

Elisabeth Feldhofer, BSc

**Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung:  
Eine kritische Analyse des  
Abschlussprüferaufsichtsgesetzes**

Masterarbeit

zur Erlangung des akademischen Grades  
eines Master of Science  
der Studienrichtung Betriebswirtschaft  
an der Karl-Franzens-Universität Graz

Betreuer: ao. Univ.-Prof. Dr. Heinz Königsmaier

Institut: Unternehmensrechnung und Wirtschaftsprüfung

Graz, November 2017

---

## **Ehrenwörtliche Erklärung**

Ich erkläre ehrenwörtlich, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und ohne fremde Hilfe verfasst, andere als die angegebenen Quellen nicht benutzt und die den Quellen wörtlich oder inhaltlich entnommenen Stellen als solche kenntlich gemacht habe. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen inländischen oder ausländischen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht. Die vorliegende Fassung entspricht der eingereichten elektronischen Version.

Datum:

Unterschrift:

---

## **Gender Erklärung**

Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird in dieser Masterarbeit darauf verzichtet, jeweils die weibliche und die männliche Bezeichnung zu verwenden. Soweit neutrale oder männliche Bezeichnungen verwendet werden, sind darunter jeweils weibliche und männliche Personen zu verstehen.

---

# Inhaltsverzeichnis

Tabellenverzeichnis .....	VI
Abkürzungsverzeichnis .....	VII
<b>1. Einleitung.....</b>	<b>1</b>
<b>1.1 Bedeutung und Stellenwert des Themas.....</b>	<b>1</b>
<b>1.2 Zielsetzung und Mehrwert des Themas .....</b>	<b>2</b>
<b>1.3 Zentrale Fragestellungen .....</b>	<b>3</b>
<b>2. Grundlagen der Qualitätssicherung.....</b>	<b>5</b>
<b>2.1 Qualität vs. Qualitätssicherung.....</b>	<b>5</b>
<b>2.2 Rechtliche Rahmenbedingungen.....</b>	<b>6</b>
2.2.1 Internationale Rahmenbedingungen.....	6
2.2.2 Nationale Rahmenbedingungen .....	7
<b>2.3 Interne Qualitätssicherung .....</b>	<b>7</b>
2.3.1 Internationale Anforderungen .....	7
2.3.2 Nationale Anforderungen .....	8
2.3.3 Überwachung der internen Qualitätssicherungsmaßnahmen .....	10
<b>2.4 Externe Qualitätssicherung .....</b>	<b>11</b>
<b>3. Gegenüberstellung der nationalen gesetzlichen Regelungen .....</b>	<b>12</b>
<b>3.1 Abschlussprüfungs – Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG).....</b>	<b>12</b>
3.1.1 Anwendungsbereich und Begriffsabgrenzungen .....	12
3.1.2 Behörden .....	13
3.1.3 Qualitätsprüfer und qualifizierte Assistenten.....	14
3.1.4 Umfang und Intervall von Qualitätsprüfungen.....	15
3.1.5 Ablauf der externen Qualitätsprüfung .....	16
3.1.6 Öffentliches Register .....	21
3.1.7 Sonstige Pflichten von berufsberechtigten Wirtschaftsprüfern .....	21
3.1.8 Strafbestimmungen .....	22
3.1.9 Internationale Zusammenarbeit.....	23
3.1.10 Häufige Beanstandungen .....	23
<b>3.2 Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz (APAG) .....</b>	<b>24</b>
3.2.1 Anwendungsbereich und Begriffsabgrenzungen .....	24
3.2.2 Abschlussprüferaufsichtsbehörde .....	25
3.2.3 Qualitätsprüfungskommission (QPK).....	29
3.2.4 Qualitätsprüfer vs. Inspektoren.....	30
3.2.5 Umfang und Intervall von Qualitätssicherungsprüfungen und Inspektionen.....	31
3.2.6 Änderungen im System der Qualitätsprüfung .....	32

---

3.2.7	Änderungen der sonstigen Pflichten des Wirtschaftsprüfers.....	33
3.2.8	Untersuchungen, Sanktionen und Strafbestimmungen.....	34
3.2.9	Übergangsbestimmungen.....	36
<b>4.</b>	<b>Public Company Accounting Oversight Board.....</b>	<b>38</b>
4.1	Aufgabe des PCAOB.....	38
4.2	PCAOB-Inspektionen.....	39
4.3	Ausgewählte PCAOB-Studien.....	39
4.3.1	Glover et al. (2009).....	40
4.3.2	Lennox und Pittmann (2010).....	41
4.3.3	DeFond und Lennox (2011).....	42
<b>5.</b>	<b>Methodische Vorgehensweise.....</b>	<b>44</b>
5.1	Experteninterview.....	44
5.2	Forschungsdesign.....	45
5.3	Qualitative Inhaltsanalyse.....	46
<b>6.</b>	<b>Ergebnisse aus der Analyse.....</b>	<b>48</b>
6.1	Sinnhaftigkeit der Reform der Qualitätssicherungsprüfung.....	48
6.2	Auswirkungen auf die Prüfungsqualität und alternative Maßnahmen.....	49
6.3	Auswirkungen auf das Vertrauen bzw. die Wahrnehmung der Abschlussprüfung.....	51
6.4	Inhalte von Qualitätsprüfungen.....	52
6.5	Kosten-Nutzen-Verhältnis.....	54
6.6	Abschlussprüferaufsichtsbehörde.....	55
6.6.1	Qualifikationen der Inspektoren.....	55
6.6.2	Wirkung von Sanktionen.....	57
6.7	Veröffentlichung und Informationsgehalt von Prüfungsmängeln.....	58
6.8	Notwendigkeit des Transparenzberichts.....	60
6.9	Entwicklung des Prüfermarktes.....	61
6.10	Stärken und Schwächen der neuen Reform.....	63
<b>7.</b>	<b>Zusammenfassung.....</b>	<b>64</b>
	Literaturverzeichnis.....	VI
	Quellenverzeichnis.....	IX
	Anhang: Interviewleitfaden.....	XII

---

## **Tabellenverzeichnis**

Tabelle 1: Übersicht über die befragten Interviewpartner.....	45
---	----

---

## Abkürzungsverzeichnis

AeQ	Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen
APAB	Abschlussprüferaufsichtsbehörde
APAG	Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz
A-QSG	Abschlussprüfungs – Qualitätssicherungsgesetz
A-QSRL	Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsrichtlinie
AktG	Aktiengesetz
BMJ	Bundesministerium für Justiz
BMWFW	Bundesministerium für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft
ErläutRV	Erläuterungen zur Regierungsvorlage
EWR	Europäischer Wirtschaftsraum
FEE	Fédération des Experts Comptables Européens
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IDW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland
IFAC	International Federation of Accountants
ISA	International Standards on Auditing
ISQC	International Standard on Quality Control
IWP	Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer
KFS	Fachsenate der Kammer der Wirtschaftstreuhänder
KWT	Kammer der Wirtschaftstreuhänder
OePR	Österreichische Prüfstelle für Rechnungslegung
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board
PE	Prüfung - Einzelfragen
PIE	Public Interest Entity
PG	Prüfung – Grundsatzfragen
PSG	Privatstiftungsgesetz
PSG-Nov	Privatstiftungsgesetz-Novelle
QKB	Qualitätskontrollbehörde

---

QPK	Qualitätsprüfungskommission
SEC	Securities Exchange Commission
SOX	Sarbanes-Oxley Act
UGB	Unternehmensgesetzbuch
VerG	Vereinsgesetz
WT-ARL	Wirtschaftstreuhandberufs-Ausübungsrichtlinie
WTBG	Wirtschaftstreuhandberufsgesetz



## 1. Einleitung

### 1.1 Bedeutung und Stellenwert des Themas

Das Ziel der Abschlussprüfung ist die Abgabe eines hinreichend sicheren Prüfungsurteils darüber, ob der Jahresabschluss im Wesentlichen den gesetzlichen Vorschriften der Rechnungslegung entspricht.<sup>1</sup>

Diverse Bilanzskandale in den letzten 15 Jahren wie Enron, WorldCom und Comroad führten dazu, dass das Vertrauen in die Abschlussprüfung erschüttert wurde.<sup>2</sup> Angesichts dieser Ereignisse spielt die Qualitätssicherung nach wie vor eine bedeutende Rolle, und diese tritt vor allem durch die Einführung international weitreichender Qualitätssicherungsmaßnahmen in Erscheinung.

In der USA wurde bereits im Jahr 1970 durch die AICPA, bestehend aus dem SEC Practice Section (SECPS), ein freiwilliges Rahmenwerk zur Selbstregulierung eingeführt. Die SECPS verpflichtete alle AICPA-Mitglieder, die Prüfungen börsennotierter Unternehmen durchführten, zu einem Peer-Review im Abstand von drei Jahren. In den darauffolgenden Jahren wurde der Peer-Review aufgrund diverser Bilanzskandale immer wieder heftig kritisiert. Mit dem Sarbanes–Oxley Act (SOX) im Jahr 2002 wurde der bis dato gültige Peer-Review schließlich durch ein neues Prüfungsprozedere mit dem neu gegründeten Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) abgelöst. Das PCAOB ist eine gemeinnützige Gesellschaft, welche mit dem Ziel gegründet wurde, unabhängige Prüfungen der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften durchzuführen.<sup>3</sup>

In Europa hat sich die Europäische Kommission im Rahmen ihres Grünbuchs (2010) als Folge der Finanzkrise im Jahr 2008 und diverser Insolvenzen unter anderem das Ziel gesetzt, die Abschlussprüfung dahingehend zu reformieren, dass das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Abschlussprüfung wiederhergestellt und ein Beitrag zur zukünftigen Vermeidung derartiger Skandale geleistet wird.<sup>4</sup>

Im Jahr 2014 hat die Europäische Union umfassende Änderungen der bisher geltenden Abschlussprüfungsrichtlinie aus dem Jahr 2006 im Parlament beschlossen und die neue Verordnung (EU) Nr. 537/2014 mit den Anforderungen für die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (public interest entities – kurz PIE) erlassen. Mit

---

<sup>1</sup> Vgl. § 269 Abs. 1 UGB iVm. KFS/PE 1, Anlage 2.

<sup>2</sup> Vgl. MUELLER et al. (2015), S. 1175.

<sup>3</sup> Vgl. NAGY (2014), S. 89.

<sup>4</sup> Vgl. EUROPÄISCHE KOMMISSION (2010), S. 3.

dem Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz (APAG) sind die beschlossenen Änderungen im Jahr 2016 in österreichisches Recht umgesetzt worden.<sup>5</sup>

### 1.2 Zielsetzung und Mehrwert des Themas

Das neue APAG bringt umfangreiche Neuerungen für die Qualitätssicherung in der Abschlussprüfung mit sich. Es wurde unter anderem die Implementierung einer neuen unabhängigen Abschlussprüferaufsichtsbehörde (APAB) vorgenommen, deren Befugnisse geregelt sowie die Bestimmungen hinsichtlich Qualitätssicherungsprüfungen, Inspektionen, Untersuchungen, Sanktionen, Fortbildungen und internationale Zusammenarbeit festgelegt sind. Im Rahmen der neuen Regelungen werden nach amerikanischem Vorbild Wirtschaftsprüfungsunternehmen, welche PIE-Unternehmen prüfen, auch in Österreich zukünftig von berufsunabhängigen Inspektoren geprüft.<sup>6</sup>

Anlässlich dieser Neuerungen sollen mit dieser Masterarbeit einerseits die Grundlagen der Qualitätssicherung und die rechtlichen Rahmenbedingungen dargestellt werden, um ein besseres Verständnis für diese Thematik zu erlangen. Dies betrifft vor allem die Begriffsabgrenzungen zwischen interner und externer Qualitätssicherung. In diesem Zusammenhang werden auch die Vorgaben der International Federation of Accountants (IFAC) auf internationaler Ebene und die Richtlinien und Standards der nationalen Organisationen, wie Institut der österreichischen Wirtschaftsprüfer (IWP), aufgegriffen. Andererseits werden die gesetzlichen Neuerungen betreffend das APAG näher beleuchtet und diese mit den wesentlichen früheren Bestimmungen verglichen. Insbesondere werden die Inhalte des APAG wie die neue Abschlussprüferaufsichtsbehörde und deren Aufbau und Aufgaben, der Ablauf und der Inhalt der neuen Inspektionen, weitere Änderungen im System der Qualitätssicherung sowie die Übergangsregelungen dargestellt und mit den bisherigen gesetzlichen Regelungen des Abschlussprüfers – Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) vergleichsweise beurteilt.

Da das PCAOB Vorreiter der Neuerungen ist und diverse Studien im Zusammenhang mit diesem bereits existieren, werden ausgehend von diesen Arbeiten etwaige Probleme und Auswirkungen von einigen Studien abgeleitet. Dies betrifft konkret Themen wie Informationsgehalt der Inspektionsberichte, Qualifikationen der Inspektoren und Konsequenzen für kleinere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.

---

<sup>5</sup> Vgl. INWINKL (2016), S. 1053.

<sup>6</sup> Vgl. DELLINGER et al. (2016), S. 185ff.

Diese Masterarbeit wird, ausgehend von der Analyse der Studien im Zusammenhang mit dem PCAOB und der Analyse der gesetzlichen Bestimmungen, in erster Linie die Einschätzungen und Meinungen einiger Wirtschaftsprüfer und Mitarbeiter der APAB betreffend das APAG und dessen Umsetzung analysieren. Dadurch sollen etwaige Umsetzungsschwierigkeiten aufgezeigt werden und ein Beitrag zur Verbesserung der Gesetzgebung geleistet werden.

Diese Masterarbeit beschäftigt sich nicht mit den Auswirkungen auf die Prüfungsqualität betreffend durchgeführter Bilanzberichtigungen, Rechnungsabgrenzungen oder Ähnlichem. Auch werden die anderen Themen, die aus dem Grünbuch (2010) hervorgehen wie die Rotationsverpflichtung, Joint Audits etc. nicht in dieser Arbeit behandelt.

### 1.3 Zentrale Fragestellungen

Grundsätzlich sollen mit dieser Masterarbeit folgende Fragen beantwortet werden:

- Was bedeutet Qualitätssicherung? Was ist der Unterschied zwischen interner und externer Qualitätssicherung? Wie erfolgt die Überwachung der Qualitätssicherungsmaßnahmen?
- Welche Unterschiede gibt es zwischen dem A-QSG und dem APAG? Wie unterscheiden sich die Aufgaben der APAB von den Aufgaben des Arbeitsausschusses für externe Qualitätsprüfungen (AeQ) und der Qualitätskontrollbehörde (QKB)? Wurde eine Ausdehnung der Befugnisse vorgenommen?
- Worin unterscheiden sich das amerikanische PCAOB und die APAB? Welche Erfahrungen und Schlussfolgerungen könnten ausgehend vom PCAOB auch für die jüngsten gesetzlichen Neuerungen relevant sein?
- Welche Meinungen und Standpunkte vertreten die Wirtschaftsprüfer und APAB Mitarbeiter im Zusammenhang mit den neuen Inspektionen für PIE – Unternehmen? Wie beurteilen diese den Wegfall der Sonderprüfungen aus der Qualitätskontrolle? Wie werden die Befugnisse der APAB eingeschätzt?

## 1. Einleitung

---

Die erste Frage wird im ersten Teil der Arbeit durch die Darstellung der Grundlagen der Qualitätssicherung und der damit einhergehenden Begriffsabgrenzungen und der Erläuterung der Anforderungen beantwortet.

Die zweite Frage wird im zweiten Teil der Arbeit durch die Erarbeitung der wesentlichen Kernpunkte des Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetzes, wie z.B. die APAB und deren Aufgaben sowie deren Vergleich mit dem Abschlussprüfungs – Qualitätssicherungsgesetz behandelt.

Die dritte Frage wird im dritten Abschnitt der Arbeit durch den Vergleich des PCAOB und der APAB beantwortet. Die weitere Behandlung dieser Frage erfolgt durch die Analyse und Darstellung ausgewählter Studien, die unterschiedliche Themen des PCAOB behandeln.

Die vierte Frage wird im letzten Teil der Arbeit durch die Auswertung und Darstellung der auf Basis des entwickelten Interviewleitfadens durchgeführten Experteninterviews beantwortet.

## 2. Grundlagen der Qualitätssicherung

Leffson definiert die Abschlussprüfung als einen vom Prüfer durchgeführten Ist-Soll-Vergleich über einen Prüfungsgegenstand mit dem Ziel, ein Urteil darüber abzugeben, welches für die Entscheidungen der Shareholder und Stakeholder vertrauenswürdig ist.<sup>7</sup> Vor diesem Hintergrund ist erkennbar, dass es sich um eine verantwortungsvolle Dienstleistung handelt, welche von einer zunehmenden Komplexität gekennzeichnet ist, da sich die anzuwendenden Normen und die Prüfungsgegenstände kontinuierlich verändern. Um dieser Verantwortung gerecht zu werden, wurden Qualitätsnormen zur Gewährleistung einer qualitativen Abschlussprüfung entwickelt.<sup>8</sup>

Im folgenden Abschnitt werden die rechtlichen Rahmenbedingungen dargestellt und eine Abgrenzung zwischen Qualität und Qualitätssicherung vorgenommen. Des Weiteren wird auf die interne und externe Qualitätssicherung eingegangen.

### 2.1 Qualität vs. Qualitätssicherung

Der Begriff „Qualität von Abschlussprüfungen“ ist in der Literatur und im Gesetz nicht einheitlich definiert. Einerseits gibt es Definitionen aus Sicht des Urteilenden, wie sie z.B. auch Leffson verwendet, andererseits wird jedoch die Qualität von Abschlussprüfungen oftmals aus der normativen Sicht erläutert.<sup>9</sup> Demnach wird die Qualität von Abschlussprüfungen auch als die Einhaltung der gesetzlichen Regelungen und Normen bei der Durchführung von Wirtschaftsprüfungen durch die dem Berufsstand zugehörigen Personen definiert.<sup>10</sup>

Von dieser Definition abgeleitet wird der Begriff „Qualitätssicherung“. Die bisher geltende Richtlinie *IWP/PG 7 - Sicherung der Qualität von Prüfungsbetrieben* bezeichnete Qualitätssicherung als alle Maßnahmen, die eine qualitative Durchführung und Berichterstattung von Prüfungen gewährleisten.<sup>11</sup> Die Bestimmungen des IWP/PG 7 wurden Ende 2016 in die Wirtschaftstreuhandberufs-Ausübungsrichtlinie (WT-ARL), übernommen.<sup>12</sup>

---

<sup>7</sup> Vgl. LEFFSON (1988), S. 13.

<sup>8</sup> Vgl. MARTEN et al. (2015), S. 586.

<sup>9</sup> Vgl. QUANDIL (2014), S. 37, 42.

<sup>10</sup> Vgl. MARTEN et al. (2015), S. 586.

<sup>11</sup> Vgl. IWP/PG 7, Rz. 1.

<sup>12</sup> Vgl. § 41ff. WT-ARL.

### 2.2 Rechtliche Rahmenbedingungen

Die Sicherung der Qualität des Berufstandes der Wirtschaftsprüfer wird international und national durch verschiedene rechtliche Rahmenbedingungen und Organisationen geregelt.

#### 2.2.1 Internationale Rahmenbedingungen

Das internationale Gremium des Berufstandes ist die im Jahr 1977 gegründete IFAC mit Sitz in New York.<sup>13</sup> Die IFAC umfasst derzeit 175 Organisationen aus über 130 Ländern, welche rund drei Millionen Angehörige des Berufstandes vertreten. Zu den Mitgliedern der IFAC zählen auch die österreichischen Berufsvertretungen, die Kammer der Wirtschaftstreuhänder und das IWP.<sup>14</sup> Die Zusammenarbeit mit regionalen und internationalen Organisationen unterstützt die IFAC in ihrer Tätigkeit. Auf europäischer Ebene arbeitet die IFAC vor allem mit der Accountancy Europe (vormals Fédération des Experts Comptables Européens (FEE))<sup>15</sup>, einem Verband der europäischen Berufsvertretungen, zusammen.<sup>16</sup>

Der Aufgabenbereich der IFAC umfasst zunächst die Stärkung und Weiterentwicklung des Berufsstandes, um hervorragende Dienstleistungen im Bereich der Abschlussprüfung anbieten zu können. Damit verbunden ist auch die Veröffentlichung qualitativvoller Regelungen für den gesamten Berufsstand. Die Normen der IFAC werden auch von der Accountancy Europe befürwortet. Insbesondere spricht sich die Accountancy Europe seit längerer Zeit für die Anwendung der internationalen Prüfungsstandards bei europäischen börsennotierten Unternehmen aus.<sup>17</sup>

Die IFAC wird durch zwei Organe, das Council und das Board, vertreten.<sup>18</sup> Das Council ist eine Mitgliederversammlung, welche sich aus je einem Abgesandten der jeweiligen Organisationen, zusammensetzt. Der Zuständigkeitsbereich des Council umfasst neben der Bestellung der Board-Mitglieder auch Entscheidungen im Zusammenhang mit der Satzung und den strategischen Zielen der IFAC.<sup>19</sup> Das Board besteht aus einem Präsidenten, dessen Stellvertreter und weiteren 20 Mitgliedern. Neben der Leitung und Überwachung der IFAC ist das Board auch für die Verteilung der Aufgaben an die verschiedenen Ausschüsse verantwortlich. Der für prüfungsrelevante Themen verantwortliche Ausschuss ist das International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Die Tätigkeit des IAASB

---

<sup>13</sup> Vgl. GRAUMANN (2009), S. 21.

<sup>14</sup> Vgl. STECKEL/BALDAUF (2016), S. 2.

<sup>15</sup> Vgl. <https://www.accountancyeurope.eu/about-us/> (abgerufen am 26.11.2017).

<sup>16</sup> Vgl. MARTEN et al. (2015), S. 93, 95.

<sup>17</sup> Vgl. MARTEN et al. (2015), S. 93, 95.

<sup>18</sup> Vgl. MARTEN et al. (2015), S. 95.

<sup>19</sup> Vgl. FERLINGS/PROMPER (2010), S. 14.

umfasst unter anderem die Bearbeitung der International Standards on Auditing (ISA) inklusive des *International Standard on Quality Control (ISQC) 1 – Quality Control for Firms that Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Service Engagements*.<sup>20</sup> Der ISQC 1 regelt gemeinsam mit dem *ISA 220 – Quality Control for an Audit of Financial Statements* die internationalen Vorgaben für die Qualitätssicherung in Wirtschaftsprüfungskanzleien.<sup>21</sup>

### 2.2.2 Nationale Rahmenbedingungen

Um das Ziel der Abschlussprüfung zu erreichen, gibt es auch in Österreich zahlreiche gesetzliche Bestimmungen, die die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfung sicherstellen sollen, ausgehend vom Unternehmensgesetzbuch (UGB) über das Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (WTBG), die WT-ARL, die Richtlinien und Stellungnahmen des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer.<sup>22</sup> Regelungen für die Qualitätssicherung in Prüfungsbetrieben beinhalten insbesondere die geltende WT-ARL sowie das bisher geltende A-QSG und das neu eingeführte APAG.

## 2.3 Interne Qualitätssicherung

Die interne Qualitätssicherung beschreibt alle Regelungen und Maßnahmen, die ein Prüfungsbetrieb ergreift, um eine qualitative Abschlussprüfung durchführen zu können.<sup>23</sup>

### 2.3.1 Internationale Anforderungen

International finden die Bestimmungen des bereits erwähnten ISQC 1 und des ISA 220, welche von der IFAC ausgegeben werden, Anwendung.

Der *ISQC 1* verlangt die Einführung und Aufrechterhaltung eines Qualitätssicherungssystems in Prüfungsbetrieben, um eine Einhaltung der gesetzlichen und beruflichen Bestimmungen durch den Prüfungsleiter und seinen Mitarbeitern zu gewährleisten, mit dem Ziel, ein qualitatives und angemessenes Urteil über die Prüfung abzugeben.<sup>24</sup> Ein Qualitätssicherungssystem sollte Maßnahmen und Regelungen gemäß ISQC 1.16 zu folgenden Sachverhalten beinhalten und aufrechterhalten:

---

<sup>20</sup> Vgl. MARTEN et al. (2015), S. 95f, 116f.

<sup>21</sup> Vgl. MARTEN et al. (2015), S. 589.

<sup>22</sup> Vgl. REBHAN (2012), S. 46.

<sup>23</sup> Vgl. REBHAN (2012), S. 45.

<sup>24</sup> Vgl. HOFIANS et al. (2010), S. 263.

- Führungsverantwortung für die Qualität innerhalb der Praxis
- Relevante berufliche Verhaltensanforderungen
- Annahme und Fortführung von Mandatsbeziehungen und bestimmten Aufträgen
- Personalwesen
- Auftragsdurchführung
- Nachschau<sup>25</sup>

Eine entsprechende Dokumentation und Kommunikation der eingeführten Maßnahmen und Regelungen ist im Prüfungsunternehmen erforderlich.<sup>26</sup>

Der *ISA 220* impliziert ergänzende Vorschriften für die Qualitätssicherung bei der Durchführung von Abschlussprüfungen, unter der Voraussetzung, dass der Prüfungsbetrieb nach *ISA 220.2* bereits ein Qualitätssicherungssystem in Übereinstimmung mit dem *ISQC 1* oder anderen gleichwertigen nationalen Vorschriften implementiert hat. Er beinhaltet Regelungen über die Einführung und Aufrechterhaltung angemessener Qualitätssicherungsmaßnahmen, ergänzt um die Verantwortungen des Prüfungsteams und des internen Qualitätsprüfers. Sämtliche Personen des Prüfungsteams haben die Pflicht, die Maßnahmen umzusetzen und damit die Funktionalität zu garantieren. Der verantwortliche Prüfer ist verpflichtet, die Qualitätssicherungsmaßnahmen und –regelungen einzuhalten und diese bei der Auftragsdurchführung anzuwenden, mit dem Ziel eine qualitative Abschlussprüfung in Übereinstimmung mit den gesetzlichen und berufsständischen Vorschriften durchzuführen und ein angemessenes Prüfungsurteil abzugeben.<sup>27</sup>

### 2.3.2 Nationale Anforderungen

National sind die Mindestanforderungen an das Qualitätssicherungssystem im bisher geltenden A-QSG bzw. im neuen APAG geregelt. Die Anforderungen gemäß § 2 Abs. 2 A-QSG wurden in detaillierter Form in das APAG übernommen. Gemäß § 23 Abs. 2 APAG müssen im Prüfungsbetrieb zumindest folgende Maßnahmen vorhanden sein:

---

<sup>25</sup> ISQC 1.16.

<sup>26</sup> Vgl. ISQC 1.17.

<sup>27</sup> Vgl. STECKEL/BALDAUF (2016), S. 22f.



- Regelungen zur allgemeinen Organisation des Prüfungsbetriebs
  - 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.<sup>28</sup>
  
- Regelungen zur Auftragsabwicklung
  - Organisation der Auftragsabwicklung
  - Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und der fachlichen Regelungen für die Auftragsabwicklung
  - Anleitung des Auftragssteams
  - Einholung von fachlichem Rat (Konsultation)
  - Laufende Überwachung der Auftragsabwicklung
  - Abschließende Durchsicht der Auftragsergebnisse
  - Auftragsbegleitende Qualitätssicherung
  - Lösung von Meinungsverschiedenheiten
  - Ausgestaltung, Abschluss und Archivierung der Arbeitspapiere.<sup>29</sup>
  
- Regelungen zur Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems<sup>30</sup>

Die Ausgestaltung der Maßnahmen ist aus dem Gesetz nicht ersichtlich. Das Gesetz verweist daher im § 23 Abs. 2 APAG auf geltende internationale und nationale Vorschriften. Die international geltenden ISAs müssen in Österreich bei der Durchführung von Abschlussprüfungen für alle Jahresabschlüsse, die am oder nach dem 30.06.2016 enden, zum ersten Mal verpflichtend angewendet werden.<sup>31</sup> Demnach ist auch der international geltende ISQC 1 in Verbindung mit dem ISA 220 für die Ausgestaltung der Qualitätssicherungsmaßnahmen zu beachten.

Die internationalen Bestimmungen und die Anforderungen gemäß A-QSG wurden bereits in der bisher geltenden Richtlinie IWP/PG 7 entsprechend berücksichtigt.<sup>32</sup> Um die

---

<sup>28</sup> § 23 Abs. 2 Z. 1 lit. a bis g APAG.

<sup>29</sup> § 23 Abs. 2 Z. 2 lit. a bis i APAG.

<sup>30</sup> § 23 Abs. 2 Z. 3 APAG.

<sup>31</sup> Vgl. KFS/PG 1 (2015), Rz. 13, 54.

<sup>32</sup> Vgl. IWP/PG 7, Rz. 3, 165.

Bestimmungen des Art. 24a und des Art. 24b der Richtlinie 2014/56/EU in die nationalen Regelungen zu übernehmen, wurden die Regelungen zur Qualitätssicherung aus der Richtlinie IWP/PG 7 adaptiert und in die WT-ARL in einem eigenen „Abschnitt 7 – Sicherung der Qualität von Prüfungsbetrieben“ eingebunden.<sup>33</sup> Die Bestimmungen gemäß WT-ARL sind seit 01.01.2017 anzuwenden, wobei jedoch die Bestimmungen zur Qualitätssicherung bereits für Prüfaufträge über Geschäftsjahre, die nach dem 17.06.2016 begonnen haben, anzuwenden sind. Die Richtlinie IWP/PG 7 ist ab diesem Zeitpunkt außer Kraft.<sup>34</sup> Zu beachten ist, dass die Bestimmungen zur Qualitätssicherung gemäß WT-ARL nur mehr bei der Durchführung von Abschlussprüfungen, prüferischen Durchsichten und sonstigen Prüfungen anzuwenden sind und somit lediglich Aufträge, die den Wirtschaftsprüfern vorbehalten sind, betreffen. Vereinbarte Untersuchungshandlungen, die auch von der Berufsgruppe der Steuerberater durchgeführt werden dürfen, wurden aus der Richtlinie IWP/PG 7 nicht in die WT-ARL übernommen und sind daher auch nicht Gegenstand der Qualitätssicherungsregelungen.<sup>35</sup>

### 2.3.3 Überwachung der internen Qualitätssicherungsmaßnahmen

Für die interne Überwachung und Überprüfung der Angemessenheit der Qualitätssicherungsmaßnahmen ist der Prüfbetrieb gemäß § 43t WT-ARL verpflichtet, eine interne Nachschau durchzuführen. Die WT-ARL verlangt eine kontinuierliche Überprüfung und Beurteilung der getroffenen Qualitätssicherungsmaßnahmen. Auch bereits fertig gestellte Prüfaufträge sind, in einem adäquaten Ausmaß, in die interne Nachschau einzubeziehen.<sup>36</sup> Die APAB konkretisierte in ihrem Rundschreiben vom März 2017 den Zeitpunkt der internen Nachschau auf zumindest einmal pro Jahr.<sup>37</sup>

Jeder verantwortliche Prüfer im Prüfbetrieb muss einmal innerhalb von drei Jahren mit zumindest einem Prüfungsauftrag Gegenstand der internen Nachschau sein.<sup>38</sup> Werden Schwächen oder Verstöße im Rahmen der internen Nachschau festgestellt, ist eine Evaluierung der Ursachen durchzuführen und das Qualitätssicherungssystem entsprechend weiterzuentwickeln. Werden Schwächen im Zusammenhang mit den Regelungen des organisatorischen Ablaufs des Prüfbetriebs festgestellt, sind Vorschläge zur Verbesserung auszuarbeiten und an die Leitung des Prüfbetriebs weiterzuleiten. Die Leitung des Prüfbetriebs, die verantwortlichen Prüfer und involvierte fachliche Mitarbeiter müssen

---

<sup>33</sup> Vgl. SCHRAMMEL (2016), S. 48.

<sup>34</sup> Vgl. § 44 Abs. 8 WT-ARL.

<sup>35</sup> Vgl. § 41 WT-ARL iVm. IWP/PG 7, Rz. 6f.

<sup>36</sup> Vgl. § 43t Abs. 1 und Abs. 2 WT-ARL.

<sup>37</sup> Vgl. APAB (2017), S. 2.

<sup>38</sup> Vgl. § 43t Abs. 4 WT-ARL.

zumindest einmal pro Jahr über die Ergebnisse der internen Nachschau Kenntnis erlangen. Eine entsprechende Dokumentation der internen Nachschau muss erfolgen.<sup>39</sup>

Die interne Nachschau unterliegt der externen Qualitätssicherung und wird daher im Rahmen der Qualitätssicherungsprüfung überprüft.<sup>40</sup>

### **2.4 Externe Qualitätssicherung**

Die externe Qualitätssicherung beschreibt die Beurteilung der Qualitätssicherungsmaßnahmen durch unabhängige Dritte. Diese zusätzlichen Kontrollen sollen für eine höhere Qualität der Prüfungshandlungen sorgen und das Vertrauen der Adressaten in die Abschlussprüfung stärken.<sup>41</sup>

In Österreich sind die Anforderungen an die externe Qualitätssicherung im bisher geltenden A-QSG geregelt. Diese Regelungen wurden durch das neue APAG nochmals verschärft.<sup>42</sup>

---

<sup>39</sup> Vgl. § 43t Abs. 6 bis Abs. 9. WT-ARL.

<sup>40</sup> Vgl. § 23 Abs. 2 Z. 3 APAG iVm. § 24 Abs. 2 APAG.

<sup>41</sup> Vgl. MARTEN et al. (2015), S. 599.

<sup>42</sup> Ausführungen zum A-QSG und APAG sind im Kapitel 3 enthalten.

## **3. Gegenüberstellung der nationalen gesetzlichen Regelungen**

Der Vorgänger des APAG war das A-QSG und die dazugehörige Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsrichtlinie (A-QSRL), welche am 01. September 2005 in Kraft traten und in den letzten Jahren mehrmals reformiert wurden.<sup>43</sup> Das A-QSG sowie die dazugehörige A-QSRL wurden mit 30. September 2016 außer Kraft gesetzt und der Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen sowie die Qualitätskontrollbehörde wurden mit diesem Datum aufgelöst.<sup>44</sup> Das APAG trat gemäß § 85 APAG mit 01. Oktober 2016 in Kraft. Zu diesem Zeitpunkt übernahm auch die neu gegründete Abschlussprüferaufsichtsbehörde die Aufgaben des bis dato tätigen Arbeitsausschusses für externe Qualitätsprüfungen und der Qualitätskontrollbehörde.<sup>45</sup>

Nachfolgend werden die Inhalte der beiden Gesetze näher erläutert.

### **3.1 Abschlussprüfungs – Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG)**

Mit der Einführung des A-QSG im Jahr 2005 wurden erstmals einheitliche Rahmenbedingungen für die Qualitätssicherung in Österreich geschaffen. Das Gesetz wurde als Resultat der verstärkten internationalen Aktivitäten von Unternehmen und der damit einhergehenden Anlegerbedürfnisse zur Stärkung der Prüfungsqualität und zur Förderung des Vertrauens in die Abschlussprüfung erlassen. Die Qualitätssicherungsprüfung des A-QSG wurde als „Monitored Peer Review“ – System ausgestaltet. Dies bedeutet, dass aktive Wirtschaftsprüfer die gesetzten Maßnahmen für die Qualitätssicherung in einem Prüfungsbetrieb auf ihre Umsetzung und Funktionalität überprüfen. Das Ziel dieses Systems ist es, Mängel in der Qualitätssicherung aufzudecken und die Prüfungsqualität zu verbessern.<sup>46</sup>

#### **3.1.1 Anwendungsbereich und Begriffsabgrenzungen**

Im § 1 A-QSG wurden der Anwendungsbereich sowie die einzelnen Begriffe näher erläutert. Demnach war das Gesetz verpflichtend für alle Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die Pflichtprüfungen nach österreichischem Recht durchführten, anzuwenden. Dies umfasste auch Revisions-Verbände und Sparkassen-Prüfungsverbände.

---

<sup>43</sup> Vgl. REITER et al. (2008), S. 110.

<sup>44</sup> Vgl. § 86 APAG iVm. § 84 Abs. 5 und Abs. 16 APAG.

<sup>45</sup> Vgl. § 84 Abs. 1 APAG.

<sup>46</sup> Vgl. REITER et al. (2006), S. 210f.

### 3. Gegenüberstellung der nationalen gesetzlichen Regelungen

---

*Abschlussprüfungen* umfassten gemäß § 1 Z. 1 A-QSG alle nach österreichischem Gesetz durchzuführenden Pflichtprüfungen. Diese beinhalteten neben den klassischen Abschlussprüfungen gemäß UGB auch alle verpflichtenden Prüfungen, die aus sondergesetzlichen Bestimmungen hervorgehen und nur von berufsstandzugehörigen Personen durchgeführt werden dürfen, wie z.B.: Restvermögensprüfungen, Gründungsprüfungen oder auch Prüfungen gemäß Privatstiftungsgesetz. Freiwillige Prüfungen waren von dieser Definition nicht umfasst.<sup>47</sup>

*Abschlussprüfer* waren gemäß § 1 Z. 2 A-QSG alle natürlichen Personen, die die oben erwähnten Pflichtprüfungen durchführen. Unternehmen aller Rechtsformen, die Pflichtprüfungen durchführten, inklusive Revisionsverbände gemäß § 19 Genossenschaftsrevisionsgesetz 1997 und Sparkassen-Prüfungsverbände gemäß § 24 Sparkassengesetz, wurden gemäß § 1 Z. 3 A-QSG als *Prüfungsgesellschaften* definiert.

#### 3.1.2 Behörden

Den Kern des Qualitätssicherungssystems stellten gemäß § 18c Abs. 1 A-QSG zwei verschiedene Behörden, und zwar der Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen (AeQ) und die Qualitätskontrollbehörde (QKB) mit unterschiedlichen Aufgabenbereichen dar.

Der *Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen* gemäß § 19 A-QSG bestand aus sieben unabhängigen Mitgliedern, gebildet aus vier Mitgliedern der Kammer der Wirtschaftstreuhänder und drei Mitgliedern aus dem Verein der österreichischen Revisionsverbände bzw. der Sparkassenprüfungsverbände.<sup>48</sup> Zusätzlich wurde pro Mitglied jeweils ein Ersatzmitglied bestellt. Die Mehrheit der sieben Mitglieder musste eine Berufsbefugnis als Wirtschaftsprüfer vorweisen können. Eine weitere Voraussetzung für die Bestellung als Mitglied war der Nachweis einschlägiger Erfahrungen bzw. Schulungen im Bereich der Qualitätssicherung. Die Bestellung der Mitglieder und Ersatzmitglieder erfolgte für einen Zeitraum von vier Jahren.<sup>49</sup>

Der AeQ war in erster Linie für alle Angelegenheiten im Zusammenhang mit der Durchführung und Vollziehung von Qualitätssicherungsprüfungen zuständig, sofern diese nicht in den Aufgabenbereich eines anderen Organs fielen. Weitere Aufgaben waren unter anderem die Anerkennung von Qualitätsprüfern und die Ausstellung einer Anerkennungsurkunde sowie die Bestellung eines Qualitätsprüfers auf Basis eines

---

<sup>47</sup> Vgl. REITER et al. (2006), S. 214.

<sup>48</sup> Vgl. REITER et al. (2007), S. 153f.

<sup>49</sup> Vgl. REITER (2008), S. 266f.

### 3. Gegenüberstellung der nationalen gesetzlichen Regelungen

---

vorliegenden Dreivorschlags. Auch die Ausstellung einer Bestätigung über die erfolgreiche Absolvierung der Qualitätsprüfung, die Verordnung von Maßnahmen für die Behebung festgestellter Mängel und zu guter Letzt das Verfassen eines jährlichen Tätigkeitsberichts über die durchgeführten Qualitätsprüfungen sowie die Aufsicht von Qualitätsprüfungen waren Teil des Aufgabenbereichs des AeQ.<sup>50</sup>

In zweiter Instanz war die *Qualitätskontrollbehörde* gemäß § 20 A-QSG tätig, welche als Aufsichtsorgan fungierte und aus sechs Mitgliedern bestand. Die Bestellung der Mitglieder erfolgte in Folge einer öffentlichen Ausschreibung durch den Bundesminister für Wirtschaft und Arbeit für einen Zeitraum von sechs Jahren. Der Bundesminister hatte das Recht, zwei Kandidaten als Mitglieder vorzuschlagen. Die Mitglieder der QKB durften weder Mitglieder der KWT noch eingetragene Revisoren sein. Voraussetzung für die Aufnahme als Mitglied war wiederum der Nachweis einschlägiger Tätigkeiten im Bereich Rechnungslegung, Finanzwesen, Wirtschaft oder Rechtsprechung.<sup>51</sup>

Als Aufsichtsbehörde war es die Verpflichtung der QKB, über sämtliche Qualitätsprüferbestellungen, über ausgestellte Bestätigungen für die erfolgreiche Teilnahme an Qualitätsprüfungen sowie verordnete Maßnahmen Bescheid zu wissen. Hier fungierte der AeQ als Informationsorgan. Die Behörde war zudem auch verantwortlich für Berufungen gegen erlassene Bescheide des AeQs. Weitere Aufgabenbereiche stellten die Führung des auf der Homepage öffentlich einsehbaren Registers der Abschlussprüfer sowie die Herausgabe eines jährlichen Tätigkeitsberichts dar.<sup>52</sup>

#### 3.1.3 Qualitätsprüfer und qualifizierte Assistenten

Qualitätsprüfer konnten gemäß § 10 A-QSG nur Personen sein, die in die Liste der Qualitätsprüfer eingetragen waren. Voraussetzung für die Eintragung war der Nachweis einer zumindest fünfjährigen, aktiven Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer mit mehreren Wirtschaftsprüfungen pro Jahr. Eine ausreichende Praxis wurde im Allgemeinen ab 25 % der normalen Arbeitszeit angenommen.<sup>53</sup> Hier wurden neben Pflichtprüfungen auch prüfungsähnliche Aufträge sowie freiwillige Prüfungen eingerechnet. Des Weiteren war die Absolvierung facheinschlägiger Kurse oder Berufserfahrung im Zusammenhang mit der Qualitätssicherung erforderlich. Vorhandene Disziplinarverfahren im Zusammenhang mit Berufsvergehen konnten die erfolgreiche Aufnahme als Qualitätsprüfer verhindern.<sup>54</sup>

---

<sup>50</sup> Vgl. KRUMM et al. (2009), S. 52f.

<sup>51</sup> Vgl. REITER et al. (2006), S. 211f.

<sup>52</sup> Vgl. KRUMM et al. (2009), S. 53f.

<sup>53</sup> Vgl. REITER (2008), S. 267ff.

<sup>54</sup> Vgl. REITER et al. (2008), S. 113f.

### 3. Gegenüberstellung der nationalen gesetzlichen Regelungen

---

§ 10 Abs. 7 A-QSG verlangte in weiterer Folge von anerkannten Qualitätsprüfern den Nachweis ausreichender Praxiszeiten und Fortbildungen im Abstand von drei Jahren.

Das A-QSG sah vor, dass Qualitätsprüfer bei Bedarf qualifizierte Assistenten für die Durchführung von Qualitätsprüfungen heranziehen dürfen.<sup>55</sup> Qualifizierte Assistenten mussten jedoch einschlägige Berufserfahrung im Bereich der Abschlussprüfung, insbesondere als Prüfungsleiter oder wesentlichen Einfluss auf die Vergabe von Bestätigungsvermerken, vorweisen können. Dementsprechend erfüllten diese Anforderungen erfahrene Abschlussprüfer, Prüfungsleiter mit langjähriger Erfahrung im Bereich Abschlussprüfung und Qualitätsprüfung oder andere anerkannte Qualitätsprüfer.<sup>56</sup>

Gemäß § 10 Abs. 2 A-QSG konnten auch Prüfungsgesellschaften als Qualitätsprüfer anerkannt werden. Voraussetzung war, dass die Prüfungsgesellschaft über eine aufrechte Bescheinigung für die erfolgreiche Teilnahme an der Qualitätsprüfung verfügte und ein Geschäftsführer oder Vorstandsmitglied oder ein Gesellschafter einer Personengesellschaft eine Bescheinigung als Qualitätsprüfer bekommen hatte.

#### 3.1.4 Umfang und Intervall von Qualitätsprüfungen

Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften hatten gemäß § 2 A-QSG die Verpflichtung, Maßnahmen einzuführen, die die Durchführung einer qualitativen Prüfung sicherstellten. Die Qualitätssicherungsmaßnahmen mussten auf Basis allgemein anerkannter nationaler und internationaler Prüfungsstandards Regelungen für die Wahrung der Unabhängigkeit und der Verschwiegenheit sowie Regelungen im Zusammenhang mit Auswahl, Einsatz und Beaufsichtigung der Mitarbeiter beinhalten. Zusätzlich waren Regelungen im Zusammenhang mit der Aus- und Weiterbildung des Abschlussprüfers und der im Prüfbetrieb beschäftigten Mitarbeiter und Regelungen, die eine qualitative Auftragsabwicklung ermöglichen, erforderlich.<sup>57</sup> Das Gesetz verlangte eine Einführung dieser Maßnahmen in jedem Prüfungsbetrieb. Jedoch konnte die Ausgestaltung dieser Maßnahmen an die jeweilige Größe und Art des Wirtschaftsprüfungsbetriebs angepasst werden.<sup>58</sup>

Die eingeführten Qualitätssicherungsmaßnahmen wurden gemäß § 3 A-QSG im Rahmen der externen Qualitätsprüfung einer Kontrolle unterzogen. Neben den oben erwähnten Qualitätssicherungsmaßnahmen waren auch das interne Qualitätskontrollsystem, die Qualität der Maßnahmen, die die Einhaltung von Berufsgrundsätzen, Prüfungsstandards und

---

<sup>55</sup> Vgl. § 12 A-QSG.

<sup>56</sup> Vgl. REITER (2013), S. 476f.

<sup>57</sup> Vgl. HOFIANS (2008), S. 288ff.

<sup>58</sup> Vgl. REITER et al. (2006), S. 215.

### 3. Gegenüberstellung der nationalen gesetzlichen Regelungen

---

Standesregeln gewährleisten sowie die Qualität der Berichterstattung und der Berichte über die Abschlussprüfungen, Gegenstand der externen Qualitätsprüfung.<sup>59</sup> Da es sich um eine Systemprüfung handelte, wurden vor allem die Dokumentation der Qualitätssicherungsmaßnahmen sowie die Umsetzung und Angemessenheit im Prüfungsbetrieb überprüft.<sup>60</sup>

Die Intervalle der externen Qualitätsprüfung waren im § 4 A-QSG geregelt. Demnach wurde zwischen Qualitätsprüfungen im Abstand von drei und sechs Jahren unterschieden. Der sechsjährige Rhythmus war grundsätzlich für alle Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften anzuwenden. Ausnahmen gab es jedoch für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die börsennotierte Unternehmen bzw. börsennotierte Kreditinstitute, die an kein Zentralinstitut angeschlossen waren und eine Bilanzsumme von mehr als zwei Milliarden Euro aufweisen, überprüften. Das gleiche galt für Prüfaufträge bei mittelgroßen und großen Versicherungsvereinen und Pensionskassen. Hier war grundsätzlich der dreijährige Rhythmus für Qualitätssicherungsprüfungen relevant.<sup>61</sup>

#### 3.1.5 Ablauf der externen Qualitätsprüfung

Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaften, die eine Bescheinigung über eine erfolgreich durchgeführte Qualitätsprüfung anstrebten, brachten gemäß § 5 A-QSG einen „Dreiervorschlag“, welcher drei anerkannte Qualitätssicherungsprüfer beinhaltete, für die Durchführung einer Qualitätsprüfung beim AeQ ein.<sup>62</sup> Dem Dreiervorschlag sollten gemäß § 7 Abs. 1 A-QSRL folgende Unterlagen beigelegt werden: ein aktueller Auszug gemäß § 23 A-QSG aus dem öffentlichen Register eingetragener Abschlussprüfer über die zu bestellenden Qualitätsprüfer, ein Auszug gemäß § 15 A-QSG über die noch aufrechte Bescheinigung und eine Erklärung der zu bestellenden Qualitätsprüfer, dass die Unabhängigkeitsvorschriften gemäß § 6 A-QSG eingehalten wurden. § 6 A-QSG erwähnte hier explizit, dass keine kapitalmäßigen, finanziellen oder persönlichen Beziehungen zum zu prüfenden Prüfungsbetrieb oder zum zu prüfenden Abschlussprüfer, die die beruflichen Unvereinbarkeitsregelungen gefährden, vorliegen dürfen.

Eine *kapitalmäßige Verflechtung* war anzunehmen, wenn der Qualitätsprüfer Anteile an der zu prüfenden Gesellschaft hielt, eine *berufsmäßige Verflechtung* mit anteilhaltenden Personen vorlag oder die Gesellschafter des prüfenden Unternehmens Anteile am Unternehmen des Qualitätsprüfers hatten. Eine *finanzielle Verflechtung* war anzunehmen,

---

<sup>59</sup> Vgl. § 3 Abs. 1 und Abs. 2 A-QSG.

<sup>60</sup> Vgl. REITER et al. (2006), S. 216.

<sup>61</sup> Vgl. REITER (2013), S. 480 iVm. § 4 Abs. 1 und Abs. 2 A-QSG.

<sup>62</sup> Vgl. KRUMM et al. (2009), S. 57.



### 3. Gegenüberstellung der nationalen gesetzlichen Regelungen

---

wenn mehr als 10 % der Gesamteinnahmen vom zu prüfenden Unternehmen stammten oder gewährte bzw. erhaltene Darlehen eine Rolle spielten. Eine *persönliche Verflechtung* war dann gegeben, wenn der Qualitätsprüfer in den letzten drei Jahren als gesetzlicher Vertreter, als Aufsichtsratsmitglied oder als Dienstnehmer beim zu prüfenden Unternehmen tätig war oder an der Einrichtung des Qualitätssicherungssystems beteiligt war.<sup>63</sup>

Neben den bereits erwähnten Unterlagen waren im Dreivorschlag auch Informationen über den zu prüfenden Prüfungsbetrieb, wie z.B.: Angaben über die Klientenstruktur, die Standorte, die Mitarbeiteranzahl und die erbrachten Stunden für Abschlussprüfungen, anzugeben. Zusätzlich war auch eine Zusammenstellung über das voraussichtliche Honorar der vorgeschlagenen Qualitätsprüfer durch eine Aufstellung über den voraussichtlichen Zeitaufwand, verteilt auf die einzelnen Prüfgebiete und getrennt nach Qualitätsprüfer und qualifizierte Assistenten, dem Dreivorschlag beizulegen.<sup>64</sup>

Gemäß § 5 A-QSG wurden nach der Einbringung des Dreivorschlags die Angaben durch den AeQ dahingehend überprüft, ob die Voraussetzungen für eine Bestellung als Qualitätsprüfer gegeben waren. Im Rahmen der Prüfung der Voraussetzungen wurde auch kontrolliert, ob es sich um drei unterschiedliche Qualitätsprüfer handelte. Wurden diese Voraussetzungen nicht von allen vorgeschlagenen Qualitätsprüfern erfüllt, konnte der zu prüfende Prüfungsbetrieb Verbesserungsmaßnahmen durchführen und eine Stellungnahme abgeben. Waren die Voraussetzungen für die Bestellung als Qualitätsprüfer bei allen vorgeschlagenen Prüfern erfüllt, dann musste der AeQ unverzüglich einen Qualitätsprüfer aus dem eingereichten Dreivorschlag bestellen.<sup>65</sup> Der AeQ konnte die Auswahl des Qualitätsprüfers völlig frei und in seinem Ermessen, unabhängig von der Reihenfolge im Dreivorschlag, treffen.<sup>66</sup> In Folge konnte die Bestellung innerhalb von zwei Wochen ab Bekanntwerden einer nicht mehr vorliegenden Bestellungs Voraussetzung durch den AeQ oder die QKB widerrufen werden.<sup>67</sup>

Für die Durchführung der Qualitätsprüfung wurde zwischen dem zu prüfenden Prüfungsbetrieb und dem Qualitätsprüfer ein Vertrag abgeschlossen. Die Kündigung dieses Vertrags konnte gemäß § 9 A-QSG nur aus wichtigem Grund von beiden Vertragspartnern erfolgen. Das Gesetz nannte hier insbesondere eine nach Vertragsabschluss bekanntgewordene Unerfüllbarkeit des Prüfauftrags, eine krankheitsbedingte Verhinderung, oder wenn im Nachhinein festgestellt wurde, dass vorsätzlich unrichtige und unvollständige

---

<sup>63</sup> Vgl. REITER et al. (2006), 219f.

<sup>64</sup> Vgl. KRUMM et al. (2009), S. 57f.

<sup>65</sup> Vgl. REITER et al. (2006), S. 219f.

<sup>66</sup> Vgl. REITER (2008), S. 270.

<sup>67</sup> Vgl. § 5 Abs. 3 A-QSG.

### 3. Gegenüberstellung der nationalen gesetzlichen Regelungen

---

Dokumente vom Auftraggeber ausgehändigt wurden. Unstimmigkeiten über den Inhalt des Prüfungsberichts über die Qualitätsprüfung stellten keinen Kündigungsgrund dar. Wurde jedoch eine Kündigung durchgeführt, musste der Qualitätsprüfer einen Bericht über den Stand der Prüfung bis zu diesem Zeitpunkt verfassen und dem AeQ sowie der QKB aushändigen. Dieser Bericht wurde dem nachfolgenden Qualitätsprüfer übergeben.<sup>68</sup>

Bei der Durchführung der Qualitätsprüfung durch den Qualitätsprüfer war die zu prüfende Prüfungsgesellschaft sowie der prüfende Abschlussprüfer gemäß § 8 A-QSG verpflichtet, sich kooperativ zu zeigen. Insbesondere musste der Auftraggeber dem Qualitätsprüfer und dessen qualifizierten Assistenten Zugang zu den Betriebsräumlichkeiten gewähren und alle Auskünfte und Unterlagen bereitstellen, die eine qualitative Prüfung erforderten. Die Verschwiegenheitspflicht war gegenüber dem Qualitätsprüfer und dessen Assistenten aufgehoben.<sup>69</sup>

Im Rahmen der Qualitätsprüfung wurden Stichproben der innerhalb eines Jahres durchgeführten Abschlussprüfungen gezogen. Bei großen Gesellschaften waren dies ungefähr 20 – 25 % der durchgeführten Prüfungen. Grundsätzlich sollte die Stichprobe jeden Bereich, in dem Abschlussprüfungen durchgeführt wurden, beinhalten. Des Weiteren sollte die Stichprobe zumindest ein Mandat von jedem Wirtschaftsprüfer im Prüfungsbetrieb enthalten. Abgesehen davon war es die Aufgabe des Qualitätsprüfers, die Mandate nach seiner professionellen Einschätzung für die Prüfung auszuwählen.<sup>70</sup>

Nach dem Abschluss der Prüfungshandlungen war der Qualitätsprüfer gemäß § 13 A-QSG verpflichtet, einen Prüfungsbericht über die durchgeführte Prüfung zu verfassen. Das A-QSG verlangte an Mindestinhalt eine Beschreibung über den Gegenstand der Prüfung, Art und Umfang der durchgeführten Qualitätsprüfung sowie die erlangten Feststellungen im Rahmen der externen Qualitätsprüfung und ein abschließendes Gesamturteil.<sup>71</sup>

Folgende Feststellungen wurden üblicherweise in den Prüfberichten verwendet:

- *Keine bzw. unwesentliche Feststellung:* Bei der überprüften auftragsunabhängigen/auftragsabhängigen Maßnahme wurde kein wesentlicher Mangel festgestellt.

---

<sup>68</sup> Vgl. REITER et al. (2006), S. 221.

<sup>69</sup> Vgl. REITER (2013), S. 482.

<sup>70</sup> Vgl. KRUMM et al. (2009), S. 58.

<sup>71</sup> Vgl. HOFIANS (2008), S. 295.

### 3. Gegenüberstellung der nationalen gesetzlichen Regelungen

---

- *Feststellung mit Verbesserungspotenzial:* Bei der überprüften auftragsunabhängigen/auftragsabhängigen Maßnahme könnten die Abläufe effizienter gestaltet werden. Diese Beurteilung hat keinen Einfluss auf das Gesamturteil.
- *Feststellung mit Verbesserungsbedarf:* Bei der überprüften auftragsunabhängigen/auftragsabhängigen Maßnahme wurde ein wesentlicher Mangel festgestellt, welcher untergeordnete bzw. wesentliche Auswirkungen auf die Funktionalität der Prüfungsgesellschaft haben kann. Diese Beurteilung fließt in das Gesamturteil ein.<sup>72</sup>

Bei den jeweiligen Feststellungen wurden vom Qualitätsprüfer zusätzlich Verbesserungsvorschläge gemäß § 13 Abs. 3 A-QSG dargelegt. Der Prüfungsbericht endete mit einem abschließenden Gesamturteil.<sup>73</sup>

Der Bericht enthielt ein uneingeschränktes Prüfungsurteil gemäß § 13 Abs. 2 A-QSG, falls keine oder nur unwesentliche Mängel in der Qualitätssicherung aufgetreten waren. Dieses Urteil war gemäß § 13 Abs. 3 A-QSG einzuschränken, wenn wesentliche Mängel in der Qualitätssicherung auftraten, jedoch mit keinen schwerwiegenden Folgen in der weiteren Berufsausübung zu rechnen war. Die Einschränkung des Urteils war jedoch angemessen zu begründen. Ein negatives Prüfungsurteil gemäß § 13 Abs. 4 A-QSG wurde vergeben, wenn wesentliche Mängel in der Qualitätssicherung auftraten und diese zur schwerwiegenden Folgen in der Berufsausübung führten. Auch dieses Urteil musste angemessen begründet werden. Traten Prüfungshemmnisse während der Durchführung der externen Qualitätsprüfung auf, mussten diese ebenfalls in das Gesamturteil einbezogen werden.<sup>74</sup>

Dieser Prüfbericht diente dem AeQ als Basis für die Entscheidung über die Erteilung oder Versagung der Bescheinigung. Daher waren die Ausführungen im Bericht möglichst detailliert, um dem AeQ einen möglichst guten Überblick über den geprüften Prüfungsbetrieb zu verschaffen. Der Prüfbericht diente in weiterer Folge auch als Unterstützung für den geprüften Abschlussprüfer bzw. die geprüfte Prüfungsgesellschaft, um etwaige festgestellte Mängel zu erkennen.<sup>75</sup>

Nach Auswertung des vorgelegten Prüfungsberichts wurde vom AeQ über die Erteilung bzw. Versagung der Bescheinigung einer erfolgreichen Absolvierung der Qualitätsprüfung entschieden. Der AeQ vergab gemäß § 15 A-QSG eine Bescheinigung, wenn ein

---

<sup>72</sup> Vgl. KRUMM et al. (2009), S. 59.

<sup>73</sup> Vgl. REITER (2013), S. 482f.

<sup>74</sup> Vgl. REITER et al. (2006), 222f.

<sup>75</sup> Vgl. REITER et al. (2006), S. 222.

### 3. Gegenüberstellung der nationalen gesetzlichen Regelungen

---

uneingeschränktes Prüfungsurteil oder ein eingeschränktes Prüfungsurteil vergeben wurden und keine schwerwiegenden Verstöße gegen das A-QSG und die A-QRL im Rahmen der Qualitätsprüfung aufgedeckt wurden. Voraussetzung war auch, dass keine ernsthaften Mängel mit Auswirkungen auf die qualitative Berufsausübung bei den Qualitätssicherungsmaßnahmen festgestellt wurden.<sup>76</sup> Andernfalls war die Bescheinigung gemäß § 17 Abs. 1 A-QSG zu versagen. Die erteilte Bescheinigung wurde bis zum Zeitpunkt der nächsten externen Qualitätsprüfung befristet ausgestellt und musste unmittelbar dem geprüften Unternehmen bzw. dem geprüften Abschlussprüfer übermittelt werden.<sup>77</sup> Die Bescheinigung verlor gemäß § 15 Abs. 2 A-QSG einen Monat nach Ablauf der Befristung ihre Gültigkeit. Zudem war die Erteilung bzw. Versagung einer Bescheinigung gemäß § 15 Abs. 3 A-QSG der QKB unter Beilage sämtlicher entscheidungsrelevanter Unterlagen mitzuteilen.

Eine befristete Bescheinigung wurde gemäß § 15a Abs. 1 A-QSG bei einer Neuaufnahme der Prüfungstätigkeit durch einen Abschlussprüfer oder einer Prüfungsgesellschaft für eine Dauer von maximal 18 Monaten vergeben.<sup>78</sup> Voraussetzung war eine Qualitätsprüfung der auftragsunabhängigen Maßnahmen, da zu diesem Zeitpunkt noch keine abgeschlossenen Prüfaufträge für die Beurteilung der auftragsabhängigen Maßnahmen vorlagen.<sup>79</sup> Eine Befristung wurde in den Fällen des § 15a Abs. 2 A-QSG bei einer neuerlichen Beantragung der Bestätigung über die erfolgreich absolvierte Qualitätsprüfung nach zehn Monaten nach Erlöschen, Widerruf, Entzug oder amtswegiger Löschung ebenfalls auf 18 Monate vorgenommen.<sup>80</sup>

Der AeQ konnte gemäß § 16 A-QSG unabhängig von einer ausgestellten Bescheinigung über die erfolgreiche Teilnahme an der externen Qualitätsprüfung Maßnahmen zur Beseitigung von Mängeln auferlegen. Dies geschah insbesondere dann, wenn Mängel bei der Durchführung der Qualitätsprüfung auftraten oder Verstöße gegen das A-QSG oder die A-QSRL festgestellt wurden. Der AeQ konnte in diesem Fall die Befristung der Bescheinigung verkürzen sowie die Beseitigung der Mängel oder eine Sonderprüfung anordnen. Die Beseitigung der Mängel musste innerhalb der vom AeQ gesetzten Frist erfolgen und dem AeQ schriftlich unter Auflistung der gesetzten Maßnahmen übermittelt werden.<sup>81</sup>

---

<sup>76</sup> Vgl. HOUF et al. (2011), S. 132.

<sup>77</sup> Vgl. KRUMM et al. (2009), S. 61.

<sup>78</sup> Vgl. HOUF et al. (2011), S. 133.

<sup>79</sup> Vgl. REITER et al. (2008), S. 16f. iVm. REITER (2017a), S. 30.

<sup>80</sup> Vgl. § 15a Abs. 2 Z. 1 bis Z. 7 A-QSG.

<sup>81</sup> Vgl. REITER et al. (2006), S. 225f.

#### **3.1.6 Öffentliches Register**

Die QKB war gemäß § 23 A-QSG dazu verpflichtet, ein öffentliches Register über die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften mit einer aufrechten Bescheinigung in elektronischer Form und öffentlich einsehbar zu führen. Das Register beinhaltete außer dem Namen und dem Sitz oder Hauptwohnsitz des Abschlussprüfers zusätzlich die Art der Berufsberechtigung, die Registrierungsnummer, einen Ansprechpartner und eine vorhandene Internetadresse sowie aufrechte Bescheinigungen in anderen Ländern. War der Abschlussprüfer bei einer Prüfungsgesellschaft angestellt oder als Partner beteiligt, waren beim Abschlussprüfer zusätzlich die Daten der Gesellschaft wie Name, Sitz und Registriernummer erforderlich.<sup>82</sup>

Bei Prüfungsgesellschaften waren gemäß § 23 Abs. 4 A-QSG Angaben über die Rechtsform, die Adresse sowie vorhandene Zweigstellen, die Namen, Anschriften und Registrierungsnummern aller beschäftigten oder anderweitig verbundenen Abschlussprüfer, die Gesellschafter und gesetzliche Vertretung inklusive Namen und Adressen sowie Ansprechpersonen notwendig. Zudem war die Bekanntgabe vorhandener Netzwerke gemäß § 271b Abs. 1 UGB mit Auflistung aller Mitgliedsgesellschaften inklusive Namen und Adressen erforderlich. Im Register schienen auch Informationen über Registrierungen der Prüfungsgesellschaft in anderen Ländern mit Bekanntgabe der Zulassungsbehörden auf.<sup>83</sup>

#### **3.1.7 Sonstige Pflichten von berufsberechtigten Wirtschaftsprüfern**

Berufsberechtigte Abschlussprüfer und Mitarbeiter in leitender Funktion von Abschlussprüfern bzw. Prüfungsgesellschaften mussten sich kontinuierlich fortbilden. Die Fortbildungen mussten die Anforderungen gemäß WTBG erfüllen und zumindest 120 Stunden innerhalb von drei Jahren sowie mindestens 30 Stunden pro Jahr betragen.<sup>84</sup> Die Fortbildungsnachweise mussten gemäß § 1b Abs. 4 A-QSG bis 31. März des Folgejahres in schriftlicher Form an den AeQ gemeldet werden.

Neben der Meldung der Fortbildungsmaßnahmen musste der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft einen Rücktritt aus einem angenommenen Prüfungsauftrag ungesäumt schriftlich der QKB mitteilen. Gleiches galt bei Abberufung des Abschlussprüfers oder der

---

<sup>82</sup> Vgl. § 23 Abs. 3 Z. 1 bis Z. 7 A-QSG.

<sup>83</sup> Vgl. § 23 Abs. 4 Z. 1 bis Z. 7 A-QSG.

<sup>84</sup> Vgl. § 1b Abs. 1 und Abs. 2 A-QSG.

### 3. Gegenüberstellung der nationalen gesetzlichen Regelungen

---

Prüfungsgesellschaft aus einem Prüfungsmandat. Der zu prüfende Mandant war in diesem Fall für die Meldung verantwortlich.<sup>85</sup>

Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, für die der Drei-Jahresrhythmus der Qualitätsprüfungen galt, waren gemäß § 24 Abs. 1 A-QSG für die Erstellung und Veröffentlichung eines jährlichen Transparenzberichts verpflichtet. Die Inhalte des Berichts hatten Auskunft über die Rechtsform und die Eigentumsverhältnisse, die Angehörigkeit zu einem Netzwerk und dessen Beschreibung, die Leitungsstruktur und das interne Qualitätskontrollsystem sowie eine Erklärung über dessen Wirksamkeit und das Datum der letzten Qualitätsprüfung zu geben. Der Bericht sollte zudem eine Liste der Unternehmen mit öffentlichem Interesse, bei denen im Vorjahr eine Pflichtprüfung durchgeführt wurde, eine Erklärung über die internen Unabhängigkeitsmaßnahmen und die Überprüfung dieser Maßnahmen, eine Aufschlüsselung des Umsatzes nach Abschlussprüfungstätigkeiten und Steuerberatungstätigkeiten sowie sonstigen Leistungen, Maßnahmen für die Sicherstellung der kontinuierlichen Fortbildungsverpflichtung und die Bemessung der Vergütungen für die Teilhaber beinhalten.<sup>86</sup> Die Veröffentlichung des Berichts musste innerhalb von drei Monaten nach Ende des Geschäftsjahres erfolgen und ungesäumt der QKB mitgeteilt werden.<sup>87</sup>

#### 3.1.8 Strafbestimmungen

Für die Verhängung von Strafen galten für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften die Bestimmungen des WTBG für Verwaltungsübertretungen. Es drohte eine Geldstrafe in Höhe von 400 - 5.000 €, wenn der Nachweis über Fortbildungen gemäß § 1b Abs. 4 A-QSG nicht an den AeQ übermittelt wurde, wenn ein Abschlussprüfungsmandat bei Unternehmen von öffentlichem Interesse gemäß § 4 Abs. 3 A-QSG ohne aufrechte Bescheinigung angenommen wurde, oder wenn die eingeführten Maßnahmen zur Beseitigung der Mängel gemäß § 16 Abs. 2a A-QSG nicht fristgerecht dem AeQ schriftlich übermittelt wurden. Die Geldstrafe wurde auch bei unvollständigen und unrichtigen Angaben über die für die Eintragung in das öffentliche Register erforderlichen Daten sowie bei Nichtbereitstellung der relevanten Unterlagen verhängt. Wurde der Transparenzbericht nicht fristgerecht erstellt oder dessen Veröffentlichung nicht der QKB mitgeteilt, konnte ebenfalls eine Strafe verhängt werden.<sup>88</sup>

---

<sup>85</sup> Vgl. § 1c Abs. 1 und Abs. 2 A-QSG.

<sup>86</sup> Vgl. § 24 Abs. 1 Z. 1 bis Z. 10 A-QSG.

<sup>87</sup> Vgl. § 24 Abs. 1 und Abs. 4 A-QSG.

<sup>88</sup> Vgl. § 27 Abs. 1 und Abs. 2 Z. 1 bis 8 A-QSG.

### 3. Gegenüberstellung der nationalen gesetzlichen Regelungen

---

Die Geldstrafen erhöhten sich auf 5.000 - 50.000 €, wenn Abschlussprüfungen ohne aufrechte Bescheinigung über die erfolgreich absolvierte Qualitätsprüfung durchgeführt wurden, oder wenn dem AeQ bzw. der QKB die relevanten Informationen nicht zur Verfügung gestellt wurden. Falsche sowie unvollständige Auskünfte und eine fehlende Kooperation des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft sowie Verstöße des Qualitätsprüfers gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen gemäß § 6 A-QSG konnten ebenfalls mit Strafen belegt werden.<sup>89</sup>

#### 3.1.9 Internationale Zusammenarbeit

Für die internationale Zusammenarbeit mit den im Ausland zuständigen Behörden im EU-Raum, Europäischen Wirtschaftsraum (EWR), der Schweiz sowie Drittstaaten war gemäß § 25e Abs. 1 A-QSG und 25f Abs. 1 A-QSG die QKB verantwortlich. Die QKB musste auf Ersuchen der Behörden Auskünfte über Zulassungen, Registrierungen im öffentlichen Register, die externe Qualitätsprüfung, die öffentliche Aufsicht sowie angeordnete Sonderuntersuchungen und Strafbestimmungen geben. Im Falle anhängiger Verfahren oder Urteile über wiederkehrende Vergehen desselben Abschlussprüfers oder derselben Prüfungsgesellschaft in Österreich war es der QKB gestattet, die Auskunft zu verweigern. Selbiges galt, wenn durch die Auskunftserteilung eine Gefährdung der Republik Österreich zu befürchten war.<sup>90</sup>

#### 3.1.10 Häufige Beanstandungen

Der AeQ berichtete in seinen jährlichen Tätigkeitsberichten über die durchgeführten Qualitätsprüfungen. Die meisten Beanstandungen fielen in den Bereich der Auftragsabwicklung. Hier traten oftmals Mängel bei den Prüfungshandlungen, betreffend Anhang und Lagebericht sowie Gewinn- und Verlustrechnung, auf. Mängel gab es auch bei der Ausübung der Redepflicht, bei der Prüfungsplanung und einer damit einhergehenden fehlenden Wesentlichkeitsgrenze. Missstände wurden ebenso bei der Umsetzung der Stichprobenprüfung, bei den Prüfungshandlungen zur Einschätzung der bedeutsamen Risiken und bei der Einschätzung und Durchführung von IT-Prüfungen festgestellt.<sup>91</sup>

Oftmals gab es auch Beanstandungen im Bereich der Organisation der Auftragsabwicklung und bei der Dokumentation der Prüfungshandlungen sowie dem Abschluss der Prüfung und der damit zusammenhängenden Archivierung der Arbeitspapiere. In einigen Fällen waren

---

<sup>89</sup> Vgl. § 27 Abs. 3 Z. 1 bis Z. 5 A-QSG.

<sup>90</sup> Vgl. § 25e Abs. 2 Z. 1 bis Z. 3 und § 25f Abs. 2 Z. 1 bis Z. 3 A-QSG.

<sup>91</sup> Vgl. DELLINGER et al. (2016), S. 208.

auch die interne Nachschau und die kontinuierlichen Fortbildungen sowie die Maßnahmen zur Gewährleistung der Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Befangenheit als unzureichend einzustufen.<sup>92</sup>

## 3.2 Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz (APAG)

Mit der Umsetzung der im Jahr 2014 durch die Europäische Kommission beschlossenen Richtlinie 2014/56/EU und der damit einhergehenden Verordnung (EU) 537/2014 für Public-Interest-Entities in nationales Recht entstand das APAG. Ausgehend von den Anforderungen der EU-Richtlinie und der dazugehörigen Verordnung wurden mit diesem Gesetz die bis dato geltenden Regelungen für die Qualitätssicherung reformiert und eine neue unabhängige Behörde mit weitreichenden Befugnissen gegründet. Das Gesetz besteht im Wesentlichen aus zwei großen Teilen: Der erste Teil beschäftigt sich mit den organisatorischen Regelungen und beschreibt den Aufbau und die Aufgaben der Behörde und im zweiten Teil sind die Bestimmungen für die Abwicklung der einzelnen Aufgaben der Behörde geregelt.<sup>93</sup>

### 3.2.1 Anwendungsbereich und Begriffsabgrenzungen

Das APAG reguliert im Allgemeinen die Aufsicht über die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften und definiert die Voraussetzungen für die Annahme von Prüfmandaten. Im § 2 APAG sind in Anlehnung an das A-QSG die wichtigsten Begriffsabgrenzungen definiert.

Demnach werden *Abschlussprüfungen* enger definiert als im bisher geltenden A-QSG. Unter Abschlussprüfungen im Sinne des Gesetzes fallen alle bundesgesetzlich vorgeschriebenen Pflichtprüfungen des Jahresabschlusses inklusive Konzernjahresabschlüsse. Von diesem Begriff sind Prüfungen von Vereinen oder Privatstiftungen, Prüfungen von nicht prüfungspflichtigen Genossenschaften sowie Sonderprüfungen wie Restvermögensprüfungen, Verschmelzungsprüfungen oder ähnliche, nicht mehr erfasst und unterliegen somit auch keiner Qualitätssicherungsprüfung oder Inspektion.<sup>94</sup> Damit wollte der Gesetzgeber erreichen, dass für die Durchführung von Sonderprüfungen lediglich registrierte Abschlussprüfer bestellt werden.<sup>95</sup>

Die Begriffe *Abschlussprüfer* und *Prüfungsgesellschaften* unterscheiden sich nicht wesentlich von den Definitionen gemäß A-QSG. Voraussetzung ist in beiden Fällen, dass

---

<sup>92</sup> Vgl. DELLINGER et al. (2016), S. 208 f.

<sup>93</sup> Vgl. DELLINGER et al. (2016), S. 193, 195.

<sup>94</sup> Vgl. § 2 Z. 1 APAG.

<sup>95</sup> Vgl. ErläutRV APAG (2016), S.2.



### 3. Gegenüberstellung der nationalen gesetzlichen Regelungen

---

eine aufrechte Bescheinigung gemäß § 35 APAG über die erfolgreiche Teilnahme an der Qualitätsprüfung bzw. eine vorläufige Bescheinigung gemäß § 36 APAG bei Neuaufnahme der Prüftätigkeit besteht. Eine ähnliche Diktion wie im A-QSG gilt auch für *Revisionsverbände* und *Sparkassenverbände*.<sup>96</sup>

*Unternehmen von öffentlichem Interesse* sind im Rahmen dieses Gesetzes Unternehmen gemäß § 189a Z. 1 UGB, deren Wertpapiere auf einem geregelten Markt in der Europäischen Union oder dem EWR gehandelt werden sowie Kreditinstitute und Versicherungsunternehmen unter bestimmten Voraussetzungen.<sup>97</sup>

#### 3.2.2 Abschlussprüferaufsichtsbehörde

Den Kern des APAG bildet die neu gegründete unabhängige und weisungsfreie Abschlussprüferaufsichtsbehörde. Sie wurde als Anstalt des öffentlichen Rechts in Folge der Auflösung des AeQ und der QKB errichtet und ist lediglich dem Bundesministerium für Finanzen unterstellt.<sup>98</sup>

Die Aufgaben der Behörde beinhalten gemäß § 4 Abs. 2 APAG die Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen gemäß § 24ff APAG, die Durchführung von Inspektionen gemäß Art. 26 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, die Durchführung von Untersuchungen gemäß § 61 APAG sowie die Verhängung von Sanktionen gemäß § 62ff. APAG. Ähnlich wie der AeQ ist die Behörde unter anderem für die Zustimmung zu Berufsgrundsätzen für Abschlussprüfer und Qualitätssicherungs- sowie Prüfungsstandards, für die Beaufsichtigung und Einhaltung der Fortbildungsverpflichtungen gemäß § 56 APAG, für die Registrierung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften gemäß § 52ff. APAG verantwortlich. Des Weiteren fällt die Zusammenarbeit mit internationalen Gremien und weiteren österreichischen Behörden, die Veröffentlichung von jährlichen Tätigkeitsberichten und Arbeitsprogrammen und die Beaufsichtigung der Qualität und des Wettbewerbs bei Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse im Inland in ihr Aufgabengebiet. Für die Erfüllung dieser Aufgaben ist die Behörde gemäß § 4 Abs. 3 APAG berechtigt, die entsprechenden Auskünfte von den Unternehmen zu verlangen, bei Abschlussprüfern von Unternehmen von öffentlichem Interesse die Befugnisse gemäß Art. 23 der Verordnung (EU) 537/2014 auszuüben, Hilfeleistungen gemäß § 80 APAG in

---

<sup>96</sup> Vgl. § 2 Z. 2 bis Z. 5 APAG.

<sup>97</sup> Vgl. § 2 Z. 9 APAG iVm. § 189a Z. 1 UGB.

<sup>98</sup> Vgl. § 3 Abs. 1 iVm. § 14 Abs. 1 APAG.

### 3. Gegenüberstellung der nationalen gesetzlichen Regelungen

---

Anspruch zu nehmen und die Bildung von Gremien in der EU und in den EWR-Staaten zu veranlassen.<sup>99</sup>

Die Abwicklung der oben genannten Aufgaben obliegt gemäß § 5 APAG zwei Organen: Vorstand und Aufsichtsrat.

Der *Vorstand*, bestehend aus zwei nichtberufsausübenden Mitgliedern, wird gemäß § 6 APAG in Folge einer Ausschreibung durch den Bundesminister für Finanzen und nach einer Empfehlung des Aufsichtsrats durch die Bundesregierung für eine Dauer von fünf Jahren bestellt. Eine Wiederbestellung nach Ablauf der Periode ist möglich.<sup>100</sup> Nichtberufsausübende Mitglieder sind gemäß § 2 Z. 16 APAG natürliche Personen, die zumindest in den 3 Jahren vor ihrer Bestellung und während ihrer Amtszeit ihre Tätigkeit als Abschlussprüfer nicht ausgeübt haben, weder als Verwaltungs-, Leitungs- oder Aufsichtsorgan in einer Prüfungsgesellschaft tätig noch in einem Angestelltenverhältnis beschäftigt waren und auch keine Anteile an einer Prüfungsgesellschaft gehalten haben. Voraussetzung für die Bestellung als Mitglied des Vorstands ist der Nachweis einer facheinschlägigen Ausbildung in den Bereichen Wirtschaftsprüfung, Rechnungslegung und Rechtswissenschaften. Das Gesetz verlangt zudem, dass zumindest ein Mitglied des Vorstands die Qualifikation eines Wirtschaftsprüfers aufweist, ohne diese aktiv auszuüben. Das zweite Mitglied des Vorstands sollte eine hervorragende juristische Ausbildung besitzen.<sup>101</sup>

Die Aufgabe des Vorstands ist, in erster Linie die Geschäfte der APAB zu führen sowie den Dienstbetrieb zu leiten. Er ist verpflichtet, eine Geschäftsordnung mit Regelungen für eine gesetzmäßige, wirtschaftliche, zweckmäßige und sparsame Arbeitsweise sowie Vertretungsregelungen durch Bedienstete festzulegen. Ebenso ist eine Compliance-Ordnung mit Regelungen für private Vertragsabschlüsse zwischen Mitgliedern des Vorstands, des Aufsichtsrats und sonstiger Bediensteter zu erlassen, welche eine Genehmigung des Aufsichtsrats voraussetzt. Zudem ist der Vorstand verpflichtet, einen vierteljährlichen Bericht über seine Tätigkeit in diesem Zeitraum und über geplante Tätigkeiten im folgenden Quartal dem Aufsichtsrat vorzulegen.<sup>102</sup>

Die Funktionsperiode des Vorstands endet gemäß § 8 APAG mit Ablauf des fünfjährigen Beststellungszeitraums bei Zurücklegung der Funktion aus wichtigen Gründen nach Zustimmung des Aufsichtsrats, bei Abberufung durch den Bundesminister für Finanzen aus

---

<sup>99</sup> Vgl. § 4 Abs. 2 Z. 1 bis Z. 12 APAG.

<sup>100</sup> Vgl. § 6 Abs. 1 bis Abs. 3 APAG.

<sup>101</sup> Vgl. DELLINGER et al. (2016), S. 196.

<sup>102</sup> Vgl. § 7 Abs. 1 bis Abs. 5 APAG.

### 3. Gegenüberstellung der nationalen gesetzlichen Regelungen

---

wichtigen Gründen oder von Todes wegen. Wird eine Zurücklegung der Funktion gemäß § 8 Abs. 2 APAG beabsichtigt, muss dies von der jeweiligen Person dem Aufsichtsrat sowie dem Bundesminister für Finanzen schriftlich mit Darlegung der Gründe mitgeteilt werden. Nach Zustimmung des Aufsichtsrats muss der Bundesminister für Finanzen die Bundesregierung über den Austritt informieren und die Stelle gemäß § 6 APAG neu besetzen. Sollte der Eintritt des neuen Vorstandmitglieds zeitlich nach dem Austritt des ursprünglichen Mitglieds erfolgen, kann zwischenzeitlich ein Ersatzmitglied in Folge eines Vorschlags des Aufsichtsrats durch den Bundesminister für Finanzen ohne Berücksichtigung des § 6 APAG bestellt werden. Eine Abberufung aus wichtigen Gründen gemäß § 8 Abs. 3 APAG erfolgt, wenn die Voraussetzungen für die Bestellung nicht mehr erfüllt werden, wenn nachträglich die Nichterfüllung der Bestellungsbedingungen bekannt wird, eine grobe Pflichtverletzung vorliegt, wenn das Vorstandsmitglied auf Grund dauernder Dienstunfähigkeit, Krankheit, eines Unfalls oder Gebrechens über ein halbes Jahr den Dienst nicht verrichten kann, oder wenn auch aufgrund von Aufsichtsmaßnahmen durch den Aufsichtsrat die Pflichtverletzungen nicht beseitigt werden können. Eine Abberufung kann auch im Falle von Gefahr im Verzug durch das Vorstandsmitglied unverzüglich erfolgen.<sup>103</sup>

Die Mitglieder des *Aufsichtsrats*, bestehend aus einem Vorsitzenden, einem Stellvertreter und fünf weiteren Mitgliedern, werden vom Bundesminister für Finanzen, vom Bundeskanzler und vom Bundesministerium für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft (BMFWF) für eine Dauer von fünf Jahren bestellt, wobei eine Wiederbestellung nach Ablauf der Periode möglich ist. Der Bundesminister für Finanzen kann die Ernennung des Vorsitzenden sowie zwei weiterer Mitglieder vornehmen. Der Bundeskanzler sowie das BMFWF können drei bzw. ein Mitglied ernennen.<sup>104</sup> Voraussetzung für die Bestellung als Aufsichtsratsmitglied ist die Nichtausübung der Abschlussprüfertätigkeit bei Unternehmen von öffentlichem Interesse in den drei Jahren vor der Bestellung sowie während der Tätigkeit als Aufsichtsratsmitglied. Zudem müssen die Mitglieder ausreichende Praxiserfahrung in den Bereichen Rechnungslegung, Finanzwesen, Wissenschaft oder Rechtsprechung sowie facheinschlägige Kenntnisse im Bereich der Abschlussprüfung nachweisen können.<sup>105</sup>

Der Vorsitzende des Aufsichtsrats muss gemäß § 10 Abs. 1 APAG quartalsweise unter Bekanntgabe der Tagesordnung mindestens eine Aufsichtsratssitzung bzw. aus wichtigem Anlass eine Sitzung des Aufsichtsrats einberufen, welche innerhalb von 2 Wochen nach der Einberufung durchgeführt werden sollte. Zudem kann jedes Aufsichtsratsmitglied, der Vorstand sowie der Bundesminister für Finanzen eine unverzügliche Aufsichtsratssitzung

---

<sup>103</sup> Vgl. § 8 Abs. 1 bis Abs. 4 APAG.

<sup>104</sup> Vgl. § 9 Abs. 1 und Abs. 3 APAG.

<sup>105</sup> Vgl. INWINKL (2016), S. 1056.

### 3. Gegenüberstellung der nationalen gesetzlichen Regelungen

---

verlangen. Die Beschlussfähigkeit des Aufsichtsrats ist gegeben, wenn zumindest drei Mitglieder inklusive des Vorsitzenden oder dessen Stellvertreter zugegen sind. Die Beschlüsse erfolgen mit einfacher Stimmenmehrheit. Im Falle einer Stimmengleichheit ist die Stimme des Vorsitzenden entscheidend.<sup>106</sup> Über die Sitzungen muss ein Protokoll geführt werden und vom Vorsitzenden abgezeichnet werden. Umlaufbeschlüsse werden gemäß § 10 Abs. 5 APAG nur in begründeten Ausnahmefällen, sofern alle Mitglieder zustimmen, zugelassen und mit Stimmenmehrheit schriftlich verfasst. In der nächsten Sitzung des Aufsichtsrates muss im Falle eines durchgeführten Umlaufbeschlusses darüber berichtet werden.<sup>107</sup>

Zu den Aufgaben des Aufsichtsrats zählen gemäß § 11 APAG neben der Überwachung des Vorstands unter Berücksichtigung der Regelungen des § 95 Abs. 2 und Abs. 3 AktG auch die Genehmigung diverser Beschlüsse gemäß § 11 Abs. 2 APAG. Gegenstand dieser Genehmigung sind das Budget, Investitionen außerhalb des Investitionsplans sowie die Aufnahme von Krediten, soweit sie 75.000 € pro Jahr überschreiten, der Erwerb sowie die Veräußerung oder die Belastung von Liegenschaften, der durch den Vorstand erstellte Jahresabschluss, die vom Vorstand erstellte Geschäftsordnung, die Compliance-Ordnung und der Jahresbericht. Zudem ist der Aufsichtsrat für den Abschluss der Dienstverträge des Vorstands mit der Bestimmung, dass bei Abberufung eine gleichzeitige Kündigung erfolgt, für die Bestellung des Abschlussprüfers der APAB und für die Entlastung der Geschäftsführung im Zusammenhang mit der Jahresabschlusserstellung verantwortlich. Der Aufsichtsrat hat gemäß § 11 Abs. 8 APAG im Falle einer Gesetzes- oder Geschäftsordnungsverletzung das jeweilige Vorstandsmitglied schriftlich aufzufordern, dies zu unterlassen und den ordnungsgemäßen Zustand wiederherzustellen. Im Fall des Falles ist der Aufsichtsrat verpflichtet, den Bundesminister für Finanzen zu informieren. Den Mitgliedern des Aufsichtsrats gebührt für ihre Tätigkeit eine angemessene Entlohnung, welche vom Bundesminister für Finanzen festgelegt wird.<sup>108</sup>

Die Funktion als Aufsichtsratsmitglied endet gemäß § 9 Abs. 4 APAG mit Ablauf des fünfjährigen Beststellungszeitraums, durch Niederlegung der Funktion, durch Abberufung durch den Bundesminister für Finanzen, dem Bundeskanzler oder dem BMWFW oder von Todes wegen. Im Falle der Funktionszurücklegung und der Abberufung muss unverzüglich ein geeignetes Ersatzmitglied für die restliche Periode bestellt werden. Eine Abberufung erfolgt gemäß § 9 Abs. 5 APAG, wenn die Voraussetzungen für die Bestellung nicht mehr erfüllt sind, wenn nachträglich eine Nichterfüllung der Voraussetzungen festgestellt wird, bei

---

<sup>106</sup> Vgl. INWINKL (2016), S. 1057.

<sup>107</sup> Vgl. § 10 Abs. 4 und Abs. 5 APAG.

<sup>108</sup> Vgl. § 11 Abs. 1 bis 8 APAG.

dauernder Dienstunfähigkeit sowie bei grober Pflichtverletzung. Eine sofortige Abberufung erfolgt auch im Falle von Gefahr im Verzug.

#### **3.2.3 Qualitätsprüfungskommission (QPK)**

Für die Abwicklung von Qualitätssicherungsprüfungen wurde gemäß § 12 APAG die Qualitätsprüfungskommission, bestehend aus sieben Mitgliedern, als Beirat errichtet. Vier Mitglieder werden von der KWT vorgeschlagen, davon müssen zumindest drei Mitglieder öffentlich bestellte Wirtschaftsprüfer sein. Die restlichen drei Mitglieder werden auf Vorschlag von der Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände gemeinsam mit dem Sparkassen-Prüfungsverband bestellt, wobei zumindest zwei Mitglieder die Qualifikation als öffentlich bestellter Wirtschaftsprüfer erfüllen müssen. Die Bestellung wird vom Aufsichtsrat für einen Zeitraum von vier Jahren durchgeführt, wobei auch hier eine Wiederbestellung möglich ist. Zusätzlich werden für diesen Zeitraum Ersatzmitglieder in gleicher Anzahl im Falle von Verhinderungen bestellt. Voraussetzung für die Zulassung als Mitglied in der QPK ist der Nachweis einschlägiger Erfahrungen bzw. eine facheinschlägige Ausbildung im Bereich der Qualitätssicherung. Die Beschlussfähigkeit der QPK ist gegeben, wenn zumindest fünf der sieben Mitglieder bzw. deren Ersatzmitglieder zugegen sind. Zu beachten ist jedoch, dass die Zahl der Ersatzmitglieder für die Beschlussfähigkeit geringer sein muss als die Zahl der Mitglieder. Auch in der QPK werden die Beschlüsse mit einfacher Stimmenmehrheit getroffen. Der Vorsitzende entscheidet, falls keine einfache Stimmenmehrheit zustande kommt.<sup>109</sup>

Die Aufgaben der Qualitätsprüfungskommission sind im § 13 APAG geregelt. Demnach muss die APAB die Meinung der QPK vor der Bestellung eines Qualitätssicherungsprüfers, vor der Erteilung bzw. Versagung einer Bestätigung über die erfolgreiche Teilnahme an der Qualitätssicherungsprüfung aufgrund des Prüfungsberichts sowie vor der Erteilung von Maßnahmen zur Beseitigung von Qualitätssicherungsmängeln gemäß § 38 APAG einholen. Außerdem ist die QPK verpflichtet, vor der Annahme des schriftlichen Berichts über die Beseitigung der Mängel und vor der Bestellung eines Sonderprüfers ihren Standpunkt zu vertreten. Zudem ist die QPK zu einer Stellungnahme bei einem Widerruf der Bescheinigung über die Qualitätsprüfung gemäß § 40 APAG, bei einem Entzug der Bescheinigung gemäß § 41 APAG und im Falle von Verwaltungsverfahren betreffend der APAB verpflichtet.<sup>110</sup>

---

<sup>109</sup> Vgl. § 12 Abs. 1 bis Abs. 5 APAG.

<sup>110</sup> Vgl. § 13 Abs. 1 und Abs. 2 APAG.

#### 3.2.4 Qualitätsprüfer vs. Inspektoren

Im APAG wird im Gegensatz zum A-QSG zwischen Qualitätsprüfer und Inspektor unterschieden. Während der Begriff des Qualitätsprüfers ähnlich definiert ist wie im A-QSG, wurde im APAG eine eigene Diktion für den Begriff des Inspektors geschaffen.<sup>111</sup>

Ein *Inspektor* ist gemäß § 2 Z. 6 APAG ein Prüfer, welcher über eine facheinschlägige Ausbildung bzw. einschlägige Erfahrung im Bereich der Abschlussprüfung, Rechnungslegung sowie über eine spezielle Schulung im Bereich der Qualitätssicherungsprüfung verfügt und bei der Behörde angestellt bzw. von dieser beauftragt wird. Inspektoren können nur Personen sein, die den Beruf des Abschlussprüfers nicht aktiv ausüben und auch in keiner Prüfungsgesellschaft tätig sind oder in anderer Verbindung zu dieser stehen. Bei Vorhandensein einer dieser Verbindungen zu einem Abschlussprüfer oder einer Prüfungsgesellschaft kann eine Inspektion bei diesem Prüfer bzw. Prüfungsunternehmen erst nach Ablauf von drei Jahren durch den jeweiligen Inspektor durchgeführt werden.<sup>112</sup>

Für *Qualitätssicherungsprüfer* gelten nach wie vor die gleichen Voraussetzungen hinsichtlich Anerkennung wie im A-QSG. Eine Neuerung wurde bei den Voraussetzungen für die Abberufung eingeführt. Die APAB kann nun gemäß § 26 Abs. 8 Z. 7 APAG nach wiederholter negativer Evaluierung des Qualitätssicherungsprüfers die Anerkennung zurückziehen. Eine derartige Regelung war im A-QSG nicht vorgesehen.<sup>113</sup> Außerdem wurde im Rahmen des APAG eine Verschärfung für anerkannte Qualitätssicherungsprüfer hinsichtlich des Nachweises ihrer praktischen Tätigkeit als Abschlussprüfer eingeführt. Gemäß § 26 Abs. 7 APAG sind diese verpflichtet, Nachweise über zumindest fünf durchgeführte Abschlussprüfungen pro Jahr im Abstand von drei Jahren an die APAB zu übermitteln. Im A-QSG war es nicht notwendig, eine Mindestanzahl an durchgeführten Abschlussprüfungen pro Jahr nachzuweisen.<sup>114</sup>

Auch im APAG ist es den Qualitätssicherungsprüfern gemäß § 28 APAG möglich, *qualifizierte Assistenten* für die Durchführung der Prüfungen hinzuzuziehen. Qualifizierte Assistenten sind Wirtschaftsprüfer, Steuerberater oder Berufsanwärter, welche zumindest

---

<sup>111</sup> Vgl. § 2 APAG iVm. § 1 A-QSG.

<sup>112</sup> Vgl. § 2 Z. 6 APAG iVm. Art. 26 Abs. 1 lit. b Verordnung (EU) Nr. 537/2014.

<sup>113</sup> Vgl. REITER (2017a), S. 29.

<sup>114</sup> Vgl. § 26 APAG iVm. § 10 Abs. 7 A-QSG.

drei Jahre fachspezifische Berufserfahrung vorweisen können und diese zumindest zu 50 % in der Abschlussprüfung absolviert haben.<sup>115</sup>

#### **3.2.5 Umfang und Intervall von Qualitätssicherungsprüfungen und Inspektionen**

Mit der Einführung des APAG wurde eine wesentliche Neuerung, die Unterscheidung zwischen Inspektionen und Qualitätssicherungsprüfungen, umgesetzt.

*Inspektionen* sind gemäß § 2 Z. 7 APAG Qualitätssicherungsprüfungen im Sinne des Art. 26 Abs. 1 lit. a der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, welche von Inspektoren durchgeführt werden. Inspektionen unterliegen gemäß § 43 APAG in erster Linie Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die Abschlussprüfungen bei PIE-Unternehmen durchführen. Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften aus Drittstaaten, die sich gemäß § 75 und § 76 APAG in Österreich in das öffentliche Register eintragen lassen und Abschlussprüfungen durchführen, unterliegen ebenfalls Prüfungen durch Inspektionen. Die APAB ist verantwortlich für die Durchführung der Inspektionen und veranlasst die Beauftragung der Inspektoren. Das Gesetz verlangt zudem, dass die geplanten Überprüfungen durch die Inspektoren zumindest eine Woche vor Durchführung dem jeweiligen Abschlussprüfer bzw. der Prüfungsgesellschaft bekanntgegeben werden müssen. Im Rahmen einer Inspektion festgestellte Mängel werden dem Qualitätssicherungsprüfer mitgeteilt.<sup>116</sup>

Die Inspektionen werden gemäß § 44 APAG im Abstand von drei Jahren bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die das Mandat der Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse im Sinne des § 221 Abs. 3 UGB („große Kapitalgesellschaften“) innehaben, durchgeführt. Die Inspektionen erfolgen im Abstand von sechs Jahren, falls ausschließlich Mandate von PIE-Unternehmen, die in die Größenkriterien des § 221 Abs. 1 und Abs. 2 UGB („kleine“ und „mittelgroße Kapitalgesellschaften“) fallen, geprüft werden.

Der Umfang der *Qualitätssicherungsprüfungen* hat sich im Vergleich zum A-QSG nicht wesentlich verändert. Neu ist jedoch, dass gemäß § 24 Abs. 3 APAG vor Durchführung der Prüfung eine Risikoanalyse durch Qualitätsprüfer durchgeführt wird. Die Anzahl der festgestellten Mängel der zuletzt durchgeführten Qualitätssicherungsprüfung dient als Risikomaß für die Analyse. Es ist auch erforderlich, dass gemäß § 24 Abs. 4 APAG die

---

<sup>115</sup> Vgl. REITER (2017a), S. 28.

<sup>116</sup> Vgl. § 43 Abs. 1 und Abs. 3 APAG.

Angemessenheit der Qualitätssicherungsmaßnahmen für den einzelnen Prüfungsbetrieb überprüft wird.

Die Qualitätssicherungsprüfungen werden ähnlich wie im A-QSG in einem Abstand von sechs Jahren bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die keine PIE-Unternehmen prüfen, durchgeführt.<sup>117</sup> Sind bei einem Prüfungsbetrieb bzw. Abschlussprüfer auch Inspektionen erforderlich, unterliegen nur die Prüfungen, die nicht bei PIE-Unternehmen durchgeführt wurden, der Qualitätssicherungsprüfung.<sup>118</sup>

#### **3.2.6 Änderungen im System der Qualitätsprüfung**

Das System und der Ablauf der Qualitätsprüfung hat sich im Wesentlichen durch das APAG nicht verändert.<sup>119</sup> Daher werden nachfolgend lediglich die Neuerungen dargestellt.

Bei den Qualitätssicherungsprüfungen gab es nur geringfügige Änderungen hinsichtlich der Bestellung des Qualitätsprüfers. Die Bestellung des Qualitätsprüfers erfolgt gemäß § 29 Abs. 1 APAG nach wie vor nach der Einbringung eines Dreivorschlags bei der APAB. Diese hat gemäß § 29 Abs. 2 APAG, die Voraussetzungen für die Bestellung bei allen drei vorgeschlagenen Prüfern zu überprüfen. Sind die Voraussetzungen nicht erfüllt, wird von der APAB, aus der Liste der eingetragenen Qualitätssicherungsprüfer, ein Prüfer bestellt. Die Anforderung eines neuen Dreivorschlags ist im APAG nicht mehr vorgesehen. Voraussetzung für die Bestellung als Qualitätsprüfer ist nach wie vor, dass die geltenden Unvereinbarkeitsregeln gemäß § 30 APAG nicht verletzt werden.

Auch im APAG wird die Qualitätssicherungsprüfung durch den Qualitätsprüfer mit der Erstellung eines Prüfberichts abgeschlossen. Im Vergleich zum A-QSG beinhaltet jedoch der Prüfbericht gemäß § 34 APAG kein abschließendes Urteil. Nach Einlangen der Prüfberichte ist es gemäß § 35 Abs.1 APAG die Aufgabe der APAB, innerhalb von acht Wochen die Prüfberichte auszuwerten und unter Einbeziehung der Anmerkungen der QPK ein Urteil über die Erteilung oder Versagung der Qualitätsprüfungsbescheinigung zu fällen.

Die neu eingeführten Inspektionen folgen grundsätzlich dem System der Qualitätssicherungsprüfungen. Ähnlich wie bei Qualitätssicherungsprüfungen wird die Prüfung durch die Inspektoren mit der Erstellung eines Inspektionsberichts gemäß Art. 26 Abs. 9 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014, welcher die wichtigsten Feststellungen

---

<sup>117</sup> Vgl. § 23 Abs. 3 iVm. § 25 APAG.

<sup>118</sup> Vgl. § 24 Abs. 6 APAG.

<sup>119</sup> Siehe Kapitel 3.1.5.



### 3. Gegenüberstellung der nationalen gesetzlichen Regelungen

---

und Empfehlungen enthält, abgeschlossen.<sup>120</sup> Zudem wird ähnlich wie bei Qualitätssicherungsprüfungen ein Bescheid gemäß § 49 APAG mit Empfehlungen der Behörde herausgegeben, welcher eine Aufforderung beinhaltet, diese innerhalb einer von der Behörde festgesetzten Frist bzw. innerhalb eines Zeitraums von neun Monaten, nachweislich im Prüfbetrieb zu verwirklichen.

Bei Neuaufnahme des Prüfbetriebs wurde im Rahmen des APAG eine Erleichterung geschaffen. Im A-QSG war für die Aufnahme der Prüfungstätigkeit eine Qualitätssicherungsprüfung erforderlich. Im § 36 APAG ist nun eine befristete Bescheinigung für 18 Monate bei Neuaufnahme des Prüfbetriebes vorgesehen. Voraussetzung für die Erteilung der Bescheinigung ist die unverzügliche Meldung an die APAB, dass die Abwicklung von Prüfaufträgen beabsichtigt wird. Zusätzlich müssen die Unterlagen über die aufrechte Berufsbefugnis eines Wirtschaftsprüfers bzw. die Anerkennung der Prüfungsgesellschaft inklusive der getroffenen Qualitätssicherungsmaßnahmen vorgelegt werden. Die APAB hat bei Erfüllung aller Voraussetzungen eine befristete Bescheinigung zu erteilen und die Eintragung in das öffentliche Register vorzunehmen. Der Prüfbetrieb bzw. der Wirtschaftsprüfer muss sich innerhalb der 18-monatigen Frist einer Qualitätssicherungsprüfung unterziehen, da andernfalls die Bescheinigung wieder aus dem Register gelöscht wird.<sup>121</sup>

Im APAG wurde nunmehr auch die Erteilung der Bescheinigung bei Wiederaufnahme des Prüfbetriebs gesondert geregelt. Auch im APAG ist gemäß § 37 APAG eine befristete Bescheinigung für 18 Monate vorgesehen. Im Vergleich zum A-QSG ist nun der Antrag für eine neuerliche Bescheinigung erst nach Ablauf von zwölf Monaten nach Ablauf der Bescheinigung durch Erlöschen, Widerruf, Entzug, amtswegige Löschung oder Verzicht möglich.<sup>122</sup>

#### **3.2.7 Änderungen der sonstigen Pflichten des Wirtschaftsprüfers**

Im APAG sind weitere Meldepflichten im Vergleich zum A-QSG eingeführt worden. Nachfolgend werden die Neuerungen dargestellt.

Auch im APAG sind sowohl der Wirtschaftsprüfer als auch die Mitarbeiter eines Prüfers bzw. eines Prüfbetriebs gemäß § 56 Abs. 1 APAG zur kontinuierlichen Fortbildung verpflichtet. Nach wie vor sind 120 Stunden im Durchschnitt innerhalb von drei Jahren zu absolvieren,

---

<sup>120</sup> Vgl. § 50 Abs. 1 APAG iVm. Art. 26 Abs. 9 Verordnung (EU) Nr. 537/2014.

<sup>121</sup> Vgl. REITER (2017a), S. 30.

<sup>122</sup> Vgl. REITER (2017a), S. 30.

### 3. Gegenüberstellung der nationalen gesetzlichen Regelungen

---

wobei mindestens 30 Stunden pro Kalenderjahr erreicht werden müssen. Im Vergleich zum A-QSG wurde die Fortbildungsverpflichtung dahingehend verschärft, dass nun zumindest 60 Stunden der insgesamt 120 Stunden Fortbildungen die Bereiche Rechnungslegung und Abschlussprüfung betreffen müssen.<sup>123</sup> Der Nachweis der durchgeführten Fortbildungen muss bis 31. März des Folgejahres aufgegliedert nach den Fachgebieten an die APAB übermittelt werden.<sup>124</sup>

Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften sind auch verpflichtet, eine Meldung über die Anzahl der angenommenen Prüfaufträge bei PIE-Unternehmen eines Kalenderjahres bis zum 31. Jänner des Folgejahres vorzunehmen. Auch die Honorarsumme der abgerechneten Prüfaufträge eines Kalenderjahres, ist getrennt nach Prüfungen bei PIE-Unternehmen und sonstigen Abschlussprüfungen bis zum diesem Zeitpunkt der APAB mitzuteilen.<sup>125</sup>

Meldepflichten bestehen auch gemäß § 45 APAG bei der Durchführung von Prüfungen bei PIE-Unternehmen. Hier ist der Abschlussprüfer bzw. die Prüfungsgesellschaft verpflichtet, die erstmalige Annahme eines Prüfauftrags eines PIE-Unternehmens unverzüglich an die APAB zu melden. Selbiges gilt auch bei Aufgabe des Prüfbetriebs oder Niederlegung aller Prüfaufträge bei PIE-Unternehmen. Des Weiteren muss dem Transparenzbericht eine Liste aller geprüften PIEs beigelegt und an die APAB übermittelt werden.<sup>126</sup>

#### **3.2.8 Untersuchungen, Sanktionen und Strafbestimmungen**

Mit der Einführung des APAG wurden der APAB weitreichende Befugnisse eingeräumt, welche mit einer Verschärfung der bisherigen Bestimmungen des A-QSG einhergehen. Neben der Durchführung von Untersuchungen gemäß § 61 APAG ist sie auch befugt Sanktionen gemäß § 62f. APAG bei Verstößen zu verhängen.

*Untersuchungen* können im Falle von Verstößen gegen das APAG, die Verordnung (EU) 537/2014 oder andere für die Abschlussprüfung relevante Richtlinien zur Aufdeckung nicht korrekt durchgeführter Abschlussprüfungen durchgeführt werden. Zu diesem Zweck kann die Behörde Auskünfte und relevante Unterlagen von natürlichen Personen und juristischen Personen sowie sonstigen Rechtspersonlichkeiten verlangen und Einsicht in Bücher und sonstige Aufzeichnungen sowie digitale Speichermedien nehmen und sich Kopien der Unterlagen anfertigen lassen. Unterlagen und Auskünfte können von der Behörde auch von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften angefordert und

---

<sup>123</sup> Vgl. FUCHS et al. (2017), S. 221.

<sup>124</sup> Vgl. § 56 Abs. 4 APAG.

<sup>125</sup> Vgl. § 21 Abs. 11 APAG.

<sup>126</sup> Vgl. § 45 Abs. 1 bis Abs. 3 APAG.

### 3. Gegenüberstellung der nationalen gesetzlichen Regelungen

---

entsprechend verwertet werden. Untersuchungen können auch bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchgeführt werden. Werden Sachverständige von der APAB in die Untersuchungen eingebunden, müsse diese ebenfalls ausreichende Qualifikationen im Sinne des § 26 Abs. 2 APAG vorweisen und die Unabhängigkeitsbedingungen des § 30 APAG erfüllen.<sup>127</sup>

Im Falle von Verstößen kann die Behörde weitreichende *Sanktionen* verhängen. Diese umfassen unter anderem eine Aufforderung der Behörde an den Abschlussprüfer bzw. der Prüfungsgesellschaft oder an die Unternehmen von öffentlichem Interesse, dass die jeweilige natürliche oder juristische Person ihre Handlungen einstellt. Zudem kann die Behörde auch eine öffentliche Erklärung auf ihrer Homepage mit der Art des Verstoßes oder darüber, dass ein Bestätigungsvermerk nicht gesetzeskonform ist, abgeben. In weiterer Folge können auch Verbote über die Ausübung der Tätigkeit als Abschlussprüfer verhängt werden. Dem Abschlussprüfer bzw. der Prüfungsgesellschaft oder auch dem verantwortlichen Prüfer kann die Durchführung von Abschlussprüfungen sowie die Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken für einen Zeitraum von drei Jahren verboten werden. Neben den bereits genannten Sanktionen kann gegen die gesetzlichen Vertreter oder sonstigen Mitarbeiter einer Prüfungsgesellschaft die Wahrnehmung von Aufgaben bei Prüfungsgesellschaften bzw. Unternehmen von öffentlichem Interesse für einen Zeitraum von drei Jahren untersagt werden. Zu guter Letzt können auch empfindliche Geldstrafen verhängt werden.<sup>128</sup>

Die Geldstrafen wurden im Vergleich zum A-QSG gemäß § 65 APAG ausgeweitet und in drei Kategorien unterteilt.

Geldstrafen werden gemäß § 65 Abs. 1 APAG in Höhe von 400 - 5.000 €, insbesondere für die Auftragsannahme bei Unternehmen, welche nicht von öffentlichem Interesse sind, ohne aufrechte Bescheinigung, für nicht fristgerechte Meldung der Mängelbeseitigung, bei Verstößen gegen Registermeldungen oder bei fehlerhaften Angaben für die Registereintragung relevanten Informationen verhängt. Mit dieser Geldstrafe belangt werden auch Verstöße im Zusammenhang mit dem Transparenzbericht, unterlassene Meldungen von Prüfern, die keine PIEs überprüfen, gemäß § 21 Abs. 11 APAG sowie unterlassene Meldungen der KWT gemäß § 60 APAG im Zusammenhang mit der Berufsberechtigung. Sanktioniert werden auch unterlassene Fortbildungsmeldungen, unterlassene Meldungen bei

---

<sup>127</sup> Vgl. § 61 Abs. 1 bis Abs. 3 APAG.

<sup>128</sup> Vgl. § 62 Abs. 1 Z. 1 bis 7 APAG.

### 3. Gegenüberstellung der nationalen gesetzlichen Regelungen

---

Rücktritt oder Abberufung von einem Prüfauftrag und Verstöße gegen die Meldepflichten im Zusammenhang mit PIE-Unternehmen gemäß § 43 Abs. 2 und Abs. 3 APAG.<sup>129</sup>

Geldstrafen in Höhe von 5.000 - 50.000 € werden gemäß § 65 Abs. 2 APAG bei der Durchführung von Abschlussprüfungen bei Unternehmen, welche nicht von öffentlichem Interesse sind, ohne aufrechte Bescheinigung, bei der erstmaligen Annahme von PIE-Prüfungsaufträgen ohne Meldung an die APAB sowie bei der Durchführung von Prüfungshandlungen nach Widerruf, Entzug oder Erlöschen der Bescheinigung verhängt. Zusätzlich kann diese Geldstrafe auch bei Verweigerung von Auskünften oder Unterlagen gegenüber der APAB, bei Erteilung von falschen oder unvollständigen Angaben gegenüber der APAB sowie bei Zutrittsverweigerung gegenüber der APAB, den Inspektoren oder der Qualitätssicherungsprüfer auferlegt werden. Des Weiteren werden neben Verstößen eines Qualitätssicherungsprüfers gegen die Unabhängigkeitsvorschriften gemäß § 30 APAG auch unterlassene Meldungen von PIE-Prüfern gemäß § 21 Abs. 11 APAG sowie auch Verstöße gegen die Fortbildungsverpflichtung in dieser Höhe sanktioniert.<sup>130</sup>

Zusätzlich werden im Vergleich zum A-QSG auch Geldstrafen in Höhe von 50.000 - 350.000 €, insbesondere bei Durchführung von PIE-Prüfungen ohne aufrechte Bescheinigung gemäß § 35 APAG und bei vorsätzlicher Bekanntgabe falscher oder unvollständiger Informationen im Rahmen einer Inspektion oder Prüfung verhängt.<sup>131</sup>

Die Sanktionen werden gemäß § 64 Abs. 1 APAG auf der Homepage unter Nennung des Verstoßes ohne Nennung von personenbezogenen Daten veröffentlicht. Die Veröffentlichungen erfolgen anonymisiert, wenn strafrechtliche Ermittlungen oder die Finanzmarktstabilität gefährdet werden, oder wenn die betreffende juristische oder natürliche Person dadurch einen nicht im Verhältnis stehenden Schaden erleiden würde. Die Veröffentlichungen sind auf der Homepage mindestens fünf Jahre abrufbar und sind spätestens nach zehn Jahren von der Behörde zu löschen.<sup>132</sup>

#### 3.2.9 Übergangsbestimmungen

In den Übergangsbestimmungen gemäß § 84 APAG sind neben den Regelungen für die Errichtung des ersten Vorstands und des ersten Aufsichtsrats vor allem die Regelungen betreffend der Qualitätsprüfer gemäß A-QSG, laufender Qualitätssicherungsprüfungen und noch aufrechten Bescheinigungen enthalten.

---

<sup>129</sup> Vgl. REITER (2017b), S. 95f.

<sup>130</sup> Vgl. REITER (2017b), S. 96f.

<sup>131</sup> Vgl. § 65 Abs. 3 APAG.

<sup>132</sup> Vgl. § 64 Abs. 2 bis 3 APAG.

### 3. Gegenüberstellung der nationalen gesetzlichen Regelungen

---

Gemäß § 84 Abs. 11 APAG behalten die bisherigen Qualitätsprüfer gemäß A-QSG ihre Befugnis. Bei der Annahme von Qualitätssicherungsprüfungsaufträgen muss jedoch ein Verwaltungskostenbeitrag entrichtet werden. Bescheinigungen, die bis zum 30. September 2016 ausgegeben wurden, behalten gemäß § 84 Abs. 12 APAG ihre Gültigkeit bis zum Ablauf der in der Bescheinigung festgesetzten Sechsjahresfrist. Bescheinigungen mit einer dreijährigen Frist gemäß § 4 Abs. 1 A-QSG verlieren ihre Gültigkeit. Aufrechte Bescheinigungen, welche eine Ablauffrist von sechs Jahren beinhalten und zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des APAG spätestens zum 31. März 2017 abgelaufen sind, werden auf höchstens neun Monate verlängert, sofern bis zum 31. März 2017 ein neuerlicher Antrag für eine Bescheinigung gestellt und vorher keine neuerliche Bescheinigung erteilt wurde.<sup>133</sup>

Verfahren nach dem A-QSG, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens des APAG noch nicht abgeschlossen waren, wurden gemäß § 84 Abs. 13 APAG von der APAB übernommen.

---

<sup>133</sup> Vgl. FUCHS et al. (2017), S. 215.

## 4. Public Company Accounting Oversight Board

Das System des PCAOB ist ähnlich ausgestaltet wie das APAG. Im nachfolgenden Abschnitt wird ein kurzer Überblick über den Geltungsbereich und den Aufgabenbereich des PCAOB gegeben. Anschließend werden die Inspektionen als Kern des PCAOB näher erläutert und einige ausgewählte PCAOB – Studien, welche einzelne für diese Arbeit relevanten Inhalte und Ergebnisse beinhalten, kurz dargestellt.

### 4.1 Aufgabe des PCAOB

Registrierte Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die mehr als 100 börsennotierte Unternehmen prüfen, müssen sich jährlich einer Prüfung durch das PCAOB unterziehen. Jene, die 100 oder weniger als 100 börsennotierte Unternehmen prüfen, sind Gegenstand dreijähriger Prüfungen.<sup>134</sup>

Das PCAOB besteht aus vier Kernbereichen:

- Registrierung/Neuzulassung
- Inspektionen/Prüfungen
- Standard setting
- Enforcement<sup>135</sup>

Innerhalb dieser vier Kernbereiche stellt der Bereich „Inspektionen“ das Hauptmerkmal für unabhängige Prüfungen im Berufsstand dar.<sup>136</sup>

Ähnlich wie im APAG wird die Prüfung durch das PCAOB mit der Veröffentlichung eines Inspektionsberichts abgeschlossen. Alle Prüfungsberichte bestehen aus einem öffentlichen Teil, und viele der Berichte beinhalten auch einen nicht öffentlichen Teil. Der öffentliche Teil hat eine Auflistung und Beschreibung aller Prüfungsmängel, die durch die PCAOB–Inspektoren festgestellt wurden, zum Inhalt. Der nicht öffentliche Teil dient zunächst als Information für die betreffende Wirtschaftsprüfungsgesellschaft und beinhaltet Feststellungen über das firmeninterne Qualitätskontrollsystem. Dieser Teil des PCAOB–Berichts wird jedoch nach zwölf Monaten veröffentlicht, sofern es der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft innerhalb

---

<sup>134</sup> Vgl. GUNNY/ZHANG (2013), S. 137.

<sup>135</sup> Vgl. GUNNY/ZHANG (2013), S. 137.

<sup>136</sup> Vgl. DEFOND (2010), S. 105.

dieses Zeitraums nicht gelingt, die festgestellten Qualitätsmängel zufriedenstellend zu bereinigen.<sup>137</sup>

### 4.2 PCAOB-Inspektionen

Die PCAOB-Inspektionen unterscheiden sich von den Peer-Reviews in mehreren Schlüsselbereichen, wie dem Unabhängigkeitslevel der Prüfer, der Art und dem Zeitablauf der Prüfungen und dem Inhalt und dem Zeitablauf der Ergebnenthüllungen.<sup>138</sup>

Die Prüfungen werden im Gegensatz zu den Peer-Reviews vom Berufsstand unabhängigen Personen vorgenommen. Die Inspektoren haben uneingeschränkten Zugang zu allen verfügbaren Prüfungsaufträgen im Prüfungszeitraum.<sup>139</sup>

Die Prüfungsinspektoren verfolgen einen risikoorientierten Prüfungsansatz und wählen die Prüfungsaufträge anhand eines internen Risikomodells aus. Die PCAOB-Inspektionen beurteilen anhand der ausgewählten Aufträge die Qualität der Prüfungsleistung. Des Weiteren wird das Qualitätskontrollsystem der jeweiligen Wirtschaftsprüfungsgesellschaft kontrolliert. Diese Prüfung umfasst die Beurteilung angewandter Methoden, Strategien und Abläufe hinsichtlich der Prüfungsdurchführung, die Einhaltung der gesetzlichen Unabhängigkeitsvorschriften, die Weiterbildung, die Kundenakzeptanz und die Kundenbindung sowie die Einführung neuer Strategien und Abläufe.<sup>140</sup>

Prüfungsmängel, die die einzelnen Prüfungsaufträge betreffen, werden im öffentlichen Teil des PCAOB-Prüfungsberichts offengelegt. Mängel des Qualitätskontrollsystems werden, wie bereits oben erwähnt, zunächst im nicht öffentlichen Teil des Berichts erläutert.<sup>141</sup>

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass PCAOB-Berichte detailliertere Informationen über die festgestellten Prüfungsmängel im Vergleich zu Peer-Reviews enthalten, aber keine zusammengefasste Beurteilung über die Qualität der Prüfung abgeben.<sup>142</sup>

### 4.3 Ausgewählte PCAOB-Studien

Im nachfolgenden Abschnitt werden einige ausgewählte, nach dem Jahr ihrer Veröffentlichung gereihten, PCAOB-Studien kurz dargestellt. Die Inhalte befassen sich mit

---

<sup>137</sup> Vgl. NAGY (2014), S. 87.

<sup>138</sup> Vgl. NAGY (2014), S. 88.

<sup>139</sup> Vgl. NAGY (2014), S. 89.

<sup>140</sup> Vgl. GHUNNY/ZHANG (2013), S. 139.

<sup>141</sup> Vgl. GHUNNY/ZHANG (2013), S. 139.

<sup>142</sup> Vgl. NAGY (2014), S. 89.

Untersuchungen im Zusammenhang mit den fachlichen Qualifikationen der berufsunabhängigen Inspektoren, mit dem Informationsgehalt der PCAOB-Berichte und mit den Auswirkungen der Qualitätssicherungsregelungen auf kleinere Prüfungsbetriebe.

##### **4.3.1 Glover et al. (2009)**

Die Arbeit von Glover et al. des Jahres 2009 übt Kritik an der Arbeit und den Standards des PCAOB und bemängelt vor allem dessen Ineffizienz. Die Autoren befürworten grundsätzlich die Einführung des PCAOB, da in den Jahren vor der Einführung aufgrund diverser Skandale dem Berufsstand zunehmend mangelnde Unabhängigkeit vorgeworfen wurde. Jedoch sehen sie massiven Verbesserungsbedarf, unter anderem im Bereich der PCAOB-Inspektionen.<sup>143</sup>

Ähnlich wie im APAG werden die Inspektionen auch von berufsunabhängigen Personen, welche beim PCAOB angestellt sind, durchgeführt. Dies wird von den Autoren kritisiert.

Obwohl die Inspektoren praktische Erfahrung in den Bereichen Rechnungslegung und Prüfung vorweisen müssen, ist nach Ansicht der Autoren diese Erfahrung mit einem kurzfristigen Ablaufdatum versehen. Da die Inspektoren in einem weitreichenden Fachbereich tätig sind, müssen sie über ein umfangreiches Wissen im Bereich Prüfungsdurchführung und im Bereich Rechnungslegung verfügen und dürfen gleichzeitig den Fokus auf das Wesentliche nicht verlieren. Zudem ist es aus Sicht der Autoren, insbesondere für IT-Prüfer erforderlich, kontinuierlich Fortbildungen zu absolvieren, um am neuesten Stand der Technik zu bleiben. Die Autoren führten im Vorfeld Gespräche mit einigen geprüften Wirtschaftsprüfern. Diese bemängelten vor allem, dass die Inspektoren oftmals risikobehaftete Bereiche nicht erkannten, da das Wissen über die Prüfungsgebiete gefehlt hatte.<sup>144</sup>

Die Autoren stimmten zu dem mit dem PCAOB überein, dass die Rekrutierung und in weiterer Folge die langjährige Beschäftigung qualifizierter Branchenexperten und Fachkräfte die größte Herausforderung sind. Sie sehen vor allem die Schwierigkeit in der Entwicklung eines ansprechenden langjährigen Karrieremodells für angehende Inspektoren.<sup>145</sup>

---

<sup>143</sup> Vgl. GLOVER et al. (2009), S. 222f..

<sup>144</sup> Vgl. GLOVER et al. (2009), S. 231.

<sup>145</sup> Vgl. GLOVER et al. (2009), S. 231.



### 4.3.2 Lennox und Pittmann (2010)

Die Studie von Lennox und Pittman analysiert unter anderem den Informationsgehalt der Peer-Review- und der PCAOB-Berichte sowie deren Wahrnehmung durch die Klienten und die Auswirkungen auf die Marktanteile der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.<sup>146</sup>

Basierend auf einer Stichprobe mit 545 Inspektionsberichten des PCAOB und 1.982 Peer-Review-Berichten, welche im Zeitraum zwischen 1997 und 2007 veröffentlicht wurden, wurden unterschiedliche statistische Vergleiche durchgeführt. Die Stichprobe von Hilary und Lennox des Jahres 2003 diente als Basis für die Stichprobe der Peer-Review Berichte und wurde um die veröffentlichten Berichte bis zum Jahr 2007 erweitert, da die vorhergehenden Berichte nicht mehr öffentlich verfügbar waren.<sup>147</sup>

Der erste Teil der Studie verglich die Anzahl der Prüfungsmängel, veröffentlicht in den Peer-Review-Berichten, mit den PCAOB-Berichten. Zudem wurde auch die Art der veröffentlichten Mängel, nämlich ob es sich um auftragsbezogene Mängel oder Qualitätsmängel handelte, in den Berichten analysiert. Es stellte sich heraus, dass die Anzahl der Prüfungsmängel pro Bericht in den PCAOB-Berichten signifikant höher war als in den Peer-Review-Berichten, obwohl in den PCAOB-Berichten die Mängel der Qualitätssicherung nicht veröffentlicht wurden. Erklärt wurde dies dadurch, dass die Inspektoren eher über entdeckte Mängel berichten. Die Autoren gaben zu beachten, dass ein Vergleich der beiden Berichte jedoch mit Vorsicht erfolgen sollte, da es sich hier um zwei unterschiedliche Systeme handle.<sup>148</sup>

In weiterer Folge wurde auch der Zusammenhang zwischen Unternehmensgröße der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und der Anzahl der veröffentlichten Prüfungsmängel in den PCAOB-Berichten untersucht. Im Ergebnis wurde eine steigende Anzahl an Prüfungsmängeln mit zunehmender Unternehmensgröße festgestellt. Nach Ansicht der Autoren resultiere dieses Ergebnis daher, dass seitens der Inspektoren bei zunehmender Unternehmensgröße, d.h. bei mehr als 100 börsennotierten Prüfungsklienten eine größere Stichprobe an Prüfungsaufträgen überprüft und über sämtliche Mängel pro Prüfauftrag berichtet wurde. Die Autoren stellten fest, dass es für die Adressaten der PCAOB-Berichte sehr schwierig ist, Informationen über die Qualität der Prüfungsgesellschaft zu erlangen, da lediglich die auftragsbezogenen Mängel veröffentlicht wurden und keine Gesamtbeurteilung erfolgte.<sup>149</sup>

---

<sup>146</sup> Vgl. LENNOX/PITTMAN (2010), S. 85.

<sup>147</sup> Vgl. LENNOX/PITTMAN (2010), S. 88.

<sup>148</sup> Vgl. LENNOX/PITTMAN (2010), S. 89.

<sup>149</sup> Vgl. LENNOX/PITTMAN (2010), S. 90f.

Im Rahmen der Studie wurde auch untersucht, wie die Klienten die Veröffentlichung von PCAOB-Berichten wahrnahmen. Dafür wurde ein zwölfmonatiger Zeitraum nach der Veröffentlichung der Berichte herangezogen, da Entscheidungen über die Wirtschaftsprüfungsaufträge jährlich erfolgen. Es zeigte sich, dass sich durch die Veröffentlichung der Prüfungsmängel keine signifikanten Veränderungen am Marktanteil der Wirtschaftsprüfungsgesellschaften ergaben. Damit konnte bestätigt werden, dass die PCAOB-Berichte keinen hohen Informationsgehalt hinsichtlich der Prüfungsqualität für die Klienten darstellen.<sup>150</sup> Dies resultiert daraus, dass die Peer-Review-Berichte Informationen über Qualitätsmängel und eine zusammenfassende Beurteilung beinhalten. In den PCAOB-Berichten fehlt jedoch diese Gesamtbeurteilung, und Qualitätsmängel werden grundsätzlich erst nach Ablauf von zwölf Monaten veröffentlicht.<sup>151</sup>

#### 4.3.3 DeFond und Lennox (2011)

Die Arbeit von DeFond und Lennox untersucht die Auswirkungen durch die Einführung von umfangreichen Qualitätssicherungsmaßnahmen im Rahmen des SOX auf die Prüfungsqualität und auf die Struktur des Prüfermarktes. Unter anderem wurden die Auswirkungen auf kleinere Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die weniger als 100 SEC Klienten betreuen, analysiert.<sup>152</sup>

Die Autoren beobachteten im Zeitraum 2001 bis 2008 eine Reduktion der kleineren Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Höhe von ca. 50 %. Die hohe Reduktion dieser Wirtschaftsprüfungsunternehmen ist nach Ansicht der Autoren auf die Einführung des SOX und den damit verbundenen höheren Kosten zurückzuführen.<sup>153</sup>

Höhere Kosten resultieren vor allem aus den höheren Anforderungen an die Wirtschaftsprüfungsunternehmen, welche durch das PCAOB überprüft werden und in weiterer Folge auch bei Nichterfüllung sanktioniert werden.<sup>154</sup> Um die höheren Anforderungen zu erfüllen, sind die Unternehmen gezwungen, entsprechende Maßnahmen in den Bereichen Auftragsannahme, Entlohnung der Partner, Unabhängigkeit, Personalausbildung und interne Kontrollen zu setzen, welche mit Kosten verbunden sind. Für kleinere Unternehmen mit einer niedrigeren Anzahl an Klienten, Personal und Partnern bedeutet dies exorbitant höhere Kosten im Vergleich zu größeren Unternehmen. Zusätzlich sind auch die Kosten für die PCAOB-Inspektionen zu tragen. In weiterer Folge bedeutet dies,

---

<sup>150</sup> Vgl. LENNOX/PITTMAN (2010), S. 95f.

<sup>151</sup> Vgl. LENNOX/PITTMAN (2010), S. 85, 101.

<sup>152</sup> Vgl. DEFOND/LENNOX (2011), S. 22.

<sup>153</sup> Vgl. DEFOND/LENNOX (2011), S. 22f.

<sup>154</sup> Vgl. DEFOND/LENNOX (2011), S. 23.

#### 4. Public Company Accounting Oversight Board

---

dass die Wettbewerbsfähigkeit kleinerer Unternehmen eingeschränkt ist, da die höheren Kosten nicht zur Gänze an die Klienten weiterverrechnet werden können. Dies veranlasste viele kleinere Prüfungsunternehmen, aus dem Markt auszusteigen.<sup>155</sup>

---

<sup>155</sup> DEFOND/LENNOX (2011), S. 24.

## 5. Methodische Vorgehensweise

Ausgehend von den in den vorhergehenden Kapiteln dargestellten Unterschieden zwischen dem A-QSG und dem APAG wurden unter Berücksichtigung der Erkenntnisse aus den PCAOB-Studien einige Hauptpunkte definiert, in einem Leitfaden erfasst und mit Hilfe einer qualitativen empirischen Untersuchung analysiert.

Qualitative Forschungsansätze eignen sich vor allem bei empirischen Untersuchungen mit kleinerer Stichprobenzahl. Im Vergleich dazu benötigen quantitative Ansätze vergleichsweise große Stichprobenzahlen, um theoretisch hergeleitete Hypothesen zu bestätigen oder zu widerlegen. Qualitative Forschungsansätze können dagegen bereits aus einer einzigen Befragung Entdeckungen und damit theoretische Aussagen generieren.<sup>156</sup>

### 5.1 Experteninterview

Für die Datenerhebung wurde als qualitatives Instrument das Experteninterview herangezogen. Dieses basiert auf theoretischen Grundlagen des Untersuchungsgegenstandes und verfolgt eine systematische Vorgehensweise in Form von Befragungen bei der Datenerhebung.<sup>157</sup>

Als Experten bezeichnet man Personen, die in einem Fachbereich über Know-how verfügen, welches nicht jedem zur Verfügung steht. Der Expertenstatus wird im Rahmen der Untersuchung dem Experten durch die forschende Person verliehen.<sup>158</sup>

Die Interviews wurden mit Hilfe eines Leitfadens durchgeführt. Leitfadengestützte Interviews geben den Rahmen für die Befragung vor und unterstützen den Interviewer. Dabei wird zwischen den aus dem Leitfaden verwendeten Fragen und sich zusätzliche aus der Interviewsituation ergebenden Fragen unterschieden. Die Reihenfolge der Fragen wird vom Interviewer je nach Entwicklung des Gesprächs selbst definiert.<sup>159</sup>

Vor der eigentlichen Datenerhebung wurde zunächst ein Probeinterview durchgeführt, um die Qualität und die Eignung des entwickelten Interviewleitfadens zu testen. Danach wurden die Fragen, die Probleme bereiteten, entsprechend adaptiert. Nach der erfolgreichen Anpassung des Leitfadens wurde mit der Datenerhebung begonnen.

---

<sup>156</sup> Vgl. BRÜSEMEISTER (2008), S. 19.

<sup>157</sup> Vgl. KAISER (2014), S. 6f.

<sup>158</sup> Vgl. MEUSER/NAGL (2009), S. 37.

<sup>159</sup> Vgl. SCHNELL et al. (2011), S. 315.

## 5.2 Forschungsdesign

Für die Analyse der erwarteten Potenziale und etwaiger Schwierigkeiten bei der Umsetzung der beschlossenen Regelungen, insbesondere bei der Durchführung externer Qualitätsprüfungen, Inspektionen und Sanktionsbefugnissen der APAB, wurden zwölf verschiedene Experten, welche mit dieser Thematik vertraut sind, befragt.

Im Rahmen der Untersuchung wurden insgesamt 20 Personen kontaktiert. Dabei handelte es sich um 18 aktiv tätige Wirtschaftsprüfer, eine Person des Instituts der Wirtschaftsprüfer und eine Person der Abschlussprüferaufsichtsbehörde. Zwölf Personen stimmten einem Interview zu, wobei sechs Personen erst nach Zusendung des Interviewleitfadens zustimmten. Acht Personen konnten aus zeitlichen Gründen nicht am Interview teilnehmen. Die Rücklaufquote beträgt 60 %.

Bei den Interviewpartnern handelt es sich um Wirtschaftsprüfer unterschiedlich großer Kanzleien. Folgende Interviewpartner wurden für die Untersuchung herangezogen:

<b>Interviewpartner</b>	<b>Größe der Kanzlei</b>	<b>PIE-Prüfungen</b>	<b>Dauer des Interviews</b>
Experte A	klein	Nein	36 Minuten
Experte B	klein	Nein	31 Minuten
Experte C	mittel	Nein	28 Minuten
Experte D	klein	Nein	15 Minuten
Experte E	groß	Ja	25 Minuten
Experte F	groß	Ja	33 Minuten
Experte G	klein	Nein	22 Minuten
Experte H	groß	Ja	47 Minuten
Experte I	groß	Ja	40 Minuten
Experte J	mittel	Ja	43 Minuten
Experte K	mittel	Ja	39 Minuten
Experte L (APAB)	-----	Ja	61 Minuten

Tabelle 1: Übersicht über die befragten Interviewpartner<sup>160</sup>

---

<sup>160</sup> Eigene Darstellung.

Die Einstufung der Kanzleien in „klein“, „mittel“ und „groß“ erfolgte anhand ihrer Mitarbeiteranzahl. Die Kanzleien des Kriteriums „klein“ beschäftigen zwischen 1 bis 20 Mitarbeitern und die Kanzleien des Kriteriums „mittel“ beschäftigen zwischen 20 bis 100 Mitarbeitern. Bei über 100 Mitarbeitern wurde eine Einstufung in die Klasse „groß“ vorgenommen.

Das Interview war ein leitfadengestütztes Interview, bei dem die Interviewpartner frei auf die Fragen antworteten. Einleitend wurde mit einer allgemeinen Frage über die Notwendigkeit der Qualitätssicherungsreform gestartet, um dann immer tiefer in die Materie hineinzugehen.

Die Interviews wurden im Zeitraum März bis Mai 2017 durchgeführt, wobei zehn Interviews mit Hilfe eines Diktiergeräts, nach Einholung des Einverständnisses der jeweiligen Interviewpartner, aufgezeichnet wurden. Ein Interviewpartner stimmte der Aufzeichnung nicht zu, daher wurde ein Protokoll während des Gesprächs verfasst. Bei einem weiteren Interviewpartner gab es bei der Aufnahme ein technisches Problem, weshalb ebenfalls ein Protokoll verfasst wurde. Die Interviews wurden transkribiert, um die Auswertung zu erleichtern. Dabei wurden diese möglichst originalgetreu belassen, d.h. es wurden Wiederholungen und unvollständige Sätze nicht korrigiert, lediglich Dialektwörter wurden ersetzt. Grammatikalische Verstöße wurden größtenteils belassen, sofern die Lesbarkeit nicht beeinträchtigt wurde.

Die Interviews fanden in den Räumlichkeiten der jeweiligen Interviewpartner statt, um eine angenehme Atmosphäre zu schaffen und Unannehmlichkeiten zu ersparen. Sämtlichen Interviewpartnern wurde eine anonymisierte Datenauswertung zugesichert.

### **5.3 Qualitative Inhaltsanalyse**

Die Inhaltsanalyse beschäftigt sich mit der Analyse von Kommunikationsinhalten. Nach Mayring hat die Inhaltsanalyse das Ziel, Kommunikationsinhalte systematisch, regelgeleitet und theoriegeleitet zu analysieren und damit Erkenntnisse zu erlangen.<sup>161</sup>

Die Interviews wurden in der vorliegenden Arbeit auf Basis der verfassten Transkripte mit Hilfe der zusammenfassenden Inhaltsanalyse nach Mayring ausgewertet. Die Zusammenfassung verfolgt das Ziel, wesentliche Aspekte aus dem Material herauszufiltern und zu

---

<sup>161</sup> Vgl. MAYRING (2015), S. 13.

## 5. Methodische Vorgehensweise

---

reduzieren und durch weitere Reduktion ein kleineres Spiegelbild des Ausgangsmaterials zu schaffen.<sup>162</sup>

Dabei wurden zunächst inhaltstragende Aussagen herausgefiltert und auf dasselbe Sprachniveau gebracht. Danach wurden diese auf eine einheitliche Abstraktionsebene gestellt und identische Paraphrasen gestrichen. Zu guter Letzt wurden Kategorien für die übriggebliebenen Paraphrasen definiert und eine Überprüfung mit dem Ausgangsmaterial vorgenommen.<sup>163</sup>

---

<sup>162</sup> Vgl. MAYRING (2015), S. 68.

<sup>163</sup> Vgl. MAYRING (2015), S. 71f.

## 6. Ergebnisse aus der Analyse

Die Ergebnisse der durchgeführten Interviews werden im folgenden Abschnitt in Anlehnung an die Themen des Interviewleitfadens dargestellt. Dies erfolgt durch die Gegenüberstellung der Einschätzungen und Meinungen der befragten Wirtschaftsprüfer und der Abschlussprüferaufsichtsbehörde.

### 6.1 Sinnhaftigkeit der Reform der Qualitätssicherungsprüfung

Da sich durch die Einführung des APAG neue Herausforderungen, insbesondere für PIE-Prüfer ergeben, wurde grundsätzlich die Sinnhaftigkeit der Reform aus Sicht der einzelnen Wirtschaftsprüfer und der Behörde hinterfragt.

Sechs (A, B, D, E, H, J) der elf befragten Wirtschaftsprüfer sind der Meinung, dass die Reform aufgrund der vorhergehenden Regelungen des A-QSG nicht erforderlich sei. Insbesondere Experte A und Experte E äußern sich sehr konkret. Experte A meint, dass sich die Regelungen des A-QSG erst bewährt hätten. Experte E bestätigt dies ebenso.

Experte E: *„Wir haben die Reform jetzt, [...], als nicht unbedingt notwendig erachtet, weil ja ohnehin in den letzten Jahren da sehr viel geschehen ist“.*

Vier (B, F, H, J) der elf befragten Wirtschaftsprüfer sehen die Notwendigkeit der Reform vor allem in der zwingend erforderlichen Umsetzung der EU-Vorgaben. Jedoch betonen drei Experten (B, H, J), dass hinsichtlich der inhaltlichen Komponenten sowie auch aus praktischer Sicht die Reform nicht zwingend erforderlich gewesen sei.

Lediglich die Experten C, G, I und K befürworten vollends das neue APAG. Experte I betont, dass Österreich aus internationaler Sicht dringend Handlungsbedarf gehabt habe.

Experte I: *„Also die Reform war dringend notwendig aus meiner Sicht. Wenn man das im internationalen Kontext betrachtet, dann war Österreich eines der allerletzten Länder, das ein Aufsichtssystem gehabt hat [...].“*

Als positiv erachtet wird von Experte K die damit einhergehende Gründung der Behörde und damit die Schaffung einer unabhängigen Instanz, da die Behörde unabhängiger von Interessenseinflüssen agieren kann. Auch die APAB befürwortet die Reform und kritisiert vor allem die fehlende Unabhängigkeit des Berufsstandes im A-QSG.



## 6.2 Auswirkungen auf die Prüfungsqualität und alternative Maßnahmen

Die Prüfungsqualität ist abhängig von der Wahrscheinlichkeit, dass der Abschlussprüfer wesentliche Fehldarstellungen im Jahresabschluss erkennt und von der Wahrscheinlichkeit, dass er auch wahrheitsgemäß darüber berichtet.<sup>164</sup> Daher wurden die verschiedenen Experten befragt, inwieweit mit einer Verbesserung der Prüfungsqualität, insbesondere durch die neuen Inspektionen des APAG, zu rechnen sei.

Sieben der elf befragten Wirtschaftsprüfer vertreten die Meinung, dass eine Verbesserung der Prüfungsqualität möglich sei. Experte A sieht insbesondere eine Verbesserung darin, dass die Qualitätsprüfungen nun von zwei verschiedenen Instanzen durchgeführt würden, und zwar von Qualitätsprüfern und Inspektoren. Experte I und Experte K bestätigen dies und nennen vor allem die unabhängige Behörde als größtes Potenzial für eine Verbesserung.

*Experte I: „Aus dem Grunde nach, rein der Umstand, dass man eine Behörde hat, die jetzt in ein europäisches Umfeld eingebettet ist, mit counterparts in allen EU-Mitgliedsstaaten, wo es auch eine europäische Dachorganisation geben wird, die sich laufend abstimmen, die in einem Dialog zueinander sind, [...], dass diese Behörde, auch wenn sie ein sehr geringes Budget hat, ein eigenes Personal hat, eigene Prüfer hat, wird sicherlich dazu führen, dass die Qualität besser wird.“*

*Experte K: „Wenn die Behörde sehr stark wird, nämlich personell und finanziell gut ausgestattet, dass ist, glaube ich, noch nicht ganz 100%ig klar, dann kann ich mir schon vorstellen, dass sie zu einer Verbesserung führt.“*

Während Experte G eine Verbesserung der Qualität in Abhängigkeit von der Zusammensetzung des Inspektorenteams sieht, betont Experte D, dass allein durch die Inspektoren keine Verbesserung erreicht werde. Experte D sieht die Qualität vor allem im Selbstinteresse eines jeden Prüfers.

Die APAB hingegen spricht sich für eine Verbesserung der Prüfungsqualität, vor allem durch die unabhängigen Inspektoren und deren unabhängigem Prüfungszugang aus. Des Weiteren verweist die Behörde auf die Querverbindung zur Österreichischen Prüfstelle für Rechnungslegung (OePR), wonach eine verstärkte Kommunikation zwischen APAB und OePR zukünftig erfolgen werde, welche auch eine Verbesserung der Prüfungsqualität zur Folge habe.

---

<sup>164</sup> Vgl. MARTEN et al. (2015), S. 427.

Gegenteiliges vertreten vier befragte Wirtschaftsprüfer (B, C, E, H). Sie erwarten keine Verbesserung der Prüfungsqualität durch die Einführung des APAG. Experte B sieht keine großen Änderungen im Qualitätssicherungssystem und daher auch keine Verbesserung der Qualität. Auch Experte E erklärt, dass sich die Qualität hinsichtlich der Einhaltung formaler Anforderungen zwar wahrscheinlich erhöhen werde, bezweifelt jedoch eine Erhöhung der gesamten Prüfungsqualität.

Im Rahmen der Befragung wurden die Experten gebeten, alternative Maßnahmen für die Steigerung der Prüfungsqualität darzulegen. Vier Experten (D, G, K, J) sprechen sich insbesondere für höhere Honorare für die Durchführung von Prüfungen aus. Experte D betont, dass durch höhere Honorare der Zeitdruck bei der Durchführung der Abschlussprüfungen reduziert werde und eine bessere Prüfungsqualität abgeliefert werden könne. In diesem Zusammenhang hebt Experte K die Rolle des Aufsichtsrats hervor und betont gleichzeitig, dass Pflichtprüfungen bei Familienunternehmen nicht notwendig seien. Stattdessen solle die Abschlussprüfung bei Unternehmen mit Aufsichtsräten deutlich verschärft werden.

*Experte K: „Das heißt, ich würde das eher so sehen, dass man immer wenn es einen Aufsichtsrat gibt, die Prüfung verschärft und verstärkt. [...] Ich will nicht sagen, dass es eine gesetzliche Regelung gibt, aber dass dort die Honorare in der Verantwortung des Aufsichtsrats liegen, dass da, sagen wir einmal, deutlich höhere Honorare gezahlt werden.“*

Auch Experte F erwähnt alternativ eine Stärkung des Aufsichtsrats, insbesondere im Hinblick auf die Prüferbestellung. Die Bestellung des Abschlussprüfers solle nach Ansicht des Experten drei bis vier Jahre im Voraus erfolgen, um dadurch einen jährlichen Prüferwechsel zu vermeiden. Experte J befürwortet ebenfalls die Prüferbestellung zu Beginn des Geschäftsjahres, da der Abschlussprüfer bereits im Vorhinein über die Gewissheit einer erneuten Bestellung verfüge.

Weitere alternative Maßnahmen wurden von den Experten G und H angesprochen. Experte G stellt fest, dass sich die Qualitätsprüfungsrhythmen grundsätzlich im Vergleich zur alten Regelung nicht verändert hätten und spricht die Überlegung an, ob nicht eine generelle Kürzung des Qualitätsprüfungsrhythmus auf drei Jahre eine langfristige Verbesserung der Prüfungsqualität bewirken würde. Experte H fordert hingegen eine generelle Vereinfachung der gesetzlichen Regelungen als alternative Maßnahme.

Die APAB spricht sich alternativ auch für eine Senkung des Honorardrucks aus, da sich nach Ansicht der Behörde die Wettbewerbsposition der Wirtschaftsprüfungsunternehmen derzeit lediglich über den Preis regle und nicht über die Qualität. Als weitere Alternative sei aus Sicht der APAB eine weitere Einschränkung der Nichtprüfungsleistungen denkbar, da es derzeit noch einige Ausnahmen gibt.

### **6.3 Auswirkungen auf das Vertrauen bzw. die Wahrnehmung der Abschlussprüfung**

Die EU-Kommission hat sich in ihrem Grünbuch (2010) unter anderem das Ziel gesetzt, das Vertrauen in die Abschlussprüfung nach diversen Skandalen und der Finanzkrise im Jahr 2008 wiederherzustellen.<sup>165</sup> Mit der Umsetzung der EU-Vorgaben im APAG sollte dieses Ziel in Österreich erreicht werden. Aus diesem Anlass wurden die Experten befragt, ob ein positiver Einfluss auf die Wahrnehmung bzw. das Vertrauen in die Abschlussprüfung zu erwarten sei.

Der Großteil der Wirtschaftsprüfer, nämlich acht von elf befragten Personen, sehen keine Verbesserung des Vertrauens bzw. der Wahrnehmung in der allgemeinen Öffentlichkeit. Die Experten D, E, H und J argumentieren, dass die allgemeine Öffentlichkeit nicht über genügend Fachwissen verfüge, um über den Beruf des Wirtschaftsprüfers zu urteilen. Eine negative mediale Berichterstattung und ein sehr kleiner Adressatenkreis mit Interesse an der Abschlussprüfung werden von den Experten F und I als Gründe für die nicht positive Beeinflussung des Images der Abschlussprüfung genannt.

*Experte F: „Die APAB wird 50 Prüfungen durchführen und dann werden nicht die in der Zeitung stehen, die gut ausgegangen sind, sondern die fünf, die schlecht ausgegangen sind. [...] Das kann das Vertrauen nicht verbessern, also in der Öffentlichkeit nicht.“*

*Experte I: „[...] die Community, die wirklich ernsthaft Interesse an der Abschlussprüfung hat, ist eine sehr kleine [...] es wäre eine Illusion anzunehmen, dass es da ein großes Interesse daran gibt, das Vertrauen in die Abschlussprüfer und ihre Arbeit jetzt groß darzustellen und auch entsprechend zu würdigen. Das ist nicht der Fall. Die Abschlussprüfung ist für viele ein notwendiges Übel [...].“*

Eine Stärkung des Vertrauens bzw. der Wahrnehmung der Abschlussprüfung erwarten die Experten F und I lediglich im Bereich der qualifizierten Öffentlichkeit aufgrund des besseren Verständnisses der Thematik und durch die Einführung der unabhängigen Behörde.

---

<sup>165</sup> Vgl. EU-KOMMISSION (2010), S. 3.

Lediglich Experte J erklärt, dass auch in der qualifizierten Öffentlichkeit keine Änderung des Vertrauens bzw. der Wahrnehmung der Abschlussprüfung eintreten werde.

Experte A spricht über die bestehende Erwartungslücke zwischen Außenstehenden und den Abschlussprüfern. Die Erwartungslücke bezeichnet die Differenz zwischen den Erwartungen der Öffentlichkeit und den Erwartungen aus Sicht des Abschlussprüfers an die Jahresabschlussprüfung.<sup>166</sup> Nach Ansicht von Experte A sei eine Erwartungshaltungsänderung in der Öffentlichkeit möglich, wenn das Auftreten der APAB verstärkt öffentlich kommuniziert und publiziert werde. Experte C ist ebenfalls der Ansicht, dass die Wahrnehmung bzw. das Vertrauen in die Abschlussprüfung nur durch aktive Kommunikation des Berufsstandes positiv beeinflusst werden könne.

Die APAB erklärt, dass eine Verhaltensänderung der Öffentlichkeit lediglich durch eine Verhaltensänderung des Berufsstandes erzielt werden könne. Nach Ansicht der Behörde werde das Vertrauen alleine durch die Existenz der APAB nicht gestärkt. Eine Vereinfachung der komplexen Regelungen würde am ehesten einen positiven Beitrag für die Wahrnehmung der Abschlussprüfung leisten.

### 6.4 Inhalte von Qualitätsprüfungen

Mit der Einführung des APAG wurde der Umfang der Qualitätssicherungsprüfungen im Vergleich zum A-QSG reduziert. Gemäß § 2 Z. 1 APAG sind Prüfungen von Vereinen, Prüfungen von Privatstiftungen sowie auch Sonderprüfungen nicht mehr Gegenstand der Qualitätssicherungsprüfungen.<sup>167</sup> Im Rahmen der Interviews wurden die Wirtschaftsprüfer und die APAB um eine Beurteilung dieses Sachverhalts gebeten.

Prüfungen von Privatstiftungen sollen nach Ansicht von acht der elf befragten Wirtschaftsprüfer nach wie vor in den Qualitätssicherungsprüfungen enthalten sein. Lediglich sechs Experten sind der Meinung, dass auch Vereine in der Qualitätsprüfung enthalten sein sollten. Die Experten vertreten dabei zum Teil sehr unterschiedliche Meinungen. Experte A spricht sehr deutlich über das öffentliche Interesse an Vereinen und hohen Vermögenswerten in Stiftungen.

*Experte A: „Ich glaube, dass Vereine und Privatstiftungen sehr heikle Rechtsformen sind. Bei den Vereinen sieht man es immer wieder, in erster Linie bei den Fußballvereinen einerseits, wo es wirklich öffentliches Interesse gibt in vielen*

---

<sup>166</sup> Vgl. RUHNKE et al. (2010), S. 396.

<sup>167</sup> Nähere Ausführungen sind im Kapitel 3.2 enthalten.

*Bereichen und andererseits bei den Privatstiftungen [...] wo es um Vermögen geht, das oft nicht gering ist.“*

Dem stimmen auch die Experten F und I weitgehend zu. Experte F präferiert vor allem die Einbeziehung der Stiftungen in Abhängigkeit von der jeweiligen Ausgestaltung und dem öffentlichen Interesse. Nach Ansicht von Experte I sollten Prüfungen von Vereinen insbesondere aufgrund deren hoher wirtschaftlichen Aktivität und Beteiligung im Sozial- und Gesundheitswesen, einbezogen werden.

*Experte F: „Aber es kommt dann wieder darauf an, welche Art von Stiftungsprüfung das ist. Manchmal steckt hinter der Stiftung ein Riesenkonzern und der Stiftungsprüfer sollte drinnen sein. Manchmal steckt dahinter eine Vermögensverwaltung, eine Familie, dort ist es vollkommen okey. Dort brauche ich eigentlich keine Prüfung.“*

Die Einbeziehung von Sonderprüfungen wie Restvermögensprüfungen, Spaltungsprüfungen oder ähnlichen, befürworten explizit drei Experten (C, E und G). Die Experten E und G erachten die Einbeziehung der Sonderprüfungen als notwendig, da es sich um anspruchsvolle Prüfgebiete handle und höhere Haftungsrisiken enthalten seien. Dem widerspricht zur Gänze Experte I. Er sieht hier die Notwendigkeit einer Einbeziehung in die Qualitätsprüfung nicht gegeben, da hier nach Ansicht des Experten das Firmenbuch als Kontrollinstanz agiere.

Drei Experten (D, J und H) sehen die Ausnahme der Privatstiftungen, Vereine und Sonderprüfungen unkritisch. Experte D argumentiert, dass zumeist ein Zertifikat nach wie vor erforderlich sein werde, um derartige Prüfungsaufträge zu erhalten. Insbesondere Experte H betont, dass die Qualitätssicherung international auf PIEs abziele und daher sämtliche Unternehmen ohne öffentliches Interesse zur Gänze ausgenommen werden sollten. Nach Ansicht von Experte B sei die Möglichkeit einer Spezialisierung einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft auf ausgenommene Fälle und damit die Umgehung der Qualitätssicherungsprüfungen gegeben.

Die APAB beurteilt die Herausnahme der Stiftungsprüfungen, Vereinsprüfungen und Sonderprüfungen ebenfalls als kritisch und betont, dass alle Prüfungen ein einheitliches Niveau aufweisen sollten. Sie äußert die Befürchtung, dass durch diese Regelung ein Zweiklassensystem an Wirtschaftsprüfern, nämlich geprüften Wirtschaftsprüfern und ungeprüften Wirtschaftsprüfern, gefördert werde. Dieselben Bedenken werden auch von den Experten B und K angesprochen und für kritisch empfunden. Die Behörde spricht aber auch

von einem Anstieg von freiwilligen Qualitätssicherungsprüfungen<sup>168</sup>, welche bereits vermehrt von kleineren Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in Anspruch genommen werden, da die Firmenbuchrichter bei Privatstiftungen vermehrt zertifizierte Wirtschaftsprüfer auswählen.

### 6.5 Kosten-Nutzen-Verhältnis

Im Rahmen der Interviews wurden die Interviewpartner nach Ihrer Einschätzung hinsichtlich der Kosten in Folge der neuen Inspektionen und deren Nutzen befragt. Sechs Experten vertreten die Meinung, dass höhere Kosten und höherer organisatorischer Aufwand in Folge der Inspektionen zu erwarten seien. Die Experten D, J und K rechnen mit höheren Kosten und höherem Aufwand im Speziellen bei Wirtschaftsprüfungsgesellschaften mit PIE-Prüfungen, während im Bereich der Non-PIE-Prüfer nach Ansicht der Experten keine höheren Kosten oder Aufwendungen auftreten würden.

Die Experten H und K halten einen höheren organisatorischen Aufwand für nicht wahrscheinlich. Experte H vertritt die Meinung, dass die höheren Kosten aus den Inspektionen selbst resultieren, aber kein zusätzlicher organisatorischer Aufwand zu erwarten sei. Auch Experte K rechnet nicht mit einem wesentlich höheren organisatorischen Aufwand.

*Experte H: „Eine große Auswirkung erwarte ich mir nicht, weil wir sowohl auftragsabhängige wie auch auftragsunabhängige organisatorische Maßnahmen seit vielen Jahren implementiert haben.“*

*Experte K: „Weil es kommt ja dazu, [...] dass die ISAs anzuwenden sind; das erzeugt wesentlich mehr Kosten als die Qualitätssicherungsänderung.“*

Drei der elf befragten Wirtschaftsprüfer (B, G und I) erwarten keine höheren Kosten oder höhere Aufwendungen in naher Zukunft. Die ursprüngliche Einführung der Qualitätssicherungsmaßnahmen verursachte nach Ansicht des Experten B weitaus höhere Kosten, als die jüngsten Änderungen. Nach Ansicht des Experten I seien nicht die neu eingeführten Inspektionen die Ursache für höhere Aufwendungen, sondern die erforderlichen und sehr detaillierten Reports an die APAB.<sup>169</sup>

---

<sup>168</sup> Zum Zeitpunkt des Interviews.

<sup>169</sup> Nähere Ausführungen sind im Kapitel 3.2.7 enthalten.

Die Behörde beurteilt das neue System der Qualitätssicherung in Summe teurer als das bisherige System. Begründet wird dies einerseits mit den neu eingeführten Inspektionen, die es in dieser Form im A-QSG nicht gegeben hat, und andererseits durch die neu gegründete APAB und deren Infrastruktur.

### **6.6 Abschlussprüferaufsichtsbehörde**

Mit dem Inkrafttreten des APAG per 01. Oktober 2016 übernahm die APAB die Aufgaben des vorhergehenden Arbeitsausschusses für externe Qualitätsprüfungen sowie der Qualitätskontrollbehörde.<sup>170</sup> Die APAB ist im Vergleich zum AeQ gänzlich anders organisiert und verfügt über einen Vorstand und einen Aufsichtsrat sowie eigene Inspektoren. Des Weiteren wurden die Befugnisse der APAB ausgeweitet.<sup>171</sup>

#### **6.6.1 Qualifikationen der Inspektoren**

Das APAG sieht gemäß § 24 APAG in Verbindung mit Art. 26 Abs. 5 lit. a bis d der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 vor, dass die Inspektoren ausreichend fachlich qualifiziert sein müssen, keine Wirtschaftsprüfungen aktiv durchführen dürfen und eine Cooling-off Periode von drei Jahren gegenüber dem letzten Prüfer bzw. der letzten Prüfungsgesellschaft, bei der sie tätig waren, einhalten müssen.

Im PCAOB – System ist das Inspektorensystem ähnlich geregelt. Allerdings kritisieren die Autoren Glover et al.<sup>172</sup>, dass die Inspektoren trotz vorheriger praktischer Erfahrung innerhalb kurzer Zeit den Ansprüchen für die Durchführung der Inspektionen nicht mehr gerecht werden.

Die Experten wurden gebeten, die fachliche Qualifikation der Inspektoren, insbesondere nach längerer nicht aktiver Prüfungstätigkeit, zu beurteilen. Zehn Wirtschaftsprüfer beurteilen die Inspektoren als ausreichend qualifiziert für die Durchführung von Inspektionen. Voraussetzung für diese Beurteilung ist nach Ansicht der Experten A, F und I, dass ausschließlich gut ausgebildete Personen ausgewählt würden. Nach Ansicht der Experten D, E und H sei die Voraussetzung gegeben. Sie argumentieren, dass die Inspektoren über genügend Fachwissen und Erfahrung für die Durchführung von Inspektionen verfügen würden, da diese größtenteils berufliche Erfahrung in Wirtschaftsprüfungskanzleien sammeln und daher ein praktisches Verständnis für die Durchführung mitbringen würden. Experte E

---

<sup>170</sup> Vgl. § 84 Abs. 1 APAG.

<sup>171</sup> Nähere Ausführungen sind im Kapitel 3.2 enthalten.

<sup>172</sup> Nähere Ausführungen sind im Kapitel 4.3.1 enthalten.

hofft zudem, dass sich die praktischen Erfahrungen positiv auf die Durchführung der Inspektionen auswirken.

Experte E: *„Was man hoffen muss, dass die sich dann an die Zeiten erinnern, wo sie selbst aktiv geprüft haben und dass in der Praxis nicht immer alles so reibungslos ISA für ISA abarbeitbar ist. [...] wenn die Behörde ihre Rolle da so interpretiert, das Ganze letztlich eher prüfungstheoretisch umzusetzen und zu prüfen, wird das kein Problem sein mit den Inspektoren, weil die dort in dem Bereich genug Erfahrung haben.“*

Lediglich Experte H befürchtet in diesem Zusammenhang eine Beeinträchtigung der Unabhängigkeit und eine mangelnde Gesamtbetrachtung einer Prüfung aufgrund mangelnder Erfahrung der Inspektoren.

Experte H: *„Wenn man sich nicht immer im allerbesten Einvernehmen getrennt hat, dann weiß ich nicht, ob das jetzt der Objektivität besonders dienlich ist, weil die Anzahl der Inspektoren ist jetzt auch nicht unüberschaubar groß [...]“*

Experte H: *„[...] das sind solche auf einer Manager-, Senior Manager- oder Direktorenebene. Leute, die durchaus handwerklich gut sein mögen, aber nie eine Gesamtverantwortung für so eine Prüfung gehabt haben. Das heißt, die haben, ich will nicht unterstellen, dass sie nicht viel gesehen haben, aber nie alles, nie das Ganze.“*

Nach Ansicht des Experten G seien die Inspektoren nur kurzfristig ausreichend qualifiziert. Er argumentiert, dass die Inspektoren in den ersten zehn Jahren ihrer Tätigkeit durchaus ausreichende Qualifikationen aufweisen würden. Jedoch gibt er zu bedenken, dass nach so langer Zeit durchaus Qualifikationen des Wirtschaftsprüfungsbereichs verloren gingen. Dies lasse sich nach Ansicht des Experten durch kontinuierliche Weiterbildungen verhindern. Auch Experte B hegt Bedenken hinsichtlich der Qualifikationen auf langer Sicht. Er befürchtet vor allem, dass die praktischen Erfahrungen nach längerer Inspektorentätigkeit verloren gingen und damit auch das Gespür für die Probleme der Prüfungsbetriebe.

Gegenteiliges vertritt die APAB. Sie sieht auch nach langjähriger Inspektorentätigkeit keine Beeinträchtigung der Qualifikationen, da insbesondere nur Personen mit praktischer Erfahrung eingestellt werden. Nach Ansicht der Behörde bleiben die Erfahrungen aus der Praxis während der Tätigkeit als Inspektor erhalten.



### 6.6.2 Wirkung von Sanktionen

Mit dem APAG wurden der APAB weitreichende Befugnisse erteilt. Sie ist befugt gemäß § 62 Abs. 1 APAG Sanktionen bei Verstößen gegen das Gesetz und die Verordnung (EU) Nr. 537/2014 zu erlassen.<sup>173</sup>

Die Experten wurden nach ihrer Einschätzung hinsichtlich der abschreckenden Wirkung dieser drohenden Sanktionen befragt. Nach Ansicht von sechs Experten haben die drohenden Sanktionen abschreckende Wirkung. Insbesondere die Experten K, E, F und I befürchten durch etwaige Veröffentlichungen auf der Homepage der APAB Rufschädigungen und Imageschäden für die betroffene Kanzlei oder den betroffenen Wirtschaftsprüfer, welche sich auch auf weitere Auftragserteilungen auswirken.

*Experte I: „[...] die abschreckende Wirkung, die kommt aus verschiedenen Ecken. Das erste ist die unmittelbare Betroffenheit der Personen selbst. [...] Aber Sie müssen davon ausgehen, dass bei allen großen Ausschreibungen von PIE-Prüfungen in Zukunft [...] die Prüfungsausschüsse bei der Entscheidung zur Vergabe der Abschlussprüfung auch die Ergebnisse der Abschlussprüferaufsichtsbehörde entsprechend berücksichtigen müssen [...].“*

*Experte E: „Also das wird sicherlich so sein bei den großen Unternehmen, dass sich die Aufsichtsräte und Prüfungsausschüsse darüber sicher berichten lassen bzw. das selbst recherchieren oder recherchieren lassen, wie es da aussieht, und letztlich die Verantwortlichen sich wahrscheinlich hüten jetzt Wirtschaftsprüfer oder Wirtschaftsprüfungsgesellschaften mit mehreren Mängelfeststellungen hier zu beauftragen.“*

Experte G ist mit den bisherigen Aussagen grundsätzlich einer Meinung. Er glaubt jedoch, dass das Interesse an den Veröffentlichungen eher gering sein werde. Seiner Ansicht nach seien die Veröffentlichungen höchstens für Aufsichtsräte von Bedeutung. Zudem argumentiert er, dass internationale Aufträge für PIE-Prüfungen grundsätzlich weltweit vergeben würden und daher die Veröffentlichung von Mängeln bzw. Sanktionierungen seitens der österreichischen Behörde keine großen Auswirkungen nach sich zögen.

Die Sanktionen wirken nach Auffassung von Experte K auch abschreckend, da im Falle des Falles neben Haftungsthemen auch ein Disziplinarverfahren bei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder anhängig werde. Experte F sieht die abschreckende Wirkung vor

---

<sup>173</sup> Nähere Ausführungen dazu sind im Kapitel 3.2.7 enthalten.

allem darin, dass Fehler, welche zur Veröffentlichung führen können, von vornherein vermieden würden. Der Experte befürchtet auch, dass die Veröffentlichungen von Dritten missbraucht werden könnten.

Nach Ansicht der Experten B, J, und H hätten die Sanktionen keine abschreckende Wirkung. Sie argumentieren vor allem damit, dass sich die Prüfer ihrer Verantwortung bewusst seien und daher ihre Tätigkeit verantwortungsbewusst ausführen würden. Experte H meint in diesem Zusammenhang, dass die ultimative Sanktion im PIE-Bereich, nämlich das Verbot der Unterzeichnung, nicht zur Anwendung kommen werde.

*Experte H: „[...] dass sehen wir uns dann an, wie viel da verboten werden, weil sie können nicht sehr viel verbieten. Weil wenn sie vier PIE-Prüfer verbieten, dann ist der Prüfermarkt lahmgelegt in Österreich.“*

Nach Auffassung der Experten A und C können die Auswirkungen der drohenden Sanktionen erst nach den ersten Erteilungen beurteilt werden. Insbesondere Experte A argumentiert, dass Österreich keine Erfahrung mit Sanktionen vorweisen könne und daher die Umsetzung abzuwarten sei.

Auch die Abschlussprüferaufsichtsbehörde vertritt die Meinung, dass die Sanktionen abschreckend wirken. Nach Ansicht der Behörde herrsche eine gewisse Angst, dass in Österreich, wie bereits in Holland oder England geschehen, auch Millionenstrafen verhängt würden. Die Behörde meint in diesem Zusammenhang, dass sich dieses System erst einspielen müsse und eine Beurteilung erst in zwei bis drei Jahren möglich sei. Jedoch werden bereits jetzt kleinere Sanktionen bei mangelnder Kommunikation mit der Behörde verhängt.

### **6.7 Veröffentlichung und Informationsgehalt von Prüfungsmängeln**

Eine Sanktion gemäß § 62 Abs. 1 Z. 2 APAG ist die Veröffentlichung von Verstößen auf der Homepage der APAB. In diesem Zusammenhang wurden die Experten im Rahmen der Interviews gebeten, ihre Meinung über die Veröffentlichung der Mängel sowie deren Informationsgehalt darzulegen.

Sieben der elf befragten Wirtschaftsprüfer sprechen sich gegen eine Veröffentlichung der Prüfungsmängel aus. Wie auch schon im vorhergehenden Abschnitt erwähnen die Experten drohende Imageschäden für die Prüfungsgesellschaft bzw. den Prüfer im Zusammenhang mit einer Veröffentlichung.

Lediglich vier Experten (B, D, K und I) befürworten die Veröffentlichung von Prüfungsmängeln. Hier argumentieren insbesondere Experte B und Experte K, dass die Veröffentlichung einen Mehrwert für die Vermeidung von Mängeln aufweisen würde, da durch die Veröffentlichung andere Prüfer und Prüfungsgesellschaften daraus lernen könnten. Experte I dagegen betont, dass in der Vergangenheit Prüfungsmängel lediglich durch Insolvenzen und damit einhergehenden Schadensersatzprozessen an die Öffentlichkeit gelangt seien. Er begrüßt es, dass die APAB in diese Veröffentlichungen involviert sei.

*Experte I: Und wenn man jetzt eine Institution hätte und die vielleicht auch in Zukunft bei solchen Fällen eingebunden wird und [...] wenn es da einen spektakulären Insolvenzfall gibt, muss ich die Frage stellen: Hat der Prüfer ordentlich geprüft oder nicht? Dann schauen wir zur Abschlussprüferaufsichtsbehörde [...] und da gibt es einen Bericht dazu. Dieser Bericht kann dann auch als Beweismittel oder was auch immer allenfalls in einem Schadensersatzprozess verwendet werden.“*

Aus Sicht des Experten D ist die Veröffentlichung ein sensibler Prozess mit vertraulichen Informationen, welche entsprechend behandelt werden sollten. Experte G gibt auch zu bedenken, dass es sich hier um Veröffentlichungen auf Basis subjektiver Meinungen handle und daher die Aussagekraft eingeschränkt sei. Alternativ würde der Experte eine Veröffentlichung ohne konkrete Nennung der Mängel vorschlagen.

Im Allgemeinen sind sich die Experten einig, dass der Informationsgehalt der Veröffentlichungen zum jetzigen Zeitpunkt<sup>174</sup> noch nicht beurteilt werden könne und die Umsetzung abzuwarten sei.

Die APAB befürwortet ebenfalls die Veröffentlichung der Prüfungsmängel, betont aber gleichzeitig, dass sie diese Maßnahme wie auch die anderen Sanktionen eher zögerlich und nur als allerletzte Konsequenz einsetzen werde. Nach Aussage der Behörde ist man sich der Folgen derartiger Veröffentlichungen bewusst. Sie verweist in diesem Zusammenhang auch auf das österreichische Datenschutzgesetz, wonach die Weitergabe personenbezogener Daten durch Veröffentlichung oder ähnlichem nicht zulässig sei. Hinsichtlich des Informationsgehaltes der Veröffentlichungen argumentiert sie, dass dies von den Inhalten abhängig sei. Die Veröffentlichungen sollten jedoch kurz, prägnant und allgemein verständlich sein. Die Behörde schlägt zudem eine Veröffentlichung der Mängel, unter Einhaltung der Datenschutzerfordernungen, an den betroffenen Prüfungsausschuss vor.

---

<sup>174</sup> Zum Zeitpunkt der Interviews.

## 6.8 Notwendigkeit des Transparenzberichts

Der Transparenzbericht war bereits im § 24 A-QSG enthalten und wurde mit der Reform der Qualitätssicherung in den § 55 APAG mit Verweis auf den Art. 13 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 übernommen. Im Rahmen der Interviews wurden die Experten über Notwendigkeit dieses Berichts befragt.

Der Transparenzbericht ist nach Ansicht von sieben der elf befragten Wirtschaftsprüfer eine gute Möglichkeit, zusätzliche Informationen über das Unternehmen, wie z.B. den Umsatz oder geprüfte Unternehmen von öffentlichem Interesse zu erlangen. Positiv heben Experte K und Experte E die Möglichkeit hervor, insbesondere für die Öffentlichkeit, unkompliziert Informationen über den internen Ablauf zu erlangen. Auch Experte I vertritt eine ähnliche Meinung.

*Experte I: „Es ist auch eine Möglichkeit, zu sagen, wie viel man jetzt wirklich in Forschung und Entwicklung investiert, wie die Technologien aussehen, wie Ausbildungen aussehen und viele andere Dinge. Das gehört, finde ich, zu einem doch teilweise regulierten Beruf irgendwie dazu.“*

Die Notwendigkeit des Berichts wird von den sechs Experten, die grundsätzlich die positiven Inhalte hervorheben, verneint. Lediglich Experte K würde auch eine Pflicht zur Erstellung des Transparenzberichts für alle Wirtschaftsprüfer, für die das APAG zur Anwendung komme, befürworten.

*Experte K: „[...] ich glaube, dass das eigentlich der richtige Weg ist, weil die Transparenz für das, wofür der Prüfer steht, ist sicher wichtig.“*

Gegenteiliges vertreten die Experten G, F und H. Sie sind der Meinung, dass der Transparenzbericht entbehrlich sei. Insbesondere Experte H betont, dass lediglich ein geringes Interesse an diesem Bericht bestehe. Auch Experte F sieht in der Regelung lediglich eine weitere Vorschrift zur Regulierung des Berufsstands.

*Experte F: Es sind fast ideologische Themen, und da habe ich eher die freien Kräfte und dort wird idealtypisch der gewinnen, der offen ist und Informationen ohnehin nach außen gibt, und ich bin wieder beim gleichen Ergebnis, weil ich zwingen die Unternehmen, etwas offenzulegen und hoffe, dass sie sich dadurch richtig verhalten.“*

Auch die APAB betont, dass sich der Transparenzbericht mittlerweile zur Marketingbroschüre der Wirtschaftsprüfungsunternehmen entwickelt habe. Die wichtigsten

Informationen aus Sicht der Behörde sind der Umsatz, die geprüften Klienten und die Mitgliedsfirmen im Netzwerk eines Wirtschaftsprüfungsunternehmens.

### 6.9 Entwicklung des Prüfermarktes

Die Ergebnisse von Lennox und Pittman besagen, dass strengere Qualitätssicherungsregelungen zu einer Reduktion kleinerer Wirtschaftsprüfungsunternehmen führen.<sup>175</sup> Im Rahmen der Befragung wurden die Experten gebeten, ihre Einschätzung zur Entwicklung des Prüfermarktes in den nächsten fünf Jahren darzulegen.

Die Anzahl der kleinen Wirtschaftsprüfungsgesellschaften werde sich nach Ansicht der Experten A, D, J, F und I verringern. Gründe sind aus Sicht des Experten A zum einen Haftungsthemen in Verbindung mit hohen Versicherungssummen, zum anderen die geringe Überlebenschance als ausschließliche Wirtschaftsprüfungskanzlei und damit einhergehenden Qualitätssicherungsanforderungen.

*Experte A: „Es muss Ihnen jemand eine Nachschau machen, zum Beispiel die interne Nachschau und diese Dinge. Wie machen Sie denn das? [...] die One-Man WP-Gesellschaften, die wird es über kurz oder lang nicht mehr geben, weil man diese Qualitätskriterien nicht mehr einhalten kann. Es muss jemand eine Nachschau usw. machen. Wer macht denn das? Das darf nicht der Assistent machen.“*

Experte F stimmt dem zu und nennt vor allem die steigenden Qualitätssicherungsanforderungen als Hauptgrund für die Verringerung kleinerer Prüfbetriebe.

Gegenteiliges vertreten die Experten G, C und E. Experte G und E argumentieren, dass kleine und mittelständische Wirtschaftsprüfungskanzleien, die bis zum jetzigen Zeitpunkt durchgehalten und bereits Qualitätssicherungsprüfungen im System des A-QSG absolviert hätten, auch weiterhin bestehen bleiben würden. Zudem prophezeit insbesondere Experte G einen Anstieg kleinerer Wirtschaftsprüfungskanzleien.

*Experte G: „Was natürlich ein Thema ist, es könnte theoretisch sein, dass Prüfer, die aufgehört haben, die zwei, drei Stiftungen geprüft haben, dass die theoretisch wieder anfangen.“*

Eine weitere Konzentration auf dem Prüfermarkt befürchten acht der elf befragten Experten. Die Experten A, D, C, J, E und F erwarten eine weitere Konzentration, vor allem im Bereich der PIE-Prüfer. Kritik üben vor allem Experte F und H an den EU-Regelungen, wie Joint

---

<sup>175</sup> Nähere Ausführungen sind im Kapitel 4.3.3 enthalten.

Ventures oder die Rotation, die ihrer Ansicht nach nicht zur Vermeidung der Konzentration beitragen würden. Insbesondere Experte H sieht die EU-Reglungen auf ganzer Ebene als gescheitert an.

Experte H: *„Und wenn jetzt die Regeln dann kommen [...] dann ist die Hoffnung da, dass damit die Honorare steigen. Das ist genau der gegenteilige Effekt, weil die EU-Kommission wollte mehr Wettbewerb. Wofür will man mehr Wettbewerb? Normalerweise will man mehr Wettbewerb, damit die Preise sinken und nicht steigen.“*

Hingegen befürchtet Experte K vor allem eine Konzentration der Prüfer im Nicht-PIE-Bereich durch die Regelungen des neuen WTBG. Mit der WTBG – Novelle 2017 wurden die Berufe des Steuerberaters und des Wirtschaftsprüfers getrennt und die Befugnisse geregelt.<sup>176</sup>

Experte K: *„[...] was jetzt sicher auf Dauer nicht mehr gehen wird, ist ein Steuerberater, der nebenbei ein bisschen WP macht. Ich glaube, das wird aussterben, weil das geht aus Haftungsgründen, aus Organisationsgründen intern nicht und das geht schon mit den Mitarbeitern in Zukunft nicht.“*

Experte I vertritt die Meinung, dass zukünftig mehr und mehr WP-Only-Firms in Erscheinung treten würden. Er argumentiert vor allem damit, dass die Spannungen in den Netzwerken aufgrund abnehmender Profitabilität immer größer würden und daher die Zerschlagung dieser wahrscheinlich werde.

Die APAB befürchtet auch eine zunehmende Konzentration auf dem Prüfermarkt, obwohl verschiedenste Maßnahmen zur Verhinderung dieser durchgeführt werden. Die Behörde betont auch, dass die Konzentration auf Ebene der Big 4 unbedingt verhindert werden müsse, da ansonsten zu wenig PIE-Prüfer vorhanden seien. Sie hegt die Hoffnung, dass aus mittelständischen Wirtschaftsprüfungsunternehmen PIE-Prüfer aufgebaut werden könnten.

---

<sup>176</sup> Vgl. [https://lesen.lexisnexis.at/news/wtbg-2017-bgbl/rwz/aktuelles/2017/38/lnat\\_news\\_024206.html](https://lesen.lexisnexis.at/news/wtbg-2017-bgbl/rwz/aktuelles/2017/38/lnat_news_024206.html) (abgerufen am 26.11.2017)

### **6.10 Stärken und Schwächen der neuen Reform**

Zur Abrundung des Interviews wurden die Experten gebeten, die Stärken und Schwächen der neuen Qualitätssicherungsreform aus ihrer Sicht zu erläutern.

Als Stärken werden von den Experten A, D, K und L vor allem die klare Organisationsstruktur und die damit einhergehende Transparenz genannt. Positiv hervorgehoben wird von den Experten die unabhängige Behörde.

Schwächen sind aus Sicht der Experten vor allem die zunehmende Regulierung des Berufsstands und der erwartete hohe Aufwand im Zusammenhang mit den neuen Inspektionen. Insbesondere Experte L befürchtet in diesem Zusammenhang eine zunehmende Verselbständigung der Behörde. Experte E äußert Bedenken dahingehend, dass der Wirtschaftsprüfer in seiner Position zunehmend geschwächt werde und an Glaubwürdigkeit verliere.

Aus Sicht der APAB sind die Stärken dieser Reform vor allem die erhöhte Effizienz aufgrund der Zweistufigkeit des Systems sowie die verstärkte Unabhängigkeit. Positiv sieht sie auch die erweiterten Sanktionsmöglichkeiten. Als Schwäche nennt sie vor allem die Herausnahme der Vereine, Stiftungen und Sonderprüfungen aus der Qualitätssicherungsprüfung.

### 7. Zusammenfassung

Mit der Einführung des APAG am 01. Oktober 2016 wurde das bisher geltende Qualitätssicherungssystem, bisher dargestellt im A-QSG, reformiert. Die größte Neuerung betrifft vor allem die Implementierung der neuen unabhängigen Abschlussprüferaufsichtsbehörde. Daneben wurden nach amerikanischem Vorbild Inspektionen für Wirtschaftsprüfer, die PIE-Unternehmen prüfen, eingeführt.

Das Ziel dieser Masterarbeit ist daher, ausgehend von den Grundlagen und rechtlichen Rahmenbedingungen, die grundlegenden Änderungen in der Qualitätssicherung darzustellen und in weiterer Folge einige wichtige Punkte, basierend auf Studien betreffend des PCAOB, hervorzuheben. Mit Hilfe von leitfadengestützten Experteninterviews wurden die Einschätzungen und Meinungen von zwölf verschiedenen Experten, welche mit dieser Materie vertraut sind, erhoben. Außer elf aktiv berufstätigen Wirtschaftsprüfern unterschiedlich großer Unternehmen wurde auch ein Vertreter der Abschlussprüferaufsichtsbehörde befragt.

Die Experten benennen vor allem die klare Organisationsstruktur sowie die damit einhergehende Transparenz und die unabhängige Behörde als Stärken der Reform. Negativ beurteilt werden dagegen die zunehmende Regulierung des Berufsstands und der erwartete höhere Aufwand im Zusammenhang mit den Inspektionen.

Im Ergebnis zeigt sich, dass der Großteil der Experten die Herausnahme der Vereine, Privatstiftungen und Sonderprüfungen aus der Qualitätssicherungsprüfung am negativsten beurteilt. Die Meinungen differieren hinsichtlich der Notwendigkeit des Einbezugs von Stiftungen und Vereinen. Insbesondere die APAB spricht sich gegen die Herausnahme aus. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, welche Prüfungen nun ohne Qualitätssicherungszertifikat gemäß § 35 APAG durchgeführt werden dürfen. Bei Vereinen und Privatstiftungen ist die Anforderung an ein Zertifikat nicht gegeben, da in den jeweiligen Gesetzen keine Anwendung des § 271 UGB gefordert wird.<sup>177</sup> Jedoch möchte der Gesetzgeber insbesondere durch die neue, im Entwurf vorhandene, Privatstiftungsgesetz-Novelle 2017<sup>178</sup> die Lücke im Bereich der Privatstiftungen schließen. Zukünftig soll der Privatstiftungsprüfer ein Zertifikat für die Durchführung der Prüfung benötigen<sup>179</sup>, jedoch wird dieser Prüfauftrag im Rahmen der Qualitätssicherungsprüfungen nicht kontrolliert. Die Gesetzeswerdung bleibt in diesem Fall abzuwarten. Im Bereich der Vereine besteht die

---

<sup>177</sup> Vgl. § 22 Abs. 2 VerG, § 20 PSG iVm. § 21 PSG.

<sup>178</sup> Der Entwurf der Novelle lag zum Zeitpunkt der Interviewdurchführung noch nicht vor.

<sup>179</sup> Vgl. § 22 Abs. 3 PSG-Nov 2017 iVm. § 271 UGB.



Lücke nach wie vor, was insbesondere bei großen Vereinen durchaus kritisch sein kann. Es bleibt abzuwarten, ob auch hier eine gesetzliche Änderung erfolgen wird.

Die Erkenntnisse der dargestellten PCAOB – Studien wurden größtenteils im Rahmen der Befragung nicht bestätigt.

Nach den Erkenntnissen von Lennox und Pittman haben die veröffentlichten Prüfungsmängel aufgrund des mangelnden Informationsgehalts wenig Auswirkung auf den Marktanteil einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Dies wird von den Experten nicht bestätigt. Die Experten sprechen sich überwiegend gegen die drohenden Sanktionen aus und lehnen auch die Veröffentlichung von Prüfungsmängeln ab, da Imageschäden und damit Auswirkungen auf weitere Prüfaufträge befürchtet werden. Hinsichtlich des Informationsgehalts der Veröffentlichungen sind sich die Experten einig, dass dieser zum Zeitpunkt der Interviews noch nicht beurteilt werden könne.

Auch die Aussage von Glover et al., dass die Inspektoren innerhalb kürzester Zeit nicht mehr über ausreichende fachliche Qualifikationen verfügen könnten, teilen die Experten größtenteils nicht. Sie sehen keine Beeinträchtigung der Qualifikationen der Inspektoren in Folge längerer nicht aktiver Prüfungstätigkeit.

Hinsichtlich der Veränderung des Prüfermarktes können auch die Ergebnisse von DeFond und Lennox, nämlich die Reduktion kleinerer Prüfungsunternehmen, nicht vollständig bestätigt werden. Hier differieren die Meinungen sehr. Knapp die Hälfte der befragten Wirtschaftsprüfer sprechen sich aus verschiedenen Gründen dafür aus, dass die Anzahl der kleinen Wirtschaftsprüfungsunternehmen noch weiter sinken werde. Hingegen befürchten die Experten überwiegend eine noch größere Konzentration der größeren Wirtschaftsprüfungsunternehmen.

Es kristallisierte sich im Rahmen der Auswertung heraus, dass die Meinungen innerhalb der unterschiedlich großen Wirtschaftsprüfungsunternehmen stark differieren. Daher war es nicht möglich, größenabhängige Aussagen zu treffen. Um derartige Ergebnisse zu erlangen, wäre es notwendig, die Stichprobe zu erweitern. Des Weiteren wären Forschungen hinsichtlich der Häufigkeit von Veröffentlichungen auf der Homepage und deren Informationsgehalt in ein paar Jahren zielführend, um dahingehende Ergebnisse zu erlangen.

---

## Literaturverzeichnis

- BRÜSEMEISTER, T.: Qualitative Forschung - Ein Überblick, 2. überarbeitete Auflage, Wiesbaden 2008.
- DEFOND, M. L.: How should the auditors be audited? Comparing the PCAOB Inspections with the AICPA Peer Reviews, in: Journal of Accounting and Economics, Vol. 49, February 2010, S. 104 - 108.
- DEFOND, M. L./LENNOX, C. S.: The effect of SOX on small auditor exits and audit quality, in: Journal of Accounting and Economics, Vol. 52, June 2011, S. 21 - 40.
- DELLINGER, M./HAMMERSCHMIED, H./NAGY, G./STECKEL, R./PLÖCKINGER, M.: Aktuelle Entwicklungen in der externen Qualitätsprüfung - Das Abschlussprüferaufsichtsgesetz, in: Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2016, Wien 2016, S. 185 - 212.
- FERLINGS, J./PROMPER, N.: Aktueller Stand und Ausblick zur Entwicklung der ISAs, in: Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2010, Wien 2010, S. 13 - 34.
- FUCHS, K./NAGY, G./SCHRAMMEL, F. C.: Die Qualitätssicherung in Prüfungsbetrieben - Geänderte Anforderungen an ein Qualitätssicherungssystem, in: Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2017, Wien 2017, S. 195 - 229.
- GLOVER, S./PRAWITT, D./TAYLOR, M.: Audit Standard Setting and Inspection for U.S. Public Companies: A Critical Assessment and Recommendations for Fundamental Change, in: Accounting Horizons, Vol. 23, June 2009, S. 221 - 237.
- GRAUMANN, M.: Wirtschaftliches Prüfungswesen, 2. Auflage, Herne 2009.
- GUNNY, K. A./ZHANG, T. C.: PCAOB inspection reports and audit quality, in: Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 32, March - April 2013, S. 136 - 160.
- HOFIANS, R.: Qualitätssicherung für kleine und mittelgroße Prüfungsbetriebe, in: Hammerschmied H. (Hrsg.): Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Europa - Festschrift für Alfred Brogyányi, Wien 2008, S. 283 - 309.
- HOFIANS, R./NAGY, G./STECKEL, R./SEVERUS, J.: Qualitätssicherung in Prüfungsbetrieben: Umsetzung in kleinen und mittleren Betrieben - Nationale und internationale Entwicklungen, in: Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2010, Wien 2010, S. 249 - 295.

- 
- HOUF, H./NAGY, G./SCHÖBER, M./SEVERUS, J.: Qualitätssicherung in Prüfungsbetrieben, in: Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2011, Wien 2011, S. 123 - 147.
- INWINKL, P.: Abschlussprüferaufsicht in Österreich nach der EU-Reform, in: WPg, Vol. 69, Oktober 2016, S. 1053 - 1061.
- KAISER, R.: Qualitative Experteninterviews - Konzeptionelle Grundlagen und praktische Durchführung, Wiesbaden 2014.
- KRUMM, W./NAGY, G./STECKEL, R./REITER, R./WAGNER, S.: Qualitätssicherung: Erfahrungsberichte zur praktischen Umsetzung mit dem Schwerpunkt aufbauorganisatorische Maßnahmen (wesentliche Elemente, Umsetzungsprobleme, mögliche Lösungsansätze und Arbeitshilfen), in: Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2009, Wien 2009, S. 47 - 74.
- LEFFSON, U.: Wirtschaftsprüfung, 4. Auflage, Wien 1988.
- LENNOX, C./PITTMANN, J.: Auditing the auditors: Evidence on the recent reforms to the external monitoring of audit firms, in: Journal of Accounting and Economics, Vol. 49, April 2010, S. 84 - 103.
- MARTEN, K./QUICK, R./RUHNKE, K.: Wirtschaftsprüfung - Grundlagen des betrieblichen Prüfungswesens nach nationalen und internationalen Normen, 5. Auflage, Stuttgart 2015.
- MAYRING, P.: Qualitative Inhaltsanalyse - Grundlagen und Techniken, 12., überarbeitete Auflage, Weinheim und Basel 2015.
- MEUSER, M./NAGEL U.: Experteninterview und der Wandel der Wissensproduktion, in: Bogner A./Littig B./Menz W. (Hrsg.): Experteninterviews - Theorien, Methoden, Anwendungsfelder, Wiesbaden 2009, S. 35 - 60.
- MUELLER, F./CARTER, C./WHITTLE, A.: Can Audit (Still) be Trusted?, in: Organization Studies, Vol. 36, June 2015, S. 1171 - 1203.
- NAGY, A.: PCAOB Quality Control Inspection Reports and Auditor Reputation, in: Auditing: A Journal of Practice & Theory, Vol. 33, August 2014, S. 87 - 104.
- QUANDIL, J.: Wahrnehmung der Qualität der Abschlussprüfung - Eine theoretische und empirische Analyse für den deutschen Kapitalmarkt, Wiesbaden 2014.
- REBHAN, E.: Qualität der Wirtschaftsprüfung in Österreich - Beurteilung, Wahrnehmung und Erwartung von Wirtschaftsprüfungsleistung aus Anbieter- und Nachfragersicht - eine empirische Untersuchung, Wien 2012.

- 
- REITER, R.: Das österreichische Qualitätssicherungssystem im europäischen Vergleich sowie die zukünftigen Entwicklungen, in: Hammerschied H. (Hrsg.): Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Europa - Festschrift für Alfred Brogyányi, Wien 2008, S. 261 - 281.
- REITER, R.: Qualitätssicherung in der Prüfung, in: Eberhartinger E./Fraberger F./Hirschler K. (Hrsg.): Rechnungswesen Wirtschaftsprüfung Steuern - Festschrift für Romuald Bertl, Wien 2013, S. 467 - 489.
- REITER, R.: APAG 2016 - Änderungen und Neuerungen im System der Aufsicht für Abschlussprüfer und geprüfte Unternehmen, in: RWZ - Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, Heft 1/2017, Jänner 2017a, S. 27 - 30.
- REITER, R.: Untersuchungen und Sanktionen nach dem APAG, in: RWZ - Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, Heft 3/2017, März 2017b, S. 93 - 98.
- REITER, R./SCHOBBER, M./BENESCH, G.: Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz: Erste Erfahrungsberichte, in: Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2008, Wien 2008, S. 109 - 127.
- REITER, R./SCHOBBER, M./BENESCH, G.: Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz: Jüngste Entwicklungen, in: Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2007, Wien 2007, S. 151 - 170.
- REITER, R./HAASE, P./BENESCH, G.: Das neue Qualitätssicherungsgesetz, in: Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (Hrsg.): Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2006, Wien 2006, S. 209 - 228.
- RUHNKE, K./SCHMIELE, C./SCHWIND, J.: Die Erwartungslücke als permanentes Phänomen der Abschlussprüfung - Definitionsansatz, empirische Untersuchung und Schlussfolgerung, in: zbf - Schmalenbachs Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung, Vol. 62, June 2010, S. 394 - 421.
- SCHNELL, R./HILL, P. B./ESSER, E.: Methoden der empirischen Sozialforschung, 10. überarbeitete Auflage, München 2013.
- SCHRAMMEL, C.: Der neue Abschnitt der WT-ARL zur internen Qualitätssicherung in Prüfungsbetrieben, in: IWP Journal, 4. Ausgabe, Dezember 2016, S. 48 - 53.
- STECKEL, R./BALDAUF, J.: Internationale Prüfungsstandards - International Standards on Auditing - Eine Einführung, 6. aktualisierte Auflage, Wien 2016.

---

## Quellenverzeichnis

- ACCOUNTANCY EUROPE: <https://www.accountancyeurope.eu/about-us/>, Zugriff am 26.11.2017.
- APAB: Rundschreiben 03/2017 der Abschlussprüferaufsichtsbehörde zu § 43t WT-ARL idgF. „Interne Nachschau“ - Die Regelungen zur Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems (Interne Nachschau) gemäß § 43t WT-ARL idgF, <https://www.apab.gv.at/rundschreiben>, Zugriff am 26.11.2017.
- BMJ: Entwurf Bundesgesetz, mit dem das Privatstiftungsgesetz und das Gerichtsgebührengesetz geändert werden (Privatstiftungsgesetz-Novelle 2017 – PSG-Nov 2017), 323/ME XXV. GP, [https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/ME/ME\\_00323/fname\\_645116.pdf](https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/ME/ME_00323/fname_645116.pdf), Zugriff am 26.11.2017.
- BMWFV: Erläuterungen Regierungsvorlage APAG (ErläutRV APAG), 1012 der Beilagen XXV. GP, [https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/II/I\\_01012/fname\\_508050.pdf](https://www.parlament.gv.at/PAKT/VHG/XXV/II/I_01012/fname_508050.pdf), Zugriff am 26.11.2017.
- BUNDESKANZLERAMT: Bundesgesetz über besondere zivilrechtliche Vorschriften für Unternehmen (Unternehmensgesetzbuch – UGB), dRGBL. S 219/1897 idF. BGBl. I Nr. 20/2017, <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10001702>, Zugriff am 26.11.2017.
- BUNDESKANZLERAMT: Bundesgesetz über die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz – APAG), BGBl. I Nr. 83/2016 idF. BGBl. I Nr. 107/2017, <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20009615>, Zugriff am 26. 11 2017.
- BUNDESKANZLERAMT: Bundesgesetz über die Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen (Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz – A-QSG), BGBl. I Nr. 84/2005 idF. BGBl. I Nr. 34/2015, <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20004229&FassungVom=2016-09-30>, Zugriff am 26.11.2017.
- BUNDESKANZLERAMT: Bundesgesetz über Privatstiftungen und Änderungen des Firmenbuchgesetzes, des Rechtspflegergesetzes, des Gerichtsgebührengesetzes, des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes, des Erbschafts- und Schenkungssteuergesetzes und der Bundesabgabenordnung (Privatstiftungsgesetz – PSG), BGBl. Nr. 694/1993 idF. BGBl. I Nr. 112/2015, <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=10003154>, Zugriff am 26.11.2017.

---

BUNDESKANZLERAMT: Bundesgesetz über Vereine (Vereinsgesetz 2002 - VerG), BGBl. I Nr. 66/2002 idF. BGBl. I Nr. 22/2015, [https://www.ris.bka.gv.at/Geltende\\_Fassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20001917](https://www.ris.bka.gv.at/Geltende_Fassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20001917), Zugriff am 26.11.2017.

BUNDESKANZLERAMT: Verordnung des Bundesministers für Wirtschaft und Arbeit über Qualitätssicherungsmaßnahmen und externe Qualitätsprüfungen (Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsrichtlinie – A-QSRL), BGBl. II Nr. 251/2006 idF. BGBl. II Nr. 253/2010, [https://www.ris.bka.gv.at/Geltende\\_Fassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20004812&FassungVom=2016-09-30](https://www.ris.bka.gv.at/Geltende_Fassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20004812&FassungVom=2016-09-30), Zugriff am 26.11.2017.

EUROPÄISCHE KOMMISSION: GRÜNBUCH - Weiteres Vorgehen im Bereich der Abschlussprüfung: Lehren aus der Krise, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:52010DC0561&from=EN>, Zugriff am 26.11.2017.

EUROPÄISCHES PARLAMENT: 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, ABI EU Nr. L 158/77 vom 27.05.2014, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0056&from=DE>, Zugriff am 26.11.2017.

EUROPÄISCHES PARLAMENT: Verordnung (EU) Nr. 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission, ABI EU Nr. 158/77 vom 27.05.2014, <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/DE/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014R0537&from=DE>, Zugriff am 26.11.2017.

IFAC: International Standards on Quality Control (ISQCs), in: IDW/IWP/Treuhand Kammer (Hrsg.): International Standards on Auditing (ISAs) - IDW Textausgabe Englisch - Deutsch, Düsseldorf 2009, S. 2 - 47.

IWP: Richtlinie des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer zur Sicherung der Qualität von Prüfungsbetrieben - IWP/PG 7, zurückgenommen mit 17.06.2016, [http://www.iwp.or.at/fileadmin/user\\_upload/dokumente/GS-PG07.pdf](http://www.iwp.or.at/fileadmin/user_upload/dokumente/GS-PG07.pdf), Zugriff am 26.11.2017.

KWT: Fachgutachten des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zur Durchführung von Abschlussprüfungen - KFS/PG 1, überarbeitet im Juni 2015, [http://www.kwt.or.at/PortalData/1/Resources/fachgutachten/KFSPG1\\_24062015\\_RF.pdf](http://www.kwt.or.at/PortalData/1/Resources/fachgutachten/KFSPG1_24062015_RF.pdf), Zugriff am 26.11.2017.

---

KWT: Richtlinie des Vorstandes der Kammer der Wirtschaftstreuhänder über die Ausübung der Wirtschaftstreuhandberufe (Wirtschaftstreuhandberufs- Ausübungsrichtlinie 2003 - WT-ARL 2003) in der Fassung ABI-KWT 2/2005, ABI-KWT 2/2008, ABI-KWT 1/2010, ABI-KWT Sondernummer I/2011, ABI-KWT 3/2015 und ABI- KWT 3/2016, [http://www.kwt.or.at/PortalData/1/Resources/berufsbild/berufsrecht/WT-ARL\\_2003\\_konsolidiert\\_ABI-KWT3-2016.pdf](http://www.kwt.or.at/PortalData/1/Resources/berufsbild/berufsrecht/WT-ARL_2003_konsolidiert_ABI-KWT3-2016.pdf), Zugriff am 26. 11 2017.

KWT: Stellungnahme des Fachsenats für Unternehmensrecht und Revision der Kammer der Wirtschaftstreuhänder Rahmenkonzept zu Auftragsarten - KFS/PE 1, <https://portal.kwt.or.at/fileredirect/?aid=7724>, Zugriff am 26.11.2017.

TUMAR, B.: WTBG 2017 – BGBl - Bundesgesetz über die Wirtschaftstreuhandberufe (Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 2017 – WTBG 2017), [https://lesen.lexisnexis.at/news/wtbg-2017-bgbl/rwz/aktuelles/2017/38/lnat\\_news\\_024206.html](https://lesen.lexisnexis.at/news/wtbg-2017-bgbl/rwz/aktuelles/2017/38/lnat_news_024206.html), Zugriff am 26. 11.2017.

---

## **Anhang: Interviewleitfaden**

### **A.) Reform der Qualitätssicherung**

- a. War die jüngste Reform Ihrer Meinung nach notwendig/nicht notwendig?
  - i. Warum? Warum nicht?

### **B.) Prüfungsqualität**

- a. Sind die neuen gesetzlichen Regelungen Ihrer Meinung nach geeignet, die Prüfungsqualität zu verbessern?
- b. Gäbe es aus Ihrer Sicht Maßnahmen, die besser geeignet sind die Prüfungsqualität zu verbessern?

### **C.) Vertrauen/Wahrnehmung Abschlussprüfung**

- a. Sind die neuen Regelungen Ihrer Meinung nach geeignet, das Vertrauen in die Abschlussprüfung zu stärken?

### **D.) Inhalte von Qualitätsprüfungen**

- a. Sonderprüfungen (wie Sacheinlagenprüfungen, Verschmelzungsprüfungen, Restvermögensprüfungen...), Prüfungen von Stiftungen und Vereinen sind nun nicht mehr Gegenstand von Qualitätsprüfungen oder Inspektionen. Wie beurteilen Sie diesen Sachverhalt?

### **E.) Kosten/Nutzen**

- a. Wie schätzen Sie das Kosten-/Nutzen-Verhältnis durch die neuen Regelungen ein? Muss Ihrer Meinung nach mit höheren Kosten für die Qualitätssicherungsprüfungen/Inspektionen gerechnet werden?
- b. Wie schätzen Sie den organisatorischen Aufwand ein?

### **F.) APAB**

- a. Mitglieder des Aufsichtsrates und des Vorstandes dürfen mindestens 3 Jahre keine Abschlussprüfung durchgeführt haben. Inspektoren dürfen auch keine aktiv Berufsausübenden sein.  
Verfügen die Inspektoren Ihrer Meinung nach über ausreichende Kenntnisse für die Durchführung von Überprüfungen?
- b. Haben die drohenden Sanktionen Ihrer Meinung nach eine abschreckende Wirkung?



---

### **G.) Prüfungsmängel**

- a. Wie stehen Sie zur Veröffentlichung der Qualitätsmängel einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft?
- b. Wie schätzen Sie den Informationsgehalt der Veröffentlichungen ein?

### **H.) Transparenzbericht**

- a. Ist der Transparenzbericht Ihrer Meinung nach notwendig?
  - i. Warum? Warum nicht?

### **I.) Prüfermarkt**

- a. Wie sieht der Prüfermarkt Ihrer Meinung nach in 5 Jahren aus?
- b. Wird dieser durch die neuen gesetzlichen Regelungen beeinflusst?

### **J.) Probleme Umsetzung**

- a. Welche Vorteile/Nachteile ergeben sich durch die neuen gesetzlichen Regelungen Ihrer Meinung nach?
- b. Was sind Ihrer Meinung nach Stärken/Schwächen der neuen Regelungen?