4. Umlagefinanzierungsbeitrag für allfällige weitere Kosten der APAB.

Sämtliche Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften haben für Zwecke der Ermittlung des Finanzierungsbeitrages für die Inspektionen und des Umlagefinanzierungsbeitrages bis zum 31. Jänner jedes Kalenderjahres folgende Meldung zu machen:⁷⁷

1. die Anzahl der Abschlussprüfungsaufträge von PIE-Prüfungen im vorangegangenen Kalenderjahr
2. die Honorarsummen für die abgerechneten Abschlussprüfungsaufträge im vorangegangenen Kalenderjahr.

Die Honorarsummen umfassen die Honorare nur für die Abschlussprüfungen, auf die APAG anzuwenden ist (siehe Abbildung 7) und sind nach Honorarsumme für Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichen Interesse und für andere Abschlussprüfungen aufzugliedern.

Die Nichtmeldung ist ein Verstoß gegen die Meldepflicht und wird bei NON-PIE-Prüfern mit einer Geldstrafe von 400 bis 5.000 € und bei PIE-Prüfern mit einer Geldstrafe von 5.000 bis 50.000 € bestraft (siehe 3.8 Sanktionen).

Die Gestaltung der Finanzierung der APAB wird aktuell immer noch diskutiert und eine Änderung des APAG im Bereich der Regelungen zur Finanzierung der APAB ist wahrscheinlich.⁷⁸ Kritisiert wird, dass die APAB derzeit primär durch die Abschlussprüfer finanziert wird, wobei die geprüften Unternehmen, va PIEs keinen Kostenbeitrag leisten. Nach Ansicht des Berufsstandes sollten die geprüften PIEs ebenfalls einen Kostenbeitrag leisten, da sie das primäre Interesse an einem funktionierenden Kapitalmarkt und qualitativ hochwertigen Abschlussprüfungen haben⁷⁹.

Nachstehend sind die Rechnungsbeträge für die Berechnung der Inspektionsfinanzierungsbeiträge dargestellt.

⁷⁶ Vgl § 21 Abs 1 APAG

⁷⁷ Vgl § 21 Abs 2 APAG

⁷⁸ Vgl Rogl und Vrba, ICON 2016

⁷⁹ Vgl Fuchs, Nagy, Schrammel, 206.

Abbildung 7 Rechnungsbeträge für die Inspektionsfinanzierungsbeiträge gem. APAB-IFV⁸⁰

Kalenderjahr	2017	2018	2019
	in EUR	in EUR	in EUR
Genehmigtes Budget für den Rechnungskreis Inspektionen der Behörde	574.300,00	594.000,00	588.900,00
Gesamtsumme der Beiträge gemäß § 1 Z 1 APAB-IFV	460.500,00	437.100,00	401.400,00
Gesamtsumme der Beiträge gemäß § 1 Z 2 APAB-IFV	113.800,00	0,00	0,00
Gesamtumsatz aus Prüfungsaufträgen bei Unternehmen iSd § 2 Z 9 APAG	34.343.866,37	33.700.655,30	31.063.497,53

3.3.5 Öffentliches Register

Die APAB führt ein öffentliches Register, in dem alle Abschlussprüfer und alle Prüfungsgesellschaften, die über eine Bescheinigung gemäß verfügen, eingetragen sind.⁸¹ Alle Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die im Register geführt sind, haben die Pflicht, zur Führung des öffentlichen Registers erforderliche Unterlagen beizubringen und jede Änderung der im öffentlichen Register enthaltenen Informationen der APAB unverzüglich zu melden.⁸² Die APAB hat diese Änderung sofort einzutragen. In §§ 53 und 54 APAG sind alle Daten aufgelistet, die im öffentlichen Register über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften vorhanden sind. Darunter fallen unter anderem über einen Abschlussprüfer folgende Angaben: der Name oder die Firma, der Berufssitz oder der Hauptwohnsitz, die Art der Berufsberechtigung und die Befristung der von der APAB ausgestellten Bescheinigung.⁸³ Zweck des öffentlichen Registers ist der Schutz Dritter.

Per 31.12.2017 sind 66 Abschlussprüfer und 345 Prüfungsgesellschaften im öffentlichen Register eingetragen. Zusätzlich wurde ein Antrag auf Registrierung als Drittstaats-Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaft bei der APAB eingebbracht.⁸⁴

⁸⁰ APAB Zahlen und Fakten, online abrufbar unter: <https://www.apab.gv.at/aufsicht/inspektionen>, abgerufen am 05.05.2019

⁸¹ Vgl § 52 APAG

⁸² Vgl § 52 Abs 4 APAG

⁸³ Vgl ff § 53 und 54 APAG

⁸⁴ APAB, Tätigkeitsbericht 2017

3.4 Qualitätssicherungsprüfungen

Die grundsätzliche Verpflichtung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften ist die Regelungen zu folgen, die eine hohe Qualität der von ihnen durchzuführenden Prüfungen gewährleisten.⁸⁵

Ab 01.01.2018 gelten drei neue Verordnungen für die Qualitätssicherungsprüfungen: die Angebotsinformationsverordnung, die Dreievorschlagsverordnung und die Qualitätssicherungsprüfberichtsverordnung. Im Sommer 2017 wurden bereits drei Verordnungen zur Finanzierung von Verfahren vor der Behörde kundgemacht: Die Verwaltungskostenbeitragsverordnung, die Untersuchungskostenverordnung und die Inspektionsfinanzierungsverordnung.⁸⁶

3.4.1 Gegenstand und Intervalle

Der Gegenstand der Qualitätssicherungsprüfungen umfasst die Prüfung der Einhaltung sämtlicher gesetzten Regelungen zur Qualitätssicherung eines Abschlussprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft, welche im Zusammenhang mit Abschlussprüfungen stehen.⁸⁷ Diese Regelungen sind dann zu umfassen, wenn diese für die Tätigkeit des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft relevant sind. Diese Regelungen zur Qualitätssicherung eines Abschlussprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft sind in drei Gruppen aufgeteilt⁸⁸:

1. Regelungen zur allgemeinen Organisation (internes Qualitätssicherungssystem):⁸⁹

- Einhaltung der allgemeinen Berufsgrundsätze
- Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen
- Mitarbeiterentwicklung
- Gesamtplanung aller Aufträge
- Ausreichender Versicherungsschutz
- Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen
- Einhaltung der kontinuierlichen Fortbildungsverpflichtung

⁸⁵ Vgl § 23 Abs 1 APAG

⁸⁶ Rath, Neues in der Qualitätssicherungsprüfung, VWT 2/2018

⁸⁷ Vgl § 24 Abs 1 APAG

⁸⁸ Vgl § 23 Abs 2 APAG

⁸⁹ Vgl § 23 Abs 2 Z 1 APAG

2. Regelungen zur Auftragsabwicklung.⁹⁰

- Organisation der Auftragsabwicklung
- Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und der fachlichen Regelungen für die Auftragsabwicklung
- Anleitung des Auftragsteams
- Einholung von fachlichem Rat (Konsultation)
- Laufende Überwachung der Auftragsabwicklung
- Abschließende Durchsicht der Auftragsergebnisse
- Auftragsbegleitende Qualitätssicherung
- Lösung von Meinungsverschiedenheiten
- Ausgestaltung, Abschluss und Archivierung der Arbeitspapiere

3. Regelungen zur Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems.⁹¹

Die Grundlage für die Qualitätssicherungsprüfungen ist die Risikoanalyse mit der Anzahl der festgestellten Mängel in der letzten Qualitätssicherungsprüfung als Risikoindikatoren.⁹² Die europarechtlichen Vorgaben verlangen, dass die Qualitätssicherungsprüfungen dem Umfang und der Komplexität der Tätigkeit des überprüften Abschlussprüfers und der überprüften Prüfungsgesellschaft angemessen sind.⁹³ Für kleinere Prüfungsbetriebe bringt das APAG allerdings eine wesentliche Erleichterung: im Gegensatz zur bisherigen Regelung unterliegen Stiftungsprüfungen (PSG bzw BStFG 2015), Prüfungen von Vereinen (VerG), von nicht abschlussprüfungspflichtigen Genossenschaften sowie Sonderprüfungen (zB Restvermögensprüfungen) keiner Qualitätssicherungsprüfung mehr.

Die Qualitätssicherungsprüfungen sind bei Non-PIE Prüfern zumindest alle sechs Jahre durchzuführen.⁹⁴ Im Vergleich zu den PIE-Prüfer ergibt sich durch das Umsetzungserfordernis der AP-RL und die angestrebte Mindestharmonisierung ein größerer Spielraum für den nationalen Gesetzgeber.⁹⁵

Im Gesetzesentwurf steht, dass zur Vermeidung übermäßigen Verwaltungsaufwandes die APAB den Zeitpunkt für die nächste Qualitätssicherungsprüfung daher bereits in der Bescheinigung durch eine Fristverkürzung risikoorientiert festlegen kann (Siehe dazu „3.6. risikoorientierte Anordnung von Qualitätssicherungsprüfungen“). Das ist eine Änderung iVm dem A-QSG – bisher

⁹⁰ Vgl § 23 Abs 2 Z 2 APAG

⁹¹ Vgl § 23 Abs 2 Z 3 APAG

⁹² Vgl § 24 Abs 3 APAG

⁹³ Rath, VWT 2/2018

⁹⁴ Vgl § 25 APAG

⁹⁵ Vgl Schallar, Zur risikoorientierten Anordnung von Qualitätssicherungsprüfungen gemäß APAG, RWZ, 2018/5/33

war der Zeitraum der Qualitätssicherungsprüfungen mit sechs Jahren determiniert und jetzt beträgt das Intervall *höchstens* sechs Jahre.⁹⁶ Für die Prüfer der börsennotierten Gesellschaften, großen Kreditinstituten, Versicherungsunternehmen und Pensionskassen betrug das Intervall 3 Jahre.⁹⁷ Jetzt sind unterliegen Prüfer dieser Unternehmen Inspektionen der APAB (siehe dazu „3,5 Inspektionen“). Der AeQ hat in der Praxis statt der Fristverkürzung eine Sonderprüfung durchgeführt, die ausschließlich auf die bereits festgestellten Mängel eingeschränkt war. Der Grund dafür war, dass eine thematisch eingeschränkte Sonderprüfung für den Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft meist weniger belastend ist als eine vollumfängliche Qualitätssicherungsprüfung.⁹⁸

Der Grund für eine Fristverkürzung kann ein Mangel sein, aber auch die anderen Risikoindikatoren. Soweit neue Tatsachen seitens des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaften mitgeteilt oder in anderer Weise bekannt werden, die eine abweichende Risikoanalyse begründen würden, könnte der Zeitpunkt der nächsten Qualitätssicherungsprüfung durch die APAB verschoben werden.⁹⁹

3.4.2 Qualitätssicherungsprüfer

Nur die von der APAB anerkannten Qualitätssicherungsprüfer dürfen die Qualitätssicherungsprüfung durchführen. Die anerkannten Qualitätssicherungsprüfer umfassen natürliche Personen, die folgenden fünf Voraussetzungen für die Anerkennung als Qualitätssicherungsprüfer erfüllen¹⁰⁰:

1. mindestens fünfjährige, mindestens fünf Abschlussprüfungen pro Jahr umfassende Praxis als Wirtschaftsprüfer, eingetragener Revisor oder Prüfer des SPV,
2. erfolgreiche Absolvierung der speziellen Schulungen oder einschlägige Erfahrungen auf dem Gebiet der Qualitätssicherung,
3. das Nichtvorliegen von rechtskräftig verhängten Disziplinarstrafen gemäß § 120 WTBG (siehe dazu „5. Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer“),
4. kein Widerruf als Qualitätssicherungsprüfer in den letzten fünf Jahren und
5. die Entrichtung eines Verwaltungskostenbeitrags für die Anerkennung.

⁹⁶ Vgl § 4 Abs 2 A-QSG

⁹⁷ Vgl § 4 Abs 1 A-QSG

⁹⁸ Vgl Vertneg, VWT 2018

⁹⁹ Vgl Vertneg, VWT 2018

¹⁰⁰ Vgl § 26 Abs. 2 APAG

Die erste Voraussetzung ist notwendig, weil nur bei einer ausreichend praktischen Beschäftigung mit Abschlussprüfungsproblemen von einer entsprechenden Qualifikation ausgegangen werden kann. Im Gesetz ist auch die Möglichkeit gegeben, dass die Prüfungsgesellschaften als Qualitätssicherungsprüfer anerkannt werden können, wobei mindestens ein Vorstandsmitglied, ein Geschäftsführer, ein Personengesellschafter oder ein angestellter Revisor als Qualitätssicherungsprüfer die oben genannten Voraussetzungen erfüllt.

¹⁰¹ Anerkennung ist mit dem Bescheid der APAB rechtskräftig. Die Liste sämtlicher anerkannten Qualitätssicherungsprüfer ist auf der Homepage der APAB veröffentlicht.¹⁰²

Die Bestellung des Qualitätssicherungsprüfers läuft in der folgenden Weise: zuerst hat der zu überprüfende Abschlussprüfer oder die zu überprüfende Prüfungsgesellschaft bei der APAB die Durchführung einer Qualitätssicherungsprüfung zu beantragen, wobei drei Qualitätssicherungsprüfer für die Durchführung einer Qualitätssicherungsprüfung vorzuschlagen sind („Dreievorschlag“).¹⁰³ Danach überprüft die APAB, ob die vorgeschlagene Qualitätssicherungsprüfer die Qualitätssicherungsprüfung unter Berücksichtigung der Regelungen zu dem Honorar gemäß § 31 Abs. 3 gewährleisten werden. Falls die APAB beschließt, dass keiner das gewährleistet, hat der jeweilige Abschlussprüfer oder die jeweilige Prüfungsgesellschaft einen neuen Vorschlag vorzulegen. Danach bestellt die APAB einen Qualitätssicherungsprüfer aus dem zweiten Dreievorschlag, wenn die obengenannte Voraussetzung erfüllt ist, oder bestellt die APAB einen geeigneten Qualitätssicherungsprüfer aus der Liste der Qualitätssicherungsprüfer.

Die Angebotsinformationsverordnung (APAB-AIV) regelt welche Informationen hat der Abschlussprüfer bzw die Prüfungsgesellschaft vor der Anbringung der Dreievorschlag den potentiellen Qualitätssicherungsprüfern mitzuteilen. Zu Zwecke des Vergleiches der Angebote sind in der APAB-AIV einige Mindestangaben festgelegt, damit die Qualitätssicherungsprüfer die gleichen Informationen über den zu prüfenden Prüfungsbetrieb erhalten.¹⁰⁴

Der APAB sind von dem zu prüfenden Abschlussprüfer bzw der Prüfungsgesellschaft zu jedem Qualitätssicherungsprüfer aus dem Dreievorschlag folgende Informationen zu übermitteln:¹⁰⁵

1. Angaben zur Mandantenstruktur der durchgeführten Abschlussprüfungen hinsichtlich Rechtsform, Größenklasse gemäß § 221 UGB und Branche der geprüften Gesellschaft
2. Aufgliederung nach Leistungsstunden je Mandat bzw Abschlussprüfung, wobei die IFRS-Mandate gesondert anzuführen sind
3. Name und Anschrift des verantwortlichen Qualitätssicherungsprüfers sowie Namen der qualifizierten Assistenten,

¹⁰¹ Vgl § 26 Abs 3 APAG

¹⁰² Vgl § 26 Abs. 5 APAG

¹⁰³ Vgl § 29 Abs 1 – 3 APAG

¹⁰⁴ Vgl Rath, VWT 2/2018

¹⁰⁵ Vgl § 1 APAB-DVV

4. die jeweiligen Stundensätze und die veranschlagten Stunden für den Qualitätssicherungsprüfer und die qualifizierten Assistenten,
5. Honorar für die Qualitätssicherungsprüfung
6. Regelungen zu allfälligen Werkverträgen und
7. das Angebot des vorgeschlagenen Qualitätssicherungsprüfers.

Wegen der Anforderungen zu **Unabhängigkeit des Qualitätssicherungsprüfers** darf der Qualitätssicherungsprüfer nicht mit der zu überprüfende Abschlussprüfer oder die zu überprüfende Prüfungsgesellschaft verbunden sein.¹⁰⁶ Zwischen dem Qualitätssicherungsprüfer und der zu überprüfende Abschlussprüfer oder die zu überprüfende Prüfungsgesellschaft dürfen auch keine Interessenkonflikte bestehen. Die Nichteinhaltung dieser Regelungen bedroht die Geldstrafe zwischen 5.000 und 50.000 € (siehe 3.8 Sanktionen).

Die Honorierung der Qualitätssicherungsprüfung ist vor Erstellung des Vorschlages zwischen den vorgeschlagenen Qualitätssicherungsprüfern und dem zu überprüfenden Abschlussprüfer oder der zu überprüfenden Prüfungsgesellschaft schriftlich zu vereinbaren. Die Kosten der Qualitätssicherungsprüfung hat der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft zu tragen und die Auszahlung erfolgt über das Verrechnungskonto der APAB.¹⁰⁷ Innerhalb von zwei Wochen nach der erfolgreichen Bestellung des Qualitätssicherungsprüfers muss der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft das Honorar einzahlen und erst danach ist der bestellte Qualitätssicherungsprüfer verpflichtet, die Qualitätssicherungsprüfung durchzuführen. Die APAB überweist das Honorar an Qualitätsprüfer erst nach Auswertung des schriftlichen Prüfberichtes.

Bei der Durchführung der Qualitätssicherungsprüfung haben der Abschlussprüfer und die Prüfungsgesellschaft und jene Personen, die den Beruf gemeinsam mit diesen ausüben, die Mitwirkungspflicht.¹⁰⁸ Diese Mitwirkungspflicht umfasst unter anderem die Verpflichtung, Zutritt zu den Betriebsräumlichkeiten zu gewähren und alle Aufklärungen zu geben und die verlangten Unterlagen vorzulegen.

Die APAB hat die Qualitätssicherungsprüfer zu widerrufen, wenn ua deren Ausübung der Tätigkeit wiederholt negativ evaluiert wurde.¹⁰⁹ Bisher war keine derartige Beurteilung vorgesehen und die Anerkennung eines Qualitätssicherungsprüfers konnte wegen fachlicher Mängel allein nicht widerrufen werden.¹¹⁰

¹⁰⁶ Vgl § 30 APAG

¹⁰⁷ Vgl § 31 APAG

¹⁰⁸ Vgl § 33 APAG

¹⁰⁹ Vgl § 32 APAG

¹¹⁰ Vgl Reiter, APAG 2016 - Änderungen und Neuerungen im System der Aufsicht für Abschlussprüfer und geprüfte Unternehmen, RWZ 2017

Im Jahr 2019 sind durch die APAB 101 natürliche Personen und 51 juristische Personen als Qualitätssicherungsprüfer anerkannt.¹¹¹ Im Kalenderjahr 2017 wurden 46 Anträge auf Durchführung einer Qualitätssicherungsprüfung bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften gestellt.¹¹²

3.4.3 Prüfbericht

Über die erfolgte Qualitätssicherungsprüfung und evtl. aufgedeckte Mängel hat der Qualitätssicherungsprüfer einen schriftlichen Prüfbericht zu verfassen und an die APAB und an den der Qualitätssicherungsprüfung unterzogenen Abschlussprüfer oder an die der Qualitätssicherungsprüfung unterzogene Prüfungsgesellschaft zu übermitteln.¹¹³ Die Pflichtangaben, die in jedem Prüfbericht enthalten werden müssen, sind¹¹⁴:

1. Auftrag und Auftragsgegenstand (Prüfungszeitraum, Angaben zum Qualitätssicherungsprüfer, Bestätigung seiner Unabhängigkeit)
2. Angaben zu dem Antragsteller (Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaft)
3. Planung der Qualitätssicherungsprüfung (ua Risikobeurteilung und Planung der Qualitätssicherungsprüfung)
4. Prüfung der Regelungen zur allgemeinen Organisation des Prüfungsbetriebes (internes Qualitätssicherungssystem), dies umfasst ua:
 - a. Überblick über die Regelungen zur allgemeinen Organisation des Prüfungsbetriebes
 - b. Grundsätze der Honorarkalkulation
 - c. Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen
 - d. Gesamtplanung aller Aufträge
 - e. Ausreichender Versicherungsschutz
 - f. Einhaltung der kontinuierlichen Fortbildungsverpflichtung
5. Prüfung der Regelungen zur Auftragsabwicklung einschließlich Beurteilung der Wirksamkeit mit den Feststellungen im Zusammenhang mit der Planung und Risikoeinschätzung, der Erlangung und Prüfungsnachweisen, den sonstigen Prüfungshandlungen, der Darstellung des Abschlusses und mit der Durchsicht der Auftragsergebnisse und Abschluss der Arbeitspapiere
6. Prüfung der Regelungen zur Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems
7. Sonstige Angaben (Einhaltung der Meldepflichten gem. APAG, Prüfhemmnisse, sonstige Anmerkungen).

¹¹¹ Liste der Qualitätssicherungsprüfer, abrufbar unter: <https://www.apab.gv.at/downloads>, abgerufen am 25.04.2019

¹¹² APAB, Tätigkeitsbericht 2017, online abrufbar unter <https://www.apab.gv.at/ueberuns/zahlenFakten>, abgerufen am 20.05.2019

¹¹³ Vgl § 34 APAG

¹¹⁴ Vgl § 1 APAB-QPBV

Für die Punkte von 4 bis 6 sind jeweils die Feststellungen und Maßnahmenempfehlungen für die Beseitigung der festgestellten Mängel anzugeben. Diese Aufzählung der Pflichtangaben im Prüfbericht stellen gleichzeitig die einzelnen Prüfschritte im Rahmen der Qualitätssicherungsprüfungen dar. Die sämtlichen Feststellungen sind mit der ausführlichen Beschreibung des Mangels anzugeben, sowie der übertretenen Norm, die ein Gesetz oder eine berufsständische Regelung sein kann (zB ISA oder Fachgutachten).

Die APAB-QPBV ist mit 1. Jänner 2018 in Kraft getreten und gilt für die Prüfberichte der Qualitätssicherungsprüfungen, für die nach dem Inkrafttreten der Verordnung die Qualitätssicherungsprüfer bestellt wurden. Der schriftliche Prüfbericht hat sich zweckmäßigerweise an dem auf der Internetseite der APAB veröffentlichten Musterprüfbericht zu orientieren.¹¹⁵ Im Jahr 2017 gab es eine inoffizielle Fassung des Musterprüfberichts, die einige Qualitätssicherungsprüfer freiwillig verwendet haben.

Der Musterprüfbericht dient der Vereinheitlichung, besserer Auswertbarkeit und höherer Qualität der Berichterstattung. Aber mit der steigenden Komplexität und Qualität der Berichterstattung, besteht die Möglichkeit, dass der Aufwand für Qualitätssicherungssicherungsprüfer sich erhöhen wird.

3.4.4 Bescheinigung

Die APAB hat den Prüfbericht auszuwerten und innerhalb von acht Wochen mittels Bescheid eine Bescheinigung zu erteilen oder zu versagen.¹¹⁶ Diese Bescheinigung bestätigt eine erfolgreiche Teilnahme an der Qualitätssicherungsprüfung. Die Bescheinigung ist auf maximal sechs Jahre aber auf mindestens 18 Monate befristet.¹¹⁷ Mit dem Ablauf dieser Frist muss die nächste Qualitätssicherungsprüfung vollständig abgeschlossen sein.

Die Bescheinigung im Fall der Neuaufnahme eines Prüfungsbetriebes ist als „vorläufige Bescheinigung“ genannt. Eine solche Bescheinigung ist auf 18 Monate befristet, ist nur einmal zulässig und gilt als Nachweis über eine aufrechte Berufsbefugnis als Wirtschaftsprüfer bzw. der Nachweis der getroffenen Qualitätssicherungsmaßnahmen gemäß § 23 Abs. 2 Z 1 APAG¹¹⁸. Bis zum Ablauf der First der vorläufigen Bescheinigung muss bei dem Abschlussprüfer bzw der Prüfungsgesellschaft die Qualitätssicherungsprüfung abgeschlossen sein. Andernfalls wird die Eintragung im öffentlichen Register von Amts wegen gelöscht und eine neue Bescheinigung nicht erteilt.

¹¹⁵ Vgl § 2 APAB - QPBV

¹¹⁶ Vgl § 35 Abs 1 APAG

¹¹⁷ Vgl § 25 Abs 3 APAG

¹¹⁸ Vgl § 36 APAG

Schon seit dem Inkrafttreten des Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) im Jahr 2005 gilt in Österreich das "Bescheinigungssystem".¹¹⁹ Nur die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die über eine aufrechte Bescheinigung verfügen, können tatsächlich die Abschlussprüfungen durchführen. Die Durchführung der Prüfungen ohne aufrechte Bescheinigung wird sofort sanktioniert (Siehe dazu „3.8. Sanktionen“). Die Neuerung im APAG im Vergleich zum bisher geltenden A-QSG ist die Verkürzung der Geltung der Bescheinigung. Diese Neuerung ergibt sich aus der Regelung über Verkürzung der Intervalle der Qualitätssicherungsprüfungen.¹²⁰ Wie schon erklärt wurde, der AeQ hatte die Bescheinigungen gemäß A-QSG auf sechs Jahre zu befristen und die Verkürzung dieser Frist, welche in der Praxis tatsächlich nicht oft aufgetreten sind, war nur bei Vorliegen eines Mangels im Qualitätssicherungssystems oder bei einem Verstoß anzutreten. Die Entscheidung über die Dauer der Befristung der Bescheinigung gemäß APAG ist nun eine risikoorientierte Ermessensentscheidung der Behörde auf Grundlage der Erkenntnisse aus der Qualitätssicherungsprüfung.¹²¹ Nach Inkrafttreten des APAG ist ein Spielraum für die APAB entstanden, da jetzt die Mindestlaufzeit der Bescheinigung höchstens 18 Monaten betragen kann. Bereits zum Zeitpunkt der Inkrafttreten des A-QSG wurde die Befristung der Bescheinigung auf sechs Jahre als *überwiegend zu lange und nicht praktikabel*¹²² gesehen. Im Rahmen der Qualitätssicherungsprüfungen nimmt die APAB nämlich eine "Ex-ante-Bewertung" des Qualitätssicherungssystems vor, indem durch die Befristung der Bescheinigung eine Prognose über den Zeitraum getroffen wird, über den von Abschlussprüfern erwartet werden kann, den gesetzlich geforderten Mindeststandard zu erhalten, ohne neuerlich überprüft werden zu müssen.¹²³

Die Ermächtigung der APAB, ihr abschließendes Urteil über Qualitätssicherungsprüfung abzugeben und die Tatsache, dass der Qualitätssicherungsprüfer lediglich die festgestellten Mängel auflistet, stellt vor noch eine Neuerung ggü den A-QSG Vorschriften.¹²⁴ Das A-QSG sah bisher vor, dass Qualitätsprüfer in dem Prüfbericht die aufgedeckten Mängel aufzählen und darüber auch ihr abschließendes Urteil abgeben.

3.4.5 Versagung, Wiederruf und Entzug der Bescheinigung

Die Bescheinigung kann gemäß §§ 39 bis 41 APAG versagt, wiederrufen oder entzogen werden. Die Vorgehensweise, sowie die Gründe für die Versagung, den Widerruf und den Entzug einer

¹¹⁹ Vgl Schallar, RWZ, 2018

¹²⁰ Vgl Vertneg, VWT 2018, 308

¹²¹ Vgl Schallar, RWZ, 2018

¹²² Vgl Reiter in Chini/Reiter/Reiter, Praxiskommentar Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005 Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz, 2005)

¹²³ Vgl Schallar, RWZ, 2018

¹²⁴ Vgl Vertneg, VWT 2018

Bescheinigung wurden im APAG redaktionell überarbeitet.¹²⁵ In allen drei Fällen hat die APAB einen Bescheid zu erlassen.

Die APAB hat die Bescheinigung zu versagen, wenn wesentliche Prüfungshemmnisse vorliegen, wesentliche Mängel in der Qualitätssicherung des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft aufgedeckt wurden oder bei der Durchführung der Qualitätssicherungsprüfung schwerwiegend gegen Bestimmungen des APAG verstößen wurde.¹²⁶

Eine bereits erteilte Bescheinigung kann wiederrufen werden, falls sich nachträglich herausstellt, dass die Voraussetzungen für die Erteilung der Bescheinigung schon zum Zeitpunkt der Erteilung nicht erfüllt wurden.

Die Voraussetzungen für den Entzug der Bescheinigung sind nur bei besonders schwerwiegenden Verstößen durch Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften erfüllt. Die Bescheinigung kann nur dann entzogen werden, wenn¹²⁷

1. der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft fahrlässig oder vorsätzlich die Vorschriften für Befangenheit und Ausgeschlossenheit gemäß § 271 UGB verletzt hat,
2. der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft einer Anordnung oder Empfehlung der letzten Qualitätssicherungsprüfung nicht nachgekommen ist,
3. sich nachträglich herausstellt, dass ein schwerwiegender Verstoß gegen die Bestimmungen des Bundesgesetzes schon im Zeitpunkt der Durchführung der Qualitätssicherungsprüfung gegeben war.

Der Entzug der Bescheinigung wird im jährlichen veröffentlichten Bericht der APAB veröffentlicht und im öffentlichen Register ersichtlich gemacht.¹²⁸ Der Entzug der Bescheinigung wird mit der nächsten erfolgreichen Qualitätssicherungsprüfung ex nunc gelöscht. Die nächste Qualitätssicherungssicherungsprüfung kann aber frühestens sechs Monate nachdem die Bescheinigung entzogen wurde, beantragt werden. Da die Mehrheit der Unternehmen in Österreich die Jahresabschlüsse mit dem Stichtag 31.12. erstellen, kann ein Abschlussprüfer bzw. eine Prüfungsgesellschaft durch Einsetzung dieses Gaps von sechs Monaten, die sämtlichen Prüfungsmandate in einem Jahr verlieren. Dies wäre ein enormer Aufwand sowohl für selbstständigen Abschlussprüfer und kleine Prüfungsgesellschaften, als auch für die großen Prüfungsgesellschaften, wie va. die „Big-4“ Gesellschaften. Durch Veröffentlichung des Entzuges der Bescheinigung, wird der Ruf des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft sehr schwer verletzt. Da bei der Auswahl der Abschlussprüfer der Ruf die größte Rolle spielt, wären die Konsequenzen des Entzuges auch nach der nächsten erfolgreichen Qualitätssicherungsprüfung

¹²⁵ Vgl Reiter, RWZ 2017

¹²⁶ Vgl § 39 APAG

¹²⁷ Vgl § 41 APAG

¹²⁸ Vgl § 41 Abs 2 APAG

(und neuerliche Erteilung der Bescheinigung) weiterhin sehr schwer und würden Einfluss auf die Bestellung für die neuen Prüfungsmandate bzw. Gewinnung der bisherigen Mandate haben.

Falls ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft in der Vergangen über eine aufrechte Bescheinigung verfügt hat, aber die Qualitätssicherungsprüfung wurde mindestens 12 Monate nach Ablauf dieser Bescheinigung beantragt, so ist die neue Bescheinigung auf 18 Monate zu befristen.¹²⁹ Da in diesem Fall eine ordentliche Qualitätssicherungsprüfung mangels Prüfungsmandate nicht möglich ist, sind die Vorschriften für die Erteilung der vorläufigen Bescheinigung bei Neuaufnahme anzuwenden.

Die Annahme und Durchführung von Abschlussprüfungen ohne aufrechte Bescheinigung sind mit hohen Geldstrafen belegt. Handelt es sich bei dem Auftrag um ein Unternehmen von öffentlichem Interesse, erhöht sich die Strafe nochmals (siehe dazu „3.8. Sanktionen“).

Im Kalenderjahr 2016 wurden von der APAB 118 Bescheinigungen für Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften erteilt, dabei wurde einmal der Auftrag zur Mängelbeseitigung ausgesprochen.¹³⁰

3.5 Inspektionen

Die neben der Schaffung der Aufsichtsbehörde wesentlichste Neuerung gegenüber den bisherigen Bestimmungen betrifft die Einführung von Inspektionen.¹³¹ Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen, sind verpflichtet, sich einer Inspektion durch die APAB zu unterziehen.¹³² Diese Inspektion ist eine zusätzliche Verpflichtung zu Qualitätssicherungsprüfungen. Die AP-VO enthält sehr spezifische Vorschriften für die verpflichtenden Inspektionen der PIE-Prüfer.¹³³ Weder die QKB noch der AeQ verfügen über die erforderlichen Kompetenz bzw erforderliche Kapazität, die in der AP-VO vorgeschriebenen Inspektionen ordnungsgemäß vorzunehmen, weshalb eine unabhängige Behörde zu errichten war.¹³⁴

Neben inländischen PIE-Prüfern unterliegen auch die Abschlussprüfer aus Drittstaaten einer Inspektion, wenn sie einen Bestätigungsvermerk für ein Unternehmen mit Sitz außerhalb der EU

¹²⁹ Vgl § 37 APAG

¹³⁰ APAB, Tätigkeitsbericht 2017, online abrufbar unter <https://www.apab.gv.at/ueberuns/zahlenFakten>, abgerufen am 20.05.2019

¹³¹ Vgl Hassler, Qualitätssicherung und Prüferaufsicht - das APAG, Aufsichtsrataktuell 2016

¹³² Vgl § 43 APAG

¹³³ Vgl §§ Art 26ff AP-VO

¹³⁴ Vgl Marlovits, Die Neugestaltung der Abschlussprüfer-Aufsicht in Österreich, ZFR 2017

bzw des EWR ausgestellt haben, dessen Wertpapiere auf einem geregelten Markt¹³⁵ in Österreich zum Handel zugelassen sind.¹³⁶

Die APAB organisiert die Durchführung einer Inspektion und hat die geplante Inspektion dem Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaft spätestens eine Woche vor der Inspektion anzukündigen¹³⁷. Die APAB trägt bei den Inspektionen die Verantwortung für folgende Tätigkeiten:¹³⁸

1. Genehmigung und Änderung der Inspektionsmethodik, Handbüchern, Folgemaßnahmen und Berichtsverfahren der Inspektionen
2. Genehmigung und Änderung von Inspektionsberichten
3. Genehmigung und Bestimmung der Inspektoren.

Die Intervalle der Inspektionen richten sich nach den Größenklassen des § 221 UGB. Inspektionen sind mindestens alle drei Jahre durchzuführen, bei Abschlussprüfern kleiner und mittelgroßer PIEs mindestens alle sechs Jahre.¹³⁹

3.5.1 Inspektoren

Die Inspektoren müssen über eine angemessene fachliche Ausbildung und einschlägige Erfahrungen auf den Gebieten der Abschlussprüfung und Rechnungslegung verfügen und haben eine spezielle Ausbildung zu Qualitätssicherungsprüfungen absolviert¹⁴⁰. Die Inspektoren dürfen selbst nicht den Beruf des Abschlussprüfers ausüben. Ein Inspektor ist bei einer zuständigen APAB angestellt oder anderweitig von ihr beauftragt, falls die Anzahl der Inspektoren in der Behörde nicht ausreichend ist.

Voraussetzungen für die Bestellung von Inspektoren sind¹⁴¹:

- angemessene fachliche Ausbildung;
- einschlägige Erfahrungen in Abschlussprüfung und Rechnungslegung;
- abgeschlossene Ausbildung zum Qualitätssicherungsprüfer;
- drei Jahre Cooling-Off-Periode als ehemaliger Angestellter oder Teilhaber der jeweiligen Prüfungsgesellschaft.

¹³⁵ iSd § 1 Abs 2 BörseG

¹³⁶ Vgl § 75 und § 76 APAG und Fuchs, Nagy, Schrammel, 206.

¹³⁷ Vgl § 43 Abs. 1 APAG

¹³⁸ Vgl Art. 26 Abs. 3 der AP-VO

¹³⁹ Vgl gem. § 44 APAG

¹⁴⁰ Vgl Art. 26 Abs. 5 Buchstabe a Verordnung (EU) Nr. 537/2014

¹⁴¹ Vgl § 46 APAG iVm Art 26 Abs 5 EU-VO

Die Inspektoren müssen vor der Durchführung der Inspektionen bestätigen, dass sie unabhängig sind und dass zwischen denen und dem Abschlussprüfer bzw. der Prüfungsgesellschaft keine Interessenkonflikte bestehen.

Umfang der Inspektion erstreckt sich auf¹⁴²:

1. Bewertung des internen Qualitätssicherungssystems des Abschlussprüfers oder der Prüfungsgesellschaft,
2. Prüfung der Einhaltung der Qualitätssicherungsmaßnahmen in den Verfahren und eine Überprüfung der Prüfungsunterlagen von PIEs zur Prüfung der Wirksamkeit des internen Qualitätssicherungssystems,
3. Bewertung des Inhalts des aktuellsten veröffentlichten jährlichen Transparenzberichts gemäß § 55 APAG
4. Gleichzeitig mit dem Transparenzbericht ist eine Liste gemäß Art 14 EU-VO zu erstellen mit den geprüften PIEs und den Honoraren für Audit, erforderliche Non-Audit-Services und andere Non-Audit-Services
5. die Grundsätze und Verfahren für die interne Qualitätssicherung.

Im Rahmen der Prüfung des letzten Punkts, wird ua die Einhaltung der Anforderungen bezüglich der kontinuierlichen Fortbildung als *Quantität und Qualität der eingesetzten Ressourcen*¹⁴³ geprüft. Prüfung der internen Qualitätssicherung deckt auch die Prüfung der in Rechnung gestellten Prüfungshonorare. Die Inspektoren überprüfen auch die von den Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften angewandte Methodik für die Durchführung der Anschlussprüfungen.¹⁴⁴

3.5.2 Maßnahmen

Erkenntnisse und Schlussfolgerungen aus Inspektionen, auf deren Grundlage Empfehlungen ausgesprochen werden, werden dem inspizierten Abschlussprüfer oder der inspizierten Prüfungsgesellschaft vor Fertigstellung des Inspektionsberichts mitgeteilt und mit diesen erörtert.¹⁴⁵ Diese Empfehlungen sind mit Bescheid festzulegen und müssen innerhalb von einer Frist umgesetzt werden. Für die Empfehlungen zum internen Qualitätssystem ist die Frist auf höchsten 12 Monate begrenzt.¹⁴⁶ Falls die Maßnahmen nach der Frist nicht umgesetzt wurden, so

¹⁴² Vgl gemäß Art. 26 Abs. 6 der AP-VO

¹⁴³ Vgl Art 26 Abs. 7 Buchstabe a Verordnung (EU) Nr. 537/2014

¹⁴⁴ Vgl Art 26 Abs. 7 Verordnung (EU) Nr. 537/2014

¹⁴⁵ Vgl Art 26 Abs. 8 AP-VO

¹⁴⁶ Vgl Art 26 Abs 8 AP-VO

kann die APAB eine Nachfrist setzen oder dem Abschlussprüfer bzw Prüfungsgesellschaft eine Strafe zu verhängen.

Ein Bericht ist nach der Inspektion zu erstellen¹⁴⁷. Dem Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaft ist nach Ablauf der Inspektion eine Bescheinigung gemäß § 35 Abs. 1 APAG zu erteilen.

3.6 Risikoorientierte Anordnung von Qualitätssicherungsprüfungen

Die APAB kann sowohl die Qualitätssicherungsprüfungen als auch die Inspektionen gemäß APAG auf Basis des risikoorientierten Ansatzes anzuordnen. Im Rahmen der Qualitätssicherungsprüfungen geht die APAB davon aus, dass im Zeitpunkt der Durchführung der Qualitätssicherungsprüfung ein „gutes Bild der Risikosituation des geprüften Abschlussprüfers oder der geprüften Prüfungsgesellschaft“¹⁴⁸ hat. Soweit neue Tatsachen seitens des Abschlussprüfers mitgeteilt oder in anderer Weise bekannt werden, die eine abweichende Risikoanalyse begründen würden, kann der Zeitpunkt der Qualitätssicherungsprüfung durch die APAB verschoben werden.¹⁴⁹

Im Gegensatz zum Verfahren der Qualitätssicherungsprüfungen gemäß § 24 ff APAG und Bestellung des Qualitätssicherungsprüfers nach dem „Dreievorschlag“ gemäß 29 Abs. 1 APAG seitens Abschlussprüfers bzw. Prüfungsgesellschaft (siehe dazu „3.4. Qualitätssicherungsprüfungen“) erfolgt die Einleitung des Verfahrens bei Anordnung der Qualitätssicherungsprüfung durch die APAB von Amts wegen. Falls eine Bescheinigung nachträglich, resultierend aus einer Risikoanalyse, befristet wird, stellt sich die Frage nach dem Ablauf des Prüfungsverfahrens.¹⁵⁰ Im Gesetz wurde lediglich die Kompetenz der Anordnung von Qualitätssicherungsprüfungen geregelt, wobei *die Entscheidung über eine Änderung des Zeitpunkts der nächsten Qualitätssicherungsprüfung und deren Anordnung gegenüber den zu Prüfenden die APAB trifft*¹⁵¹.

Im APAG bestehen keine weiteren Vorgaben für das Verfahren oder erforderlichen Verwaltungsakten für von APAB nominierten Qualitätssicherungsprüfungen. Dies betrifft im Wesentlichen die Bestellung des Qualitätssicherungsprüfers, da die Regelung im § 29 Abs. 1 APAG nicht anwendbar ist, da, wie schon erklärt wurde, den Qualitätssicherungsprüfer ausschließlich auf einen Antrag des Abschlussprüfers bzw der Prüfungsgesellschaft bestellt wird. Für die Einleitung eines Verfahrens von Amts wegen sieht das Verwaltungsrecht mangels spezieller Regelung im Materiengesetz (APAG) keinen bestimmten Verfahrensakt vor.¹⁵²

¹⁴⁷ Vgl Art. 26 Abs. 9 AP-VO

¹⁴⁸ Vgl ErlRV 1012 BlgNR 25. GP 7

¹⁴⁹ Vgl ErlRV 1012 BlgNR 25. GP 7

¹⁵⁰ Vgl Schallar, RWZ, 2018

¹⁵¹ § 24 Abs 3 letzter Satz APAG

¹⁵² Vgl Kolonovits, Muzak, Stöger, Verwaltungsverfahrensrecht, 2014

Bis zur Klärung der Rechtslage könnten die fehlenden Verfahrensvorschriften für den Fall der risikoorientierten Anordnung der Qualitätssicherungsprüfung als planwidrige Lücke interpretiert werden, die zur analogen Anwendung der einschlägigen Bestimmung des § 29 APAG führt.¹⁵³ Somit hätte der zu überprüfenden Abschlussprüfer bzw die zu überprüfenden Prüfungsgesellschaft im Fall einer Anordnung der Qualitätssicherungsprüfung das Recht, einen Dreievorschlag für Qualitätssicherungsprüfer einzubringen. Sollte keinen Dreievorschlag eingereicht werden, hätte die APAB analog den Regelungen im § 29 Abs. 2 APAG einen geeigneten Qualitätssicherungsprüfer selbst auszuwählen und zu bestellen.

Es wäre möglich diese fehlenden Regelungen umzugehen, falls die APAB statt einer Qualitätssicherungsprüfung anzuordnen, sie die Frist der Bescheinigung verkürzt.¹⁵⁴ In diesem Fall würde der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft den Antrag auf die Qualitätssicherungsprüfung gestellt und das die Vorschriften gem. § 29 APAG wären direkt anwendbar. Das Problem in diesem Fall wären die fehlende Informationen über die Änderungen der Risikosituation, die wesentliche Änderungen des Sachverhaltes begründen. Deswegen ist das Verfahren so ausgestaltet, dass die APAB erst nach der Durchführung der Qualitätssicherungsprüfungen über die Erteilung der Bescheinigung entscheidet.

Die APAB hat den Prüfbericht des Qualitätssicherungsprüfers zu bewerten und anhand dessen dem Abschlussprüfer bzw. der Prüfungsgesellschaft eine Bescheinigung zu erteilen oder zu versagen.¹⁵⁵ Im Falle einer Erteilung ist nun zu prüfen, inwieweit sich die Rechtsposition des Bescheinigten im Hinblick auf die Erteilung und Befristung der Bescheinigung nach Änderung der Risikoanalyse und erneuter Qualitätssicherungsprüfung nachträglich geändert wird.¹⁵⁶

Wie schon erklärt wurde, kann eine nachträgliche Änderung des Zeitpunkts der nächsten Qualitätssicherungsprüfung, die aus einer Änderung der Risikoanalyse resultiert, erfolgen. Die Erteilung der Bescheinigung begründet das Recht, die Abschlussprüfungen durchzuführen.¹⁵⁷ Die Erteilung und die Befristung der Bescheinigung erfolgen mittels Bescheids, der mit Ablauf der vierwöchigen Beschwerdefrist in formelle ("Unanfechtbarkeit"), aber auch materielle Rechtskraft ("Unabänderlichkeit und Unwiederholbarkeit") erwächst.¹⁵⁸ Nach Ablauf dieser Frist ist jede neue Entscheidung in derselben Sache grundsätzlich ausgeschlossen.¹⁵⁹ Für den Fall, dass die ursprünglichen Feststellungen nicht mehr richtig sind, in diesem Fall die Änderung der Risikoanalyse, kann das materielle Rechtskraft des Bescheids unterbrochen werden. Eine nachträgliche Änderung der Risikoanalyse führt idR zu einer wesentlichen Änderung des

¹⁵³ Vgl Schallar, RWZ, 2018

¹⁵⁴ Vgl Marlovits, ZFR 2017

¹⁵⁵ Vgl § 24 ff APAG

¹⁵⁶ Vgl Schallar, RWZ, 2018

¹⁵⁷ Vgl Schallar, RWZ 2018

¹⁵⁸ Vgl Schallar, RWZ 2018

¹⁵⁹ Vgl Hengstschläger, Leeb, AVG § 68, rdb.at

Sachverhalts - hier mangelt es an der Identität der entschiedenen Sache und die materielle Rechtskraft der ursprünglichen Bescheinigung steht der Erlassung eines neuen Bescheides nicht entgegen.¹⁶⁰

3.7 Untersuchungen

APAB ist befugt bei Bedarf Untersuchungen bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften durchzuführen, um eine unzureichende Durchführung von Abschlussprüfungen iSd APAG aufzudecken oder zu verhindern¹⁶¹. Die Sonderprüfungen, wie zB Sacheinlageprüfung oder Prüfungen im Rahmen der Umgründungen, sind vom Anwendungsbereich des APAG zwar ausgeschlossen, sind aber indirekt von den Bestimmungen beeinflusst, da für die Sonderprüfungen nur die registrierten Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die über eine aufrechte Bescheinigung verfügen, bestellt werden können.

Gemäß A-QSG wurde auch die Möglichkeit einer Sonderuntersuchung vorgesehen.¹⁶² Da im bisher geltenden A-QSG lediglich die Möglichkeit einer Sonderprüfung vorgesehen war, aber dazu gab es keine notwendigen Bestimmungen betreffend Beauftragung, Durchführung und Finanzierung, wurden in der Praxis keine Untersuchungen tatsächlich durchgeführt und diese Bestimmung musste allerdings *totes Recht bleiben*¹⁶³. Im APAG sind hingegen die Untersuchungen mit viel mehr Details geregelt und in diesen sind von Bestimmungen zur Durchführung der Untersuchung, über Rolle der Sachverständigen, bis Finanzierung der Untersuchung enthalten.

Die APAB hat Befugnis bei allen Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften iSd APAG die Untersuchungen durchzuführen.¹⁶⁴ Das bedeutet, dass sämtliche registrierten Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die über eine aufrechte Bescheinigung verfügen in der Stichprobe für die Untersuchungen landen können. Da spielt keine Rolle, ob die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften im Zeitpunkt der Untersuchung beauftragt sind oder nicht.

Die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften können nach Bedarf von der APAB untersucht werden, nur falls sie über aufrechte Bescheinigung verfügen, aber im APAG ist nicht geregelt, ob sich die Gültigkeit der Bescheinigung auf den Zeitraum der Untersuchung erstrecken muss. Das Gesetz wird nach hM so interpretiert, dass falls die Bescheinigung im Laufe der Durchführung der Untersuchung abläuft, eine neue nicht beauftragt werden kann.¹⁶⁵ Eine Klarstellung ist notwendig,

¹⁶⁰ Vgl Schallar, RWZ, 2018

¹⁶¹ §§ 61ff APAG

¹⁶² Vgl § 20 Abs 7 Z 4 A-QSG

¹⁶³ Vgl Reiter, Untersuchungen und Sanktionen nach dem APAG, RWZ 2017

¹⁶⁴ Vgl § 61 Abs 1 APAG

¹⁶⁵ Vgl Reiter, RWZ 2017

wohl in dem Sinne, dass der Verstoß von einem Abschlussprüfer begangen worden sein muss, somit zum damaligen Zeitpunkt die Bescheinigung aufrecht gewesen sein muss, da der Gesetzgeber die Aufdeckung von unzureichenden Abschlussprüfungen wohl nicht von der (noch) aufrechten Bescheinigung abhängig sehen will.¹⁶⁶

Die APAB ist dabei berechtigt von den geprüften Unternehmen und die erforderlichen Daten einzuholen. Diese Befugnis umfasst auch das Recht, in Bücher, Schriftstücke und EDV-Datenträger vor Ort Einsicht zu nehmen und sich Auszüge davon herstellen zu lassen.¹⁶⁷ Diese Berechtigung erstreckt sich auch auf die geprüften Unternehmen von öffentlichem Interesse. Um ein Gesamtbild schaffen zu können, ist die APAB auf Einholung der Auskünfte bzw. Einsichtnahme von den erforderlichen Unterlagen der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften berechtigt.¹⁶⁸

Bei einer Qualitätssicherungsprüfung, Inspektion oder Untersuchung eines Konzernabschlussprüfers stellt dieser auf Verlangen der APAB die relevanten Unterlagen zur Verfügung, die die von den Komponentenprüfern aus der EU, dem EWR oder Drittstaaten für die Zwecke der im Rahmen der Konzernabschlussprüfung durchgeführten Prüfungstätigkeiten notwendig waren.¹⁶⁹

Die APAB ist berechtigt von den zuständigen Behörden in EU, EWR Staaten gemäß § 72 (EU, EWR) und in Drittstaaten gemäß § 78 APAG die Unterlagen zu den für durchgeführten Prüfungshandlungen im Rahmen der Konzernprüfung anzufordern. Falls keine Vereinbarung zu Zusammenarbeit mit der Behörde aus einem Drittsaat besteht, so trägt der Konzernabschlussprüfer die Verantwortung, die zusätzlichen Unterlagen ordnungsgemäß zu übermitteln.

3.8 Sanktionen

Die APAB ist befugt bei Verstößen gegen Bestimmungen dieses Bundesgesetzes oder AP-VO die Sanktionen zu verhängen.¹⁷⁰ In AP-RL wurde einen sehr ausführlichen Sanktionskatalog angeführt und dieser wurde in APAG umgesetzt.¹⁷¹

¹⁶⁶ Vgl Reiter, RWZ 2017

¹⁶⁷ Vgl § 61 Abs 1 APAG

¹⁶⁸ Vgl § 61 Abs 3 APAG

¹⁶⁹ Vgl Fuchs, Nagy, Schrammel, 2017

¹⁷⁰ Vgl gem. § 62 Abs. 1 APAG

¹⁷¹ Vgl 30a Abs 1 der AP-RL und § 62 APAG

Die APAB ist berechtigt folgenden Sanktionen zu verhängen:¹⁷²

1. Mitteilung

Bescheid zu Mitteilung an den Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft, wonach die für den Verstoß verantwortliche Person die Verhaltensweise einzustellen und von einer Wiederholung abzusehen hat

2. eine öffentliche Erklärung

Die Art des Verstoßes wird auf der Website der APAB veröffentlicht. Der Zweck der Veröffentlichung ist es, die der Abschlussprüfung unterliegenden Unternehmen umfassend und aktuell zu informieren, damit diese die Informationen bei der Auswahl ihres Abschlussprüfers berücksichtigen können.¹⁷³ Dies soll in weiterer Folge zum Schutz von Investoren beitragen, das Vertrauen potenzieller Anleger stärken und der Stabilität des Finanzmarkts dienen.¹⁷⁴

3. vorübergehendes Prüfungsverbot

Verbot für Abschlussprüfer, Prüfungsgesellschaft oder verantwortlichen Prüfer von bis zu drei Jahren

- der Durchführung von Abschlussprüfungen iSd § 2 Z 1 APAG
- Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken.

Die Berufsbefugnis bleibt aber von dieser Sanktion unberührt und ist vom Entzug der Bescheinigung (siehe „3.4.5. Versagung, Wiederruf und Entzug der Bescheinigung“) zu unterscheiden. Die Bescheinigung bleibt während des Prüfungsverbots gültig und somit ist den Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften die Sonderprüfungen durchzuführen, da diese nicht vom § 2 Z 1 APAG umfasst sind. Die anderen Rechten und Pflichten bleiben auch aufrecht, wie zB Pflicht zur kontinuierlichen Fortbildung und die Meldung der Fortbildung, Veröffentlichung eines Transparenzberichts.

Nach hM ist dieser Art der Sanktionen nicht genug detailliert geregelt. Es stellt sich zB die Frage beim Prüfverbot für den verantwortlichen Prüfer, ob der Verbot auch im Fall des Wechsels zu anderer Prüfungsgesellschaft oder der selbständigen Durchführung der Prüfung gilt.¹⁷⁵ Es stellt sich auch die Frage was das Prüfungsverbot im Falle des Wechsels in die Selbstständigkeit bedeutet, und ob überhaupt eine vorläufige Bescheinigung erteilt werden kann.¹⁷⁶

¹⁷² § 62 Abs 1 APAG

¹⁷³ Vgl Reiter, RWZ 2017

¹⁷⁴ Vgl ErlRV 1012 sowie BlgNR 25. GP 12

¹⁷⁵ Hessler, Aufsichtsrat aktuell 2016

¹⁷⁶ Vgl Reiter, RWZ 2017/03, 20

Es bleibt auch die Frage offen, ob einen Antrag auf Qualitätssicherungsprüfung erbracht werden kann, falls die Frist innerhalb des Prüfungsverbotes liegt und, ob eine Qualitätssicherungsprüfung nach dem Prüfungsverbot überhaupt sinnvoll ist, da keine aktuellen Abschlussprüfungen vorliegen.

4. Verbot der Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken

Die APAB kann einem Abschlussprüfer, einer Prüfungsgesellschaft oder dem verantwortlichen Prüfer untersagen die Bestätigungsvermerke zu unterschreiben. Dieses Verbot kann sich auf längstens 3 Jahren erstrecken. Dieses Verbot ist auch im Prüfverbot enthalten, aber diese Sanktionen ist nicht so streng, da in einer Prüfungsgesellschaft andere Partner den Bestätigungsvermerk unterschreiben können und die Prüfung weiterhin durchgeführt werden kann.

5. Erklärung, dass der Bestätigungsvermerk nicht den gesetzlichen Anforderungen entspricht

Der Abschlussprüfer bzw die Prüfungsgesellschaft hat zu klären, welche Handlungen diese Erklärung im Zusammenhang mit den Berufs- und Prüfungsstandards verlangt.¹⁷⁷ Die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften haben in diesem Fall zu prüfen, ob den Bestätigungsvermerk zu wiederrufen ist.

6. Verbot der Wahrnehmung von Aufgaben bei Prüfungsgesellschaften oder PIEs

Die APAB kann den Mitgliedern einer Prüfungsgesellschaft als auch den Mitgliedern von Verwaltungs- oder Leitungsorganen eines PIE ein vorübergehendes Verbot (bis 3 Jahre) der Wahrnehmung von Verwaltungs- oder Leitungsaufgaben verhängen.

Zu dem von diesem Verbot bedrohten Personenkreis gehören jedenfalls Mitglieder der Geschäftsführung/des Vorstands bzw persönlich haftende Gesellschafter einer Prüfungsgesellschaft, welche in ihrer Funktion als Prüfer verantwortlich für den Verstoß sind.¹⁷⁸ Ob die Wahrnehmung der Aufgaben auch eine maßgebliche Mitwirkung an der Durchführung von Abschlussprüfungen in leitender Funktion umfasst ist im Gesetz nicht klar definiert. Da die APAB bis dato dieses Verbot nicht verhängt hat, bleibt diese Frage weiterhin noch offen.

7. die Verhängung von Geldstrafen gemäß § 65.

¹⁷⁷ Vgl Reiter, RWZ 2017/03, 20

¹⁷⁸ Vgl Reiter, RWZ 2017

3.8.1 Bemessung von Sanktionen

Von der Verhängung der oben genannten Sanktionen sind die Verstöße gemäß § 41 APAG ausgeschlossen, da bei diesen Verstößen der Entzug der Bescheinigung erfolgt (siehe 3.4.5 Versagung, Wiederruf und Entzug der Bescheinigung), ansonsten kommen sämtliche Verstöße gegen Bestimmung des APAG und der AP-VO in Betracht.

Bei der Festsetzung der Art und Höhe der Sanktionen sind die folgenden Umstände zu berücksichtigen:¹⁷⁹

1. die Schwere und Dauer der Verstöße
2. Grad der Verantwortung für die Verstöße
3. Finanzkraft der verantwortlichen Person – wird zB als Anteil des Jahreseinkommens der verantwortlichen Person am Gesamtumsatz der Gesellschaft berechnet
4. Grad der Bereitschaft der verantwortlichen Person zur Kooperation mit der APAB
5. Frühere Verstöße, falls vorhanden.

Die Geldstrafen betreffen die natürliche Person. Im Fall einer Prüfungsgesellschaft wird gesetzlicher Vertreter der juristischen Person bestraft.

Es gibt drei Kategorien der Geldstrafen und die Höhe hängt von den oben genannten Umständen ab.

1. Geldstrafen zwischen 400 und 5.000 € ua für:¹⁸⁰

- die Annahme einer Non-PIE Prüfung ohne Bescheinigung oder vorläufige Bescheinigung bei Neuaufnahme eines Betriebes gemäß § 36 APAG;
- Nicht fristgerechte Meldung der Mängelaufhebung nach der Qualitätssicherungsprüfung;
- Verstöße gegen Melde- und Informationspflichten, die verpflichtend im Register zu veröffentlicht sind;
- Falsche und Unvollständige Registereintragungen – hier können nur jene Mängel unterliegen, die von Abschlussprüfern bzw den Prüfungsgesellschaften verursacht wurden
- Verstöße gegen Verpflichtungen über Veröffentlichung des Transparenzberichts
- Verstöße gegen Meldepflichten der Non-Prüfer über die Prüfungen und Prüfungshonoraren – Die Meldepflicht besteht mit der aufrechten Bescheinigung, auch wenn keine Abschlussprüfungen durchgeführt wurden. In diesem Fall ist eine „Nullmeldung“ erforderlich.¹⁸¹
- Verstöße gegen die Meldepflicht der kontinuierlichen Fortbildung

¹⁷⁹ Vgl § 63 APAG

¹⁸⁰ Vgl § 65 Abs 1 APAG

¹⁸¹ Vgl Reiter, RWZ 2017/03, 20

Die Abschlussprüfer und Mitarbeiter der Prüfungsgesellschaften, die leitende Funktion an der Prüfung haben und die Prüfung durchgeführt haben, müssen bis zum 31.03. für das vergangene Jahr den Nachweis über die Absolvierung der Fortbildung an die APAB erbringen. Ein Verstoß gegen diese Regelung stellt eine Verwaltungsübertretung dar.¹⁸²

- Nichtmeldung der Abberufung oder des Rücktritts
- Nichtmeldung der Beendigung von PIE-Prüfungen und Verstöße gegen anderen Meldepflichten bei der Durchführung der PIE-Prüfungen, wie zB Nichtmeldung der Einnahmen aus der Abschlussprüfungen oder Nicht-Prüfungsleistungen;
- Verstöße gegen Verpflichtungen iZm der Einrichtung des Prüfungsausschusses¹⁸³
- Verstöße gegen Verpflichtungen iZm der Bestellung der Prüfer für PIE-Prüfungen, insb im Zusammenhang die Verstöße gegen Rotationsbestimmungen;

2. Geldstrafen zwischen 5.000 und 50.000 € ua für:¹⁸⁴

- tatsächliche Durchführung der Abschlussprüfungen bei Non-PIEs ohne aufrechte Bescheinigung oder vorläufige Bescheinigung bei Neuaufnahme eines Betriebes
Da in der Praxis meist nicht nur eine Abschlussprüfung durchgeführt wird, sondern mehrere, muss die APAB für die Strafbemessung nicht nur § 63 beachten, sondern jede der durchgeführten Abschlussprüfungen als gesonderten Verstoß behandeln und jeweils auch gesondert bestrafen.¹⁸⁵
- Nichtmeldung der erstmaligen Annahmen des Prüfungsauftrages für die PIE-Prüfung
Hintergrund dieser Meldepflicht ist die rechtzeitige Planung der Inspektionen, wenn die Pflicht zur Durchführung der Inspektionen entsteht.
- Durchführung der Prüfungshandlungen nach Beendigung einer Bescheinigung durch Widerruf, Entzug oder Erlöschen
Nach Widerruf, Entzug und Erlöschen dürfen keine mehr Prüfungshandlungen durchgeführt werden. Es spielt keine Rolle, ob die Bescheinigung zum Zeitpunkt der Bestellung aufrecht, die Prüfung darf nicht abgeschlossen werden. Darunter ist jede Prüfungshandlung zu verstehen, unabhängig davon wie viele Prüfungshandlungen insgesamt im Laufe der Prüfung durchzuführen sind, da jede Prüfungshandlung relevant für die Beurteilung zur Erteilung des Bestätigungsvermerks ist. Diese Sanktion wird sowohl den Non-PIE Prüfern als auch den PIE-Prüfern bei Verstoß verhängt.
- Verstöße gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen
- Auskunftsverweigerung, sowie falsche und/oder unvollständige Angaben gegenüber APAB
- Nichtmeldung der Abschlussprüfungen und Prüfungshonorare der PIE-Prüfer
- Verstoß gegen Fortbildungsverpflichtung

¹⁸² Vgl Reiter, RWZ 2017/03, 20

¹⁸³ Vgl § 92 Abs 4a AktG, § 30 Abs 4a GmbH, § 51 Abs 3a SEG, § § 24c Abs 6 GenG

¹⁸⁴ Vgl § 65 Abs 2 APAG

¹⁸⁵ Vgl Reiter, RWZ 2017/03, 20

3. Geldstrafen zwischen 50.000 und 350.000 € ua für:¹⁸⁶

- Durchführung der Abschlussprüfung bei PIEs ohne aufrechte Bescheinigung;
- wissentlich unvollständige oder falsche Angaben im Rahmen einer Inspektion oder einer Untersuchung

Seit Schaffung dieser Behörde, hat die APAB insgesamt achtzehn Geldstrafen und vier Sanktionen verhängt.¹⁸⁷ Wie in Abbildung 8 wurden die Geldstrafe meistens für Verstöße gegen Meldepflichten, für Durchführung der Prüfung ohne aufrechte Bescheinigung und Übermittlung der falschen und/oder unvollständigen Angaben an APAB.

Zuerst wird die verantwortliche Person über die Sanktion informiert und nach Fristablauf für allen Fristmittel wird der Bescheid über Sanktion auf der Webseite der APAB veröffentlicht.¹⁸⁸ Die Bekanntmachung kann frühestens nach fünf Jahren und längstens nach zehn Jahren von der Webseite der APAB gelöscht werden.

Im Gegensatz zu Aufsichtsbehörden in anderen Länder, aber auch die FMA, die APAB veröffentlicht lediglich die Liste der Geldstrafen und Sanktionen, aber keine ausführlichen Details zu diesen Entscheidungen. Das PCAOB, sowie die FMA veröffentlichen die ganzen Inspektionsberichte samt der Entscheidung über die Sanktionierung.

¹⁸⁶ Vgl § 65 Abs 1 APAG

¹⁸⁷ Diese Information wird auf der Internetseite der APAB veröffentlicht. Online abrufbar unter <https://www.apab.gv.at/aufsicht/enforcement> abgerufen am 01.03.2019

¹⁸⁸ Vgl § 67 Abs 1

Abbildung 8 Übersicht sämtlichen von APAB verhängten Strafen in Jahren 2017, 2018 und 2019¹⁸⁹

2017

- Verhängung einer Geldstrafe idHv. € 5.000,-- gem. § 65 Abs. 2 Z 7 APAG (06.10.2017)
- Verhängung einer Geldstrafe idHv. € 400,-- gem. § 65 Abs. 1 Z 8 APAG (31.10.2017)
- Verhängung einer Geldstrafe idHv. € 600,-- gem. § 65 Abs. 1 Z 2 APAG (21.12.2017)

2018

- Verhängung einer Geldstrafe idHv. € 400,-- gem. § 65 Abs. 1 Z 8 APAG (13.02.2018)
- Verhängung einer Geldstrafe idHv. € 5.000,-- gem. § 65 Abs. 2 Z 1 APAG (06.03.2018)
- Verhängung einer Geldstrafe idHv. € 400,-- gem. § 65 Abs. 1 Z 6 APAG (30.05.2018)
- Verhängung einer Geldstrafe idHv. € 400,-- gem. § 65 Abs. 1 Z 6 APAG (30.05.2018)
- Verhängung einer Geldstrafe idHv. € 400,-- gem. § 65 Abs. 1 Z 6 APAG (19.06.2018)
- Verhängung einer Geldstrafe idHv. € 400,-- gem. § 65 Abs. 1 Z 6 APAG (02.07.2018)
- Verhängung einer Geldstrafe idHv. € 400,-- gem. § 65 Abs. 1 Z 6 APAG (10.07.2018)
- Verhängung einer Geldstrafe idHv. € 400,-- gem. § 65 Abs. 1 Z 6 APAG (11.07.2018)

2019

- Verhängung einer Geldstrafe idHv. € 400,-- gem. § 65 Abs. 1 Z 3 APAG (14.01.2019)
- Verhängung einer Geldstrafe idHv. € 400,-- gem. § 65 Abs. 1 Z 3 APAG (14.01.2019)
- Verhängung einer Geldstrafe idHv. € 400,-- gem. § 65 Abs. 1 Z 3 APAG (14.01.2019)
- Verhängung einer Geldstrafe idHv. € 400,-- gem. § 65 Abs. 1 Z 3 APAG (14.01.2019)
- Verhängung einer Geldstrafe idHv. € 400,-- gem. § 65 Abs. 1 Z 3 APAG (14.01.2019)
- Verhängung einer Geldstrafe idHv. € 400,-- gem. § 65 Abs. 1 Z 3 APAG (14.01.2019)
- Verhängung einer Geldstrafe idHv. € 400,-- gem. § 65 Abs. 1 Z 3 APAG (14.01.2019)
- Sanktion - Mitteilung eines Verstoßes gegen abschlussprüfungsrelevante Bestimmungen und Anordnung, die Verhaltensweise einzustellen und von einer Wiederholung abzusehen gem. § 62 Abs. 1 Z 1 APAG (18.02.2019)
- Sanktion - Mitteilung eines Verstoßes gegen abschlussprüfungsrelevante Bestimmungen und Anordnung, die Verhaltensweise einzustellen und von Wiederholung abzusehen gem. § 62 Abs. 1 Z 1 APAG (28.02.2019)
- Sanktion - Verbot der Durchführung von Abschlussprüfungshandlungen für die Dauer von 12 Monaten gem. § 62 Abs. 1 Z 3 APAG (28.02.2019)
- Sanktion - Mitteilung eines Verstoßes gegen abschlussprüfungsrelevante Bestimmungen und Erklärung, dass der Bestätigungsvermerk zum Jahresabschluss 31.12.2017 eines Unternehmens von öffentlichem Interesse nicht den gesetzlichen Anforderungen entspricht (24.04.2019)

3.9. Whistleblowing

Die Regelungen im Art. 30e der AP-RL über Whistleblowing wurden in § 66 APAG umgesetzt. Die APAB ist als Whistleblowing-Stelle für die Meldungen von den Möglichkeiten, tatsächlichen Verstößen und den Verdächtigen zuständig.¹⁹⁰ Die Whistleblower-Hotline ist als Instrument, die dafür eingerichtet wurde, dass "Rauchwolken früher erkennen und verhindern können, dass ein Feuer alles zerstört".¹⁹¹

¹⁸⁹ Online abrufbar unter <https://www.apab.gv.at/aufsicht/enforcement> abgerufen am 01.03.2019

¹⁹⁰ Vgl § 66 Abs 1 APAG

¹⁹¹ Pollack, Prüfer prüfen, ögwthema 2017

Die Meldung kann anonym über die Webseite der APAB oder mittels Schreibens erfolgen. Die Mitarbeiter der APAB unterliegen der Verschwiegenheitspflicht gemäß § 46 BDG und sind auch verpflichtet, über persönliche Verhältnisse, Einrichtungen und Geschäfts- und Betriebsverhältnisse, die ihnen in Wahrnehmung ihrer Aufgaben zur Kenntnis gelangen, Verschwiegenheit zu bewahren¹⁹². Die APAB hat über wirksame Mechanismen zu verfügen, die zur Anzeige von Verstößen oder des Verdachts eines Verstoßes gegen das APAG und die entsprechenden Verordnungen, gegen Bestimmungen der AP-VO und andere relevante Bestimmungen ermutigen.¹⁹³

3.10. Marktüberwachung

Die APAB hat die Überwachung des inländischen Marktes gemäß Art. 27 Abs 1 AP-VO durchzuführen und die Berichterstattung gemäß Art. 27 Abs. 2 der AP-VO vorzunehmen.¹⁹⁴ Die Überwachung umfasst die Überwachung der Qualität und des Wettbewerbs auf dem Markt für die Bereitstellung von Abschlussprüfungsleistungen.

Bewertet werden sollen insbesondere eventuelle Risiken die zu einer Störung bei der Bereitstellung von Abschlussprüfungsleistungen führen könnten, der Grad der Marktkonzentration, die Tätigkeitsergebnisse der Prüfungsausschüsse sowie die Notwendigkeit von Maßnahmen zur Verminderung von Risiken.¹⁹⁵ Die APAB hat über Ergebnisse der Überwachung alle drei Jahre einen Bericht zu erstellen.¹⁹⁶

Im Jahr 2018 wurde im Rahmen der Marktüberwachung die Bewertung der Tätigkeit von Prüfungsausschüssen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchgeführt. Im Rahmen dieses Gemeinschaftsprojekts aller EU-Aufsichtsbehörden hat die APAB ein Fragebogen an die Prüfungsausschüsse der PIEs versendet.

3.11. Standardsetzung

Eine weitere Neuerung, die das APAG gebracht hat, betrifft die Festsetzung von Prüfungsstandards, die im Rahmen der Untersuchungen geprüft werden. Von der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, dem Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer oder der Vereinigung österreichischer Revisionsverbände entwickelte Prüfungsstandards, wie beispielsweise die für die Prüfung zentraler Fachgutachten, bedürfen jetzt der Zustimmung der

¹⁹² Vgl § 17 Abs 3 APAG

¹⁹³ Vgl § 66 Abs 1 sowie Reiter, RWZ 2017/03, 20

¹⁹⁴ Vgl § 68 APAG

¹⁹⁵ ErlRV 1012 BlgNR 25. GP 13

¹⁹⁶ Vgl Art. 27 Abs. 2 der AP-VO

APAB.¹⁹⁷ Wegen dieser Voraussetzung werden die neuen Standards und Änderungen an bestehenden Standards nun einen längeren Zeitraum bis zur Veröffentlichung und Anwendung bedürfen.¹⁹⁸

3.12. Ausübung der Redepflicht

Nicht alle Abschlussprüfer haben die Redepflicht bei der APAB auszuüben. Da spielt die genaue Kategorie der PIE-Gesellschaften die entscheidende Rolle und somit ist die Anzeige gem. Art 7 AP-VO bzw der Bericht gem. Art 12 AP-VO:

- an die APAB zu richten, sofern es sich um ein Unternehmen handelt, dessen übertragbare Wertpapiere an einem geregelten Markt eines EU-Mitgliedstaats oder eines EWR-Vertragsstaats zum Handel zugelassen sind¹⁹⁹
- an die FMA zu richten, wenn das PIE ein Kreditinstitut, ein Versicherungsunternehmen oder ein Börseunternehmen gem § 2 Abs 1 BörseG iVm § 8 Abs 4 BörseG ist.

¹⁹⁷ Vgl Hassler, Qualitätssicherung und Prüferaufsicht – das APAG, AR Aktuell 2016

¹⁹⁸ Vgl Fuchs, Nagy, Schrammel, 2017, 16

¹⁹⁹ Vgl § 189a Z 1 UGB

4. Aufsicht der ausländischen Abschlussprüfer in Österreich

4.1. Abschlussprüfer aus Mitgliedstaaten

Die Zulassung von Abschlussprüfern aus anderen EU-Mitgliedstaaten ist im Art. 14 der AP-RL geregelt und diese Regelungen werden in § 69 APAG umgesetzt. Die Voraussetzungen für die Zulassung von Abschlussprüfern aus einem anderen Mitgliedstaat sind:²⁰⁰

- die aufrechte Zulassung im Herkunftsstaat zur Ausübung der Tätigkeit des Abschlussprüfers,
- die positive Absolvierung eines Eignungstests über die Anerkennung von Berufsqualifikationen, welchen KSW durchführt, und
- eine aufrechte Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung im Sinne der §§ 11 und 88 Abs. 1 WTBG.

Der Antrag auf Zulassung ist an die APAB zu richten. Die APAB überprüft die erbrachten Nachweise auf ihre Vollständigkeit und entscheidet über die Zulassung mit Bescheid und im Fall der Erteilung der Bescheinigung ist erfolgt die unverzügliche Eintragung in das öffentliche Register.²⁰¹

Die Zulassung von Prüfungsgesellschaften aus anderen EU-Mitgliedstaaten setzt voraus, dass der verantwortliche Prüfer, der die Abschlussprüfung im Namen der Prüfungsgesellschaft durchführt, Wirtschaftsprüfer oder ein gemäß § 69 zugelassener Abschlussprüfer ist.²⁰²

Für die Zusammenarbeit mit den zuständigen Stellen auf Unionsebene und den anderen Vertragsstaaten des Europäischen Wirtschaftsraumes ist die APAB die zuständige Stelle.²⁰³ Die APAB hat auf den Ersuchen in Bezug auf die Zulassung, das öffentliche Register, die externe Qualitätssicherungsprüfung, die öffentliche Aufsicht, die Inspektionen, die Untersuchungen und Sanktionen die Amtshilfe zu leisten.²⁰⁴ Besonders wichtig ist die Zusammenarbeit bei Untersuchungen im Zusammenhang mit der Durchführung von Abschlussprüfungen. Dabei ist die Vertraulichkeit der ausgetauschten Informationen sicherzustellen. Die APAB kann die zuständige Stelle eines anderen Mitgliedstaats der Europäischen Union ersuchen, auf dessen Hoheitsgebiet eine Untersuchung iSd § 61 APAG durchführen zu lassen. Die Verschwiegenheitsbestimmungen sind bei der Zusammenarbeit mit allen zuständigen Stellen auf Unionsebene und den anderen

²⁰⁰ Vgl § 69 Abs 2 APAG

²⁰¹ Vgl § 69 Abs 11 APAG

²⁰² Vgl § 70 APAG

²⁰³ Vgl 72 Abs 1 APAG

²⁰⁴ Vgl 72 Abs 1 APAG

Vertragsstaaten des Europäischen Wirtschaftsraumes einzuhalten.²⁰⁵ Bei der Verwaltungszusammenarbeit zwischen den zuständigen Stellen müssen jede Übermittlung und jeder Empfang von personenbezogenen Daten dokumentiert wird.

Für die gegenseitige Anerkennung der mitgliedstaatlichen oder EWR-vertragsstaatlichen Regelungen gilt das Herkunftslandprinzip bei der Anwendung der Rechtsvorschriften und Aufsichtsregeln.²⁰⁶ Nach dem Herkunftslandprinzip gelten die Rechtsvorschriften und Aufsichtsregeln des Mitgliedsstaats, in dem der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft zugelassen ist und das geprüfte Unternehmen seinen eingetragenen Sitz hat.²⁰⁷ Ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft aus anderen EU-Mitgliedstaaten unterliegt somit der österreichischen Aufsicht, wenn der Abschlussprüfer bzw Prüfungsgesellschaft infolge einer Zulassung gemäß § 2 Z 2 oder 3 oder § 74 APAG registriert ist und die APAB dieser Abschlussprüfer oder diese Prüfungsgesellschaft Bestätigungsvermerke in Bezug auf Jahresabschlüsse oder konsolidierte Abschlüsse gemäß § 75 Abs 1 APAG erteilt hat. In diesem Fall umfasst die österreichische Aufsicht die Qualitätssicherungsprüfungen, Inspektionen, Untersuchungen und Sanktionen durch APAB.

4.2. Abschlussprüfer aus Drittstaaten

Abschlussprüfer aus einem Drittland ist eine natürliche Person, die Prüfungen des Jahresabschlusses oder des konsolidierten Abschlusses von in einem Drittland eingetragenen Gesellschaften durchführt und nicht in einem Mitgliedstaat als Abschlussprüfer infolge einer Zulassung registriert ist.²⁰⁸ Einen solchen Prüfer aus Drittstaaten kann die APAB als Abschlussprüfer zulassen, wenn es nachgewiesen wird, dass dieser Prüfer der berufsberechtigten Wirtschaftsprüfer und eingetragenen Revisoren, die über eine aufrechte Bescheinigung gemäß § 35 oder § 36 verfügen, gleichwertig ist.²⁰⁹ Vor Gewährung der Zulassung hat die APAB die Erfüllung der Anforderungen im § 69 APAG über die Anerkennung der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften aus Mitgliedstaaten zu prüfen. Abschlussprüfer aus Drittstaaten haben die Pflicht, sich in das öffentliche Register gemäß §§ 52 und 53 APAG zu registrieren.²¹⁰ Ab der Registrierung unterliegt Abschlussprüfer aus Drittstaaten bezüglich der Aufsicht, der Qualitätssicherungsprüfungen, der Inspektionen, der Untersuchungen und Sanktionen der APAB.

Für die Prüfungsgesellschaften aus Drittstaaten gelten auch die Regelungen über Registrierung gem. §§ 52 und 53 APAG. Für die Prüfungsgesellschaften aus Drittland gilt, dass mit dem

²⁰⁵ Vgl Art. 34 AP-VO

²⁰⁶ Vgl § 73 APAG

²⁰⁷ Vgl Art 34 Abs 1 AP-RL

²⁰⁸ Hessler, AR Aktuell 2016

²⁰⁹ Vgl § 74 Abs 1 APAG

²¹⁰ Vgl § 75 Abs 1 APAG

Erlöschen oder dem Wegfall der Zulassung im Drittstaat auch die Eintragung im öffentlichen Register in Österreich zu löschen ist.

Von einer Registrierung kann einen Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft aus Drittstaaten unter anderem abgesehen werden, wenn das Qualitätssicherungssystem des Drittstaates als gleichwertig bewertet wurde.

Die anerkannten Abschlussprüfer aus Drittstaaten sind als inländische Abschlussprüfer anzusehen und somit fallen unter Aufsichtsmaßnahmen der APAB: Qualitätssicherungsprüfungen und Inspektionen, sowie Untersuchungen. Die APAB kann auf der Grundlage der Gegenseitigkeit einen Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft aus einem Drittstaat von:

1. der Registrierung
2. der Aufsicht durch die APAB
3. der Durchführung von Inspektionen
4. der Durchführung der Qualitätssicherungsprüfung
5. den Untersuchungen und
6. den Sanktionen

ausnehmen.²¹¹

²¹¹ Vgl § 77 Abs 1 APAG

5. Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer

Die gesetzliche Interessenvertretung der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer in Österreich hat im Jahr 2018 ihren Name geändert: von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT) in Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (KSW). Der neue Name soll Bezug auf die Neuausrichtung der beiden Berufsgruppen nehmen und aussagekräftiger zeigen, dass der Steuerberater der Spezialist für Steuerrecht ist und der Wirtschaftsprüfer sich auf Prüfungsleistungen konzentriert.²¹² Der Hintergrund dieser Änderungen ist die Änderung im Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (WTBG) im Jahr 2017. Die KSW vertritt zurzeit die Interessen von 7.325 Wirtschaftstreuhändern (5.400 Steuerberatern und 1.925 Wirtschaftsprüfern) und betreut außerdem rund 3.100 Berufsanwärter.²¹³

Die Aufgaben der KSW gliedern sich nach den Funktionen in zwei Bereiche:

1. Aufgaben im Rahmen der **Funktion als Behörde**:

- Organisation der Steuerberater- und Wirtschaftsprüferprüfungen
- Erteilung der Berufsbefugnis
- Anerkennung und öffentliche Bestellung von Personen als Wirtschaftstreuhänder
- Berufsrechtliche Verwaltungsverfahren

2. Aufgaben im Rahmen der **Funktion als Interessenvertretung**:

- Die Begutachtung von Gesetzen
- Förderungen der Weiterbildung
- fachliche Information der Mitglieder, vor allem über relevante gesetzliche Änderungen
- Mitglieder-Services.

Die KSW übt Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften iSd WTBG aus. Ihre wichtigsten Aufgaben umfassen die Durchführung der Wirtschaftsprüferprüfungen, Organisation der Fortbildungsseminare, die dem Berufsstand die Qualität der Leistungen auf einem hohen Niveau zu halten, sowie die Durchführung des Disziplinarverfahrens gemäß §§ 101ff WTBG.

Die KSW verfügt auch über Whistleblowing-Service, welches genutzt werden kann, um Bedenken über einen Vorfall der gegen die Werte des Unternehmens und die Geschäftsethik verstößt oder sich negativ auf unser Unternehmen oder das Leben oder die Gesundheit einer Person auswirkt, zu äußern.²¹⁴

²¹² Vgl Lindmayr, Neuer Name für die Kammer der Wirtschaftstreuhänder, ARD 2018

²¹³ Statistik online abrufbar unter: <https://www.ksw.or.at/desktopdefault.aspx/tabcid-28/>, abgerufen am 15.05.2019

²¹⁴ Vgl § 104 Abs 2 WTBG

5.1. Disziplinarverfahren gemäß §§ 101ff WTBG

Die Abschlussprüfer und die Prüfungsgesellschaften, die gegen Bestimmungen des WTBG verstößen sind von der KSW im Rahmen des Disziplinarverfahrens zu bestrafen.²¹⁵ Dies umfasst ua die folgenden Verstöße:

- Verstöße gegen Berufsausübungsrichtlinien gemäß § 72 WTBG;
- Verletzung der Verschwiegenheitspflicht;
- eine andere selbständige oder unselbständige Tätigkeit ausübt, die auf Provisionsbasis beruht oder seine Unabhängigkeit gefährdet;
- als ein dem Qualitätskontrollsyste unterliegender Berufsberechtigter angeordnete Maßnahmen gemäß § 38 APAG nicht befolgt oder die erteilte Bescheinigung im Falle des Widerrufs gemäß § 40 APAG nicht zurückstellt oder Pflichtprüfungen ohne aufrechter Bescheinigung durchführt hat
- Verletzung der Verpflichtung zur beruflichen Fortbildung
- Ausübung der selbständigen oder unselbständigen Tätigkeit, ohne dies der KSW unverzüglich anzuzeigen.

Die Bestrafung der oben genannten und in § 128 WTBG aufgezählten Verstöße hat durch einen Senat des Disziplinarrates der KSW zu erfolgen. Im Disziplinarverfahren sind als Strafen die Verwarnung, die Geldstrafe oder die vorübergehende Untersagung der selbständigen Berufsausübung zu verhängen.

Die Bestrafung gemäß WTBG ist von den Bestrafungen gemäß APAG unabhängig und es kann zu doppelte Bestrafung kommen: eine von der KSW und eine von der APAB.

²¹⁵ Vgl §§ 126 ff WTBG

6. Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer (iwp)

Das Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer (iwp) spielt gemeinsam mit der KSW große Rolle in der Steigerung der Qualität und Unabhängigkeit in der Abschlussprüfung. Das iwp ist die freiwillige und unabhängige Interessenvertretung der Abschlussprüfer und der Prüfungsgesellschaften in Österreich. Das Institut ist gemeinsam mit der KSW die Interessenvertretung der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften auch bei den internationalen Organisationen, wie zB AFRAC, IFAC, IESBA, IAASB.

Um seinen Zweck zu erfüllen, beschäftigt sich dieser Verein ua mit:²¹⁶

- der Mitwirkung bei der Bearbeitung von Berufsstandards
- der Bereitstellung von relevanten Informationen und Arbeitshilfen
- der Unterstützung iZm Qualitätssicherung
- der Mitwirkung bei den relevanten gesetzlichen Änderungen
- Organisation der Weiterbildung
- der Zusammenarbeit mit Forschung und Lehre
- der Weiterentwicklung des gesamten Berufsbilds der Abschlussprüfung.

Die wichtigste Rolle im Zusammenhang mit der Aufsicht der Abschlussprüfer spielt das iwp in der Unterstützung der Abschlussprüfer und der Prüfungsgesellschaften mit der Organisation und Einhaltung der internen Qualitätssicherung. Da die interne Qualitätssicherung von der APAB geprüft wird, steht das iwp den Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften auch für die Einarbeitung der von den APAB im Rahmen der Qualitätssicherungsprüfungen und Inspektionen festgestellten Maßnahmen zur Verfügung.

²¹⁶ Vgl mit den veröffentlichten Informationen auf der Webseite des iwp, online unter <http://www.iwp.or.at/institut/ueber-uns/das-iwp/> abrufbar, abgerufen am 10.05.2019

7. Aufsicht der Abschlussprüfer im Rahmen des Enforcement-Prüfverfahrens

Neben direkter Aufsicht, unterliegen die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften der „indirekten“ Aufsicht im Rahmen des Enforcement-Prüfverfahrens. Unter indirekter Aufsicht kann man meines Achtens die Kontrolle der erbrachten Leistungen der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften zu verstehen. Hier geht es um Prüfung der schon geprüften Jahresabschlüsse, für denen der Abschlussprüfer bzw die Prüfungsgesellschaft den Bestätigungsvermerk unterschrieben hat und für ihre Richtigkeit haften.

Das Rechnungslegungs-Kontrollgesetz, welches im Jahr 2013 in Kraft getreten ist, regelt die Aufsicht der Einhaltung der Rechnungslegungsvorschriften von Unternehmen, deren Wertpapiere zum Handel an einem geregelten Markt im Inland zugelassen sind („kapitalmarktorientierte Unternehmen“). Das heißt, dass in Österreich sämtliche Unternehmen zu prüfen sind, welche an der Wiener Börse im amtlichen Handel oder geregelten Freiverkehr Aktien, Anleihen, Optionsscheine und Zertifikate begeben haben. Das RL-KG wurde von der EU-Transparenzrichtlinie²¹⁷, die Einrichtung des Prüfverfahrens für die Rechnungslegung kapitalmarktorientierter Unternehmen vorsieht, umgesetzt. Mit dem Inkrafttreten des RL-KG wurde in Österreich ein zweistufiges Enforcement-Verfahren eingeführt. Dieses Enforcement-Verfahren kombiniert die Verantwortung einer kompetenten Verwaltungsbehörde (Finanzmarktaufsicht, FMA) mit der vorrangigen Durchführung des Enforcement-Verfahrens durch eine privatwirtschaftliche Institution (Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung, OePR).²¹⁸ Das zweistufige Enforcement-Prüfungsverfahren ist in Abbildung 9 graphisch dargestellt.

Das Ziel des Enforcements ist die Schaffung eines Kapitalmarktes, an welchem durch einheitliche Anwendung der IFRS, die Transparenz und Vergleichbarkeit der Finanzberichterstattung konstant auf einem hohen Niveau sind. Dies führt dann auch zu einem verstärkten Schutz der Investoren am Kapitalmarkt. Das Enforcement-Verfahren soll sowohl eine rechtzeitige Information für Investoren, als auch die präventive Indikation gegenüber den berichtenden Unternehmen ermöglichen.²¹⁹

Gegenstand der Prüfungen bilden die zuletzt festgestellten Konzern- und Jahresabschlüsse und die Halbjahresfinanzberichte des vergangenen und des laufenden Geschäftsjahres sowohl nach nationalen (UGB) als auch internationalen Rechnungslegungsvorschriften (IFRS) sowie die

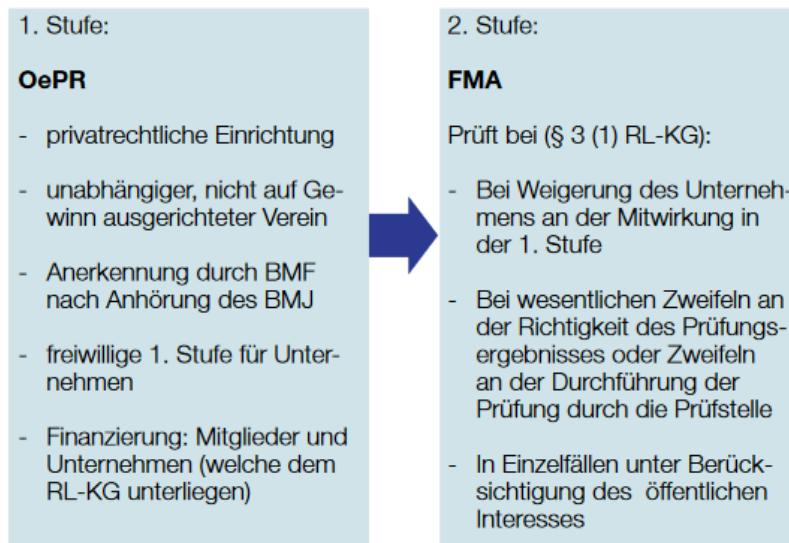
²¹⁷ RL 2004/109/EG

²¹⁸ Vgl Zülch, Beyhs, Hirschböck, Höltken, Das österreichische Enforcement-Verfahren - Ein Praxisleitfaden für Bilanzierende, RWZ 2014

²¹⁹ Vgl Zülch, Beyhs, Hirschböck, Höltken, RWZ 2014

sonstigen vorgeschriebenen Informationen gemäß § 81a Abs 1 Z 9 BörseG.²²⁰ Der Einzelabschluss nach UGB wird nur dann geprüft, wenn kein Konzernabschluss erstellt wurde.²²¹

Abbildung 9 Das Enforcement-Prüfungsverfahren in Österreich²²²



Die FMA legt neben dem Prüfplan auch die Prüfungsschwerpunkte gemäß § 1 Abs 2 RL-KG fest. Die jährlichen Prüfungsschwerpunkte werden von den europäischen Prüfungsschwerpunkten, die ESMA²²³ festgelegt hat, umgesetzt. Sie berücksichtigt aber bei der Planung der Prüfungsschwerpunkte die Vorschläge der OePR. Die Schwerpunkte werden für die Konzernabschlüsse nach IFRS, die Einzelabschlüsse nach UGB, sowie für den Lagebericht und gesonderten nichtfinanziellen Bericht festgelegt.

Im Vordergrund der Nachprüfungen stehen die geänderten Rechnungslegungsvorschriften und Stellungnahmen, wie die AFRAC-Stellungnahmen, sowie die Bilanzierungsbereiche, die ein Ermessensentscheidungen von Unternehmen beinhalten. Somit sind für die Geschäftsjahre, die zum 31.12.2018 oder später enden, folgenden Schwerpunkte für die IFRS Konzernanschlüsse festgelegt:²²⁴

- Finanzinstrumente gemäß IFRS 9
- Erlöse aus Kundenverträgen gemäß IFRS 15

²²⁰ Vgl § 2 RL-KG sowie Eberhartinger, Analyse des OePR Enforcement, RWZ 2018

²²¹ Vgl § 2 Abs 2 RL-KG

²²² Online abrufbar unter: http://www.oepo-afrep.at/fileadmin/user_upload/OePR_Broschüre_DEF_low.pdf, abgerufen am 10.05.2019

²²³ European Securities and Market Authorities (ESMA)

²²⁴ Prüfungsschwerpunkte online abrufbar unter: <http://www.oepo-afrep.at/downloads/fma-esma-prüfungsschwerpunkte.html>, abgerufen am 10.06.2019

- Leasingverhältnisse gemäß IFRS 16
- Sachanlagen gemäß IFRS 16.

Im Jahr 2018 hat die AFRAC ihre Stellungnahme zur Bilanzierung der Personalrückstellungen überarbeitet und somit steht das ua als Schwerpunkt für die Nachprüfungen der Jahresabschlüsse nach UGB.

7.1. Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung (OePR)

Die OePR wurde vom Bundesminister für Finanzen in Rechtsform eines unabhängigen, nicht auf Gewinn gerichteten Vereins als Prüfstelle für die Einhaltung von Rechnungslegungsvorschriften gegründet.²²⁵ Die OePR übt ihre Tätigkeit unabhängig und ist an keine Weisungen gebunden. Sie führt die Prüfungen durch und berichtet über Ergebnisse der FMA.

Die Tätigkeit der OePR wird auf die Vereinstätigkeit und Prüfstätigkeit aufgeteilt. Aufgabe des Trägervereins OePR ist es, die weisungsfreie Erfüllung der Prüfungstätigkeit der operativen Prüfstelle zu gewährleisten.²²⁶ Der Verein OePR setzt sich aus dem Vorstand, der Geschäftsstelle, dem Nominierungsausschuss und der Prüfstelle zusammen (siehe Abbildung 10).

Abbildung 10 Rechtlicher Rahmen – Vereinsstruktur OePR²²⁷



²²⁵ Vgl § 8 Abs 1 RL-KG

²²⁶ Online abrufbar unter: http://www.oepr-afrep.at/fileadmin/user_upload/OePR_Broschuere_DEF_low.pdf, abgerufen am 10.05.2019

²²⁷ Online abrufbar unter: http://www.oepr-afrep.at/fileadmin/user_upload/OePR_Broschuere_DEF_low.pdf, abgerufen am 10.05.2019

Die Prüfungstätigkeit der OePR umfasst die Durchführung der:

1. Anlassprüfungen bei konkreten Anhaltspunkten für die wesentlichen Verstöße gegen Rechnungslegungsvorschriften²²⁸
2. Prüfungen ohne besonderen Anlass (Stichprobeprüfungen) die anhand des Prüfplans der FMA durchgeführt werden²²⁹.

Die Prüfungen dürfen nur die Personen durchführen, die eine langjährige Erfahrung in ausführenden, prüfenden, beratenden, überwachenden oder lehrenden Tätigkeiten im Bereich der Rechnungslegung haben. Die Prüfungen dürfen die Personen nicht durchführen, bei denen die Besorgnis der Befangenheit gemäß § 271 UGB besteht.²³⁰ Die geprüften Unternehmen haben die Pflicht, der OePR sämtlichen relevanten Unterlagen zu Verfügung zu Stellen.²³¹ Falls die Unternehmen die Mitwirkung verweigern, übernimmt dann die FMA die Durchführung der Prüfung.

Die Prüfungen durch OePR unterscheiden sich fundamental von den Prüfungen durch Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften. Die Abschlussprüfen beginnen die Prüfung mit dem Einzelabschluss und endet mit dem Konzernabschluss. Die OePR prüft nur den Konzernabschluss und Einzelabschluss nur wenn kein Konzernabschluss erstellt wurde. Im Rahmen der Jahresabschlüsse prüfen die Abschlussprüfer bzw die Prüfungsgesellschaften risikoorientiert *sämtlichen* Bilanz- und Gewinn und Verlust-Posten, die quantitativ und qualitativ wesentlich sind.²³² Für die Wesentlichkeit wird den Hinweis im Prüfstandard ISA 320 angewendet, dass eine falsche bzw fehlende Darstellung dann wesentlich ist, wenn erwartet werden kann, dass sie einzeln oder in Summe die auf der Grundlage des Abschlusses getroffenen Entscheidungen von Abschlussadressaten beeinflussen können.²³³ Die OePR nimmt als Gegenstand der Prüfung nur die Bereiche, die von der FMA als Prüfungsschwerpunkte festgelegt wurden. Die Abschlussprüfer und Mitarbeiter der Prüfungsgesellschaften führen den Großteil der Prüfung im Unternehmen vor Ort durch. Die OePR-Prüfung findet grds in rein schriftlicher Form statt, eine Vor-Ort Prüfung ist möglich, passiert aber in Praxis nur in Ausnahmefällen.

Was sich auch von den klassischen Prüfungen unterscheidet sind die Ergebnisse der Prüfung. Am Ende einer klassischen Abschlussprüfung wird ein Gesamturteil über den Jahres- bzw Konzernabschluss gegeben. Die OePR gibt die Aussage, ob zu einzelnen Themengebieten eine fehlerhafte Rechnungslegung festgestellt wurde.²³⁴ Die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung wird

²²⁸ Vgl § 2 Abs 1 Z 1 RL-KG

²²⁹ Vgl § 2 Abs 1 Z 2 RL-KG

²³⁰ Vgl § 8 Abs 3 RL-KG

²³¹ Vgl § 4 Abs 1 RL-KG

²³² Vgl PwC, Gut vorbereitet mit dem Enforcement Planner, 2011

²³³ Vgl ISA 320

²³⁴ Vgl § 9 Abs 2 RL-KG

von OePR nicht direkt geprüft, da sie davon ausgehen, dass das Vorliegen gravierender Mängel des Buchführungssystems zu einer fehlerhaften Rechnungslegung in den Jahres- bzw Konzernabschlüssen führen wird und daraus Fehlerfeststellungen resultieren sollen.²³⁵

Falls die Prüfung keine Feststellungen ergibt, so ist dies dem geprüften Unternehmen, sowie dem Abschlussprüfern von der OePR schriftlich mitzuteilen.²³⁶ Ergibt die Prüfung, dass die Rechnungslegung fehlerhaft ist, so hat die OePR die FMA und das Unternehmen unverzüglich darüber zu informieren. Das Unternehmen muss mit den Feststellungen einverstanden sein.²³⁷ Falls Unternehmen nicht mit den Ergebnissen einverstanden ist, so hat die OePR die FMA darüber zu informieren und FMA hat selbst nochmals die Prüfung durchzuführen. Falls FMA die gleichen Fehler festgestellt hat, so hat die die Feststellungen mit dem Bescheid festzustellen.

Für den Fall, dass das Unternehmen gleich mit den Ergebnissen einverstanden ist, stellt die FMA mit dem Bescheid den Fehler fest und muss nicht selbst die Prüfung durchführen.²³⁸ Falls die geprüften Unternehmen mit dem Bescheid nicht zufrieden sind, so können die Unternehmen nur mit Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof oder den Verwaltungsgerichtshof weitere Schritte vornehmen. Für den Fall, dass die festgestellten Fehler die Adressaten des Jahres- bzw Konzernabschlusses schaden könnten, so kann die FMA Bescheid erteilen, die Fehler und den wesentlichen Teilen der Begründung der Feststellung zu veröffentlichen. Dies erfolgt auf der Homepage des Unternehmens, auf der Internetseite der Wiener Börse und im Amtsblatt der Wiener Zeitung. Die Liste der sämtlichen Veröffentlichungen steht auch auf der Webseite der FMA.²³⁹

7.2. Finanzmarktaufsicht (FMA)

Als die zweite Stufe im zweistufigen Enforcement-Prüfungsverfahren in Österreich hat die FMA die Prüfungen iSd RL-KG selbst zu prüfen, wenn:

1. das Unternehmen seine Mitwirkung bei der Prüfung verweigert oder mit dem Ergebnis der Prüfungen nicht einverstanden ist
2. die Zweifel an der Richtigkeit des Prüfungsergebnisses der OePR oder an der ordnungsgemäßen Durchführung der Prüfung bestehen
3. die Prüfungsdurchführung durch die FMA unter Berücksichtigung des öffentlichen Interesses an der Richtigkeit der Rechnungslegung in Einzelfällen geboten ist.²⁴⁰

²³⁵ Vgl PwC, Gut vorbereitet mit dem Enforcement Planner, 2011

²³⁶ Online abrufbar unter: http://www.oepr-afrep.at/fileadmin/user_upload/OePR_Broschuere_DEF_low.pdf, abgerufen am 01.05.2018

²³⁷ Vgl § 9 Abs 1 RL-KG

²³⁸ Vgl § 3 Abs 1 RL-KG

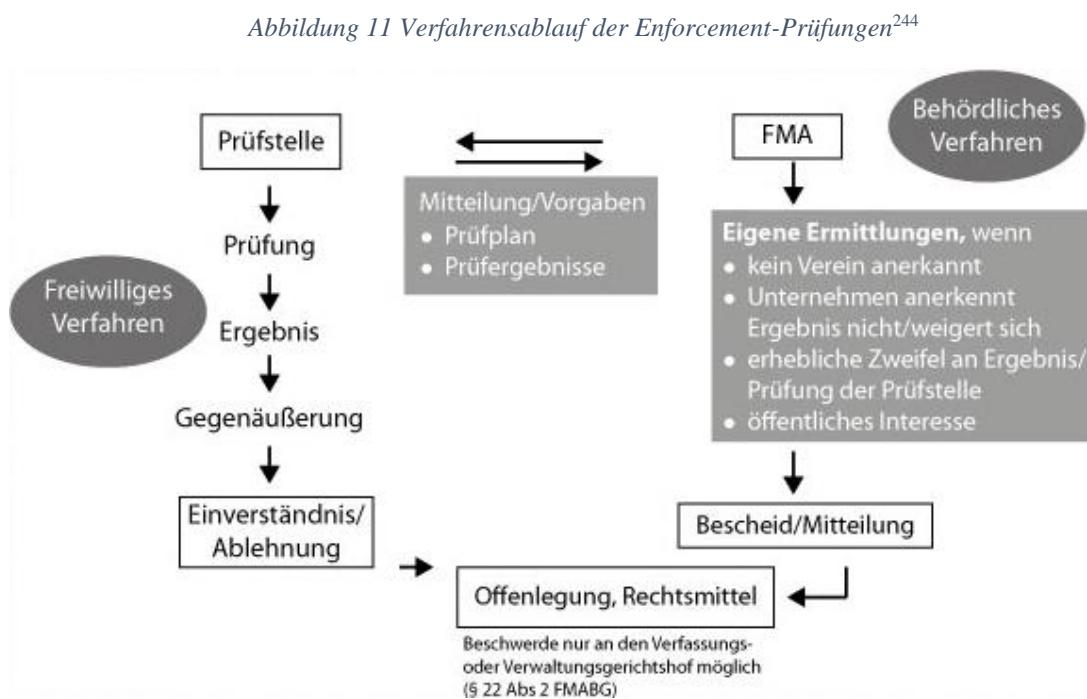
²³⁹ online abrufbar unter: <https://www.fma.gv.at/querschnittsthemen/enforcement/>, abgerufen am 01.05.2019

²⁴⁰ Vgl § 3 Abs 1 RL-KG

Für den Fall, dass Zweifel am Ergebnis der Nachprüfung der OePR besteht, d.h. die Vermutung der FMA, dass OePR die wesentlichen Fehler übersehen hat, wird die FMA die Prüfung selbst durchführen. Da stellt sich aber die Frage, in welchem Ausmaß darf die OePR die Prüfungsergebnisse der FMA vorlegen, da die OePR selbst gesetzlich zur Verschwiegenheit verpflichtet ist, auch gegenüber der FMA.²⁴¹ Die OePR berichtet der FMA die Fehler, die sie bei der Prüfung festgestellt hat, mit einer Begründung und Beschreibung, übermittelt aber nicht die ganze Prüfungsdokumentation. Das ist auch im § Abs 3 RL-KG so geregelt, dass die OePR der FMA die Ergebnisse und die Durchführung der Prüfung erläutern muss. Im Folge dessen führt dann die FMA sehr oft die Nachprüfung selbst durch.

Die gesetzlichen Vertreter des Unternehmens sowie die Abschlussprüfer sind verpflichtet der OePR bzw der FMA richtige und vollständige Auskünfte zu erteilen und richtige und vollständige Unterlagen vorzulegen.²⁴² Falls die Auskünfte vorsätzlich nicht richtig oder nicht vollständig erteilt wurde, so ist die FMA berechtigt für diese Verwaltungsübertretung die Geldstrafe bis zu 100.000 Euro zu verhängen.²⁴³

Das gesamte Enforcement-Verfahren, sowie die Zusammenarbeit der FMA und der OePR ist durch folgendes Schaubild graphisch beschrieben:



²⁴¹ Eberhartinger, RWZ 2018

²⁴² Vgl § 9 Abs 1 RL-KG

²⁴³ Vgl § 13 Abs 1 RL-KG

²⁴⁴ PWC, Bilanzpolizei in Österreich, online abrufbar unter: <http://www.pwc.at/herausforderung/bilanzpolizei-in-osterreich-sind-sie-vorbereitet.html>, abgerufen am 10.05.2019

Die FMA, sowie die OePR unterliegt der Verschwiegenheitspflicht über die Tatsachen und Erkenntnisse, va die Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse sowie personenbezogene Daten. Dies gilt aber nicht für die Feststellungen über die fehlerhafte Rechnungslegung.²⁴⁵

Die FMA ist für die Zusammenarbeit mit den Stellen im Ausland, die zuständig für die Untersuchung möglicher Verstöße gegen Rechnungslegungsvorschriften von Unternehmen sind, deren Wertpapiere an einem geregelten Markt oder an einer anerkannten Wertpapierbörse eines Drittlandes zugelassen sind.²⁴⁶ Mit den zuständigen Stellen in anderen Mitgliedstaaten arbeitet die FMA mit dem Ziel zusammen, dass die internationalen Rechnungslegungsstandards einheitliche durchgesetzt sind. Die OePR unterstützt die FMA in der internationalen Zusammenarbeit.

7.3. Beziehung zwischen Enforcement-Verfahren und den Abschlussprüfern

Gemeinsam haben die Abschlussprüfer und das Enforcement-Verfahren das Ziel, Rechenschafts- und Informationsbereitstellung der Jahresabschlüsse bzw Konzernabschlüsse zu prüfen.²⁴⁷ Die OePR bzw FMA prüfen nicht direkt die Abschlussprüfen, aber durch die Prüfung der von ihnen bestätigten Jahres- und Konzernabschlüsse, prüfen sie ihre Arbeit und das „Produkt“ (Bestätigungsvermerk). Falls die FMA Verdacht des Vorliegens einer Berufspflichtverletzung durch den Abschlussprüfer hat, so hat sie über diese Tatsachen der Kammer der Steuerberater und Wirtschaftstreuhänder zu berichten.²⁴⁸ Die FMA hat auch bei Verdacht des Vorliegens der wesentlichen Mängel im Qualitätssicherungssystem der Abschlussprüfer bzw der Prüfungsgesellschaften dies unverzüglich der APAB zu melden.²⁴⁹ Binnen vier Wochen hat die APAB Pflicht eine Rückmeldung an die FMA zu schicken und sie zu informieren, ob und wann eine Untersuchung iSd APAG erfolgen wird (siehe dazu 3.7 Untersuchungen). In solchen Fällen müssen sich die Abschlussprüfer entscheiden, ob sie den Bestätigungsvermerk eventuell zurückziehen sollen.

Falls die OePR festgestellt hat, dass ein Jahres-/Konzernabschluss aufgrund der fehlerhafte Abschlussprüfung selbst fehlerhaft ist, wird die OePR bzw die FMA mit der APAB den Sachverhalt diskutieren, ob die APAB im Rahmen der Qualitätssicherungsprüfungen oder Inspektionen auf eine andere Conclusio gekommen ist. Es kann dazu kommen, dass sich die Feststellungen der APAB sich von den Feststellungen im Rahmen des Enforcement-Prüfverfahrens unterscheiden, da es sich in einigen Fällen um eine subjektive Einschätzung geht, ob die Begründungen des Abschlussprüfers plausibel sind.

²⁴⁵ Eberhartinger, RWZ 2018

²⁴⁶ Vgl § 7 Abs 1 RL-KG

²⁴⁷ Vgl Zülch, Beyhs, Hirschböck, Höltken, RWZ 2014

²⁴⁸ Vgl § 6 Abs 1 RL-KG

²⁴⁹ Vgl § 6 Abs 1 RL-KG

8. Aufsicht der Abschlussprüfer in Deutschland

Die AP-VO und AP-RL wurden in Deutschland in Abschlussprüfungsreformgesetz (AReG) und in Abschlussprüferaufsichtsreformgesetz (APAReG) umgesetzt. Das AReG und das APAReG regeln, im Gegensatz zu APAG, lediglich die Aufsicht von PIEs und ihre Abschlussprüfer. Die Aufsicht über Non-PIE Prüfer bleibt weiterhin bei der Wirtschaftsprüferkammer (WPK).²⁵⁰ Das AReG enthält mehrere abschlussrelevante Verpflichtungen und die handelsrechtlich notwendigen Anpassungen wurden im Wesentlichen ins Handelsgesetzbuch (HGB), Aktiengesetz (AktG) und GmbH-Gesetz (GmbHG) überführt und die berufsaufsichtsrechtlichen Neuerungen durch das APAReG hauptsächlich in die Wirtschaftsprüferordnung (WPO) integriert wurden.²⁵¹

Die Definition der PIEs²⁵² umfasst die kapitalmarktorientierten Gesellschaften, die einen organisierten Markt durch von ihr ausgegebene Wertpapiere in Anspruch nimmt oder die Zulassung solcher Wertpapiere zum Handel an einem organisierten Markt beantragt hat²⁵³, CRR-Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen. Der deutsche Gesetzgeber hat, wie der österreichische, die Sparkassen und Genossenschaftsbanken als CRR-Kreditinstitute unter PIEs klassifiziert und dann über die Sonderregelung für die Abschlussprüfung durch Prüfstellen (Sparkassen- und Genossenschaftsprüfverbände) von dem Anwendungsbereich ausgenommen.²⁵⁴

8.1 Externe Rotation

Der deutsche Gesetzgeber hat Wahlrechte in Bezug zur externen Rotationspflicht fast im vollen Umfang in nationales Recht umzusetzen. Die Möglichkeit der Fristverlängerung auf 20 Jahre bei Single-Audit und 24 Jahre bei Joint-Audit sind zulässig, aber für die Abschlussprüfer von CRR-Kreditinstituten und Versicherungsunternehmen doch nicht.²⁵⁵ Der Hintergrund für diese Entscheidung, ist die große Bedeutung von gesetzlichen Abschlussprüfungen dieser Institute für den Finanzmarkt und die Möglichkeit die potentiellen Effekten aus Bilanzskandalen durch mangelnde Unabhängigkeit des Abschlussprüfers Rechnung zu vermeiden.²⁵⁶ Diese

²⁵⁰ Vgl § 61a WPO (D)

²⁵¹ Mittelbach-Hörmanseder, Pietzka, Die Umsetzung der EU-Abschlussprüferreform in Deutschland, RWZ 2017/54

²⁵² Vgl § 319a Abs 1 HGB (D)

²⁵³ Vgl § 264d HGB (D)

²⁵⁴ Vgl EY, Ausschreibungsprozess der Abschlussprüfung, 3. Auflage, 2019, online abrufbar unter:

[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-leitfaden-fuer-den-ausschreibungsprozess-der-abschlusspruefung-3-aeuflage/\\$FILE/ey-leitfaden-fuer-den-ausschreibungsprozess-der-abschlusspruefung-3-aeuflage.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-leitfaden-fuer-den-ausschreibungsprozess-der-abschlusspruefung-3-aeuflage/$FILE/ey-leitfaden-fuer-den-ausschreibungsprozess-der-abschlusspruefung-3-aeuflage.pdf), abgerufen am 20.06.2019

²⁵⁵ Vgl Hopt, Klaus J., Abschlussprüfung in Deutschland und Europa nach der europäischen Reform von 2014, Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht, 2015

²⁵⁶ Vgl Schüppen, Die europäische Abschlussprüfungsreform und ihre Implementierung in Deutschland - vom Löwen zum Bettvorleger? NZG 2016

Vorgehensweise wurde insb angesichts der notwendigen Erfahrung bei Abschlussprüfungen in der Banken- und Versicherungsbranche sehr stark kritisiert.²⁵⁷ Es stellt sich aber die Frage, ob die Rotationspflicht der herrschenden Marktanteil der „Big-4“-Gesellschaften tatsächlich reduzieren wird, oder werden diese Gesellschaften einfach die Prüfungsmandate austauschen.²⁵⁸ Das wird erst nach ersten Rotationspflichten im 2020 bzw 2021 klar sein.

Eine ähnliche Bestimmung wurde bereits im Jahr 1998 im Rahmen des Gesetzes zur Kontrolle und Transparenz im Unternehmensbereich (KonTraG 1998) eingeführt. Diese betraf Abschlussprüfer bzw Prüfungsgesellschaften im Falle der Prüfung einer börsennotierten AG, falls „der verantwortliche Prüfer innerhalb von zehn Jahren den Bestätigungsvermerk in sieben Fällen gezeichnet hat“.²⁵⁹ Im Rahmen des Bilanzreformgesetzes (BilReG) wurde im Jahr 2004 diese Bestimmung in HGB übernommen. Im Rahmen des BilReG wurde der Anwendungsbereich auf sämtlichen PIEs geändert und eine Sperrfrist von drei Jahren eingeführt.²⁶⁰ Nun gilt die AP-VO in vollem Umfang.

8.2. Nicht-Prüfungsleistungen und Honorare

Die Vorschriften zu den zulässigen Nicht-Prüfungsleistungen in Deutschland unterscheiden sich nicht von diesen in Österreich, da der deutsche Gesetzgeber sich bei der Umsetzung für die gleichen Wahlrechte entschieden hat.²⁶¹ Die Nicht-Prüfungsleistungen sind zulässig solange diese die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer durch Erbringung dieser Leistungen nicht gefährden ist und keine Interessenkonflikte aus der Erbringung dieser Leistungen entstehen werden.²⁶² Demnach sind Bewertungsleistungen und Steuerberatungsleistungen, mit Ausnahme von Zoll und Lohnsteuer zulässig, solange sie sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss wesentlich auswirken.²⁶³ Die Erbringungen dieser Leistungen bedarf vorab aber die Genehmigung des Prüfungsausschusses bzw des Aufsichtsrates, falls kein Prüfungsausschuss vorhanden ist.

Die Honorare für die zulässigen Nicht-Prüfungsleistungen sind auf den 70% des Durchschnitts der Prüfungshonorare für diesen Zeitraum beschränkt. Es besteht allerding die Möglichkeit gemäß

²⁵⁷ Vgl Mittelbach-Hörmanseder, Pietzka, Die Umsetzung der EU-Abschlussprüferreform in Deutschland, RWZ 2017

²⁵⁸ Köhler, A. G., Gehring, K., Externe Pflichtrotation des Abschlussprüfers - Implikationen für die Qualität der Abschlussprüfung, Betriebs Berater 5, 2015

²⁵⁹ Vgl Baumüller, Nguyen, Interne und externe Rotation des Abschlussprüfers – Ein Vergleich der Bestimmungen in Österreich und Deutschland, IRZ 2017

²⁶⁰ Vgl Baumüller, Nguyen, IRZ 2017

²⁶¹ Vgl Velte, Patrick, Abschluss der EU-Reform zur Abschlussprüfung – Ausgewählte Regulierungsmaßnahmen im Überblick, Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht, 2014

²⁶² Vgl Hennrichs, Joachim, Abschlussprüferreform im Unionsrecht, Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht, 2015

²⁶³ Vgl Mittelbach-Hörmanseder, Pietzka, Die Umsetzung der EU-Abschlussprüferreform in Deutschland, RWZ 2017

AReG diese Obergrenze bis auf 140% zu begrenzen, was nicht gegen AP-VO ist, da die AP-VO auch eine Überschreitung für zwei Geschäftsjahre erlaubt.

8.3 Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS)

Für die Aufsicht der deutschen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaft ist die Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) zuständig.²⁶⁴ Bis EU-Audit-Reform war die Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) für die Qualität, Unabhängigkeit und Integrität der Abschlussprüfer verantwortlich. Die Aufsicht über APAK lag beim Bundesministerium für Wirtschaft und Energie und sie hatte zwischen sechs und zehn Mitglieder. Im Rahmen ihrer Tätigkeit war die APAK für die öffentliche fachbezogene Überwachung der Bereiche der Prüfung, der Eignungsprüfung, der Bestellung, der Anerkennung, des Widerrufs und der Registrierung der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, sowie des Erlasses von Regelungen zur Berufsausübung.²⁶⁵ Die APAK war berechtigt bei Abschlussprüfern der kapitalmarktorientierten Kapitalgesellschaften die präventiven Sonderuntersuchung durchzuführen, die der Qualitätskontrolle dienten.

Im Rahmen der Reform wurde die Aufsicht umorganisiert und die APAS wurde als selbstständige Behörde mit dem Sitz in Berlin und weiteren Standorte in Düsseldorf und Eschborn eingerichtet.²⁶⁶ Die APAS übt seit Juni 2016 beim Bundesamt für Wirtschaft und Ausfuhrkontrolle (BAFA) die unabhängige Aufsicht über den in Deutschland tätigen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften aus. Die APAB überwacht auch die Ausübung der Aufgaben der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) und die APAS nimmt bei den Sitzungen der WPK teil.²⁶⁷ Die Organisation und Aufteilung der Aufgaben iZm der Aufsicht der Abschlussprüfer ist in Abbildung 12 ersichtlich.

Die APAS besteht aus zwei Unterabteilungen: Inspektionen und Qualitätskontrolle und Berufsaufsicht und Marktbeobachtung.

²⁶⁴ Vgl § 66a Abs 1 AReG (D)

²⁶⁵ Vgl Mittelbach-Hörmanseder, Pietzka, RWZ 2017

²⁶⁶ Vgl IDW (Hrsg.): WP-Handbuch 2012, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 14. Aufl., Düsseldorf 2016

²⁶⁷ Köhler, A. G., Gehring, K., Betriebs Berater 5, 2015

Abbildung 12 Die Organisation des Abschlussprüfung-Aufsichtsystems nach der Reform²⁶⁸



8.3.1 Inspektionen

Abschlussprüfer in eigener Praxis und Prüfungsgesellschaften sind verpflichtet, sich einer Inspektion durch APAS zu unterziehen, wenn sie gesetzlich vorgeschriebene Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführen.²⁶⁹ Im Rahmen der Inspektionen hat die APAS folgendes zu prüfen:²⁷⁰

- Aufbau des internen Qualitätssicherungssystems der Abschlussprüferpraxis
- Einhaltung der Qualitätssicherungsmaßnahmen in den Verfahren und Überprüfung der Prüfungsunterlagen von PIEs
- Bewertung des veröffentlichten jährlichen Transparenzberichtes.

Die Inspektionen werden unter risikoorientierten Berücksichtigung der Art und Umfang der Prüfungstätigkeiten vorgenommen.²⁷¹ Die Inspektionen der internen Qualitätssicherungssysteme erfolgen im Einklang mit den von den EU-Prüferaufsichten entwickelten Common Audit Inspection Methodology - CAIM (siehe dazu „11.2 CEAOB“). Ausgangspunkt für die

²⁶⁸ Mittelbach-Hörmanseder, Pietzka, RWZ 2017

²⁶⁹ Vgl § 62b Abs 1 WPO (D)

²⁷⁰ Vgl § 62b Abs 1 WPO (D)

²⁷¹ Vgl Bumann, C., Seidel, F.: EU-Reform des Abschlussprüfungsmarktes – Gefahr einer zu hohen Konzentration und mangelnder Auswahl im Markt der Abschlussprüferdienstleistungen, Expert Focus o.Jg., 2015

Inspektionen ist die Untersuchung der potentiellen Fehler in den durchgeführten Abschlussprüfungen.

Die Inspektionen finden bei den Abschlussprüfern bzw Prüfungsgesellschaften vor Ort statt und diese sind verpflichtet sämtlichen relevanten Unterlagen der APAS zur Verfügung zu stellen. Diese Unterlagen umfassen ua die Prüfberichte, Arbeitspapiere, von Mandaten bereitgestellten Unterlagen.²⁷² Im Rahmen der Inspektionen führt die APAS die Besprechungen mit den Mitarbeitern und mit der Leitung des Prüfteams durch. Das Inspektionsteam führt am Ende der Inspektion eine Schlussbesprechung mit dem Abschlussprüfern bzw der Prüfungsgesellschaft durch, wo die Ergebnisse der Inspektion, Feststellungen und Möglichkeit der Stellungnahme besprochen wird.

Im Jahr 2017 hat die APAS bei insgesamt 25 Prüfungsgesellschaften die Inspektionen durchgeführt und im Rahmen dieser die 69 Prüfungsmandaten nachgeprüft.²⁷³ Aus dieser Inspektionen haben sich 52 Feststellungen ergeben und diese lassen sich wie in Abbildung 13 nach Themenbereichen aufgliedern.²⁷⁴ Die Feststellungen zu den Prüfungen der Umsatzerlöse und der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen betreffen insbesondere die die Prüfung des Aufbaus und der Funktionsfähigkeit des internen Kontrollsysteams.²⁷⁵

Abbildung 13 Feststellungen aus Inspektionen im Jahr 2017²⁷⁶

Inspektionsbereich	Anzahl Feststellungen
Prüfung der Umsatzerlöse und der Forderungen aus Lieferungen und Leistungen	12
Auftragsbegleitende Qualitätsicherung	8
Aufdeckung von Unregelmäßigkeiten im Rahmen der Abschlussprüfung	5
Prüfung der Geschäfts- oder Firmenwerte	3
Prüfung der Vorräte	3
Abschlussprüfung bei Einsatz von Informations-technologie	2
Organisation der Konzernabschlussprüfung	2
Prüfung der Finanzanlagen	2
Prüfung der Pensionsrückstellungen	2
Prüfung der sonstigen Rückstellungen	2
Übrige	11
Gesamt	52

²⁷² Vgl IDW: Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 2016

²⁷³ APAS Geschäftsbericht 2017, online abrufbar unter:

https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Publikationen/Jahresberichte/jahresberichte_node.html, abgerufen am 05.05.2019

²⁷⁴ APAS Geschäftsbericht 2017, abgerufen am 05.05.2019

²⁷⁵ APAS Geschäftsbericht 2017, abgerufen am 05.05.2019

²⁷⁶ APAS Geschäftsbericht 2017, online abrufbar unter:

https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Publikationen/Jahresberichte/jahresberichte_node.html, abgerufen am 05.05.2019

8.3.2 Anlassbezogene Berufsaufsicht

Zusätzlich ist die APAS berechtigt die anlassbezogene Berufsaufsicht auszuüben. In diesem Zusammenhang bedeutet anlassbezogen, dass der APAS Hinweise vorliegen, dass der Abschlussprüfer bzw die Prüfungsgesellschaft gegen Berufspflichten im Rahmen der Durchführung der Abschlussprüfung verstoßen hat.²⁷⁷ Für Berufspflichtverletzungen, die nicht im Zusammenhang mit der Durchführung von Abschlussprüfungen bei PIEs stehen, ist für die Aufsicht die WPK zuständig, die wiederum der öffentlichen Aufsicht durch die APAS unterliegt.²⁷⁸ Somit übt die APAS die „indirekte“ Aufsicht über Non-PIE Prüfer.

In der Praxis resultieren die Hinweise auf die möglichen Pflichtverletzungen seitens Abschlussprüfer aus Inspektionen, sowie Mitteilungen der DPR und BaFin (siehe dazu „8.4 Enforcement“). Danach ist die APAS verpflichtet eine Untersuchung nach möglichen Berufspflichtverletzungen durchzuführen.

Die APAS ist berechtigt für die Pflichtverletzungen die Geldstrafen bis zu 500.000 €, sowie das befristete Prüfungsverbot und Berufsausschluss zu verhängen.²⁷⁹ Maßnahmen und Sanktionen gegen Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften werden auf der Internetseite der APAS für die Dauer von fünf Jahren öffentlich bekanntgemacht.²⁸⁰ Art, Charakter und weitere Details zu den Verstößen werden veröffentlicht.

8.4 Enforcement

Durch das Bilanzkontrollgesetz vom Jahr 2004 (BilKoG) wurde in Deutschland ein zweistufiges Enforcement-Verfahren eingeführt, welches eine Kombination aus privatrechtlichem und staatlichem Aufsichtssystem darstellt.²⁸¹ Das Enforcement-Verfahren, welches in Deutschland seit 2005 in Kraft ist, besteht aus Deutsche Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR) und Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht (BaFin).²⁸² Das Enforcement-Verfahren prüft die Einhaltung der Rechnungslegungsvorschriften in den veröffentlichten Finanzberichten der kapitalmarktorientierten Unternehmen. Die DPR, analog der OePR in Österreich, führt auf der ersten Stufe die Prüfungen durch und bei Feststellungen berichtet der BaFin, die auf zweiter Ebene

²⁷⁷ Vgl Mittelbach-Hörmanseder, Pietzka, RWZ 2017

²⁷⁸ Vgl Vgl §§ 66a Abs 1 - 6 WPO (D)

²⁷⁹ Vgl § 66a Abs 6 Satz 2 WPO (D)

²⁸⁰ Vgl APAS Geschäftsbericht 2017, online abrufbar unter:

https://www.apasbafa.bund.de/APAS/DE/Publikationen/Jahresberichte/jahresberichte_node.html, abgerufen am 05.05.2019

²⁸¹ Vgl Auer, Enforcement der Rechnungslegung und Prüfung, RWZ 2006/54

²⁸² Vgl § 342b Abs 1 BilKoG (D)

die nachteilige Offenlegung durchsetzt.²⁸³ Die Einführung dieses Verfahrens resultiert aus der Pflicht der IFRS für die Erstellung der Konzernabschlüsse anzuwenden. Ein Enforcement-Verfahren dient dazu, die richtige Anwendung der internationalen Rechnungslegungsstandards zu überwachen. Durch die Kontrolle der schon geprüften Abschlüsse werden auch die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften geprüft und im Falle einer gravierenden Feststellung dementsprechend bestraft.²⁸⁴

Die DPR besteht aus 16 Mitglieder, die über die Erfahrung im Rechnungswesen und Abschlussprüfung haben. Die DPR Untersuchungen werden nach Anlass (reakтив) und durch Stichproben (proaktiv) die Unternehmen für die Prüfungen auswählen.²⁸⁵ Das Prüfprozess besteht aus 3 Schritte: Prüfungseinleitung, Prüfungsdurchführung und Prüfungsabschluss.

Einleitung der Prüfung (Abbildung 14): die DPR leitet die Prüfung ein

1. Wenn konkrete Anhaltspunkte für den Verstoß gegen Rechnungslegungsvorschriften vorliegen (Anlassprüfung)
2. Auf Verlangen der BaFin (Verlangensprüfung)
3. im Wege einer stichprobenartigen Prüfung (Stichprobenprüfung).²⁸⁶

Gegenstand der Anlass- und Verlangensprüfungen sind auch die verkürzten Abschlüsse und Berichte der Vorjahre. Gegenstand der Stichprobenprüfungen sind die geprüften Jahresabschlüsse und die Lageberichte oder die zuletzt gestellten Konzernabschlüsse und die zugehörigen Konzernlageberichte.²⁸⁷

Die DPR führt die Prüfung nur dann durch, wenn das zu prüfende Unternehmen seine Bereitschaft zur Mitwirkung erklärt hat. Dies umfasst die Bereitschaft die richtigen und vollständigen Auskünfte zu erteilen, sowie die richtigen und vollständigen Unterlagen vorzulegen. Falls das Unternehmen die Bereitschaft verweigert, berichtet die DPR der BaFin darüber und die BaFin führt selbst die Prüfung durch.²⁸⁸ Ein Prüferteam wird dann gebildet aus einem fallverantwortlichen Mitglied der Prüfstelle, einem Berichtskritiker und der Fall wird einer Kammer zugeordnet.²⁸⁹ Dieser Vorgehensweise unterscheidet sich nicht von dem österreichischen Enforcement-Prüfverfahren.

²⁸³ Vgl Hitz, Ernstberger, Stich, Enforcement of Accounting Standards in Europe: Capital-Market-Based Evidence for the Two-Tier Mechanism in Germany, European Accounting Review 2012, Vol. 21, 253–281

²⁸⁴ Vgl § 342b Abs 2 BilKoG (D)

²⁸⁵ Vgl § 342b Abs 2 BilKoG (D)

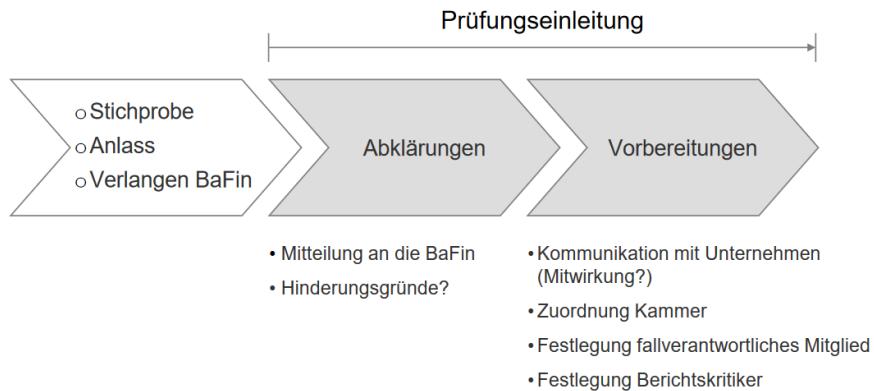
²⁸⁶ Vgl § 342b Abs 2 BilKoG (D) sowie Informationen zum Prüfverfahren der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR), online abrufbar unter: https://www.frep.info/docs/pruefverfahren/info_ablauf_pruefverfahren.pdf, abgerufen am 05.05.2019

²⁸⁷ Vgl § 342b Abs 2 HGB (D)

²⁸⁸ Vgl 342b abs 4 BilKoG (D)

²⁸⁹

Abbildung 14 Prüfungseinleitung der DPR²⁹⁰



Im nächsten Schritt (Abbildung 15) prüft das fallverantwortliche Mitglied der DPR die Prüfung durch. Neben dem festgestellten Jahresabschluss bzw. dem Konzernabschluss, wird auch vom Abschlussprüfer den Prüfbericht angefordert. Die Prüfstelle erbittet auch die vom Abschlussprüfer einzuholende Aufstellung nicht gebuchter Prüfungsdifferenzen sowie die Erklärung der gesetzlichen Vertreter, dass nach ihrer Auffassung die Auswirkungen dieser nicht gebuchten Prüfungsdifferenzen im Jahres- oder Konzernabschluss oder nicht korrigierten Angaben im Lage- oder Konzernlagebericht sowohl einzeln als auch insgesamt unwesentlich sind.²⁹¹ Bei den schwierigeren und komplizierten Fragen wird die DPR im direkten Gespräch mit dem Unternehmen unter Hinzuziehung des Abschlussprüfers die Erörterung anfordern.

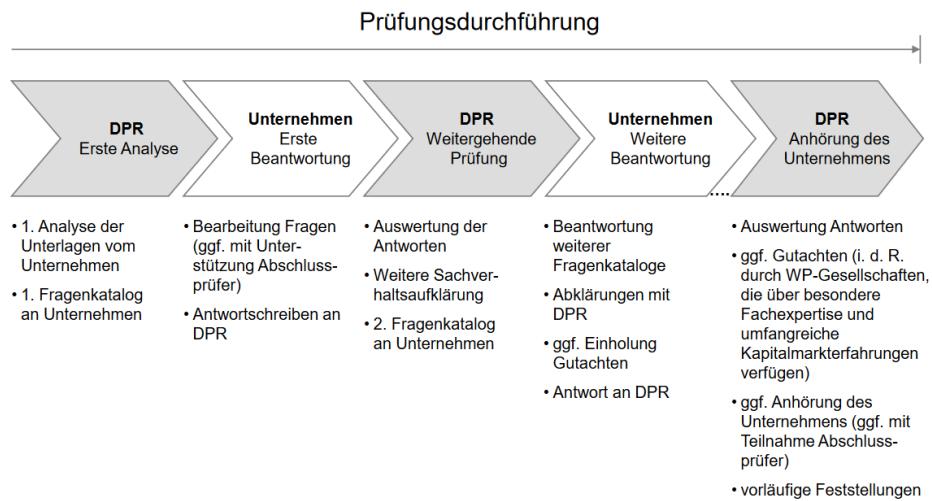
Im letzten Schritt (Abbildung 165) berichtet das fallverantwortliche Mitglied der DPR mit dem zuständigen Berichtskritiker an die Kammer über die Ergebnisse und Feststellungen der Prüfung.²⁹² Falls keine fehlerhafte Rechnungslegung festgestellt wurde, wird die DPR dem Unternehmen und der BaFin dies mitteilen.

²⁹⁰ Informationen zum Prüfverfahren der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR), abgerufen am 05.05.2019

²⁹¹ Informationen zum Prüfverfahren der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR), online abrufbar unter: https://www.frep.info/docs/pruefverfahren/info_ablauf_pruefverfahren.pdf, abgerufen am 05.05.2019

²⁹² Vgl § 342b Abs 6 BiKoG (D)

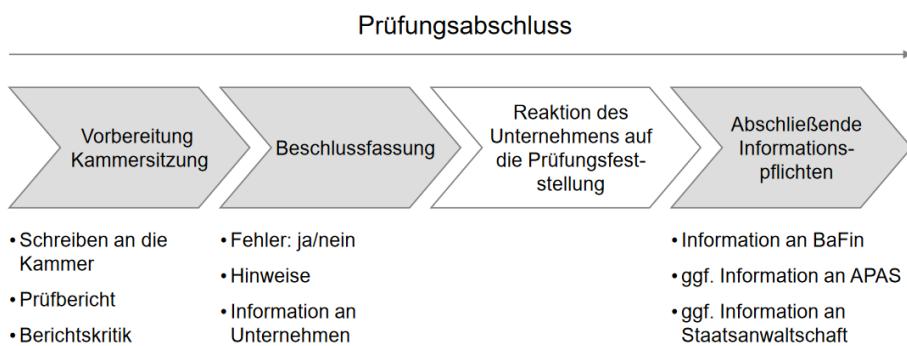
Abbildung 15 Durchführung der DPR Prüfungen²⁹³



Für den Fall, dass im Rahmen der Prüfung die DPR eine fehlerhafte Rechnungslegung festgestellt hat, so fragt sie das Unternehmen, ob es mit den Feststellungen einverstanden ist.²⁹⁴ Wenn ja, wird das der BaFin berichtet und die Fehler wird veröffentlicht. Falls das Unternehmen mit den Feststellungen nicht einverstanden ist, so wird die BaFin eine Prüfung auf der zweiten Stufe durchführen.²⁹⁵

Falls im Rahmen der Prüfung die DPR festgestellt hat, dass der Abschlussprüfer seine Berufspflichten verletzt hat oder ein fehlerhaftes internes Qualitätssicherungssystem im Prüfbetrieb besteht, wird die BaFin das der APAS mitteilen und sie wird die anlassbezogene Untersuchung ohne Verzögerung durchführen.²⁹⁶

Abbildung 16 Abschluss der DPR-Prüfung²⁹⁷



²⁹³ Informationen zum Prüfverfahren der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR), abgerufen am 05.05.2019
²⁹⁴ Vgl § 342b Abs 5 BilKoG (D)

²⁹⁵ Vgl K. Petersen; Christian Zwirner, Handbuch Bilanzrecht, Reguvis, 2.. Auflage, März 2018

²⁹⁶ Vgl Sauer, Kevin, Enforcement in der Rechnungslegung. Das zweistufige Enforcement-Verfahren, GRIN Verlag, 2017

²⁹⁷ Informationen zum Prüfverfahren der Deutschen Prüfstelle für Rechnungslegung (DPR), online abrufbar unter: https://www.frep.info/docs/pruefverfahren/info_ablauf_pruefverfahren.pdf, abgerufen am 05.05.2019

9. Aufsicht der Abschlussprüfer in Schweiz

Seit 2006 ist die Revisionsaufsichtsbehörde (RAB)²⁹⁸ als öffentlich-rechtliche Anstalt des Bundes mit Sitz in Bern für die Zulassung von Personen und Unternehmen, die Abschlussprüfungsdienstleistungen erbringen, Aufsicht der Abschlussprüfer und Enforcement zuständig. Die RAB wurde im Rahmen des Revisionsaufsichtsgesetztes (RAG) eingeführt. Die RAB ist in ihrer Organisation sowie in ihrer Betriebsführung selbstständig und in der Ausübung ihrer Tätigkeiten unabhängig. Die Organe der RAB sind der Verwaltungsrat, die Geschäftsleitung und die Revisionsstelle.²⁹⁹ Die RAB hat dafür zu sorgen, dass die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften unabhängig und mit der notwendigen kritischen Grundhaltung qualitativ einwandfreie Prüfungsdienstleistungen erbringen.³⁰⁰

9.1. Zulassung

Die RAB stellt sicher, dass die Prüfungsdienstleistungen nur von Fachpersonen und Unternehmen erbracht werden, die dafür qualifiziert und organisiert sind.³⁰¹ Die RAB führt ein öffentliches Register mit den sämtlichen in der Schweiz tätigen natürlichen und juristischen Personen, die Revisions- und Prüfdienstleistungen erbringen. RAB prüft die organisatorischen Erfordernisse, va das Vorliegen eines adäquaten Qualitätssicherungssystems nach anerkannten Standards (zB EXPERTsuisse oder Treuhand|Suisse Prüfungsstandards).³⁰² Die RAB ist befugt, die Zulassungen zu entziehen, wenn die Voraussetzungen nicht mehr erfüllt sind. Bei Übertretungen kann sie die Untersuchungen durchführen und Strafen verhängen. Die Zulassung der natürlichen Personen ist unbefristet und der juristischen Personen ist auf fünf Jahre befristet.

Es bestehen drei mögliche Zulassungsarten:

- zugelassene Revisoren sind zur Vornahme einer eingeschränkten Revision berechtigt³⁰³
- zugelassene Revisionsexperten sind zur Vornahme einer ordentlichen Revision berechtigt³⁰⁴
- staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen sind zur Vornahme einer ordentlichen Revision bei Gesellschaften von öffentlichem Interesse berechtigt.³⁰⁵

²⁹⁸ Im schweizerischen Gesetz wird statt „Abschlussprüfung“ der Begriff „Revision“ verwendet und für die Abschlussprüfer der Begriff „Revisoren“ (Art 2 RAG). Um ein besseres Verständnis der schweizerischen Bestimmungen zu erreichen, werden weiterhin die von schweizerischen Gesetzgeber verwendete Begriffe in dieser Arbeit verwendet

²⁹⁹ Vgl Art 29 RAG (CH)

³⁰⁰ Vgl „Die RAB in Kurze“, online abrufbar unter: <https://www.rab-asr.ch>, abgerufen am 10.05.2019

³⁰¹ Vgl Art 15 RAG (CH) sowie Ernst, Synes, Revisionsaufsicht: Kontrolleure neu unter Kontrolle, Handelszeitung

³⁰² Vgl „Die RAB in Kurze“, online abrufbar unter: <https://www.rab-asr.ch>, abgerufen am 10.05.2019

³⁰³ Vgl Art 3 RAG (CH), Art. 727a OR, Art 727c OR, Art. 729–729c OR (CH)

³⁰⁴ Vgl Art 3 RAG (CH), Art. 727b OR, Art. 728-728c OR (CH)

³⁰⁵ Vgl Art 7 RAG (CH) sowie Schneider, Die Revisionsaufsicht in der Schweiz, RWZ 2017/55

Die Zuordnung basiert auf den drei Kriterien: falls eine Gesellschaft³⁰⁶ zwei der drei folgenden Kriterien nicht erfüllt, werden diese dann „nur“ eingeschränkt geprüft:³⁰⁷

1. Bilanzsumme 20 Mio. CHF (umgerechnet 17.6 MEUR)
2. Erlöse 40 Mio. CHF (umgerechnet 35 MEUR)
3. 250 Vollzeitmitarbeiter.

Die Gesellschaften, die zumindest zwei von drei Kriterien überschreiten, müssen „ordentlich“, dh im Sinne der ISA Prüfstandards geprüft werden.³⁰⁸ Solche eingeschränkte Prüfung besteht nur in der Schweiz. In meisten Ländern ist entweder eine vollständige Prüfung oder gar keine vorgesehen.³⁰⁹ Durch solche Kategorisierung resultieren nicht nur Unterschiede beim Prüfungsumfang im Vergleich zu EU-Mitgliedstaaten oder US, sondern auch die differenzierten Anforderungen an die Revisoren betreffend die Fachkompetenz und die Unabhängigkeit.³¹⁰ Bei den eingeschränkten Revisionen fällt die Prüfung des internen Kontrollsystems (IKS) aus, sowie die Abstimmung mit den Drittbestätigungen, Prüfung der Herstellkosten, Experten-Gutachten und Inventurbeobachtungen.³¹¹ Die eingeschränkt prüfende Revisionsstelle darf bei der Buchführung mitwirken und andere Dienstleistungen erbringen, sofern keine eigenen Arbeiten geprüft werden.³¹² Dies ist eine Besonderheit des schweizerischen Abschlussprüfungssystem und es bestehen keine vergleichbaren Bestimmungen weder in EU-Mitgliedstaaten noch in US.

9.2. Unternehmen von öffentlichem Interesse

Der Aufsicht durch die RAB unterstellt sind alle Revisionsunternehmen, die Revisionsdienstleistungen die für Unternehmen von öffentlichem Interesse erbringen, sowie Revisionsunternehmen, die sich der Aufsicht freiwillig unterstellen.³¹³ Die Definition der PIEs unterscheidet sich im Wesentlichen nicht von der österreichischen Definition. Unter PIEs fallen folgende Gesellschaften:

1. „Publikumsgesellschaften“³¹⁴ - sind die Gesellschaften, die
 - a. Beteiligungspapiere an einer Börse kotiert haben
 - b. Anleihenobligationen ausstehend haben

³⁰⁶ AG, GmbH, Genossenschaften und Stiftungen mit kaufmännischer Tätigkeit

³⁰⁷ Vgl Art 3 RAG (CH), Art. 727b OR, Art. 728-728c OR (CH)

³⁰⁸ Vgl Renggli, Kissling, Die Eingeschränkte Revision in der Schweiz – Ein sinnvoller und erfolgreicher Kompromiss, IRZ 11/2011

³⁰⁹ Vgl § 266 UGB in Österreich und § 316 HGB in Deutschland

³¹⁰ Vgl Ruud, Hess, Internationale Entwicklungen in der Wirtschaftsprüfung, IRZ 4/2007

³¹¹ Vgl 729a OR (CH)

³¹² Vgl Renggli, Kissling, IRZ 2011

³¹³ Vgl „Die RAB in Kurze“, online abrufbar unter: <https://www.rab-asr.ch>, abgerufen am 10.05.2019

³¹⁴ Vgl Art.727 Abs 1 Z1 OR (CH)

- c. mindestens 20 Prozent der Aktiven oder des Umsatzes zur Konzernrechnung einer Gesellschaft nach Buchstabe a oder b beitragen
- 2. Banken
- 3. Versicherungsunternehmen
- 4. kollektive Kapitalanlagen.

9.3. Überprüfungen – „Financial Audit“

In der Schweiz hat der Gesetzgeber viel früher die Aufsicht der Abschlussprüfer verstärkt: seit 2005 ist mit dem Inkrafttreten der Aufsichtsverordnung (ASV-RAB) die RAB für die Aufsicht über die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen verantwortlich. Die RAB überprüft jährlich die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen, welche bei Unternehmen von öffentlichem Interesse die Revision durchführen. Die restlichen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen werden grds alle drei Jahre überprüft.³¹⁵

Die Aufteilung der Abschlussprüfer auf die, die PIEs prüfen, und restliche zeigt, dass der Gesetzgeber eine bedeutende Rolle der Aufsicht über die staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen gegeben hat.³¹⁶

Das Aufsichtskonzept basiert auf den rechtlichen Grundlagen, va ASV-RAB und RAG, und orientiert sich an internationalen Vorschriften und Abläufe. Die Überprüfung erfolgt risikoorientiert³¹⁷ und kann angemeldet, auf Verdacht und präventiv veranlasst werden. Die Ergebnisse der abgeschlossenen Verfahren veröffentlicht die RAB nur dann, wenn dies aus Gründen öffentlicher oder privater Interessen erforderlich ist.³¹⁸

Im Rahmen der Überprüfungen werden verschiedene formelle und materielle Aspekte geprüft. Die Überprüfungen umfassen zwei Schritte: „firm review“ und „file review“.³¹⁹ Im Rahmen der unternehmensbezogenen Überprüfung („firm review“) werden die Voraussetzungen für die Zulassung als staatlich beaufsichtigtes Revisionsunternehmen geprüft, sowie ob internes Qualitätssicherungssystem geeignet und funktionierend ist. Der zweite Schritt der Überprüfung ist mandatsbezogen („file review“) und umfasst die Überprüfung der Einhaltung der Vorschriften zur Qualitätssicherung sowie des anwendbaren Berufsstandards, mittels Durchsicht von Arbeitspapieren und Dokumentation zur Abschlussprüfung. Das „file review“ umfasst nicht die Prüfung sämtlichen Arbeitspapieren, sondern stellt eine stichprobenartige Beurteilung von ausgewählten Bereichen dar. Die Schwerpunkte und der Umfang der Überprüfungen richten sich risikoorientiert nach Revisionsunternehmen selbst (zB Angemessenheit der Qualitätssicherung),

³¹⁵ Vgl Art 16 RAG (CH)

³¹⁶ Vgl Renggli, Kissling, IRZ 2011

³¹⁷ Art. 8 ASV-RAB (CH)

³¹⁸ Vgl Aufsichtskonzept Abteilung Financial Audit, online abrufbar unter: <https://www.rab-asr.ch/#/page/145>, abgerufen am 10.05.2019

³¹⁹ Vgl RAB Geschäftsbericht 2017, abgerufen am 10.05.2019

sowie nach geprüften Unternehmen von öffentlichem Interesse (z.B. Analyse des unternehmerischen Umfelds), sowie nach vorherigen Risiken und Feststellungen.³²⁰ Die Schwerpunkte werden vorgängig im Geschäftsbericht der RAB veröffentlicht. Bei der Auswahl der Revisionsmandate berücksichtigt die RAB auch Kriterien wie bspw eine Änderung der Revisionshonorare oder den Wechsel des Revisors.³²¹

9.3.1 Ablauf der Überprüfungen

Der Ablauf einer Überprüfung ist in der Abbildung 17 dargestellt. Zuerst wird die Überprüfung dem Revisionsunternehmen angekündigt. Danach erfolgt die Überprüfung aufgeteilt in drei Bereiche:

1. Prüfung der Voraussetzungen für die Zulassung als staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen³²²,
2. Prüfung des internen Qualitätssicherungssystems („firm review“)³²³ und
3. die Prüfung der ordnungsgemäßen Abwicklung von Revisionsmandaten von Gesellschaften des öffentlichen Interesses („file review“)³²⁴.

Werden im Bereich des Qualitätssicherungssystems oder der Prüfungsdurchführung wesentliche Mängel festgestellt, muss die RAB zuerst beurteilen, ob das Revisionsunternehmen überhaupt in der Lage sein wird, die notwendigen Verbesserungsmaßnahmen umzusetzen.³²⁵ Diese Mängel sind innerhalb zwölf Monaten zu beheben. Bei schwerwiegenden Verstößen und bei nicht Umsetzung der Verbesserungsmaßnahmen stehen der RAB zahlreiche Sanktionsmöglichkeiten zur Verfügung, die von dem Verstoß abhängen.³²⁶

Bei den ausländischen staatlich beaufsichtigten Revisionsunternehmen, die in der Schweiz tätig sind, führt die RAB lediglich die „File Reviews“ durch. Die Mitteilung des ausländischen Revisionsunternehmens oder sonstige Medienberichte, die auf der File Review Ebene relevant sein könnten, werden in der Strategie zur File Review berücksichtigt.³²⁷

³²⁰ Gabor, Systeme der externen Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, Deutscher Universitäts-Verlag, 2006

³²¹ Vgl Schneider, RWZ 2017/55, sowie Aufsichtskonzept Abteilung Financial Audit, online abrufbar unter: <https://www.rab-asr.ch/#/page/145>, abgerufen am 10.05.2019

³²² Vgl Art 9, 9a RAG (CH)

³²³ Vgl Art 16 RAG (CH)

³²⁴ Vgl Art 16 RAG (CH)

³²⁵ Vgl Aufsichtskonzept Abteilung Financial Audit, online abrufbar unter: <https://www.rab-asr.ch/#/page/145>, abgerufen am 10.05.2019

³²⁶ Vgl Art 39-41 RAG (CH), sowie Schneider, RWZ 2017/55, sowie Aufsichtskonzept Abteilung Financial Audit, abgerufen am 10.05.2019

³²⁷ Vgl Aufsichtskonzept Abteilung Financial Audit, online abrufbar unter: <https://www.rab-asr.ch/#/page/145> online abrufbar unter: <https://www.rab-asr.ch/#/page/145>, abgerufen am 10.05.2019

Der Revisionsmarkt von Unternehmen von öffentlichem Interesse in der Schweiz wird unter den drei größten Revisionsunternehmen aufgeteilt: Ernst & Young AG, KPMG AG und PricewaterhouseCoopers AG.³²⁸ Diese Revisionsunternehmen decken den Hauptteil der geprüften Unternehmen von öffentlichem Interesse, zusätzlich bestehen aber auch noch zwei Revisionsunternehmen, die mehr als fünfzig Gesellschaften des öffentlichen Interesses prüfen: Deloitte AG und BDO AG.³²⁹ Diese fünf Gesellschaften unterliegen der jährlichen Überprüfung und die restlichen werden mindestens alle drei Jahre überprüft. Die staatlich beaufsichtigte Revisionsunternehmen, bei welchen in dem Jahr keine Überprüfung stattfindet, sind verpflichtet der RAB bis zum 30. September einen Aufsichtsbericht einzureichen³³⁰. Anhand dieses Berichtes beurteilt die RAB, ob die Voraussetzungen für die Zulassung weiterhin erfüllt sind, die Unabhängigkeit der Revisoren gewährleistet und die Qualität der Revisionsleistungen sichergestellt ist.³³¹

Abbildung 17 Ablauf der RAB-Überprüfungen



³²⁸ Vgl RAB Geschäftsbericht 2018, online abrufbar unter <https://www.rab-asr.ch/#/page/127>, abgerufen am 20.06.2019

³²⁹ Vgl RAB Geschäftsbericht 2018, abgerufen am 20.06.2019

³³⁰ Vgl Art 30 RAV (CH)

³³¹ Vgl Aufsichtskonzept Abteilung Financial Audit, abgerufen am 10.05.2019

Abbildung 18 Übersicht der RAB-Überprüfungen und Feststellungen³³²

Kategorien	Grösste fünf Revisionsunternehmen		Übrige		Total	
	01.04.2008 – 31.12.2017	hier von im 2017	01.04.2008 – 31.12.2017	hier von im 2017	01.04.2008 – 31.12.2017	hier von im 2017
Anzahl Überprüfungen	45	6	60	9	105	15
Comment Form Feststellungen Firm Review	131	6	187	9	318	15
Comment Form Feststellungen File Review	422	28	307	18	729	46
Anzahl überprüfte Files	142	20	59	8	201	28

Die RAB hat seit Inkrafttreten bis inkl Jahr 2017 insgesamt 105 Überprüfungen durchgeführt (siehe Abbildung 18). Zwei Überprüfungen hat die RAB zusammen mit dem PCAOB³³³ im Rahmen der Joint Inspections abgeschlossen. Zwei Überprüfungen erfolgten aufgrund von Hinweisen Dritter.

Die Feststellungen aus Firm Review resultierten aus den Auftragsdurchführung und berufliche Verhaltensanforderungen. Die Feststellungen aus den File Reviews umfassen im Wesentlichen die Verwertungen der Arbeit anderer³³⁴, Identifikationen von und Reaktionen auf Risiken³³⁵, Qualitätssicherung bei der Prüfung³³⁶, sowie die Stichprobenprüfungen³³⁷. Die Feststellungen der RAB in den Bereichen Verwertung der Arbeit Anderer und Qualitätssicherung bei der Prüfung resultiert insbesondere aus der unzureichenden Überwachung der lokalen Komponentenprüfer durch den Konzernprüfer.³³⁸

9.4. Aufsichtsprüfung – „Regulatory Audit“

Aufsichtsprüfung³³⁹ umfasst die Beurteilung der Arbeiten zur Prüfung von Beaufsichtigten der Finanzmarktaufsicht (FINMA) nach dem Finanzmarktgesetz (FINMAG). Die Aufsichtsprüfung unterscheidet sich von der „normalen“ Abschlussprüfung und beinhaltet zusätzliche organisatorische und aufsichtsrechtliche Aspekte, wie zB die Prüfung der Einhaltung der gesetzlichen und regulatorischen aufsichtsrechtlichen Vorschriften zur Corporate Governance, zur internen Organisation und Kontrolle, zum Risikomanagement, zu den Eigenmitteln und zur Liquidität.³⁴⁰

³³² RAB Geschäftsbericht 2017, online abrufbar unter: <https://www.rab-asr.ch/#/page/127>, abgerufen am 10.05.2019

³³³ Public Company Accounting Oversight Board (US-Revisionsaufsichtsbehörde).

³³⁴ Vgl ISA 600-620

³³⁵ Vgl ISA 300ff

³³⁶ Vgl ISA 220

³³⁷ Vgl ISA 530

³³⁸ RAB Geschäftsbericht 2017, online abrufbar unter: <https://www.rab-asr.ch/#/page/127> abgerufen am 10.05.2019

³³⁹ In Österreich wird die Aufsichtsprüfung Anlage zum Prüfbericht (AzP) genannt

³⁴⁰ Vgl Aufsichtskonzept Abteilung Regulatory Audit, online abrufbar unter: <https://www.rab-asr.ch/#/page/145> abgerufen am 10.05.2019

Im Rahmen des „firm review“ erfolgt zusätzlich die Beurteilung, ob internes Qualitätssicherungssystem die Einhaltung der aufsichtsrechtlichen Vorschriften gewährleistet. Im Rahmen des „file review“ wird mittels Durchsicht von Arbeitspapieren zur Aufsichtsprüfung festgestellt, ob die Vorschriften zur Qualitätssicherung sowie die Vorgaben der FINMA zur Durchführung der Aufsichtsprüfung eingehalten werden.³⁴¹ Der Ablauf der Überprüfungen entspricht dem Ablauf der Überprüfungen im Rahmen des Financial Audit. Die anzuwendenden Standards zur Aufsichtsprüfung werden von der FINMA festgelegt. Dies bedeutet, dass die Zusammenarbeit der RAB mit der FinMA von großer Bedeutung ist.³⁴²

9.5. Unabhängigkeit der Abschlussprüfer

Die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer wurde im Rahmen der EU-Audit Reform als zentrale Voraussetzungen für die erhöhte Qualität der Abschlussprüfungen gesetzt. In der Schweiz ist die Wichtigkeit der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer als Grundpfeiler der Prüfung und für das Vertrauen von Dritten in die Arbeit der Abschlussprüfer behandelt³⁴³. Nach den schweizerischen Vorschriften hat der Prüfungsausschuss die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer zu überwachen.³⁴⁴ Zu Sicherstellung der Unabhängigkeit gelten, ähnlich wie in Österreich und Deutschland, die Vorschriften zu Erbringung der Zusatzleistungen (in Österreich die „Nicht-Prüfungsleistungen“), die Rotationsvorschriften und sowie die Vorschriften zu Honorierung der Abschlussprüfer.

Die Vorschriften für die Erbringung der Zusatzleistungen unterscheiden sich von den österreichischen, da in der Schweiz das Mitwirken bei der Buchführung und das Erbringen ähnlicher Nicht-Prüfungsleistungen für das zu prüfende Unternehmen grds zulässig ist.³⁴⁵ Der Prüfungsausschuss und der Abschlussprüfer selbst müssen aber sicherstellen, dass kein Risiko der Prüfung eigener Arbeit entsteht.³⁴⁶ Die RAB empfiehlt dem Prüfungsausschuss eine Beschränkung des Umfangs der Zusatzdienstleistungen, sowie die Honorarschwelle der Abschlussprüfer selbst zu definieren. Erst bei Überschreitung dieser Honorarschwelle ist eine ausdrückliche Genehmigung des Prüfungsausschusses erforderlich. Die Honorarschwelle soll in einem prozentualen Verhältnis zum Prüfungshonorar stehen.³⁴⁷ Der genaue Prozentsatz ist aber, im Gegensatz zu den österreichischen Vorschriften, gesetzlich nicht geregelt.

³⁴¹ Vgl Aufsichtskonzept Abteilung Regulatory Audit, online abrufbar unter: <https://www.rab-asr.ch/#/page/145> abgerufen am 10.05.2019

³⁴² Der Informationsaustausch zwischen der RAB und FINMA ist in Art. 28 FINMAG sowie Art. 22 RAG geregelt.

³⁴³ Vgl RAB Audit Committee Guide, online abrufbar unter: <https://www.rab-asr.ch/#/page/109> abgerufen am 10.05.2019

³⁴⁴ Vgl Art 11 RAG (CH)

³⁴⁵ Vgl Art 729 OR (CH)

³⁴⁶ Gabor, Deutscher Universitäts-Verlag, 2006

³⁴⁷ Vgl Gabor, Deutscher Universitäts-Verlag, 2006

Die Rotationsvorschriften unterscheiden sich auch von den Vorschriften der AP-VO. Der verantwortliche Abschlussprüfer darf für die ordentliche Revision längstens sieben Jahre den Bestätigungsvermerk unterschreiben. Danach darf dieser Abschlussprüfer drei Jahre nicht bei der Prüfung mitwirken. Die (externe) Rotation der Prüfungsgesellschaften ist aber in der Schweiz nicht gesetzlich vorgesehen. Die RAB erachtet es als sinnvoll, wenn der Prüfungsausschuss die Angemessenheit der Mandatsdauer im Zeitraum von 10 bis 14 Jahren kritisch beurteilt und periodisch eine Neuaußschreibung des Mandates durchführt.³⁴⁸

Die Honorare der Abschlussprüfer werden von den Prüfungsausschüssen jährlich kritisch beurteilt und festgelegt. Im Vergleich zu den österreichischen Vorschriften, haben die Abschlussprüfer in der Schweiz viel mehr Freiheit im Zusammenhang mit den Honoraren für die Abschlussprüfungen, da diese der RAB nicht gemeldet müssen. Die RAB hat somit keine Übersicht über Honorierung solange sie die Überprüfungen bei diesen Abschlussprüfern nicht durchgeführt hat.³⁴⁹

Die sämtlichen Vorschriften zu Unabhängigkeit der Abschlussprüfer sind in der Schweiz im Vergleich zu den Vorschriften in den Mitgliedstaaten nach der EU-Audit-Reform nicht detailliert und nicht so streng. Die EU-Audit-Reform hat bis jetzt den Gesetzgeber in der Schweiz nicht inspiriert diese Vorschriften zu ergänzen.

9.6. Enforcement-Verfahren

Die RAB erlässt im Rahmen des Enforcement-Verfahrens die Verfügungen im Zusammenhang mit den erteilten Zulassungen.³⁵⁰ Diese Verfügungen können mittels Beschwerde vor Gericht angefochten. Die wichtigsten Verfügungen sowie die entsprechenden rechtskräftigen Urteile des Bundesverwaltungsgerichts (BVGer) und des Bundesgerichts (BGer) werden auf der Homepage der RAB veröffentlicht. Mit den veröffentlichten Grundsätzen zum Enforcement (Enforcement Policy) schafft die RAB gegenüber der Revisionsbranche sowie gegenüber interessierten Kreisen mehr Transparenz darüber, nach welchen Grundsätzen sie ihr Enforcement betreibt.³⁵¹

Die RAB eröffnet ein Enforcement-Verfahren nach den Vorgaben des Verwaltungsverfahrensgesetzes, wenn das erforderlich ist. Da solche Verfahren negative Wirkung auf die Betroffenen haben könnten, berücksichtigt die RAB vor der Eröffnung sorgfältig alle relevanten Kriterien und insbesondere die Gefahr für die Adressaten der Abschlussprüfung, die

³⁴⁸ Vgl RAB Audit Committee Guide, online abrufbar unter: <https://www.rab-asr.ch/#/page/109> abgerufen am 10.05.2019

³⁴⁹ Schneider, RWZ 2017

³⁵⁰ Vgl Art 39 Abs 1 lit e RAG (CH)

³⁵¹ Vgl RAB Grundsätze zum Enforcement, online abrufbar unter: <https://www.rab-asr.ch/#/page/135> abgerufen am 10.05.2019

Glaubwürdigkeit der Finanzberichterstattung und der Aufsicht über den Finanzmarkt, die Schwere und der Zeitpunkt der Rechtsverstöße sowie die Funktion der verantwortlichen Personen.³⁵²

Bei begründeten Verdacht auf strafrechtlichen Verbrechen und Vergehen sowie auf Widerhandlungen gegen das Revisionsaufsichtsrecht³⁵³ benachrichtigt die RAB die Strafverfolgungsbehörden.³⁵⁴ Die RAB erstattet aber nur dann Strafanzeige, wenn sie davon überzeugt ist, dass zumindest der objektive Straftatbestand mit hoher Wahrscheinlichkeit erfüllt ist.

Im Jahr 2018 hat die RAB mittels einer Verfügung einem Abschlussprüfer die Zulassung entzogen, weil er in den Jahren von 2005 bis 2011 diverse Scheinrechnungen in Höhe von 3.8 Millionen Franken zum Zweck der Steuerhinterziehung erstellt hat. Dies wurde im Urteil des Bundesverwaltungsgerichtes danach bestätigt.³⁵⁵ Das Gericht hat auch die Verfügung bestätigt, einem Abschlussprüfer die Zulassung zu Berufsausübung zu entziehen, weil er als leitende Revisor in 24 Fällen auf insgesamt sieben Revisionsmandaten übersehen hat, dass Mitglieder des Verwaltungsrats dieser Gesellschaft, welche die Revisionsstelle zu 100% beherrscht, in Verwaltungs- und Stiftungsräten der geprüften juristischen Personen Einsatz nahmen bzw. als Liquidatoren tätig waren.³⁵⁶

Für das Enforcement der Rechnungslegungsvorschriften bei börsennotierten Unternehmen in der Schweiz ist die SIX Swiss Exchange zuständig.³⁵⁷ Diese überprüft die Jahres- und Halbjahresabschlüsse der börsennotierten Unternehmen nach. Das Ziel dieser Überwachungs- und Durchsetzungstätigkeiten ist es, die Abschlüsse hinsichtlich der Qualität und Transparenz der Finanzberichterstattung zu kontrollieren.³⁵⁸ Der Schwerpunkt der Nachprüfungen sind die Kapitalmarkttransaktionen mit wesentlichen Strukturveränderungen, wo zusätzliche Offenlegungsanforderungen zu erfüllen sind.

9.7. Aufsicht der ausländischen Abschlussprüfer

Zum Schutz der Investoren auf dem Kapitalmarkt und im Einklang mit vergleichbaren ausländischen Regelungen ist im RAG die extraterritoriale Wirkung der RAB geregelt.³⁵⁹ Im Oktober 2017 sind die neuen Bestimmungen über Zuständigkeit der RAB über ausländische Abschlussprüfer in Kraft getreten. Laut diesen Bestimmungen wurde die Zuständigkeit der RAB über ausländische Abschlussprüfer maßvoll reduziert, damit die RAB effektiv und effizient ihre

³⁵² Leu, Teitler-Feinberg, IRZ 10/2009

³⁵³ Vgl Art 40 RAG (CH)

³⁵⁴ Vgl Art 24 RAG (CH)

³⁵⁵ Urteil des Bundesverwaltungsgerichtes Nr. B-3549/2017 vom 26. April 2018

³⁵⁶ Urteil des Bundesverwaltungsgerichtes Nr. B-3409/2016 vom 26. März 2018

³⁵⁷ Vgl Gabor, Deutscher Universitäts-Verlag, 2006

³⁵⁸ Vgl Leu, Teitler-Feinberg, IRZ 10/2009

³⁵⁹ Vgl Art 27 RAG (CH) sowie RAB Geschäftsbericht 2017, abgerufen am 10.05.2019

Arbeit wahrnehmen kann. Die ausländischen Abschlussprüfer unterliegen grds der Aufsicht der RAB, falls die von dem geprüften Unternehmen emittierte Anleihe an der Schweizer Börse kotiert ist. Die neuen Bestimmungen sehen folgende Ausnahmenfälle vor:

1. die Abschlussprüfer wird von einer als gleichwertig anerkannten Behörde im Heimatland beaufsichtigt³⁶⁰
2. bei geprüften Gesellschaften wird die ausgegebene Anleihenobligation durch eine Gesellschaft garantiert, die über ein Revisionsunternehmen verfügt, welches unter schweizerischer oder gleichwertiger ausländischer Aufsicht steht³⁶¹
3. die Investoren werden in Anleihenobligationen ausdrücklich darauf hingewiesen, dass keine staatliche Beaufsichtigung des Revisionsorgans besteht³⁶².

Bis 2017 hat der Bundesrat insgesamt 48 ausländischen Aufsichtsbehörden als gleichwertig anerkannt. Die EU-Audit-Reform hat bis dato keine Notwendigkeit gegeben, die bestehende Kooperationsvereinbarungen mit den EU-Mitgliedstaaten neu auszuhandeln.³⁶³

³⁶⁰ Vgl Art 8 Abs 2 RAG (CH)

³⁶¹ Vgl Art 8 Abs 3 Buchstabe a RAG (CH)

³⁶² Vgl Art 8 Abs 3 Bst b RAG (CH)

³⁶³ Vgl RAB Geschäftsbericht 2017, abgerufen am 10.05.2019

10. Aufsicht der Abschlussprüfer in den Vereinigten Staaten

Im Jahr 2002 ist in Vereinigten Staaten das neue Gesetz mit dem Namen „Sarbanes-Oxley Act of 2002“ (SOX) in Kraft getreten, mit dem Ziel, die Verlässlichkeit und die Richtigkeit der Berichterstattung der Unternehmen, die den öffentlichen Kapitalmarkt der USA in Anspruch nehmen, zu verbessern.³⁶⁴ Das SOX gilt für alle Unternehmen, die der US-amerikanischen Börsenaufsicht (SEC) unterliegen, und dies umfasst:³⁶⁵

1. Unternehmen, deren Wertpapiere an Börsen in Vereinigten Staaten gehandelt werden;
2. Unternehmen, deren Wertpapiere mit dem Eigenkapitalcharakter in den Vereinigten Staaten außerbörslich gehandelt werden;
3. Unternehmen, deren Wertpapiere in den Vereinigten Staaten öffentlich angeboten werden;
4. sämtlichen inländischen sowie die ausländischen Tochterunternehmen von obengenannten Unternehmen.

Das SOX war die Antwort der US-amerikanischen Gesetzgeber auf die Unternehmensskandale wie Enron und Worldcom im Jahr 2001 bzw 2002. Da die Abschlussprüfer in diesen Bilanzfälschungen involviert waren, wurden sie bestraft und das war der Hintergrund für die Einführung der strengen Aufsicht der Abschlussprüfer.³⁶⁶ Als Reaktion auf diese Betrugsfälle verkündete Georg W. Bush, der damalige Präsident der Vereinigten Staaten, eine radikale Erhöhung der Strafen sowie eine Verfolgung von diesen Bilanzfälschungen.³⁶⁷ Kurz darauf wurde die Gesetzentwürfe von Paul S. Sarbanes und Michael Oxley zusammengefügt und so entstand das SOX. Primäres Ziel des SOX ist die Zuständigkeiten, Verantwortlichkeiten und Zusammenarbeit der Abschlussprüfer und geprüften Gesellschaften völlig neu zu regeln, und das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Finanzberichterstattung und in den Kapitalmarkt zu wiederherstellen.³⁶⁸ Mit dem SOX wurde eine unabhängige Aufsichtsbehörde - Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) für die Abschlussprüfer, die Abschlüsse der Unternehmen prüfen, die der Aufsicht der SEC unterliegen, eingeführt.

In den deutschsprachigen Medien wurde das SOX als wichtigste wirtschaftliche Gesetzesänderung seit der Einführung des Securities Exchange Act 1934 (SEA) genannt und es hatte großen Einfluss auf die Reform der Abschlussprüfung in der EU und in der Schweiz. Da der Anwendungsbereich des SOX auch die ausländischen Unternehmen, die obengenannten Voraussetzungen erfüllen,

³⁶⁴ Vgl W. Ge, S. McVay The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes-Oxley Act. Accounting Horizons, 2005

³⁶⁵ Die Liste der bei SEC registrierten Unternehmen ist unter folgendem Link abrufbar:
<https://www.sec.gov/rules/other/4-460list.htm>

³⁶⁶ Vgl R. Hoitash, U. Hoitash, J. C. Bedard Internal Control Quality and Audit Pricing under the Sarbanes-Oxley Act. AUDITING: A Journal of Practice & Theory: May 2008

³⁶⁷ Vgl Riener-Micheler, Krimmer, Der Sarbanes-Oxley Act und seine Auswirkungen auf europäische Unternehmen, RWZ 2006/93

³⁶⁸ Vgl Coates, The Goals and Promise of the Sarbanes-Oxley Act., Journal of Economic Perspectives, 2007

sowie die Tochtergesellschaften der US-amerikanischen Unternehmen einbezieht³⁶⁹, musste die EU-Kommission auf diese Neuerungen reagieren. Die Unternehmensskandale wie Parlamat, BAWAG oder Meinl Bank waren die Beweise, dass nicht nur das amerikanische Aufsichtssystem die Lücken aufgewiesen hat, sondern dass auch im europäischen Raum die sowohl die internen, als auch die externen Aufsichtsorgane versagen.³⁷⁰ So hat der EU-Parlament die 8- EU-Abschlussprüfungs-Richtlinie, die sogenannte EuroSOX, im Jahr 2006 mit der Umsetzungsfrist bis 29. Juni 2008 erlassen. Mit der 8. EU-Richtlinie legte die Europäische Kommission erstmals ein rechtliches Rahmenwerk für die Aufsicht der Abschlussprüfung vor, das dem amerikanischen SOX-Ansatz folgte.³⁷¹ Diese RL wurde dann im Rahmen der EU-Audit-Reform (siehe „2. EU-Audit-Reform“) ergänzt und die Vorschriften zur Unabhängigkeit und Aufsicht der Abschlussprüfer wurden den SOX-Vorschriften angenähert.

Das SOX gliedert sich in elf Abschnitten, die Maßnahmen für die Gesellschaften, Leitung und Abschlussprüfer enthalten und in weiteren Folgen werden die wichtigsten Vorschriften beschrieben und mit den Vorschriften in Österreich verglichen.

10.1. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

Mit dem Inkrafttreten des SOX wurde das PCAOB eingerichtet. Die Organisation und Aufgaben sind im SOX Title I geregelt. Das PCAOB wurde eingerichtet, um die Prüfung von Gesellschaften gemäß US-amerikanischen Wertpapiergesetz, und damit zusammenhängende Angelegenheiten zu beaufsichtigen und die Interessen der Investoren und anderer Adressaten der Berichterstattung mittels Erstellung von aussagekräftigen, genauen und unabhängigen Prüfungsberichten zu schützen.³⁷² Die Aufgaben des PCAOB umfassen die Registrierung der Abschlussprüfer, regelmäßige Inspektionen, Festlegung der Prüfungsstandards und Enforcement der Rechnungslegungsstandards.³⁷³

10.1.1 Registrierung

Jede US-amerikanische und ausländische Prüfungsgesellschaft, die die Abschlüsse der SEC-registrierten Vermittler prüft oder in der Erstellung der Abschlüsse mitwirkt, muss beim PCAOB registriert werden.³⁷⁴ Die beim PCAOB registrierten Prüfungsgesellschaften variieren in ihrer Größe, von Einzelunternehmen bis hin zu großen Prüfungsgesellschaften, wie Big-4-

³⁶⁹ Vgl Litvak, Kate, The effect of the Sarbanes-Oxley act on non-US companies cross-listed in the US, *Journal of Corporate Finance*, Volume 13, 2007

³⁷⁰ Vgl Kwasniewski, SOX und die 8. EU-Richtlinie, CFO aktuell 1/2008

³⁷¹ Kwasniewski, CFO aktuell 1/2008

³⁷² Vgl Section 101 a SOX (US)

³⁷³ Vgl Section 101 c SOX (US)

³⁷⁴ Vgl Section 102 a SOX (US)

Gesellschaften, die Mitglieder der globalen Netzwerke sind und aus zahlreichen separaten registrierten Prüfungsgesellschaften bestehen.³⁷⁵

Die Prüfungsgesellschaften stellen den Registrierungsantrag online und bezahlen die Registrierungsgebühr. Im Rahmen der Registrierung übermitteln die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften folgende Informationen:³⁷⁶

- die Liste aller Gesellschaften, die im Anwendungsbereich des SOX enthalten sind und im vergangenen und im laufenden Kalenderjahr geprüft sind
- Liste der erhaltenen Honorare für die Abschlussprüfungen und Nicht-Prüfungsleistungen
- Beschreibung des internen Qualitätssicherungssystems und die Anwendung bei der Durchführung der Prüfungen
- Liste aller in Prüfungsgesellschaft tätigen Prüfer
- Informationen über straf-, zivil- oder verwaltungsrechtliche Maßnahmen oder Disziplinarverfahren, die gegen die Prüfungsgesellschaft oder eine mit der Firma verbundene Person anhängig sind.

Nach der Überprüfung des Registrierungsantrags, samt aller zusätzlichen Informationen, die vom Antragsteller zur Verfügung gestellt wurden, und Informationen, die das PCAOB selbst geschaffen hat, entscheidet der Vorstand, ob die Genehmigung des Antrags mit dem Gesetz im Einklang steht und zum Schutz des öffentlichen Interesses, der Erstellung der informativen, genauen und unabhängigen Berichte dient.³⁷⁷ Jeder registrierte Abschlussprüfer und jede registrierte Prüfungsgesellschaft hat bis zum 30. Juni der Jahresabschluss für das Vorjahr an PCAOB übermitteln. Jede Registrierung und Änderung wird veröffentlicht und dient der Transparenz des Prüfermarkts.

Per 31.12.2017 waren 1.925 Prüfungsgesellschaften beim PCAOB registriert, davon 1.036 inländische und 889 ausländische Prüfungsgesellschaften aus 88 Ländern.³⁷⁸ Der Übersicht der beim PCAOB registrierten Prüfungsgesellschaften ist in der Abbildung 19 ersichtlich.

Die größte Anzahl der ausländischen registrierten Prüfungsgesellschaften haben ihren Sitz in Deutschland. Insgesamt sechs österreichischen Prüfungsgesellschaften sind beim PCAOB registriert: Deloitte Audit Wirtschaftsprüfungs GmbH, Ernst & Young Wirtschaftsprüfungs-gesellschaft mbH, Grant Thornton Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungs GmbH & Co KG,

³⁷⁵ Vgl Coates, Journal of Economic Perspectives, 2007

³⁷⁶ Vgl Section 102 b SOX (US)

³⁷⁷ Vgl Section 102 c SOX (US)

³⁷⁸ PCAOB Jahresbericht 2017 online abrufbar unter:

<https://pcaobus.org/About/Administration/Documents/Annual%20Reports/2017-PCAOB-Annual-Report.pdf>,
abgerufen am 20.05.2019

KPMG Austria GmbH, PwC Wirtschaftsprüfung GmbH und die TPA Wirtschaftsprüfung GmbH.³⁷⁹

Abbildung 19 Übersicht der beim PCAOB registrierten Prüfungsgesellschaften per 31.12.2017³⁸⁰

Jurisdiction	Number of Registered Firms
United States	1,036
China*	76
India	69
United Kingdom**	59
Canada	40
Germany	39
Australia	38
France	27
Peru, Singapore	24 each
Mexico	22
Chile	20
Spain, Turkey	19 each
Israel, Netherlands	18 each
Argentina, Russian Federation	17 each
Malaysia	16
Brazil, Italy, Japan, Taiwan	15 each
Republic of Korea	13
Ireland, South Africa	12 each
Belgium	11
Colombia	10
New Zealand, Sweden, United Arab Emirates	9 each
Indonesia, Philippines	8 each
Cayman Islands, Denmark, Greece, Switzerland, Ukraine	7 each
Austria, Hungary, Pakistan, Poland, Venezuela	6 each
Czech Republic, Finland, Norway, Portugal, Uruguay	5 each
Bermuda, Bolivia, Costa Rica, Egypt, Luxembourg, Nigeria, Thailand	4 each
Dominican Republic, Kazakhstan, Panama, Paraguay, Saudi Arabia, Vietnam	3 each
Bahamas, Bahrain, Barbados, Ghana, Iceland, Romania	2 each
Armenia, Belize, Curacao, Cyprus, Ecuador, El Salvador, Estonia, Guatemala, Haiti, Jamaica, Kuwait, Libya, Malta, Mauritius, Papua New Guinea, Slovakia, Tanzania, Tunisia	1 each
TOTAL	1,925

*The number of registered firms in China includes 35 firms located in Hong Kong.

**The number of registered firms in the United Kingdom includes firms located in Jersey, Isle of Man and the British Virgin Islands.

10.1.2 Inspektionen

Das PCAOB führt ein fortlaufendes Inspektionsprogramm durch, um die Übereinstimmung jeder registrierten Prüfungsgesellschaft und der mit ihr verbundenen Personen mit dem SOX, den professionellen Standards im Zusammenhang mit der Durchführung von Abschlussprüfungen, der Erstellung von Prüfungsberichten und damit zusammenhängenden Angelegenheiten zu

³⁷⁹ Die Liste der registrierten Prüfungsgesellschaften ist unter dem folgenden Link abrufbar:
<https://pcaobus.org/Registration/Firms/Pages/RegisteredFirms.aspx>

³⁸⁰ PCAOB Jahresbericht 2017 online abrufbar unter:
<https://pcaobus.org/About/Administration/Documents/Annual%20Reports/2017-PCAOB-Annual-Report.pdf>,
 abgerufen am 20.05.2019

beurteilen.³⁸¹ Im Jahr 2017 hat das PCAOB insgesamt 195 Prüfungsgesellschaften inspiziert und im Rahmen dieser Inspektionen mehr als 760 Abschlussprüfungen untersucht.³⁸²

Die PCAOB-Inspektionen sollen die Schwäche und Mängel iZm der Durchführung der Abschlussprüfungen identifizieren.³⁸³ Um dieses Ziel zu erreichen, beinhalten die PCAOB-Inspektionen eine Bewertung der Leistung der Prüfungsgesellschaften bei ausgewählten Prüfungsbereichen sowie eine Bewertung der Gestaltung und operativen Wirksamkeit des internen Qualitätssicherungssystems.

Die Inspektionen sind bei Prüfungsgesellschaften, die mehr als 100 SEC-registrierten Gesellschaften in einem Jahr prüfen, jährlich durchzuführen.³⁸⁴ Bei Prüfungsgesellschaften, die weniger als 100 SEC-registrierten Gesellschaften im Jahr prüfen, sind die Inspektionen in einem Abstand vom maximal drei Jahren durchzuführen.³⁸⁵ Darüber hinaus führt die PCAOB jedes Jahr die Inspektionen bei mindestens fünf Prozent aller registrierten Unternehmen durch, die eine wesentliche Rolle bei der Prüfung eines Emittenten spielen, aber keine Prüfungsberichte für Emittenten erstellen.³⁸⁶

Das PCAOB führt die Inspektionen durch zwei Programme durch. Das **Global Network Firm Inspection Program** ist verantwortlich für die Inspektion der sechs größten US-Prüfungsgesellschaften und der nicht-US-Mitglieder der internationalen Netzwerke, mit denen sie verbunden sind.³⁸⁷ Diese Netzwerke sind: BDO International Limited, Deloitte Touche Tohmatsu Limited, Ernst & Young Global Limited, Grant Thornton International Limited, KPMG International Cooperative und PricewaterhouseCoopers International Limited. Das „**Non-Affiliate Firm Inspection Program**“ führt die Inspektionen der anderen registrierten Prüfungsgesellschaften durch.³⁸⁸ Im Jahr 2017 untersuchte das Global Network Firm Inspection Program 54 Prüfungsgesellschaften, darunter die sechs größten US-Prüfungsgesellschaften und die 48 nicht-US-Prüfungsgesellschaften. Das „Non-Affiliate Firm Inspection Program“ hat im 2017 die Inspektionen bei 141 Prüfungsgesellschaften durchgeführt, davon 12 nicht-US-Prüfungsgesellschaften.³⁸⁹

Das PCAOB plant jedes Jahr die Inspektionen unter Beachtung der Risiken, die sich aus wirtschaftlichen Trends, Unternehmens- oder Branchenentwicklungen, Prüfungsbereichen mit erheblichen wiederkehrenden Mängeln und der vergangenen Inspektionen der

³⁸¹ VGL Section 104 a SOX (US)

³⁸² Vgl PCAOB Jahresbericht 2017, abgerufen am 20.05.2019

³⁸³ Vgl Coates, Journal of Economic Perspectives, 2007

³⁸⁴ Vgl Section 104 b (1) SOX (US)

³⁸⁵ Vgl Section 104 b (2) SOX (US)

³⁸⁶ Vgl Coates, Journal of Economic Perspectives, 2007

³⁸⁷ Vgl PCAOB Jahresbericht 2017, abgerufen am 20.05.2019

³⁸⁸ Vgl PCAOB Jahresbericht 2017, abgerufen am 20.05.2019

³⁸⁹ Vgl PCAOB Jahresbericht 2017, abgerufen am 20.05.2019

Prüfungsgesellschaft ergeben.³⁹⁰ Im August veröffentlicht das PCAOB „Staff Inspection Brief“ in welchem die Informationen über die vorstehenden Inspektionen enthalten sind. Die Schwerpunkte³⁹¹ für die Inspektionen im Jahr 2017 waren ua:

- die wiederkehrenden Prüfungsmängel, wie zB internes Kontrollsyste für die Berichterstattung, Beurteilung und Reaktion auf die Risk of Material Misstatements (ROMMs) und Prüfung von Schätzungen, einschließlich der Bewertung zum beizulegenden Zeitwert
- Prüfungsbereiche, die von den aktuellen wirtschaftlichen Bedingungen betroffen sind, wie zB Brexit und seine Auswirkungen auf den Finanzsektor, oder die Schwankungen der Öl- und Erdgaspreise
- Prüfungsbereiche, die ein wesentliches Urteil des Managements und/oder Abschlussprüfers erfordern, wie zB die Beurteilung der Unternehmensfortführung
- neue Rechnungslegungsstandards, wie zB die vom Financial Accounting Standards Board ("FASB") erlassenen Rechnungslegungsstandards zur Umsatzrealisierung und Leasingbilanzierung
- Multinationale Abschlussprüfungen – einbezogene Abschlussprüfungen der Komponentenprüfer im Rahmen der Konzernprüfungen
- Qualitätssicherungssystem der Prüfungsgesellschaft, welches die Richtlinien und Verfahren zur
 1. Identifizierung der "Grundursachen" von Prüfungsmängeln
 2. Überwachung und Wahrung der Unabhängigkeit,
 3. Durchführung von Qualitätsprüfungen mit der erforderlichen professionellen Sorgfalt
 4. Anwendung professioneller Skepsis im gesamten Prüfungsverfahren enthält.

Das PCAOB veröffentlicht die Planung und Schwerpunkte der Inspektionen erst wenn der Großteil der Abschlussprüfungen für das vergangene Jahr abgeschlossen sind³⁹². Hinter dieser Entscheidung steht die Überlegung, dass die Prüfungsergebnisse manipuliert werden können, falls die Schwerpunkte der bevorstehenden Inspektionen den Abschlussprüfer vor der tatsächlichen Durchführung der Prüfungen bekannt wären.³⁹³ Im Februar 2017 hat das PCAOB erfahren, dass die Informationen über die bevorstehenden Inspektionen, in den Besitz der zu inspizierenden Prüfungsgesellschaft KPMG gelandet sind. Nach Bekanntwerden des Verstoßes untersuchte das PCAOB unverzüglich die Angelegenheit und stellte unangemessene Offenlegungen durch einen PCAOB-Mitarbeiter fest, der nicht mehr bei der PCAOB tätig ist. Im Januar 2018 hat das US-Justizministerium die Anzeige erstattet, und SEC hat Vollstreckungsklagen gegen mehrere ehemalige KPMG- und PCAOB-Mitarbeiter eingeleitet, die aus diesem Vorfall und dem damit

³⁹⁰ Church, Bryan K., Shefchik, Lori B., PCAOB Inspections and Large Accounting Firms. Accounting Horizons: March 2012, Vol. 26, 2012

³⁹¹ Vgl PCAOB Staff Inspection Brief 2017, online abrufbar unter:

<https://pcaobus.org/Inspections/Documents/inspection-brief-2017-3-issuer-scope.pdf> abgerufen am 20.05.2019

³⁹² Der PCAOB Staff Inspection Brief für 2017 wurde am 30. August 2017 veröffentlicht, dh die Abschlussprüfungen der Jahresabschlüsse für das Geschäftsjahr 2016 wurden in diesem Zeitpunkt schon abgeschlossen und die Geschäftsberichte veröffentlicht

³⁹³ Vgl Gunnya, Katherine A., Chunqi Zhangb, Tracey PCAOB inspection reports and audit quality, Journal of Accounting and Public Policy, Volume 32, 2013

verbunden Fehlverhalten entstanden sind. Die Maßnahmen der Regierung haben ein klares Signal gesendet, dass die Unterschlagung vertraulicher PCAOB-Informationen oder die anderweitige Beeinträchtigung der Integrität derer Programme nicht toleriert wird.³⁹⁴ Im Jahr 2018 hat das PCAOB die Informationstechnologie- und Sicherheitskontrollen des Unternehmens sowie die Compliance- und Ethikprotokolle, und deren Wirksamkeit wieder bewertet.

Nach erfolgreiche Durchführung der Inspektionen erstellt das PCAOB einen Inspektionsbericht.³⁹⁵ Dieser Bericht wird mit der Stellungnahme der Inspektoren und dem Antwortschreiben der eingetragenen Prüfungsgesellschaft der Kommission des PCAOB, sowie jeder zuständigen staatlichen Regulierungsbehörde übermittelt.³⁹⁶ Die Berichte sind auch der Öffentlichkeit zur Verfügung gestellt, mit der Ausnahme der mit der im Rahmen der Inspektionen festgestellten Mängeln im Qualitätskontrollsysteem der inspizierten Prüfungsgesellschaft, falls diese Mängel spätestens 12 Monate nach der Erstellung des Inspektionsberichts von der Prüfungsgesellschaft zur Zufriedenheit des PCAOB aufgehoben werden.³⁹⁷

10.1.2.1 Inspektionen bei ausländischen Prüfungsgesellschaften

Unternehmen von öffentlichem Interesse, unabhängig davon, ob sie ihren Sitz in den Vereinigten Staaten oder im Ausland haben, betreten die US-amerikanischen Kapitalmärkte unter Einhaltung der bestimmten gesetzlichen Voraussetzungen, einschließlich der Verpflichtung, geprüfte Abschlüsse zeitgerecht bei der SEC einzureichen.³⁹⁸ Ihre Abschlussprüfer müssen beim PCAOB registriert werden und von diesem inspiziert werden.

In vielen Ländern ist das PCAOB in der Lage, Inspektionen durchzuführen, ohne eine Kooperationsvereinbarung mit den lokalen Aufsichtsbehörden eingehen zu müssen. Mit den Mitgliedstaaten der Europäischen Union, sind solche Kooperationsvereinbarungen jedoch erforderlich.³⁹⁹ Die Kooperationsvereinbarung ermöglicht dem PCAOB einen Rahmen für gemeinsame Inspektionen bei Prüfungsgesellschaften, die der Aufsicht beider Behörden unterliegen. Es ermöglicht auch den Austausch vertraulicher Informationen. Das PCAOB hat solche Kooperationsvereinbarungen mit insgesamt 26 Aufsichtsbehörden abgeschlossen.⁴⁰⁰ Die letzte wurde am 13. September 2018 mit der österreichischen APAB abgeschlossen.⁴⁰¹ Erst mit dieser Kooperationsvereinbarung ist möglich für das PCAOB in Österreich die Inspektionen

³⁹⁴ Vgl PCAOB Jahresbericht 2017, abgerufen am 20.05.2019

³⁹⁵ Vgl Section 104(g) SOX (US)

³⁹⁶ Vgl Section 104(g)(2) SOX (US)

³⁹⁷ Vgl Section 104(g)(2) SOX (US)

³⁹⁸ Kwasniewski, CFO aktuell 1/2008

³⁹⁹ Vgl PCAOB Jahresbericht 2017, abgerufen am 20.05.2019

⁴⁰⁰ Vgl PCAOB Jahresbericht 2017, abgerufen am 20.05.2019

⁴⁰¹ Die Kooperationsvereinbarung zwischen PCAOB und APAB ist unter dem folgenden Link abrufbar:
<https://www.apab.gv.at/aufsicht/internationale-kooperation>

durchzuführen. Die erste Inspektion wurde in Österreich schon durchgeführt, die Ergebnisse sind aber noch nicht veröffentlicht.

In zwei Mitgliedstaaten (Belgien und Portugal), in denen das PCAOB zu inspizieren hat, ist die Behörde aufgrund geltender Beschränkungen des lokalen Rechts nicht in der Lage, Inspektionen bei registrierten Unternehmen durchzuführen. Die Aushandlung von Kooperationsverträgen mit lokalen Aufsichtsbehörden in diesen Staaten ist im Laufen.

Das PCAOB hat mit der RAB im Jahr 2011 die gegenseitige Kooperation in der Aufsicht über Abschlussprüfer in „Statement of Protocol“⁴⁰² geregelt. Im Jahr 2017 hat das PCAOB seinen dritten Inspektionszyklus bei Prüfungsgesellschaften in der Schweiz abgeschlossen. Zwei der fünf größten Prüfungsgesellschaften wurden im Rahmen des Joint Inspection geprüft. Die Zusammenarbeit zwischen der RAB und dem PCAOB ist eng, was die gegenseitige Amtshilfe und den Informationsaustausch zwischen den beiden Behörden erleichtert.⁴⁰³ In der Schweiz gibt es eine Reihe von Unternehmen, die einen wesentlichen Einfluss auf amerikanischen Kapitalmarkt haben und diese Kooperation ermöglicht Erreichung des besseren Schutzes der Investoren am Kapitalmarkt.

10.1.3 Untersuchungen

In Übereinstimmung mit den SOX-Regelungen kann das PCAOB eine Untersuchung jeder Handlung, Maßnahme oder Unterlassung einer registrierten Prüfungsgesellschaft oder jede mit einer solchen Gesellschaft verbundene Person durchführen, die gegen die Bestimmungen des SOX, die Bestimmung der Wertpapiergesetze in Bezug auf Durchführung der Prüfungen, Erstellung und Veröffentlichung von Prüfungsberichten, sind.⁴⁰⁴ Das PCAOB ist berechtigt im Rahmen der Untersuchungen die Auskünfte der Prüfungsgesellschaften oder einer Person zu verlangen, die mit einer eingetragenen Prüfungsgesellschaft verbunden ist, in Bezug auf alle Angelegenheiten, die die Behörde für relevant oder wesentlich für eine Untersuchung hält.⁴⁰⁵ Das PCAOB ist auch berechtigt die Vorlage der sämtlichen relevanten Prüfungsunterlagen und allen anderen Dokumenten und Informationen, die sich im Besitz der Prüfungsgesellschaft oder einer mit dieser Gesellschaft verbundenen Person befindet.⁴⁰⁶ Im Rahmen der Untersuchungen kann das PCAOB auch von der geprüften Gesellschaft direkt die Auskünfte anfordern.

⁴⁰² Online abrufbar unter: <https://www.rab-asr.ch/#/page/111> abgerufen am 20.05.2019

⁴⁰³ Vgl RAB Geschäftsbericht 2017, online abrufbar unter: <https://www.rab-asr.ch/#/page/127> abgerufen am 20.05.2019

⁴⁰⁴ Vgl Section 105 SOX (US)

⁴⁰⁵ Vgl Section 105(b)(1) SOX (US)

⁴⁰⁶ Vgl Section 105(b)(2) SOX (US)

10.1.4 Sanktionen

Falls eine Prüfungsgesellschaft nicht mit dem PCAOB kooperiert und stellt die angeforderten Unterlagen bzw Informationen dem Untersuchungs- bzw Inspektionsteam nicht zur Verfügung, kann das PCAOB die Bescheinigung der Prüfungsgesellschaft oder der verantwortlichen Person für die Ausübung der Prüfungstätigkeiten entziehen und die Registrierung löschen.⁴⁰⁷

Für den Fall, dass im Rahmen der Untersuchungen bzw der Inspektionen das PCAOB die Verletzung der Bestimmungen des SOX oder anderen relevanten Gesetze festgestellt hat, ist das PCAOB berechtigt die entsprechenden zu sanktionieren.⁴⁰⁸ Die Sanktionen können ein vorübergehendes oder dauerhaftes Tätigkeitsverbot, Beschränkung der Tätigkeiten oder Funktionen umfassen, als auch die Geldstrafe iHv bis zu 750.000 \$ für natürliche Personen und 15.000.000 \$ für juristische Personen. Im Vergleich zu Österreich, sind die Geldstrafe, die APAB der Prüfungsgesellschaften verhängen kann, viel höher und somit haben einen größeren Effekt auf die Prüfungsgesellschaften.

Sämtliche Sanktionen werden jeweiligen Regulierungsbehörden in US sowie im Ausland mitgeteilt. Die Sanktionen werden auch auf der Homepage des PCAOB veröffentlicht werden, sobald die Beschwerdefristen abgelaufen sind.

Im Jahr 2018 hat das PCAOB ua folgenden Geldstrafen verhängt⁴⁰⁹:

1. Deloitte Canada: Geldstrafe iHv 350.000\$ für Nichteinhaltung der Bestimmungen für die Unabhängigkeit
2. Deloitte Turkey: drei Senior Partner mussten die Prüfungsgesellschaften in der Türkei auf Verlangen des PCAOB verlassen und jeweils die Strafe iHv 25.000\$ zahlen, weil sie die Unterlagen manipuliert haben, die PCAOB im Rahmen der Inspektionen verlangt hat. Dazu wurde der Prüfungsgesellschaften die Geldstrafe iHv 750.000\$ verhängt.
3. Grant Thornton (US): die Geldstrafe iHv 1.500.000\$ für die Verstöße gegen die Bestimmungen für das Qualitätssicherungssystem.

Für den Fall, dass PCAOB einer ausländischen Prüfungsgesellschaft eine Strafe gemäß SOX verhängt und gleichzeitig verhängt die lokale Aufsichtsbehörde die Strafe gemäß lokalen Bestimmungen, so hat die Prüfungsgesellschaft die beiden Strafen zu zahlen, weil diese unabhängig voneinander sind.

⁴⁰⁷ Vgl Section 105(b)(3) SOX (US)

⁴⁰⁸ Vgl Section 105(b)(4) SOX (US)

⁴⁰⁹ Die Sanktionen sind unter <https://pcaobus.org/enforcement/Pages/default.aspx> abrufbar, abgerufen am 20.05.2019

10.2. Unabhängigkeit der Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften

Das PCAOB überwacht die Unabhängigkeit sowie die Unbefangenheit der Abschlussprüfer und der Prüfungsgesellschaften. Dies umfasst die Durchführung der Nicht-Prüfungsleistungen, die Rotationspflichten, die Berichtspflichten an den Prüfungsausschuss, die Offenlegung der Prüfungshonorare.⁴¹⁰

10.2.1 Nicht-Prüfungsleistungen

Im Title 2 des SOX sind sämtliche „verbotene“ Tätigkeiten angeführt, die Prüfungsgesellschaften im Rahmen der Prüfungen nicht durchführen darf. Diese umfassen ua:⁴¹¹

- Buchhaltung oder andere Dienstleistungen im Zusammenhang mit der Buchführung und Erstellung der Jahresabschlüsse der Prüfungsmandanten
- Entwicklung und Implementierung von Finanzinformationssystemen
- Schätzungs- oder Bewertungsleistungen oder Sacheinlageprüfungen
- Mitwirkung in der Führung der Gesellschaft und Interne Revision
- Mitwirkung als Makler, Händler, Anlageberater oder Erbringung der Investmentbanking-Dienstleistungen
- Rechtsdienstleistungen und Sachverständigendienstleistungen, die nicht mit der Abschlussprüfung zusammenhängen.

Restliche Nicht-Prüfungsleistungen sind grds zulässig, bedürfen aber eine Genehmigung des Prüfungsausschusses.⁴¹² Der Gesamtbetrag sämtlicher Nicht-Prüfungsleistungen, die von den Abschlussprüfern erbracht werden, darf nicht 5 % des Prüfungshonorars in einem Geschäftsjahr überschreiten.⁴¹³ Die Durchführung der von dem Prüfungsausschuss genehmigten Nicht-Prüfungsleistungen muss im Jahresabschluss veröffentlicht werden. Die kleinen Prüfungsgesellschaften mit weniger als fünf Prüfungsmandanten und weniger als zehn Partnern sind von diesen Regelungen ausgenommen.⁴¹⁴

⁴¹⁰ Vgl Sections 201, 203, 204, 206, 207 SOX (US)

⁴¹¹ Vgl Section 201(g) SOX (US)

⁴¹² Vgl Section 202 SOX (US)

⁴¹³ Vgl section 202(i)(1)(B)(i) SOX (US)

⁴¹⁴ Vgl Gunnaya, K. A., Chunqi Zhangb, T., Journal of Accounting and Public Policy, 2013

10.2.2 Rotation

Im Vergleich zu den Rotationspflichten in den EU-Mitgliedstaaten, sind die Vorschriften in den US nicht so streng. Das SOX verlangt lediglich eine interne Rotation der verantwortlichen Abschlussprüfer bzw verantwortlichen Partner einer Prüfungsgesellschaft nach fünf Jahren.⁴¹⁵ Betroffen sind der Partner sowie jedes andere Mitglied des Prüfungsteams, das mehr als 10 Stunden an Prüfungshandlungen für den Mandanten mitgewirkt hat und die Position in einer financial reporting oversight role hatte.⁴¹⁶ Das Cooling-Off Period von zwei Jahren für diese Personen beginnt ab dem Tag nach der Einreichung des Jahresabschlusses bei dem PCAOB bzw der SEC.

Da in einigen Ländern nur eine begrenzte Anzahl der Abschlussprüfer mit den notwendigen Kenntnissen in US-GAAP zu Verfügung steht, hat die SEC eine Erleichterung für die ausländischen Abschlussprüfer eingeführt: Die ausländischen Abschlussprüfer sind von den Rotationspflichten nach SOX ausgenommen.

⁴¹⁵ Vgl Section 203 SOX (US)

⁴¹⁶ Vgl Institut deutscher Wirtschaftsprüfer, Sarbanes-Oxley Act of 2002 -SEC-Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, RWZ 2003/44

11. Internationale Kooperation

Die Globalisierung hat dazu geführt, dass sowohl die Rechnungslegung als auch die Abschlussprüfung Gegenstand einer weitreichenden internationalen Standardisierung geworden sind. Die Überwachungsgruppen, eine Gruppe von internationalen Regulierungsbehörden und verwandten Organisationen auf internationaler Ebene und eine für die EU-Mitgliedstaaten, haben sich verpflichtet, das öffentliche Interesse in im Zusammenhang mit der internationalen Qualität der Abschlussprüfung stehenden Bereichen zu fördern. Diese Organisationen sind:

- "International Forum of Independent Audit Regulators" - IFIAR und
- "Committee of European Auditing Oversight Bodies" – CEAOB⁴¹⁷.

11.1 IFIAR

Das im 2006 gegründete International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) besteht aus unabhängigen Prüfungsbehörden aus 52 Ländern, die Afrika, Nordamerika, Südamerika, Asien, Ozeanien und Europa vertreten. Ziel dieser Organisation ist es, die internationale Zusammenarbeit zwischen Aufsichts- und Regulierungsbehörden im Bereich der Abschlussprüfung auf verschiedene Weise zu fördern. In unserer vernetzten Welt sind Fragen der Qualität der Abschlussprüfung nicht nur in jeweiliger Jurisdiktion zu finden - es ist eine globale Problematik, die eine globale Antwort verlangt.⁴¹⁸

Die Arbeit des IFIAR zielt in erster Linie auf die Entwicklung von Inspektionen ab, um sicherzustellen, dass die Arbeitsmethoden der internationalen Aufsichtsbehörden so koordiniert und effektiv wie möglich sind. Um diese strategischen Ziele zu erreichen, hat IFIAR die folgenden vier Kernstrategien:⁴¹⁹

1. Erleichterung der Zusammenarbeit und des Wissensaustauschs zwischen den Mitgliedern;
2. Aufbau strategischer Beziehungen zu Investoren und anderen wichtigen Interessengruppen, einschließlich Standardsetzern, und Aufrechterhaltung einer effektiven Kommunikation mit globalen Netzwerkunternehmen;
3. Umsetzung einer nachhaltigen, zielgerichteten Kontaktaufnahme mit den Mitgliedern und potenziellen Mitgliedern;

⁴¹⁷ Europäischen Ausschuss der Aufsichtsstellen bei der Europäischen Kommission

⁴¹⁸ Vgl IFIAR Geschäftsbericht 2017, online abrufbar unter: <https://www.ifiar.org/?wpdmld=8242>, abgerufen am 25.05.2019

⁴¹⁹ Vgl IFIAR Geschäftsbericht 2017, abgerufen am 25.05.2019

4. Schaffung einer effektiven und effizienten Struktur für Vorstand, Arbeitsgruppe, Task Force und Sekretariat, die koordinierte, wirkungsvolle Initiativen zur Erreichung der strategischen Ziele ermöglicht.

Das IFIAR nimmt seine Rolle unter anderem durch spezielle Seminare zum Erfahrungsaustausch wahr, mit den Inspektoren der Mitglieder, die sich einmal im Jahr in einer Sitzung treffen, um eine Reihe von Themen in diesem Bereich zu diskutieren.

Die Mission von IFIAR besteht darin, dem öffentlichen Interesse, einschließlich der Anleger, zu dienen, indem die globale Aufsicht der Abschlussprüfer verbessert wird.⁴²⁰ Die sechs Arbeitsgruppen von IFIAR konzentrieren sich auf praktische Ergebnisse in den folgenden Bereichen:

- Zusammenarbeit mit den sechs größten globalen Netzwerken der Abschlussprüfer⁴²¹
- Inspektionen,
- Enforcement,
- internationale Zusammenarbeit,
- Investoren und andere Interessengruppen sowie
- Standardsetzung.

Jedes Jahr veranstaltet das IFIAR einen Workshop, der sich auf Inspektionsprozesse und Herausforderungen konzentriert, den Einblick in die Aufsichtssysteme der Mitglieder verbessert und bessere Praktiken identifiziert.⁴²² Der Workshop bietet die Gelegenheit, Aufsichtsansätze zur koordinierten Beaufsichtigung globaler Prüfungsgesellschaften zu diskutieren. IFIAR veranstaltet auch einen jährlichen Workshop zu Enforcement mit ähnlichen Zielen.⁴²³ Weitere Stakeholder- und themenorientierte Sitzungen und Sitzungen des Vorstands finden über das ganze Jahr statt. Um die Trends der Qualität der Abschlussprüfung zu untersuchen, führt IFIAR jährlich eine Inspektion (siehe „11.1.1 Inspektionen“) durch, die die gemeinsamen Bemühungen von IFIAR zur weltweiten Förderung der Qualität der Abschlussprüfung aufzeigt und die Inspektions- und Aufsichtssysteme der einzelnen Aufsichtsbehörden ergänzt. Die Ergebnisse der Inspektion werden jedes Jahr veröffentlicht.

Die Standardsetzung ist für IFIAR von großem Interesse und IFIAR trägt aktiv zur Entwicklung internationaler Auditstandards bei, indem es seine Stellungnahme an die Normungsgremien

⁴²⁰ Vgl IFIAR Geschäftsbericht 2017, abgerufen am 25.05.2019

⁴²¹ Diese sind: BDO International, Deloitte Touche Tohmatsu, Ernst & Young Global, Grant Thornton International, KPMG International Cooperative and PricewaterhouseCoopers International

⁴²² Vgl IFIAR Geschäftsbericht 2017, abgerufen am 25.05.2019

⁴²³ Vgl IFIAR Geschäftsbericht 2017, abgerufen am 25.05.2019

weiterleitet. IFIAR unterstützt die Notwendigkeit einer Reform der Führungsstruktur der Festlegung von Prüfungsnormen auf internationaler Ebene mit dem Ziel, die Unabhängigkeit der Normungsgremien vom Rechnungslegungsberuf zu stärken und die Rechtzeitigkeit der Normung zu verbessern.

Das IFIAR hat folgenden **Arbeitsgruppen und Task Forces** mit unterschiedlichen Zielen und Strategien eingeführt:⁴²⁴

1. Enforcement Working Group (EWG)
2. Global Audit Quality Working Group (GAQWG)
3. International Cooperation Working Group (ICWG)
4. Inspection Workshop Working Group (IWWG)
5. Investor and Other Stakeholders Working Group (IOSWG)
6. Standards Coordination Working Group (SCWG)
7. Inspection Findings Survey Task Force (IFSTF)
8. Smaller Regulators Task Force (SRTF).

Jede Arbeitsgruppe hat als primäres Ziel die Verbesserung der Qualität der Abschlussprüfung aber durch Verbesserung der unterschiedlichen Aspekte der Überwachung und Durchführung der Abschlussprüfung. So bietet, zB die EWG den Enforcement Beamten ein Forum für den Informationsaustausch über wirksame Ansätze zur Untersuchung und Beurteilung angeblichen Fehlverhaltens von Abschlussprüfern sowie über neue Trends in solchen Durchsetzungsfragen. Über die GAQWG führt IFIAR einen kontinuierlichen Dialog mit den sechs größten internationalen Netzwerken der Abschlussprüfer mit dem Ziel, die Prüfungsqualität weltweit zu verbessern. Die ICWG prüft, wie Mitglieder zusammenarbeiten und Informationen austauschen können, um die Effektivität und Effizienz der Aufsichtsprozesse zu verbessern und zur Qualität der Abschlussprüfung beizutragen. Insbesondere identifiziert die ICWG Bereiche, in denen IFIAR-Mitglieder effektiver zusammenarbeiten können als isoliert, und konzipiert und implementiert dann Arbeitsabläufe, um diese Zusammenarbeit zu erleichtern. Dies umfasst ua die Zusammenarbeit und Austausch der Unterlagen bei der Joint Inspections. Die IOSWG organisiert den Dialog von IFIAR mit den Investoren und anderen Interessengruppen, insbesondere Prüfungsausschüssen, und veröffentlicht Informationen über diesen Dialog auf der IFIAR-Website. Mitglied der IOSWG ist ua auch die österreichische Aufsichtsbehörde – APAB.

⁴²⁴ Vgl IFIAR Geschäftsbericht 2017, abgerufen am 25.05.2019

11.1.1. IFIAR Untersuchungen

Jedes Jahr führt das IFIAR die Inspektion durch, indem die Inspektionsergebnisse im Zusammenhang mit unternehmensweiten Qualitätssicherungssystemen und individuellen Prüfungsaufträgen verfolgt werden.⁴²⁵ Systeme der Qualitätskontrolle sind für viele Aufsichtsbehörden und Prüfungsgesellschaften ein Schwerpunkt, da diese Systeme als Grundlage für die Durchführung von Qualitätsprüfungen dienen. Zum Verständnis der Wirksamkeit der Qualitätskontrollsysteme der Prüfungsgesellschaften zur Unterstützung der Prüfungsqualität verfolgt IFIAR auch den Prozentsatz der Prüfungen Unternehmen von öffentlichem Interesse, die mit mindestens einer Feststellung überprüft wurden.⁴²⁶

Im Jahr 2015 setzte sich die IFIAR-Arbeitsgruppe Global Audit Quality (GAQ) das Ziel, die Anzahl der Feststellungen der globalen Netzwerke der Abschlussprüfer (die Big Six) bis 2019 um 25% zu reduzieren.⁴²⁷ Ziel war, die Gestaltung und Durchführung Prozesse dieser Prüfungsgesellschaften rund um die Qualitätskontrolle zu verbessern.⁴²⁸ Dies umfasst ua, die konstante Qualität der Abschlussprüfung jedes Jahr zu erreichen. Die Abschlussprüfung ist eine dynamische Branche und unterliegt ständig der zahlreichen Herausforderungen und Änderungen, wie zB Änderungen der Rechnungslegungsstandards oder Prüfungsansätze. Aber die Vorbereitung für solche Änderungen und richtige Gestaltung der internen Prozesse führt zu verbesserte Qualität der Abschlussprüfung in langfristiger Betrachtung.⁴²⁹ Im Geschäftsbericht 2018 hat das IFIAR berichtet, dass sich die Feststellungsquote zwar reduziert hat, aber das Ziel wurde noch nicht erreicht: 37% der untersuchten Unternehmen vom öffentlichen Interesse hatten insgesamt mindestens eine Feststellung, gegenüber einem Höchststand von 47% im Jahr 2014.⁴³⁰ Der Trend der Feststellungsquote ist in Abbildung 20 dargestellt.

Abbildung 20 Feststellungsquote bei den PIE-Prüfern⁴³¹

2014	2015	2016	2017	2018
47%	43%	42%	40%	37%

Für die Zwecke dieser Erhebung ist eine Feststellung im Allgemeinen ein erheblicher Mangel bei der Erfüllung der Anforderungen der Prüfungsstandards. Es ist wichtig zu beachten, dass ein

⁴²⁵ Vgl IFIAR Geschäftsbericht 2017, abgerufen am 25.05.2019

⁴²⁶ Vgl IFIAR Geschäftsbericht 2017, abgerufen am 25.05.2019

⁴²⁷ Vgl IFIAR Geschäftsbericht 2017, abgerufen am 25.05.2019

⁴²⁸ Vgl Survey of Inspection Findings 2018, abgerufen am 25.05.2019

⁴²⁹ Vgl Survey of Inspection Findings 2018, online abrufbar unter: <https://www.ifiar.org/?wpdmld=9603>, abgerufen am 25.05.2019

⁴³⁰ IFIAR, Geschäftsbericht 2018, abgerufen am 28.05.2019

⁴³¹ Vgl Survey of Inspection Findings 2018, S. 4, abgerufen am 25.05.2019

Ergebnis einer Abschlussprüfung nicht unbedingt darauf hindeutet, dass die Jahresabschlüsse falsch dargestellt sind.⁴³²

Das IFIAR sammelt im Rahmen der Inspektionen die Informationen über zwei Kategorien von Inspektionsaktivitäten - diejenigen, die sich auf unternehmensweite Systeme der Qualitätskontrolle beziehen, und solche, die sich auf einzelne Prüfungsaufträge beziehen.⁴³³ Die Inspektionen, die an unternehmensweiten Qualitätskontrollsystmen durchgeführt werden, befassen sich mit den Richtlinien und Prozessen, die von den Prüfungsgesellschaften zur Unterstützung der Prüfungsqualität festgelegt wurden, einschließlich der Überwachung der Einhaltung der Unabhängigkeitsanforderungen. Ein starkes System der Qualitätskontrolle wird von vielen IFIAR-Mitgliedern als kritisches Element für eine verbesserte und nachhaltige Prüfungsqualität angesehen; dementsprechend sind Qualitätssicherungssysteme ein Hauptschwerpunkt vieler Inspektionsprogramme, wie bei der österreichischen APAB. Vor diesem Hintergrund plant IFIAR die Initiativen der einzelnen Netzwerke zur kontinuierlichen Verbesserung der Systeme der Qualitätskontrolle fortzusetzen.⁴³⁴ Die Feststellungsquote in den einzelnen Teilen Qualitätssicherungssystemen ist im Jahr 2018 weiterhin gesunken, was in der Abbildung 21 ersichtlich ist.

Inspektionen einzelner Prüfungsaufträge untersuchen die Einhaltung von Prüfungsstandards durch eine Prüfungsgesellschaft bei einer ausgewählten Abschlussprüfung. Es ist wichtig zu beachten, dass eine Inspektion die vom Abschlussprüfer durchgeführten Verfahren betrifft. Die Feststellung bei einer „Prüfung der Prüfung“ deutet nicht notwendigerweise darauf hin, dass der Jahresabschluss falsch ist und die Häufigkeit der Feststellungen ist kein Hinweis auf die Häufigkeit von falschen Abschlüssen.⁴³⁵ Langfristiger Trend der Feststellungsquote in Inspektionen von einzelnen Prüfungsaufträgen ist wie bei Inspektionen der unternehmensweiten Qualitätskontrollsystmen im Jahr 2018 ununterbrochen geblieben und ist weiter gesunken (siehe Abbildung 22)

⁴³² Vgl Survey of Inspection Findings 2018, abgerufen am 25.05.2019

⁴³³ IFIAR, Geschäftsbericht 2018, abgerufen am 28.05.2019

⁴³⁴ Survey of Inspection Findings 2018, abgerufen am 25.05.2019

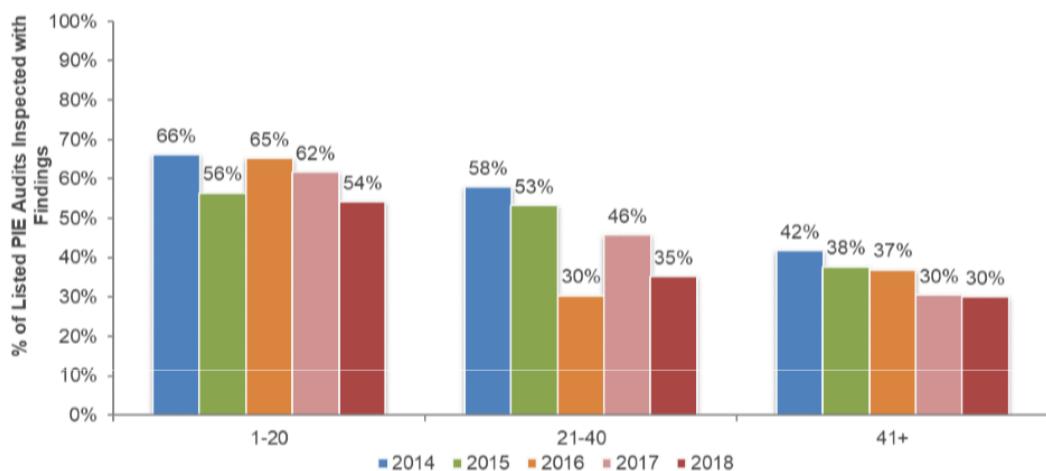
⁴³⁵ Vgl Survey of Inspection Findings 2018, abgerufen am 25.05.2019

Abbildung 21 2014-2018 Inspektionsergebnisse (Qualitätssicherungssysteme): Mitgliedsunternehmen
Mit mindestens einer Feststellung nach Inspektionsthema⁴³⁶

Inspection Theme	2018		2017		2016		2015		2014	
	#	%	#	%	#	%	#	%	#	%
Engagement Performance	69	53%	60	55%	55	49%	53	59%	71	60%
Independence and Ethical Requirements	41	32%	45	41%	43	40%	34	40%	55	48%
Human Resources	35	31%	39	38%	29	31%	31	36%	52	45%
Monitoring	27	21%	40	36%	29	28%	27	33%	40	34%
Client Risk Assessment, Acceptance, and Continuance	20	18%	23	21%	26	25%	27	30%	36	33%
Leadership Responsibilities for Quality within the Firm	16	14%	17	16%	12	12%	11	12%	23	19%

Während die Verantwortung für die Verbesserung der Prüfungsqualität bei den Prüfungsgesellschaften liegt, bemüht sich das IFIAR, die Fortschritte auf dem Weg zu konsistenten, qualitativ hochwertigen Prüfungen weltweit durch Wissensaustausch zwischen seinen Mitgliedern zu beeinflussen, was wiederum die Prüfungsaufsicht weltweit verbessert.⁴³⁷ Die durch die Inspektionen gewonnenen Informationen tragen zu den Bemühungen von IFIAR bei, eine Plattform für den Wissensaustausch und die Zusammenarbeit im Hinblick auf das gemeinsame Ziel seiner Mitglieder, die Prüfungsaufsicht und die Prüfungsqualität weltweit zu verbessern, bereitzustellen. Die Beobachtungen aus der Inspektionen zeigen, dass IFIAR weiterhin auf Trends und Herausforderungen achtet, die sich auf die konsequente Durchführung hochwertiger Abschlussprüfungen auswirken.⁴³⁸

Abbildung 22 Prozentsatz der PIE-Prüfungen mit den Feststellungen⁴³⁹



⁴³⁶ Survey of Inspection Findings 2018, abgerufen am 25.05.2019

⁴³⁷ Vgl IFIAR, Geschäftsbericht 2018, abgerufen am 28.05.2019

⁴³⁸ Vgl IFIAR, Geschäftsbericht 2018, abgerufen am 28.05.2019

⁴³⁹ Survey of Inspection Findings 2018, abgerufen am 25.05.2019

11.2. CEAOB

Das CEAOB (Committee of European Auditing Oversight Bodies) wurde durch die Abschlussprüfungsverordnung geschaffen und hat sich mittlerweile erfolgreich von seiner Gründungsphase zu einem vollwertigen operativen Ausschuss entwickelt. Das Hauptziel des CEAOB ist analog der Ziele des IFIAR, der Informations- und Erfahrungsaustausch zwischen den Mitgliedern so zu gestalten, dass eine hohe Prüfungsqualität gewährleistet ist und das Vertrauen der Öffentlichkeit verstärkt.⁴⁴⁰

Das CEAOB bildet den Rahmen für die Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Aufsichtsbehörden in der Europäischen Union, unbeschadet der Organisation der nationalen Prüfungsaufsicht.⁴⁴¹ Das CEAOB trägt zu einer wirksamen Zusammenarbeit zwischen den zuständigen Behörden bei, um die Wirksamkeit des europäischen rechtlichen Rahmens für die Abschlussprüfung zu maximieren. CEAOB hat auch die Aufgabe, Kommission sowie die zuständigen Behörden auf deren Ersuchen in Fragen im Zusammenhang mit der Umsetzung der relevanten Verordnungen und der Richtlinien zu beraten.⁴⁴² Mitwirkung in der technischen Bewertung der öffentlichen Aufsichtssysteme von Drittstaaten und in der internationalen Zusammenarbeit zwischen den Mitgliedstaaten und Drittstaaten ist auch eine der Aufgaben des CEAOB. Um auf die Einführung auf Unionsebene beizutragen, überprüft das CEAOB die internationalen Prüfungsnormen, einschließlich der Verfahren zu ihrer Ausarbeitung.

Zur Erfüllung seiner Aufgaben legt das CEAOB unverbindliche Leitlinien oder Stellungnahmen fest. Das CEAOB erlässt ein jährliches Arbeitsprogramm, einschließlich der Arbeitspläne für seine Untergruppen und erstellt einen Jahresbericht über seine Tätigkeiten⁴⁴³. Das CEAOB veranstaltet mindestens dreimal jährlich Sitzungen der Mitglieder. Das CEAOB kann Beobachter einladen, sich ganz oder teilweise an ihren Beratungen oder denen ihrer Untergruppen zu beteiligen. Als Beobachter können folgenden Organisationen eingeladen werden:⁴⁴⁴

- Europäische Bankenaufsichtsbehörde (European Banking Authority - EBA)
- die Europäische Aufsichtsbehörde für das Versicherungswesen und die betriebliche Altersversorgung (European Insurance and Occupational Pensions Authority - EIOPA)
- die zuständigen Aufsichtsbehörden der Länder des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR)

⁴⁴⁰ Vgl CEAOB Geschäftsbericht, online abrufbar unter:

https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/ceao-annual-report-2018_en.pdf, abgerufen am 25.05.2019

⁴⁴¹ Vgl CEAOB Geschäftsbericht, abgerufen am 25.05.2019

⁴⁴² Vgl CEAOB Geschäftsbericht, abgerufen am 25.05.2019

⁴⁴³ Vgl Rules of procedure of the Committee of European Auditing Oversight Bodies; Rule 3; online abrufbar unter:

https://ec.europa.eu/info/system/files/ceao-rules-of-procedure_en.pdf, abgerufen am 25.05.2019

⁴⁴⁴ Vgl CEAOB Geschäftsbericht, abgerufen am 25.05.2019

- die zuständigen Aufsichtsbehörden der Nicht-EU- und Nicht-EWR-Ländern.

Das CEAOB hat sogenannten „Untergruppen“ gebildet, die im Rahmen der Durchführung ihrer Aufgaben spezifische Fragen im Zusammenhang mit der Verbesserung der Prüfungsqualität untersuchen. Die bis jetzt gebildeten Untergruppen sind:⁴⁴⁵

1. Untergruppe für internationale Gleichwertigkeit und Angemessenheit
2. Untergruppe für internationale Prüfungsstandards
3. Untergruppe für Enforcement, die zuständig für den Austausch von Informationen, Fachkenntnissen und bewährten Verfahren im Bereich der Ermittlung und Sanktionierung gemäß Art 23 der AP-VO und Art 30 der AP-RL ist
4. Untergruppe für Inspektionen, die zuständig für den Austausch von Informationen, Fachkenntnissen und bewährten Verfahren im Bereich der Qualitätssicherungsverfahren gemäß Art 26 der AP-VO und Art 29 der AP-RL ist
5. Untergruppe für die Marktüberwachung, die Erfüllung der in Art 27 der AP-VO genannten Aufgaben erleichtert.

Jede Untergruppe verfolgt die in der AP-VO geregelten Aufgaben der lokalen Aufsichtsbehörden in den Mitgliedstaaten (siehe „3.3.2 Aufgaben (der APAB)“ und „8.3 APAS“).

Das Hauptziel der **Untergruppe für die Inspektionen** ist die Entwicklung der Zusammenarbeit und Konsistenz zwischen den zuständigen Behörden zu verstärken.⁴⁴⁶ Dies umfasst den kontinuierlichen Dialog zwischen den an den Inspektionen Beteiligten (Aufsichtsbehörde, Prüfungsgesellschaft/Abschlussprüfer, die geprüften Unternehmen, insb die Prüfungsausschüsse). Die Mitglieder der Untergruppe Inspektionen treffen sich, um die Ergebnisse und Praktiken der Inspektionen auszutauschen und Schwerpunkte zu diskutieren. Wichtigste Punkte in diesem Bereich sind die neuen Entwicklungen bei den Mitgliedsorganisationen, Präsentationen zu länderspezifischen Inspektionsansätzen, Präsentationen zur Kommunikation mit dem Prüfungsausschuss, Einzelheiten der Analyse von Berichtssystemen und Bewertungssystemen, Inspektionen der Nicht-PIE-Prüfer⁴⁴⁷, Zusammenarbeit mit der Untergruppe Marktüberwachung und der ESMA.⁴⁴⁸ Die Inspektionsergebnisse und -praktiken der großen Prüfungsgesellschaften einzelner Aufsichtsbehörden werden ausgetauscht, die Wirksamkeit der Inspektionen dieser Unternehmen zu verbessern.

⁴⁴⁵ Vgl CEAOB Geschäftsbericht, abgerufen am 25.05.2019

⁴⁴⁶ Vgl CEAOB Geschäftsbericht, abgerufen am 25.05.2019

⁴⁴⁷ in Österreich die Qualitätssicherungsprüfungen, in Deutschland Aufsicht der WPK

⁴⁴⁸ Vgl CEAOB Geschäftsbericht, online abrufbar unter:

https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/ceao-b-annual-report-2018_en.pdf, abgerufen am 25.05.2019

Innerhalb der Untergruppe für die Inspektionen gibt es eine Task Force für die Finanzdienstleistungen (Task Force Financial Services) und eine für IT (IT Inspections task force).⁴⁴⁹ Diese Task Forces dienen den Austausch von Inspektionsergebnissen und -praktiken im Zusammenhang mit den Prüfern von Finanzdienstleistungsunternehmen (in Österreich sind diese die sog. Bankenprüfer) und IT-Prüfern. Die Task Force für die Finanzdienstleistungen beschäftigt sich mit den thematischen Überprüfungen der Risikovorsorge und der Prüfungsschwerpunkte bei Prüfungen im Finanzdienstleistungsbereich.

Die Untergruppe für Inspektionen überwacht, ob die Mitglieder, die Common Audit Inspection Methodology (CAIM) anwenden.⁴⁵⁰ Die europaweit implementierte Common Audit Inspection Methodology fördert neben der Entwicklung eines einheitlichen Verständnisses von Inspektionsfeststellungen auch ein konsistentes Vorgehen der Prüferaufsichten zur Verbesserung der Prüfungsqualität. Aufgrund dessen hat das CEAOB den Leitfaden für die Inspektionsverfahren erstellt und dieser wurde auf der Website der CEAOB veröffentlicht.

Diese Untergruppe führt auch einen ständigen Dialog mit dem Berufsstand der Abschlussprüfer, wobei der Schwerpunkt auf den größten europäischen Netzwerken von Prüfungsgesellschaften liegt.⁴⁵¹ Zu den Diskussionsthemen gehören die Initiativen der Netzwerke zur Verbesserung der Prüfungsqualität. Die Untergruppe wird auch Ergebnisse und Beobachtungen aus Inspektionen in austauschen, indem die Vertraulichkeit dieser Informationen gewahrt bleibt. Die Prüfungsgesellschaften werden gebeten, nach jeder Sitzung bestimmte Fragen weiterzuverfolgen, um etwaige Bedenken der Untergruppe in Bezug auf ihre Fortschritte bei der Verbesserung der Prüfungsqualität zu klären.

Die Diskussionen werden sich auf die vier größten europäischen Netzwerke von Prüfungsgesellschaften konzentrieren, wobei jedes der vier großen Unternehmen alle zwei Jahre zu einer Sitzung eingeladen wird.⁴⁵² Im Jahr 2018 hat das PWC aus Wien am Treffen mit den Mitgliedern der Untergruppe für Inspektionen teilgenommen.⁴⁵³ In diesen Sitzungen fanden Präsentationen und Diskussionen mit den Unternehmen zu den Themen Inspektionsergebnisse (intern und extern), Datenanalyse, Ursachenanalyse und andere Initiativen zur verbesserten Prüfungsqualität statt.

Die **Untergruppe für das Enforcement** ist für den Austausch von Informationen, Fachwissen und bewährten Praktiken im Bereich der Untersuchungen und Sanktionen zuständig⁴⁵⁴. Sie

⁴⁴⁹ Vgl CEAOB Geschäftsbericht, abgerufen am 25.05.2019

⁴⁵⁰ Vgl CEAOB Geschäftsbericht, abgerufen am 25.05.2019

⁴⁵¹ Vgl CEAOB Geschäftsbericht, abgerufen am 25.05.2019

⁴⁵² Vgl CEAOB Geschäftsbericht, abgerufen am 25.05.2019

⁴⁵³ Vgl CEAOB Geschäftsbericht, abgerufen am 25.05.2019

⁴⁵⁴ Vgl Art 23 der AP-VO und Art 30 der AP-RL

sammelt und veröffentlicht jährlich aggregierte Informationen über alle Verwaltungsmaßnahmen und alle von den zuständigen Behörden gemäß AP-RL⁴⁵⁵ verhängten Sanktionen.

Somit umfassen die Aufgaben der Untergruppe für Enforcement ua die folgenden Tätigkeiten.⁴⁵⁶

- Festlegung von Leitlinien und Instrumenten für die Sammlung von Informationen der Mitgliedstaaten über alle Verwaltungsmaßnahmen und alle Sanktionen
- Zusammenstellung von Einreichungen der zuständigen Behörden
- Erstellung des Berichtes
- Erleichterung der Anwendung eines Verfahrens, mit dem das CEAOB den zuständigen Aufsichtsbehörden vorübergehende Verbote mitteilen können⁴⁵⁷.

Die **Untergruppe für Marküberwachung** dient dem Austausch von Informationen zum Thema Marktbeobachtung und Erhebung von Daten zu Informationszwecken.⁴⁵⁸ So werden Leistungsindikatoren und Kenngrößen entwickelt, beispielsweise zur Messung der Marktkonzentration.

Die Aufgabe der **Untergruppe für internationale Prüfungsstandards** besteht im Wesentlichen in der fachlichen Beurteilung der internationalen Prüfungsstandards - einschließlich der Verfahren zu ihrer Erstellung – im Hinblick auf ihre mögliche Annahme auf EU-Ebene.⁴⁵⁹ Darüber hinaus dient sie dem Informationsaustausch zu Fragen im Zusammenhang mit den Berufsgrundsätzen, Standards für die interne Qualitätssicherung von Prüfungsgesellschaften sowie von Prüfungsstandards. So werden unter anderem Stellungnahmen zu einzelnen Entwürfen der Neufassungen von Prüfungsstandards⁴⁶⁰ sowie zu Reformvorschlägen (zB Reform des internationalen Prüfungsstandardsetzungsprozesses) im CEAOB Plenum vorbereitet.

⁴⁵⁵ Vgl Art 30f Abs 1 der AP-RL

⁴⁵⁶ Vgl CEAOB Geschäftsbericht, abgerufen am 25.05.2019

⁴⁵⁷ Vgl Art 30f Abs 2 AP-RL

⁴⁵⁸ Vgl CEAOB Geschäftsbericht, abgerufen am 25.05.2019

⁴⁵⁹ Vgl CEAOB Geschäftsbericht, abgerufen am 25.05.2019

⁴⁶⁰ zB ISA 540

12. Zusammenfassung

In der Vergangenheit wurde das Vertrauen in die Abschlussprüfer und deren Unabhängigkeit durch Unternehmenszusammenbrüche wie Enron, Woldcom und Parmalat stark erschüttert. Um das Vertrauen in die Abschlussprüfung zu wiederherstellen und die Stabilität des Finanzmarkts zu verstärken, hat die Europäische Kommission die Abschlussprüfung durch EU-Audit-Reform reorganisiert. Ziele der EU-Audit-Reform waren die Steigerung der Qualität und Verlässlichkeit der Abschlussprüfung sowie die Stärkung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer durch erweiterten Anforderungen an Abschlussprüfer und strengere Aufsicht durch Aufsichtsbehörde. Die Finanzberichterstattung von Unternehmen von öffentlichem Interesse ist für das Vertrauen in den Finanz- und Kapitalmarkt überaus wichtig: Anleger, Kunden und Behörden können Entscheidungen nur dann auf der Grundlage hinreichender Informationen treffen, wenn die Abschlussprüfer zu einer qualitativ hochwertigen Finanzberichterstattung beitragen. Somit kommt der Aufsicht über die Abschlussprüfer, welche Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen, kommt daher eine bedeutende Rolle zu.

Im Rahmen der EU-Audit-Reform wurden die unabhängigen und weisungsfreien Aufsichts- und Qualitätssicherungsbehörden für den Berufsstand der Abschlussprüfer geschafft. Diese Behörden sind auch für die Aufsicht der ausländischen Abschlussprüfer zuständig.

Das Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG) soll in Österreich die Qualität der Abschlussprüfung verbessern und Unabhängigkeit der Abschlussprüfer verstärken. Die wesentlichsten Neuerungen des APAG sind:

- die Schaffung der Behörde zur Durchführung der Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften – Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB),
- die Einführung der Inspektionen von Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die die Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen
- Rotationspflichten bei der Durchführung der Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse
- Verbot der Erbringungen der konkreten Nicht-Prüfungsleistungen.

Diese Arbeit erläutert die Systeme der Abschlussprüfer-Aufsicht in Österreich, Deutschland, Schweiz und US. Mit ihrer Tätigkeit in den vergangenen Jahren haben die Aufsichtsbehörden einen signifikanten Beitrag dazu geleistet, das Bewusstsein der Öffentlichkeit für die Bedeutung von Integrität, Unabhängigkeit und Qualität in den Abschlussprüfungen zu verstärken.

Die APAB prüft die PIE-Prüfer (Prüfer eines Unternehmens von öffentlichem Interesse) im Rahmen der Inspektionen. Die Nicht-PIE Prüfer unterliegen den Qualitätssicherungsprüfungen, die von den anerkannten Qualitätssicherungsprüfern durchgeführt wird. Bei den Verstößen gegen gesetzlichen Vorschriften hat die ABAP sowohl den PIE-Prüfern als auch den Nicht-PIE-Prüfern,

die unterschiedlichen Sanktionen zu verhängen – von einer Geldstrafe bis zum Verbot der Berufsausübung.

Die Abschlussprüfer unterliegen der doppelten „direkten“ Aufsicht: neben der Aufsicht durch APAB, hat die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften die Kammer der Steuerberater und Wirtschaftsprüfer (KSW) auszuüben. Für die Verletzung der Berufspflichten gemäß WTBG hat die KSW den Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften im Disziplinarverfahren die entsprechende Sanktion zu verhängen.

Wie vor der EU-Audit-Reform, unterliegen die Abschlussprüfer der „indirekten“ Aufsicht im Rahmen des zweistufigen Enforcement-Prüfverfahrens, indem die von den Abschlussprüfern schon geprüften Abschlüsse nochmals geprüft werden.

Committee of European Auditing Oversight Bodies (CEAOB) und des International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR) haben eine große Rolle in Verbesserung der Zusammenarbeit der Aufsichtsbehörden und beitragen wesentlich der konsistenten Aufsicht der Abschlussprüfer, was dann zu einer globalen Verbesserung der Abschlussprüfer führt.

Literturnachweis

APAB, Tätigkeitsbericht 2016, online abrufbar unter:

<https://www.apab.gv.at/ueberuns/zahlenFakten>

Auer, Enforcement der Rechnungslegung und Prüfung, RWZ 2006/54

Baumüller, Nguyen, Interne und externe Rotation des Abschlussprüfers – Ein Vergleich der Bestimmungen in Österreich und Deutschland, IRZ 2017

Briewasser, Die Reform der Abschlussprüfung - Hintergrund und Umsetzung, AR Aktuell 2016

Brogyányi, Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG), WP, VWT 2016

Bumann, C., Seidel, F.: EU-Reform des Abschlussprüfungsmarktes – Gefahr einer zu hohen Konzentration und mangelnder Auswahl im Markt der Abschlussprüferdienstleistungen, Expert Focus o.Jg., 2015

Bundeskanzleramt Österreich, 43. Bundesgesetz: Abschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetz 2016 – APRÄG 2016, BGBl. I Nr. 43/2016

CEAOB Geschäftsbericht 2018, online abrufbar unter:

https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/business_economy_euro/banking_and_finance/documents/ceaob-annual-report-2018_en.pdf

Chini/Reiter/Reiter, Praxiskommentar Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005
Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz, Linde Verlag 2005

Church, Bryan K., Shefchik, Lori B., PCAOB Inspections and Large Accounting Firms. Accounting Horizons, Vol. 26, 2012

Coates, John, The Goals and Promise of the Sarbanes-Oxley Act., Journal of Economic Perspectives, 2007

Die RAB in Kurze, online abrufbar unter: <https://www.rab-asr.ch>

Eberhartinger, Luka, Analyse des OePR Enforcement, RWZ 2018/32

Erläuterungen der Verordnung 1012 BlgNR 25

Ernst, Synes, Revisionsaufsicht: Kontrolleure neu unter Kontrolle, Handelszeitung, 2007

Europäische Kommission, Mitteilung für die Frühjahrstagung des Europäischen Rates „Impulse für den Aufschwung in Europa“, KOM (2009) 114 endgültig

online abrufbar unter:

<http://eurlex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2009:0114:FIN:DE:PDF> ;

dieselbe, Mitteilung der Kommission „EUROPA 2020: Eine Strategie für intelligentes, nachhaltiges und integratives Wachstum“, KOM (2010) 2020 endgültig online abrufbar unter:

<http://ec.europa.eu/eu2020/pdf/COMPLET%20%20DE%20SG-2010-80021-06-00-DE-TRA-00.pdf>

dieselbe, Wiederherstellung des Vertrauens in Abschlüsse: Europäische Kommission strebt mehr Qualität, Dynamik und Offenheit auf dem Markt für Abschussprüfungen an (Pressemitteilung vom 30. 11. 2011), online abrufbar unter:

http://europa.eu/rapid/press-release_IP-11-1480_de.htm?locale=en

EY, Ausschreibungsprozess der Abschlussprüfung, 3. Auflage, 2019, online abrufbar unter:

[https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-leitfaden-fuer-den-ausschreibungsprozess-der-abschlusspruefung-3-auflage/\\$FILE/ey-leitfaden-fuer-den-ausschreibungsprozess-der-abschlusspruefung-3-auflage.pdf](https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/ey-leitfaden-fuer-den-ausschreibungsprozess-der-abschlusspruefung-3-auflage/$FILE/ey-leitfaden-fuer-den-ausschreibungsprozess-der-abschlusspruefung-3-auflage.pdf),

Fuchs/Nagy/Schrammel, Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2017, 1. Auflage, Linde Verlag, 2017

Gedlicka, Neue Vorschriften zur Erbringung von Nicht-Prüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, AR Aktuell 4/2016

Georg Weinberger, Die Abschlussprüfung nach der EU-Audit-Reform, GesRZ 2016

Gesetzesentwurf (Erläuterungen) zum Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz (APAG), (23.02.2016), BMWFW

Gabor, Günther, Systeme der externen Qualitätskontrolle im Berufsstand der Wirtschaftsprüfer, Deutscher Universitäts-Verlag, 2006

Gunny, Katherine A., Chunqi Zhangb, Tracey, PCAOB inspection reports and audit quality, Journal of Accounting and Public Policy, Volume 32, 2013

Hassler, Qualitätssicherung und Prüferaufsicht - das APAG, AR-aktuell 2016 H 4

Hengstschläger/Leeb, AVG § 68 (Stand 1. 3. 2018, rdb.at)

Hennrichs, Joachim, Abschlussprüferreform im Unionsrecht, Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht, Volume 44, 2015

Hitz, Ernstberger, Stich, Enforcement of Accounting Standards in Europe: Capital-Market-Based Evidence for the Two-Tier Mechanism in Germany, European Accounting Review Vol. 21, No. 2, 2012

Hopt, Klaus J., Abschlussprüfung in Deutschland und Europa nach der europäischen Reform von 2014, Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht, Volume 44, 2015

IDW (Hrsg.): WP-Handbuch 2012, Wirtschaftsprüfung und Rechnungslegung, 14. Aufl., 2016

IFIAR Geschäftsbericht 2017, online abrufbar unter: <https://www.ifiar.org/?wpdmld=8242>

Institut deutscher Wirtschaftsprüfer, Sarbanes-Oxley Act of 2002 -SEC-Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, RWZ 2003/44

Kalss, Torggler, Enforcement im Rechnungslegungsrecht, MANZ 2015

Kerschbaumer, Das Abschlussprüfungsrechts Änderungsgesetz 2016, AR-Aktuell 2016, H 4

Kolonovits/Muzak/Stöger, Verwaltungsverfahrensrecht (2014) Rz 261

Köhler, A. G., Gehring, K., Externe Pflichtrotation des Abschlussprüfers - Implikationen für die Qualität der Abschlussprüfung, Betriebs Berater 5, 2015

Kwasniewski, SOX und die 8. EU-Richtlinie, CFOaktuell 1/2008

Leu, Teitler-Feinberg, Enforcement der Rechnungslegung in der Schweiz, IRZ 10/2009

Lieve Van Utterbeeck/Julia Maronitsch, Die neue Berichterstattung des Abschlussprüfers bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, Aufsichtsrataktuell 2016 H 4

Lindmayr, Neuer Name für die Kammer der Wirtschaftstreuhänder, ARD 6583/2/2018

Litvak, Kate, The effect of the Sarbanes-Oxley act on non-US companies cross-listed in the US, Journal of Corporate Finance, Volume 13, 2007

Mag. Dr. Alfred Brogyányi, Abschlussprüferaufsichtsgesetz (APAG), VWT 2016

Mag. Peter Rogl, Mag. Maria Vrba, Das neue Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz, (06.03.2016), ICON

Marlovits, Die Neugestaltung der Abschlussprüfer-Aufsicht in Österreich, ZFR 2017/03/060

Michael Ahammer, Werner Gedlicka, Aufgaben und Zusammensetzung des Prüfungsausschusses nach der EU-Audit-Reform, Aufsichtsrataktuell 2016 H 4

Mittelbach-Hörmanseder, Pietzka, Die Umsetzung der EU-Abschlussprüferreform in Deutschland, RWZ 2017/54

Nadja Jehle, Konflikte innerhalb von Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, Deutscher Universitätsverlag, 2007

OePR Broschüre, online abrufbar unter:

http://www.oepf-afrep.at/fileadmin/user_upload/OePR_Broschueres_DEF_low.pdf

Petersen, Karl, Handbuch Bilanzrecht, Reguvis, 2. Auflage, März 2018

Pollack, Prüfer prüfen, ögwthema 2017 H 1

Pressemittelung der Befragung der Prüfungsausschüsse, Abschlussprüferaufsichtsbehörde APAB intensiviert Dialog mit Aufsichtsräten bzw. Prüfungsausschüssen, online abrufbar unter: <https://www.apab.gv.at/aufsicht/Markt%c3%bcberwachung>

PwC, Gut vorbereitet mit dem Enforcement Planner (2011), online abrufbar unter: https://www.pwc.de/de/kapitalmarktorientierte-unternehmen/assets/enforcement_planner.pdf

Rainer Hassler, Qualitätssicherung und Prüferaufsicht - das APAG, (24.08.2016), Aufsichtsrataktuell 2016 H 4

Rath, Neues in der Qualitätssicherungsprüfung, VWT 2/2018

R. Hoitash, U. Hoitash, J. C. Bedard, Internal Control Quality and Audit Pricing under the Sarbanes-Oxley Act. AUDITING: A Journal of Practice & Theory, Vol. 27, 2008

Renggli, Kissling, Die Eingeschränkte Revision in der Schweiz – Ein sinnvoller und erfolgreicher Kompromiss, IRZ 11/2011

Reiter, APAG 2016 - Änderungen und Neuerungen im System der Aufsicht für Abschlussprüfer und geprüfte Unternehmen, RWZ 2017/01

Reiter, Untersuchungen und Sanktionen nach dem APAG, RWZ 2017/03/020

Riener-Micheler, Krimmer, Der Sarbanes-Oxley Act und seine Auswirkungen auf europäische Unternehmen, RWZ 2006/93

Robert Briewasser, Die Reform der Abschlussprüfung - Hintergrund und Umsetzung, Aufsichtsrataktuell 2016 H 4

Rogl und Vrba, Das neue Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz, ICON 2016, online abrufbar unter: <https://www.icon.at/en/publications/news/news/detail/2016-03-06-wirtschaftspruefung-das-neue-abschlusspruefer-aufsichtsgesetz/>

Rules of procedure of the Committee of European Auditing Oversight Bodies; Rule 3; online abrufbar unter: https://ec.europa.eu/info/system/files/ceaob-rules-of-procedure_en.pdf

Ruud, Hess, Internationale Entwicklungen in der Wirtschaftsprüfung, IRZ 4/2007

Sabine Kriwanek, Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz (APAG) – RV, ARTIKEL-NR. Rechtsnews Nr. 21181, (25.02.2016), RWZ

Sauer, Kevin, Enforcement in der Rechnungslegung. Das zweistufige Enforcement-Verfahren, GRIN Verlag, 2017

Schallar, Zur risikoorientierten Anordnung von Qualitätssicherungsprüfungen gemäß APAG, RWZ, 2018/5

Schüppen, Die europäische Abschlussprüfungsreform und ihre Implementierung in Deutschland - vom Löwen zum Bettvorleger? NZG 2016

Schneider, Die Revisionsaufsicht in der Schweiz, RWZ 2017/55

CEAOB Survey of Inspection Findings 2018, online abrufbar unter:
<https://www.ifiar.org/?wpdmld=9603>

Van Utterbeeck/Maronitsch, Die neue Berichterstattung des Abschlussprüfers bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, AR aktuell 4/2016

Velte, Patrick, Abschluss der EU-Reform zur Abschlussprüfung – Ausgewählte Regulierungsmaßnahmen im Überblick, Zeitschrift für Unternehmens- und Gesellschaftsrecht Volume 44, ISSN (Online) 1612-7048, 2014

Verordnung (EU) Nr 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

W. Ge, S. McVay, The Disclosure of Material Weaknesses in Internal Control after the Sarbanes-Oxley Act., Accounting Horizons, Vol. 19, No. 3, pp. 137-158, September 2005

Weinberger, Externe Rotation und Bestellung des Abschlussprüfers, AR aktuell, 4/2016

Vertneg, Das externe Qualitätssicherungssystem unter dem APAG - Was hat sich gegenüber dem A-QSG geändert?, VWT 2018

Zülch, Beyhs, Hirschböck, Höltken, Das österreichische Enforcement-Verfahren - Ein Praxisleitfaden für Bilanzierende, RWZ 2014/27