
Christoph Monschein

**Die Neufassung der unternehmensrechtlichen Unabhängigkeits-
vorschriften für Abschlussprüfer im internationalen Vergleich**

Masterarbeit

zur Erlangung des akademischen Grades
eines Magisters der Sozial- und Wirtschaftswissenschaften
der Studienrichtung Financial and Industrial Management
an der Karl-Franzens-Universität Graz

eingereicht bei:

Univ.-Prof. Dipl.-Kfm. Dr. Ralf EWERT

am:

Institut für Unternehmensrechnung und Wirtschaftsprüfung

Graz, im Februar 2010

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.

25. Februar 2010

Vorwort

Die vorliegende Arbeit ist das Ergebnis monatelanger intensiver Beschäftigung mit dem Themenbereich der Wirtschaftsprüfung. Ein Praktikum bei PricewaterhouseCoopers (PwC) und verschiedene Lehrveranstaltungen am Institut für Unternehmensrechnung und Wirtschaftsprüfung der Karl-Franzens-Universität Graz bei Herrn Univ.-Prof. Dkfm. Dr. Ralf Ewert begründeten das Interesse, sich mit der Problematik der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers auseinander zu setzen und dies in europäischen bzw. internationalen Kontext zu setzen.

Dank für das Ergebnis der Forschungen und deren Zusammenstellung in dieser Masterarbeit gebührt meinem akademischen Betreuer, Herrn Univ.-Prof. Dkfm. Dr. Ralf Ewert, sowie den Kollegen bei PwC Steiermark und insbesondere Herrn Dr. Aslan Milla, Partner bei PwC Österreich und Präsident des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer (IWP).

Besonders großer Dank gilt vor allem meiner Familie, insbesondere meinen Eltern, und meinen Freunden, die mir über die Jahre meines Studiums bis hin zur Finalisierung dieser Masterarbeit immer mit Rat und Tat sowie jeglicher erdenkbarer Unterstützung zur Seite gestanden sind.

In Bezug auf die Verwendung geschlechtergerechter Formulierungen in dieser Masterarbeit ist die grammatikalisch maskuline Form als Ausdruck für beide Geschlechter zu verstehen.

Inhaltsverzeichnis

1	Einleitung	1
1.1	Problemstellung	1
1.2	Zielsetzung	3
1.3	Fragestellungen	3
1.4	Aufbau der Masterarbeit	4
2	Definition des Begriffes „Unabhängigkeit“	5
3	Regelungsgrundlagen für die Unabhängigkeit in der Abschlussprüfung	6
3.1	Das österreichische Unternehmensgesetzbuch	6
3.2	Die Empfehlung der Europäischen Kommission	7
3.3	Der IFAC Code of Ethics	10
3.3.1	Die International Federation of Accountants (IFAC)	10
3.3.2	Der Code of Ethics	11
4	Unabhängigkeitsvorschriften im Vergleich	13
4.1	Befangenheit	13
4.2	Ausgeschlossenheit	17
4.2.1	Anwendungsbereich	19
4.2.2	Finanzielle Beteiligungen	21
4.2.3	Organstellung beim Mandanten sowie sonstige Beschäftigung im Angestelltenverhältnis	24
4.2.4	Vereinbarkeit von Nichtprüfungsleistungen und Abschlussprüfung	28
4.2.5	Mandantenabhängigkeit durch Honorar	36
4.2.6	Persönliche Beziehungen	40
4.3	Ausschlussgründe in besonderen Fällen	43
4.3.1	Anwendungsbereich	43
4.3.2	Rechts- und Steuerberatung	44
4.3.3	Entwicklung und Implementierung von Finanzinformationssystemen	48
4.3.4	Langjähriges Prüfer-Mandanten-Verhältnis	51
4.4	Befangenheit und Ausgeschlossenheit im Netzwerk	55
4.5	Sanktionen	60

5	Ökonomische Aspekte und empirische Ergebnisse	63
5.1	Ökonomische Aspekte der Unabhängigkeit von Abschlussprüfern	63
5.1.1	Das Grundmodell des Low Balling.....	63
5.1.2	Das Modell von Lee/Gu.....	65
5.1.3	Das Modell von Magee/Tseng	66
5.1.4	Das Modell von Stefani.....	67
5.1.5	Zusammenfassung.....	67
5.2	Empirische Ergebnisse zur Unabhängigkeit von Abschlussprüfern.....	68
6	Zusammenfassung	70
6.1	Zusammenfassung der Thematik	70
6.2	Schlussfolgerungen und zentrale Erkenntnisse.....	71
	Literaturverzeichnis	75

Abkürzungsverzeichnis

AktG	Aktiengesetz
A-QSG	Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz
BilMoG	Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz
dHGB	deutsches Handelsgesetzbuch
EB	Erläuternde Bemerkungen
ECOFIN-Rat	Rat für Wirtschaft und Finanzen (=Organ des Rat der Europäischen Union)
EU	Europäische Union
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
GesRÄG	Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board
IAESB	International Accounting Education Standards Board
IESBA	International Ethics Standard Board for Accountants
IFAC	International Federation of Accountants
IPSASB	International Public Sector Accounting Standards Board
IWP	Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer
ISA	International Standards on Auditing
KWT	Kammer der Wirtschaftstrehänder
SEC	Security and Exchange Commission
UGB	(österreichisches) Unternehmensgesetzbuch
URÄG	Unternehmensrechtsänderungsgesetz 2008

1 Einleitung

1.1 Problemstellung

Bilanzskandale in den USA (Enron, WorldCom) und in Europa warfen wirtschaftspolitische und regulatorische Fragen auf.¹ Auch vor der österreichischen Unternehmenslandschaft machten Insolvenzen und Bilanzskandale nicht halt. BAWAG, Hypo Alpe Adria, Bank Burgenland und LIBRO sind Beispiele von Unternehmen, die es in den letzten Jahren in die Schlagzeilen schafften.² In der Öffentlichkeit, die grundsätzlich ein hohes Vertrauen in die Rolle des Abschlussprüfers hat, stellt sich die Frage, welche Wertigkeit ein Bestätigungsvermerk eines Abschlussprüfers noch hat bzw. in welcher Weise den Mechanismen der Kapitalmärkte Vertrauen zu schenken ist.³

Viele Unternehmen, die in den letzten Jahren für Aufsehen erregende Bilanzskandale sorgten, erhielten als Ergebnis der letzten Jahresabschlussprüfung noch einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk. Dies führte zu öffentlicher Kritik an der Institution Abschlussprüfung, da der Abschlussprüfer dafür verantwortlich gemacht wird, die Schieflage des Unternehmens nicht rechtzeitig erkannt oder kommuniziert zu haben.⁴ Im Fokus liegt insbesondere die Frage, ob der Abschlussprüfer seiner Aufgabe im Rahmen der Corporate Governance im erforderlichen Ausmaß nachgekommen ist. Eine Voraussetzung für die ordnungsgemäße Erfüllung dieser Aufgabe ist die Glaubwürdigkeit des Abschlussprüfers.⁵

Die Glaubwürdigkeit des Abschlussprüfers basiert auf seiner Urteilsfähigkeit und Unabhängigkeit (sog. Independence in Fact) sowie seinem Vermögen, dieses auch gegenüber Dritten so zu vermitteln (sog. Independence in Appearance).⁶ Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gilt als Basis für das öffentliche Vertrauen in dessen Arbeit und stellt ein wesentliches

¹ vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. VII.

² vgl. Kraßnig, Grundlagen, 2007, S. 15.

³ vgl. Kraßnig, Grundlagen, 2007, S. 15.

⁴ vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 1-5.

⁵ vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. VII.

⁶ vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 1; Wagenhofer/Ewert, Externe Unternehmensrechnung, 2007, S. 518-519; IFAC, Code, 2009.

Kriterium im Rahmen der Qualitätssicherung dar, da der Abschlussprüfer als entscheidende Instanz bei der Feststellung der Rechtmäßigkeit des Jahresabschlusses gilt.⁷

Der ECOFIN-Rat beschloss am 12. und 13. April 2002 aus diesem Anlass unter anderem eine Stärkung der Unabhängigkeit der Abschlussprüfer in der Europäischen Union und in weiterer Folge eine Reihe von legislativen Maßnahmen. Dies veranlasste die Europäische Kommission zur Veröffentlichung der Empfehlung „Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien“ am 16. Mai 2002.⁸

Bereits im Jahr 1992 veröffentlichte die International Federation of Accountants (IFAC) den „Code of Ethics for Professional Accountants“, der mittlerweile mehrmals überarbeitet und aktualisiert wurde und unter anderem den Standpunkt der IFAC zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers darlegt. Im November 2001 hat die IFAC die überarbeiteten Regelungen zur Unabhängigkeit als Abschnitt 8 im Code of Ethics verabschiedet.⁹ Die aktuellste Version stammt vom Juli 2009.¹⁰

Neben den nationalen Vorschriften sind für österreichische Abschlussprüfer auch die internationalen Vorschriften relevant. Insbesondere die Empfehlung der Europäischen Kommission und jene der IFAC sind hierbei zu beachten.¹¹ Diese haben unmittelbaren Einfluss auf die Abschlussprüfung in Österreich, da Empfehlungen der EU beachtet werden müssen und Vorschriften der IFAC durch Fachgutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT) (zB KFS/PG 1¹²) und Richtlinien des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer (IWP) in österreichische Standards transformiert werden.¹³ In Umsetzung europäischer Richtlinien hat der österreichische Gesetzgeber das URÄG 2008 entwickelt, welches mit Juni 2008 in Kraft getreten ist.¹⁴

⁷ vgl. Krassnig, Grundlagen, 2007, S. 44f.

⁸ vgl. EU, Empfehlung Unabhängigkeit, 2002, S. 22ff.

⁹ vgl. IFAC, 2009.

¹⁰ vgl. IFAC, Code of Ethics, 2009, S. 35-110.

¹¹ vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 2-3.

¹² vgl. KWT, Fachgutachten, 2009.

¹³ vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 4.

¹⁴ vgl. UGB, 2009.

In der Literatur wird hinsichtlich der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers häufig die Vereinbarkeit von Abschlussprüfung und Beratung erörtert. Andere Problemfelder, die hier behandelt werden sollen, stellen zB die finanzielle oder persönliche Abhängigkeit dar. Finanzielle Abhängigkeit kann zum Beispiel aufgrund von Anteilsbesitz bestehen, während persönliche Abhängigkeit durch der Abschlussprüfung vor- oder nachgelagerte Tätigkeiten beim Mandanten entstehen kann.¹⁵

1.2 Zielsetzung

Zusammenfassend gibt es also eine internationale Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, dazu eine von der Europäischen Kommission und in abgeleiteter Form davon Gesetze in den Mitgliedsstaaten wie zB Österreich (UGB).

Ziel dieser Arbeit ist es, die Neufassung der unternehmensrechtlichen Unabhängigkeitsvorschriften für Abschlussprüfer gemäß UGB mit den internationalen Vorschriften zu vergleichen und Gemeinsamkeiten sowie Unterschiede und deren Auswirkungen auf Abschlussprüfer bei der Prüfung zu erläutern.

1.3 Fragestellungen

Als zentrale Fragestellungen in der Bearbeitung der Problemstellung haben sich die folgenden ergeben:

- Welche Auswirkungen haben die Neuerungen durch das URÄG auf die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer?
- Welche Unterschiede lassen sich zwischen UGB und internationalen Vorschriften feststellen?
- Welche rechtlichen Hintergründe veranlassten den Gesetzgeber zu diesen Unterschieden?
- Welche wirtschaftlichen Überlegungen beeinflussen die Unabhängigkeit und inwiefern wirken sich unterschiedliche Gesetzgebungen darauf aus?
- Hat der österreichische Gesetzgeber im internationalen Vergleich strengere oder weniger strenge Vorschriften eingeführt?

¹⁵ vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 1-5.

1.4 Aufbau der Masterarbeit

Im ersten Abschnitt, einem einleitenden Kapitel, sollen Problemstellung, Zielsetzung und zentrale Fragestellungen der Arbeit erläutert werden. Im Rahmen dieses Kapitels werden wesentliche Hintergründe geklärt und es wird auf die historische Entwicklung der Bestimmungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers eingegangen.

Der zweite Abschnitt liefert die Definition des Unabhängigkeitsbegriffes.

Abschnitt drei erklärt die wesentlichen Regelungsgrundlagen für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gegenüber seinem Prüfungsmandanten in der Abschlussprüfung, die in dieser Arbeit vergleichend betrachtet werden. Es handelt sich dabei um das UGB, die Empfehlung der Europäischen Kommission und dem Code of Ethics for Professional Accountants der IFAC.

Im vierten Abschnitt werden die Unabhängigkeitsvorschriften im UGB nach dem URÄG 2008 behandelt und mit den zugehörigen Regelungen gemäß IFAC und EU verglichen. Der Abschnitt gliedert sich fünf Unterabschnitte, die sich mit den Regelungen zur Befangenheit, zur Ausgeschlossenheit, zu Ausschlussgründen in besonderen Fällen und zur Befangenheit und Ausgeschlossenheit im Netzwerk sowie den Sanktionen bei Nichteinhaltung befassen.

Der fünfte Abschnitt liefert einen groben Überblick über ökonomische Aspekte der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und deren Einfluss auf die Prüfung. Hierbei werden verschiedene etablierte Modelle kurz erklärt und versucht, eine Schlussfolgerung aus ihnen zu ziehen. Zusätzlich wird auf empirische Ergebnisse zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers eingegangen.

Im abschließenden, sechsten Kapitel dieser Arbeit wird eine Zusammenfassung der behandelten Thematik erstellt und versucht, die wesentlichen Schlussfolgerungen und Erkenntnisse zu betonen.

2 Definition des Begriffes „Unabhängigkeit“

Unabhängigkeit ist eine persönliche Eigenschaft, die im Wesentlichen Entscheidungs- und Handlungsfreiheit impliziert.¹⁶ Entscheidend ist die Frage, wie eng die Beziehung zwischen Abschlussprüfer und Prüfungsmandant sein darf, ohne die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers tatsächlich oder in der Wahrnehmung eines sachverständigen und unabhängigen Dritten zu beeinträchtigen.¹⁷

Sowohl die EU-Kommission als auch die IFAC und der österreichische Gesetzgeber unterscheiden begrifflich Independence in Appearance (Nichtbestehen der Besorgnis der Befangenheit) und der Independence in Fact bzw. Independence of Mind (Unbefangenheit bzw. innere Unabhängigkeit).¹⁸ Neben der tatsächlichen Unabhängigkeit spielt also vor allem auch die Beurteilung dessen, ob der Abschlussprüfer gegenüber dem Adressaten des Jahresabschlusses auch unabhängig wirkt, eine Rolle.¹⁹

Die Europäische Kommission definiert Unabhängigkeit als *„die Vermeidung von Tatsache und Umständen, die so schwer ins Gewicht fallen, dass ein sachverständiger und informierter Dritter die Fähigkeit des Abschlussprüfers zur objektiven Wahrnehmung seiner Aufgaben in Zweifel ziehen würde.“*²⁰ Wesentlicher Punkt dieser Definition ist der Fakt, dass nicht eine tatsächlich bestehende Abhängigkeit des Abschlussprüfers, sondern bereits der Zweifel an der Unabhängigkeit durch einen objektiven Dritten ausschlaggebend ist.

Kroiss et al. bringen die Problematik der Beurteilung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers wie folgt auf den Punkt: *„Unabhängigkeit ist keine unmittelbar erkennbare und quantifizierbare Größe; sie ist ein gedankliches Konstrukt und entbehrt grundsätzlich einer Verifizierbarkeit.“*²¹

¹⁶ vgl. Fleischer, Doppelmandat, 1996, S. 759f.

¹⁷ vgl. Sutton, Independence, 1997, S. 89.

¹⁸ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 34f; IFAC, Code, 2009, S. 37.

¹⁹ vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 23f.

²⁰ EU, Empfehlung, 2002, S. 34.

²¹ Kroiss, Vorschriften, 2009, S. 27.

3 Regelungsgrundlagen für die Unabhängigkeit in der Abschlussprüfung

3.1 Das österreichische Unternehmensgesetzbuch

Das österreichische Unternehmensgesetzbuch stellt eine große Reform seines Vorgängers, des Handelsgesetzbuches dar, und ist seit 1. Jänner 2007 in Kraft. Das Hauptziel dieser Reform war eine Modernisierung der Rechtsnormen und eine Vereinfachung und Deregulierung des Unternehmensrechtes. Wesentlicher Bestandteil ist die Änderung der Begrifflichkeiten von „Kaufmann“ auf „Unternehmer“, was einer Vereinheitlichung des Unternehmerbegriffes entspricht. Des Weiteren wurden unter anderem das Firmenrecht liberalisiert und Gesellschaftsnormen sowie Rechnungslegungsbestimmungen geändert.²²

Im Jahr 2008 wurde schließlich das Unternehmensrechtsänderungsgesetz (URÄG) in Österreich im Parlament verabschiedet, da diverse Bilanzskandale in den USA und Europa den Anstoß zu verschiedenen regulatorischen und wirtschaftspolitischen Maßnahmen in der EU gaben. Das URÄG 2008 stellt eine Weiterentwicklung des Gesellschafts- und Unternehmensrechtes dar.²³ Zentraler Beweggrund der Änderungen war die Umsetzung der Abschlussprüfungsrichtlinie der Europäischen Gemeinschaft vom Mai 2006.²⁴

Eckpunkte waren unter anderem im Fair-Value-Bewertungsgesetz, der Erweiterung des Lageberichts sowie der verpflichtenden Berichterstattung nach internationalen Rechnungslegungsgrundsätzen für börsennotierte Unternehmen. Durch die Einführung einer unabhängigen Behörde soll eine Qualitätskontrolle der Abschlussprüfer erreicht werden. Wesentliche Änderungen durch das URÄG 2008 betrafen die Rahmenbedingungen für die Berichterstattung der Unternehmen, die Pflichten der Organe und die Unabhängigkeit bzw. die Verantwortung des Abschlussprüfers.²⁵ Die Änderungen stellten eine wesentliche Verschärfung hinsichtlich der Anforderungen an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers dar.²⁶

²² WKO, UGB, 2009.

²³ vgl. PwC, URÄG 2008, 2009.

²⁴ vgl. Rüdfler, Vereinbarkeit, 2009, S. 607.

²⁵ vgl. PwC, URÄG 2008, 2009.

²⁶ vgl. Kroiss, Vorschriften, 2009, S. 26.

3.2 Die Empfehlung der Europäischen Kommission

Am 15. Dezember 2000 legte die Europäische Kommission erstmals den Entwurf einer eigenen Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU zur Stellungnahme vor. Dieser wurde nach Überarbeitung schließlich am 16. Mai 2002 verabschiedet. Die Empfehlung der Europäischen Kommission unter dem Titel „Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien“ dient unter anderem als Basis für die deutsche und österreichische Gesetzgebung hinsichtlich der Thematik „Unabhängigkeit“. Einer der Gründe für die Kommission, diese Empfehlung abzugeben, lag in den unterschiedlichen Regelungen in den Mitgliedsstaaten der EU. Das Ziel lag darin, einen EU-weiten Maßstab für die Anforderungen der Mitgliedsstaaten an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu setzen und allen Beteiligten ein einheitliches Verständnis der Abschlussprüfung zu vermitteln, um eine konsistente Auslegung innerhalb der EU zu ermöglichen.²⁷

Die Empfehlung der EU-Kommission in Bezug auf die Unabhängigkeit ist als Empfehlung per Definition nicht verbindlich; die Mitgliedsstaaten sind jedoch verpflichtet, diese zu beachten. Im Rahmen der Auslegung nationaler Vorschriften, müssen Empfehlungen und Stellungnahmen der EU herangezogen werden.²⁸ Die Entscheidung zur Verabschiedung einer Empfehlung anstelle einer verbindlichen Verordnung beruht auf der Überlegung, die Entwicklung nationaler Vorschriften bis zur endgültigen Harmonisierung in das Ermessen der Mitgliedsländer zu stellen. Die Festlegung nationaler Unabhängigkeitsregeln in Ergänzung zu den EU-Grundprinzipien ist damit weiterhin möglich.²⁹

Die Kommission erwartete sich mit dem Schutz der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers verbundene positive Effekte wie Effizienzgewinne und eine Steigerung der Effizienz der Kapitalmärkte.³⁰

Die Empfehlung nach traditionell kontinental-europäischem Code Law entspricht einem auf Prinzipien basierenden Konzept, das einen Handlungsrahmen darstellt und gleichzeitig dem Berufsstand oder den Regulierungsbehörden Spielräume für zügige Anpassungen an neue

²⁷ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 22 ff.

²⁸ vgl. Artikel 249 Abs. 5 EGV.

²⁹ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 23.

³⁰ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 23.

Entwicklungen gibt. Sie beinhaltet allgemeine Anforderungen für Abschlussprüfer zur Gewährleistung ihrer Unabhängigkeit und gibt einen Überblick über konkrete Fälle, in denen diese gefährdet sein könnte. Zusätzlich werden konkrete Schutzmaßnahmen bei einer potenziell gefährdeten Unabhängigkeit genannt und das Ziel verfolgt, die Abschlussprüfer hinsichtlich der Unabhängigkeit zu sensibilisieren. Des Weiteren enthält sie zusätzliche Erläuterungen und Leitlinien sowie eine klare Definition der zentralen Begriffe.³¹

Die Empfehlung gliedert sich in einen Teil A, das Rahmenkonzept für die Verhaltensweise von Abschlussprüfern zur Gewährleistung ihrer Unabhängigkeit, und einen Teil B, in dem besondere Umstände, also Prinzipien zur Behandlung spezieller Sachverhalte, dargestellt werden.³²

Als Abschlussprüfer wird eine natürliche oder juristische Person verstanden, die nach der 8. EG-Richtlinie von der zuständigen Behörde eines Mitgliedstaates zur Durchführung von Pflichtprüfungen zugelassen ist. Die Pflichtprüfung wird als eine vom Gemeinschaftsrecht zwingend vorgeschriebene Prüfung eines Jahres- oder Konzernabschlusses bzw. die Prüfung der Übereinstimmung des zugehörigen Lageberichts sowie jede andere, durch die nationale Gesetzgebung eines Mitgliedstaates vorgeschriebene Prüfung, bei der ein Bestätigungsvermerk erteilt wird, definiert. Ein Prüfungsmandat ist ein Unternehmen oder eine Gesellschaft, dessen/deren Jahresabschluss einer Pflichtprüfung unterzogen werden muss, oder ein Mutterunternehmen, dessen konsolidierter Abschluss einer Pflichtprüfung unterliegt.³³

Eventuelle Risiken hinsichtlich der Unabhängigkeit sollen demnach durch Schutzmaßnahmen abgeschwächt oder ausgeräumt werden. Als Schutzmaßnahmen empfiehlt die EU-Kommission einerseits Schutzmaßnahmen der geprüften Unternehmen, die Implementierung eines Qualitätssicherungssystems zur Erfüllung der Mindeststandards der Kommission sowie allgemeine Schutzmaßnahmen des Abschlussprüfers.³⁴

Die Schutzmaßnahmen der geprüften Unternehmen umfassen beispielsweise die Bewertung des Risikos einer Prüferabhängigkeit anhand der Führungs- und Kontrollstruktur des Unter-

³¹ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 23f.

³² vgl. EU, Empfehlung, 2002.

³³ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 55f.

³⁴ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 25-27.

nehmens, um sicher zu gehen, dass der Abschlussprüfer nicht von der Unternehmensleitung bestellt wird und alle vom Abschlussprüfer erbrachten Dienstleistungen im Unternehmen erörtert und überwacht werden. Bei Unternehmen des öffentlichen Interesses sollte der Abschlussprüfer zudem eine jährliche Unabhängigkeitserklärung abgeben.³⁵

Zu den allgemeinen Schutzmaßnahmen, die durch den Abschlussprüfer selbst eingerichtet werden sollen, gehört die Sicherstellung des Eigentums an und der Kontrolle über die Prüfungsgesellschaften. Dies meint, dass die Mehrheit der Stimmrechte an der Prüfungsgesellschaft von Personen gehalten wird, die innerhalb der EU zur Durchführung von Pflichtprüfungen befugt sind. Des Weiteren ist der Abschlussprüfer zur Einrichtung eines internen Sicherungssystems innerhalb der Prüfungsgesellschaft verpflichtet.³⁶

Die Anwendung des UGB verlangt laut den EB zum URÄG immer wieder den Bezug zur Empfehlung der EU zur korrekten Auslegung.³⁷ Die Bestimmungen der Empfehlung und jene des URÄG ergänzen sich also in wesentlichen Punkten, weichen jedoch in anderen von einander ab.

In Ergänzung der Empfehlung der Europäischen Kommission haben das Europäische Parlament und der Rat der Europäischen Union am 17. Mai 2006 die „Abschlussprüfungsrichtlinie“ (Richtlinie 2006/43/EG)³⁸ verabschiedet. Diese legt fest: *„Eine Abschlussprüfung wird ausschließlich von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften durchgeführt, die von dem Mitgliedsstaat, der die Prüfung vorschreibt, zugelassen wurden.“*³⁹ und *„Die Mitgliedsstaaten stellen sicher, dass Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften bei der Durchführung einer Abschlussprüfung von dem geprüften Unternehmen unabhängig und nicht in das Treffen von dessen Entscheidungen eingebunden sind.“*⁴⁰

Die Abschlussprüfungsrichtlinie wird in einigen Unterkapiteln dieser Arbeit behandelt, stellt allerdings im Gegensatz zur Empfehlung der Kommission keine zentrale Grundlage für diese

³⁵ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 25f.

³⁶ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 26f.

³⁷ vgl. Milla, Praxiskommentar, 2008, S.85-121.

³⁸ vgl. EU, Abschlussprüfungsrichtlinie, 2006.

³⁹ EU, Abschlussprüfungsrichtlinie, 2006, S. 93.

⁴⁰ EU, Abschlussprüfungsrichtlinie, 2006, S. 97.

Masterarbeit dar, da sich inhaltlich nur geringfügige Abweichungen zwischen der behandelten Richtlinie und der Empfehlung ergeben und die Empfehlung als Rahmenkonzept umfassender ist.

Der primäre Unterschied zwischen der Empfehlung und der Abschlussprüfungsrichtlinie liegt darin, dass eine Richtlinie der EU per definitionem rechtsverbindlich und durch die Mitgliedsstaaten umzusetzen ist, während eine Empfehlung lediglich als unverbindlich zu betrachten ist. Der österreichische Gesetzgeber hat dementsprechend die Abschlussprüfungsrichtlinie mittels URÄG 2008 umgesetzt.

3.3 Der IFAC Code of Ethics

Der Code of Ethics for Professional Accountants der IFAC ist das internationale Pendant zum Rahmenkonzept der Europäischen Kommission.

3.3.1 Die International Federation of Accountants (IFAC)

Die International Federation of Accountants (IFAC) ist eine weltweite Organisation mit Sitz in New York, die sich mit der Entwicklung internationaler Prüfungsnormen und der Kommentierung für den Berufsstand der Abschlussprüfer relevanter Tatbestände befasst. Gegründet im Jahr 1977 in München umfasst die IFAC mittlerweile 159 Mitgliederorganisationen aus 124 Ländern. Insgesamt vertreten diese rund 2,5 Millionen Angehörige des Berufsstandes. Zielsetzung der IFAC ist die internationale Stärkung der Profession durch weltweite Entwicklung und Verbesserung des Accountancy-Berufs durch harmonisierte und hochqualitative Berufs- und Prüfungsgrundsätze.⁴¹

Die Organe der IFAC sind die Mitgliederversammlung (Council), in der je ein Vertreter je Mitgliedsorganisation sitzt, und das Board. Die Facharbeit erfolgt in verschiedenen Ausschüssen. Von besonderer Bedeutung für die Standardsetzung sind das International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), das International Accounting Education Standards Board (IAESB), das International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) und das International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). Des Weiteren gibt es ein

⁴¹ vgl. IFAC, About IFAC, 2009.

so genanntes Forum of Firms, das eine Gruppe von Prüfungsgesellschaften bzw. Firmenverbänden darstellt, die grenzüberschreitende Prüfungen durchführt.⁴²

Die IFAC erlässt mit den vom IAASB herausgegeben International Standards on Auditing (ISA) Prüfungsgrundsätze, die sowohl grundsätzliche Vorschriften als auch wesentliche Prüfungshandlungen enthalten.⁴³ Die Regelungen der IFAC, wie zum Beispiel der Code of Ethics, sind für jeden österreichischen Wirtschaftsprüfer bindend, der Mitglied der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT) und/oder des IWP ist, da diese Member Bodies der IFAC sind.⁴⁴

3.3.2 Der Code of Ethics

Die Kodifizierung weltweit anzuwendender Berufsgrundsätze ist (unter anderem) Aufgabe der IFAC. „Der Code of Ethics for Professional Accountants“ wurde 1992 vom Ethics Committee (aktuell: IESBA) herausgegeben und ersetzt die IFAC Guidelines on Ethics for Professional Accountants aus dem Jahr 1990.⁴⁵ Aus historischer Hinsicht kann er als Grundlage für die EU-Empfehlung zur Unabhängigkeit gesehen werden.⁴⁶

Der Code of Ethics geht auf die obersten Ziele des Berufsstands, das Arbeiten mit höchstmöglicher Professionalität und auf höchstmöglichem Niveau, sowie die Erfüllung der Anforderungen des öffentlichen Interesses, ein. Als Grundlage hierfür werden so genannten „Basic Needs“ definiert: Integrität, Objektivität, professionelle Kompetenz mit der erforderlichen Sorgfalt, Diskretion und professionelles Verhalten.⁴⁷ Der Code of Ethics in der Fassung vom Juli 2009 behandelt das Thema „Unabhängigkeit“ intensiv.⁴⁸

⁴² vgl. IFAC, About IFAC, 2009.

⁴³ vgl. IFAC, IAASB, 2009.

⁴⁴ vgl. IFAC, About IFAC, 2009.

⁴⁵ vgl. Kuhner, Code, 1999, S. 7-9.

⁴⁶ vgl. IWP, Stellungnahme, 2009, Seite 4.

⁴⁷ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 6-16.

⁴⁸ vgl. IWP, Stellungnahme, 2009, S. 4.

Der Code of Ethics untergliedert sich in drei Teile. Im ersten Teil wird mittels allgemeiner Grundsätze ein Framework zur Unabhängigkeit eines Abschlussprüfers erstellt, im zweiten und dritten Teil wird die Anwendung des Frameworks in bestimmten Situationen erläutert.⁴⁹

Das Framework soll dem Abschlussprüfer behilflich sein, um

- Bedrohungen für seine Unabhängigkeit zu identifizieren,
- die Bedeutung der identifizierten Bedrohungen zu evaluieren, und
- Maßnahmen zur Eliminierung oder Reduktion der Bedrohungen auf ein akzeptables Level zu treffen.⁵⁰

Zum einen werden hier etliche Beispiele für Fälle von Befangenheit und mögliche Schutzmaßnahmen genannt, auf die in den EB zum URÄG verwiesen wird. Des Weiteren liefert der Code klare Definitionen zu ungenauen Begrifflichkeiten (wie zB „nahes Familienmitglied“). Es werden Schutzmaßnahmen bei Unabhängigkeitsgefährdungen des Abschlussprüfers genannt, bei deren Anwendung jedoch auf die teilweise abweichenden Bestimmungen des UGB Rücksicht zu nehmen ist.⁵¹

Als Maßnahmen (Safeguards) zur Eliminierung oder Reduktion der Gefährdung der Unabhängigkeit auf ein akzeptables Level werden zwei grobe Kategorien genannt:

- Maßnahmen durch den Berufsstand, die Gesetzgebung oder die Regulierung wie zB Aus- und Weiterbildung, Berufsstandards oder externe Kontrolle, und
- Maßnahmen im direkten Tätigkeitsumfeld, die einzelfallbezogen anzuwenden sind.⁵²

Zusätzlich enthält der Code of Ethics eine Vielzahl von eigenen Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, die teilweise von jenen des UGB abweichen.⁵³ Der Code of Ethics in der Fassung vom Juli 2009 tritt mit 1. Jänner 2011 in Kraft, wobei eine vorzeitige Anwendung explizit erlaubt ist.⁵⁴

⁴⁹ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 6.

⁵⁰ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 6f.

⁵¹ vgl. IWP, Stellungnahme, 2009, S. 4-12.

⁵² vgl. IFAC, Code, 2009, S. 9.

⁵³ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 35-83.

⁵⁴ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 129.

4 Unabhängigkeitsvorschriften im Vergleich

Dieses Kapitel vergleicht die Unabhängigkeitsvorschriften gemäß UGB mit jenen von IFAC und EU und ist anhand der Struktur des UGB aufgebaut. Das UGB unterscheidet explizit zwischen Tatbeständen, die die Besorgnis der Befangenheit auslösen und taxativ aufgezählten Ausschlussstatbeständen.

4.1 Befangenheit

4.1.1 UGB

„Ein Wirtschaftsprüfer darf die Abschlussprüfung nicht durchführen, wenn Gründe, insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht.“⁵⁵

Gemäß der Generalklausel unter § 271 Abs. 1 UGB darf ein Wirtschaftsprüfer eine Abschlussprüfung nicht durchführen, wenn Gründe, insbesondere Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht.⁵⁶ Hintergrund ist das Ziel eines möglichst von Eigeninteressen freien, objektiven Prüfungsurteils. Beispiele für mögliche Fälle von Befangenheit finden sich gemäß den Erläuternden Bemerkungen (EB) zum URÄG 2008 insbesondere in der EU-Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers und im „Code of Ethics“ der IFAC.⁵⁷ Durch die allgemeine Formulierung des § 271 Abs. 1 UGB ist ein breiter Auslegungsspielraum gegeben.⁵⁸

Tatbestände, die eine Besorgnis der Befangenheit begründen, unterscheiden sich hinsichtlich Art oder Ausmaß von jenen, die taxativ als „Ausschlussgründe“ unter § 271 Abs. 2 und § 271a Abs. 1 UGB erfasst werden. Gemäß der EB besteht bei einer Besorgnis der Befangenheit die Möglichkeit, diese durch Schutzmaßnahmen zu beseitigen.⁵⁹ Als Schutzmaßnahmen kommen Maßnahmen auf Ebene des geprüften Unternehmens sowie solche auf Ebene des

⁵⁵ §271 Abs. 1 UGB.

⁵⁶ vgl. § 271 UGB.

⁵⁷ vgl. Milla, Praxiskommentar, 2008, S. 87-90.

⁵⁸ vgl. Inwinkl, Abschlussprüferrichtlinie, 2009, S. 128.

⁵⁹ vgl. IWP, Stellungnahme, 2009, S. 5ff.

Abschlussprüfers in Frage.⁶⁰ Ist die Beseitigung nicht möglich, darf der Wirtschaftsprüfer den Prüfungsauftrag nicht durchführen. Ein Beispiel für eine unbeseitigbare Befangenheit ist zB eine bestehende Rechtsstreitigkeit aus früheren Auftragsverhältnissen zwischen Mandant und Prüfungsgesellschaft.⁶¹

Die Besorgnis der Befangenheit ist als Auffangtatbestand für Sachverhalte, die entweder nicht als Ausschlussgründe in § 271 Abs. 2ff UGB genannt oder bei denen die darin festgelegten quantitativen Grenzen für eine Ausgeschlossenheit nicht erreicht werden, konzipiert. In letzterem Fall müssen zusätzlich weitere beeinträchtigende Umstände bestehen, um dennoch den Tatbestand einer Besorgnis der Befangenheit zu rechtfertigen.⁶²

Die Regelungen zur Besorgnis der Befangenheit gemäß § 271 Abs. 1 UGB gelten für den Abschlussprüfer als natürliche Person sowie für die gesamte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, wenn der den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer oder eine für ihn tätige Person, die eine maßgebliche leitende Funktion bei der Prüfung ausübt, gemäß § 271 Abs. 1 UGB als befangen gilt.⁶³ Demzufolge können andere als die genannten Personen eine Befangenheit der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft nicht begründen.⁶⁴ Alle Regelungen zur Befangenheit sind sinngemäß auch auf den Konzernabschlussprüfer anzuwenden.⁶⁵

4.1.2 EU-Kommission

Das Rahmenkonzept legt folgendes fest:

„Der Abschlussprüfer muss bei der Durchführung einer Pflichtprüfung seinem Prüfungsmandanten gegenüber unabhängig sein, und zwar sowohl in Bezug auf seine innere Einstellung als auch dem äußeren Erscheinen nach. Ein Abschlussprüfer sollte eine Pflichtprüfung dann nicht durchführen, wenn zwischen ihm und seinem Mandanten eine finanzielle, geschäftliche oder sonstige Beziehung (einschließlich bestimmter Nichtprüfungsleistungen für einen Prü-

⁶⁰ vgl. Kroiss, Vorschriften, 2009, S. 35.

⁶¹ vgl. IWP, Stellungnahme, 2009, S. 5ff.

⁶² vgl. Milla, Praxiskommentar, 2008, S. 94.

⁶³ vgl. § 271 Abs. 4 UGB.

⁶⁴ vgl. Milla, Praxiskommentar, 2008, S. 96.

⁶⁵ vgl. § 271 Abs. 5 UGB.

*funksmandanten) oder ein Beschäftigungsverhältnis besteht, die bzw. das einen sachverständigen und informierten Dritten veranlassen würde, die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in Frage zu stellen.*⁶⁶

Die EU-Kommission sieht insbesondere in folgenden Faktoren eine potenzielle Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers⁶⁷:

- Eigeninteresse,
- Überprüfung eigener Leistung,
- Interessensvertretung,
- Vertrautheit oder Vertrauen, und
- Einschüchterung.

Bei Unternehmen von öffentlichem Interesse verlangt die EU daher eine schriftliche Mitteilung aller Beziehungen zwischen dem Abschlussprüfer, der Prüfungsgesellschaft und dem Firmenverbund auf der einen und dem Prüfungsmandanten sowie dessen verbundenen Unternehmen auf der anderen Seite an das Kontrollorgan des Unternehmens (zB Aufsichtsrat).⁶⁸ Als Unternehmen von öffentlichem Interesse gelten insbesondere börsennotierte Unternehmen, sowie Bank- und Versicherungsunternehmen.⁶⁹

4.1.3 Code of Ethics

Der Code of Ethics unterscheidet zwischen Independence of Mind, also der inneren Einstellung eines Abschlussprüfers, und der Independence in Appearance, der nach außen dargestellten Unabhängigkeit.⁷⁰

⁶⁶ EU, Empfehlung, 2002, S. 24.

⁶⁷ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 25

⁶⁸ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 25f.

⁶⁹ vgl. Gelter, Ausschlussgründe, 2006, S. 3.

⁷⁰ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 6f.

Die IFAC identifiziert diverse Gefahrenquellen (Threats) für die Beeinträchtigung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Im Detail ist das die Gefährdung durch

- Eigeninteressen des Abschlussprüfers (Self-Interest Threat),
- Selbstkontrolle (Self-Review Threat),
- Interessensvertretung (Advocacy Threat),
- Vertrautheit (Familiarity Threat), und
- Einschüchterung (Intimidation Threat).⁷¹

4.1.4 Gemeinsamkeiten und Abweichungen

UGB, Code of Ethics und Empfehlung der EU-Kommission definieren Befangenheit und eine Besorgnis der Befangenheit inhaltlich einheitlich. Die Rahmenkonzepte der EU-Kommission und der IFAC identifizieren weitgehend dieselben Gefahrenquellen als mögliche Beeinträchtigung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers:

- Das Risiko des Eigeninteresses des Abschlussprüfers kann insbesondere durch finanzielle Beziehungen entstehen, etwa durch direkte oder indirekte Anteilsbesitze an einem Mandanten, bei Darlehensverträgen oder durch Honorarabhängigkeit.⁷²
- Das Risiko der Selbstprüfung entsteht, wenn der Abschlussprüfer vor der eigentlichen Prüfung Einfluss auf einen von ihm zu prüfenden Sachverhalt nimmt. Beispielsweise kann dies durch eine Funktion als Berater oder Organ der Gesellschaft geschehen. Die Diskussion einer wirtschaftlichen, steuerlichen oder rechtlichen Beratung bezieht sich vordergründig auf die Frage der Wesentlichkeit des Einflusses der Beratung auf das Prüfungsobjekt und die Objektivität der Beurteilung durch den Abschlussprüfer.⁷³

⁷¹ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 8f.

⁷² vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 93f.

⁷³ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 8f.

- Das Risiko der Interessensvertretung bzw. der Parteilichkeit besteht, wenn der Abschlussprüfer für oder gegen die Position des Mandanten Stellung bezieht und somit seine Objektivität beeinträchtigt.⁷⁴
- Das Risiko der Vertrautheit bzw. eines erhöhten Vertrauens kann durch zu lange, verwandtschaftliche oder freundschaftliche Beziehungen des Abschlussprüfers zu Organmitgliedern des Mandanten entstehen. Bei einem wachsenden Vertrauensverhältnis besteht die Gefahr einer eingeschränkten Urteilsfreiheit des Abschlussprüfers durch Sympathien für die Interessen des Mandanten.⁷⁵
- Das Risiko einer Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch Einschüchterung entsteht durch das Ausüben von Druck durch den Mandanten im Rahmen von Konfliktsituationen. Aus Sorge, das Mandat zu verlieren, ist der Abschlussprüfer gefährdet, seine Prüfung nicht objektiv und nach gesetzlichen Vorgaben zu erfüllen.⁷⁶

Die Regelungen des UGB basieren auf denen von IFAC und EU und den von diesen definierten Gefahrenquellen für die Unabhängigkeit. In den EB zu § 271 UGB wird auf die oben genannten potenziellen Gefährdungen hingewiesen.⁷⁷ Aus diesem Grund sind keine nennenswerten Abweichungen festzustellen.

4.2 Ausgeschlossenheit

In § 271 Abs. 2 bis Abs. 4 UGB und § 271a UGB werden die Tatbestände der Ausgeschlossenheit („Ausschlussgründe“) normiert. Beispiele hierfür sind das Halten von Anteilen an der zu prüfenden Gesellschaft, das Ausüben der Funktion als gesetzlicher Vertreter oder Mitglied des Aufsichtsrates in der zu prüfenden Gesellschaft und die Übernahme von Managementaufgaben im zu prüfenden Unternehmen.⁷⁸ Ausschlussgründe können im Gegensatz zu Gründen

⁷⁴ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 8f.

⁷⁵ vgl. IFAC, Code, 2009, S.8.; Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 95.

⁷⁶ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 9; Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 93f.

⁷⁷ vgl. Milla, Praxiskommentar, 2008, S. 88.

⁷⁸ vgl. § 271 Abs. 2ff UGB.

einer Besorgnis der Befangenheit nicht durch eine Schutzmaßnahme eliminiert werden.⁷⁹ Sie geben Aufschluss darüber, ab welchem Grad wirtschaftlicher oder persönlicher Verflechtung des Abschlussprüfers mit der zu prüfenden Gesellschaft die Voraussetzungen einer unbeeinflussten Durchführung und damit die Funktion einer unabhängigen Abschlussprüfung nicht mehr gewährleistet sind.⁸⁰

In Teil B der Empfehlung der Europäischen Kommission werden zehn Kategorien aufgezählt, die die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers besonders gefährden („besondere Umstände“⁸¹) und damit zu einem Ausschluss von einer Abschlussprüfung führen können. Folgende Kategorien werden exemplarisch aufgezählt und detailliert behandelt:⁸²

1. finanzielle Beteiligungen
2. geschäftliche Beziehungen
3. Beschäftigung beim Mandanten
4. Übernahme einer Führungs- oder Kontrollfunktion beim Mandanten
5. Aufnahme einer Tätigkeit bei einer Prüfungsgesellschaft
6. verwandtschaftliche und sonstige persönliche Beziehungen
7. Nichtprüfungsleistungen
8. Honorare für Prüfungs- und Nichtprüfungsleistungen
9. Rechtsstreitigkeiten
10. über einen langen Zeitraum tätige leitende Mitarbeiter.

Gemäß der Empfehlung der Europäischen Union können einige Tatbestände nicht durch Schutzmaßnahmen beseitigt werden und stellen demnach absolute Ausschlussgründe dar. Dies sind beispielsweise die gestaltende Erstellung von Buchungsunterlagen und Jahresabschlüssen sowie die Verantwortlichkeit für diese, eine leitende Funktion oder die Verantwortung für die Entwicklung und Implementierung von Finanzinformationssystemen, die Durchführung wesentlicher und subjektiver Bewertungsleistungen, eine Managementfunktion in der

⁷⁹ vgl. Kroiss, Vorschriften, 2009, S. 29.

⁸⁰ vgl. Krassnig, Grundlagen, 2007, S. 47.

⁸¹ EU, Empfehlung, 2002, S. 27.

⁸² vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 27-33.

internen Revision oder eine für den Jahresabschluss wesentliche Rechtsvertretung für den Prüfungsmandanten.⁸³

4.2.1 Anwendungsbereich

Die Anwendungsbereiche der drei behandelten Rechtsgrundlagen werden in diesem Unterkapitel gegenübergestellt und veranschaulicht.

4.2.1.1 UGB

Die Regelungen zur Ausgeschlossenheit gemäß § 271 Abs. 2 UGB (siehe Abschnitt 4.2.2ff dieser Arbeit) gelten für den Abschlussprüfer als natürliche Person sowie für die gesamte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, *„wenn sie selbst, einer ihrer gesetzlichen Vertreter, ein Gesellschaft, ein mit ihr verbundenes Unternehmen oder eine von ihr bei der Prüfung beschäftigte Person [...] ausgeschlossen ist, oder einer ihrer Gesellschafter an einer ausgeschlossenen Gesellschaft beteiligt ist, oder jemand, der zumindest mittelbar an der Wirtschaftsprüfungsgesellschaft beteiligt ist, auch an einer ausgeschlossenen Gesellschaft mit mehr als fünf von Hundert zumindest mittelbar beteiligt ist“*⁸⁴.

Ebenso ist ein Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn er seinen Beruf mit einer Person ausübt, die gemäß § 271 Abs. 2 Z1, 2, 4, 5, 6 oder 7 (siehe folgende Abschnitte dieser Arbeit) ausgeschlossen ist.⁸⁵

Alle Regelungen zur Ausgeschlossenheit sind sinngemäß auch auf den Konzernabschlussprüfer anzuwenden.⁸⁶

4.2.1.2 EU-Kommission

Sämtliche Regelungen betreffen den Abschlussprüfer selbst, sowie alle *„diejenigen, die in der Lage sind, das Ergebnis der Pflichtprüfung zu beeinflussen“*⁸⁷.

⁸³ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 47ff.

⁸⁴ § 271 Abs. 4 Satz 2 UGB.

⁸⁵ vgl. § 271 Abs. 3 UGB.

⁸⁶ vgl. § 271 Abs. 5 UGB.

⁸⁷ EU, Empfehlung, 2002, S. 25.

Im Detail werden folgende Personen aufgezählt:⁸⁸

- das Auftragssteam (d.h. Prüfungspartner, -leiter und –mitarbeiter, Fachkräfte aus anderen Bereichen wie zB Rechtsanwälte oder IT-Spezialisten, Qualitätskontrollore),
- alle Weisungsbefugte in Bezug auf die Pflichtprüfung innerhalb der Prüfungsgesellschaft oder innerhalb eines Verbundes, dem die Gesellschaft angehört, und
- alle weiteren Personen innerhalb der Prüfungsgesellschaft oder des Verbundes, dem die Prüfungsgesellschaft angehört, die in der Lage sind, die Pflichtprüfung aufgrund anderer Umstände zu beeinflussen.

4.2.1.3 Code of Ethics

Die IFAC definiert den Personenkreis, welcher die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers möglicherweise beeinträchtigen kann im Code of Ethics wie folgt:

- Close Family: Eltern, nicht abhängige Kinder und Geschwister,
- Immediate Family: Ehegatten oder Lebensgefährten und Abhängige,
- Mitglieder des Prüfungsteams,
- Angestellte der Prüfungsgesellschaft, die nicht Mitglied des Prüfungsteams sind, sowie
- die Prüfungsgesellschaft selbst.⁸⁹

4.2.1.4 Gemeinsamkeiten und Abweichungen

Die vorliegenden Regelungsgrundlagen unterscheiden sich im Wesentlichen nur durch den Detailliertheitsgrad der Ausführungen. Die Rahmenkonzepte von EU und IFAC liefern die Grundlage, auf denen die Normen des UGB aufbauen. Formulierungen wie *„diejenigen, die in der Lage sind, das Prüfungsergebnis zu beeinflussen“*⁹⁰ werden durch den österreichischen Gesetzgeber in klare Abgrenzungen umgewandelt. Teile des Anwendungsbereiches der Regelungen der EU (insbesondere in Bezug auf den „Verbund“) werden im Abschnitt 4.4 dieser Arbeit, der sich um Netzwerke dreht, behandelt.

⁸⁸ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 25

⁸⁹ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 122-128.

⁹⁰ EU, Empfehlung, 2002, S. 25.

4.2.2 Finanzielle Beteiligungen

Das Halten von Anteilen von zu prüfenden Unternehmen begründet unter Umständen eine Bedrohung der Unabhängigkeit, da dem Abschlussprüfer ein gewisses wirtschaftliches Eigeninteresse unterstellt werden kann und zudem mit den Anteilen auch Stimmrechte in der Hauptversammlung des Mandanten verbunden sein können. Dadurch könnte der Abschlussprüfer an seiner eigenen Wahl mitwirken oder die Geschäftsführung beeinflussen. Aufgrund seiner Insiderinformation ist der Abschlussprüfer ohnedies vom Erwerb bzw. Verkauf von Anteilen an dem zu prüfenden Unternehmen ausgeschlossen.⁹¹

4.2.2.1 UGB

„Ein Wirtschaftsprüfer ist als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn er Anteile an der zu prüfenden Gesellschaft oder an einem Unternehmen besitzt, das mit dieser Gesellschaft verbunden ist oder an dieser mindestens 20 von Hundert der Anteile besitzt, oder auf Erwerb, Verwaltung und Veräußerung derartiger Anteile maßgeblichen Einfluss hat“⁹².

Zudem darf der Abschlussprüfer im Rahmen des Prüfungsauftrages gem. § 271 Abs. 2 Z 6 UGB keine Person beschäftigen, auf die die Regelungen gem. § 271 Abs. 2 Z 1 UGB zutreffen.⁹³

4.2.2.2 EU-Kommission

Die EU-Kommission legt fest, dass sowohl direkte als auch wesentliche indirekte Kapitalbeteiligungen an dem Prüfungsmandanten oder seinen verbundenen Unternehmen für eine an der Pflichtprüfung mitwirkende Person (der Abschlussprüfer, die Prüfungsgesellschaft, ein Mitglied des Auftragssteams oder ein Weisungsbefugter) verboten sind. Als direkte finanzielle Beteiligungen gelten zB Aktien, Schuldverschreibungen, Schuldscheine, Optionen oder andere Wertpapiere. Ein Mitglied des Auftragssteams, welches eine direkte Beteiligung hält, ist aus der Pflichtprüfung auszuschließen. Wird die Beteiligung durch die Prüfungsgesellschaft selbst gehalten, darf sie die Prüfung nicht durchführen.⁹⁴

⁹¹ vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 95.

⁹² § 271 Abs. 2 Z 1 UGB.

⁹³ vgl. § 271 Abs. 2 Z 6 UGB.

⁹⁴ vgl. EU, Empfehlung, S. 27 u. S. 72.

Wenn ein naher Familienangehöriger „eine nicht unbedeutende finanzielle Beteiligung am Prüfungsmandanten hält“⁹⁵ ist die Annahme des Prüfungsauftrages unzulässig. Dies gilt ebenso, „wenn eine indirekte Beteiligung am Prüfungsmandanten [...] deren Besitzer in die Lage versetzt oder zu versetzen scheint, Führungsentscheidungen des Prüfungsmandanten [...] oder das Ergebnis der Pflichtprüfung zu beeinflussen“⁹⁶.

Im Falle des Zustandekommens einer finanziellen Beteiligung durch sog. äußere Umstände (wie Erbschaft, Schenkung oder Zusammenschluss von Unternehmen), die zu einer Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers führen, muss sich der Inhaber schnellstmöglich, spätestens jedoch innerhalb eines Monats nach Erlangung der Kenntnis über diese Umstände, von der Beteiligung trennen.⁹⁷

Eine scheinbar unbedeutende finanzielle Beteiligung am Prüfungsmandanten oder an einem verbundenen Unternehmen kann die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers auch gefährden, insbesondere, wenn diese nicht unter handelsüblichen Konditionen erworben oder gehalten wird bzw. diese nicht wie zwischen unabhängigen Dritten ausgehandelt wurde.⁹⁸

Die Empfehlung der Kommission regelt einen Anteilsbesitz des Mandanten an der Prüfungsgesellschaft nicht explizit, die Mehrheit der Stimmrechte in der Prüfgesellschaft muss allerdings von Berufsträgern gehalten werden.⁹⁹

4.2.2.3 Code of Ethics

Der Code of Ethics sieht eine grundsätzliche Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch Beteiligungen an einem Mandanten.¹⁰⁰ Um die Bedeutung der Bedrohung zu evaluieren, sind die Rolle der Person, die die finanzielle Beteiligung hält, sowie die Wesentlichkeit und Art der Beteiligung (direkt oder indirekt) zu berücksichtigen.¹⁰¹

⁹⁵ EU, Empfehlung, S. 29.

⁹⁶ EU, Empfehlung, S. 42.

⁹⁷ vgl. EU, Empfehlung, 2002, L. 191/42.

⁹⁸ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 27.

⁹⁹ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 26.

¹⁰⁰ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 41.

¹⁰¹ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 45.

Als direkt gilt eine Beteiligung, wenn der Eigentümer die Kontrolle über diese oder die Möglichkeit, Investmententscheidungen zu beeinflussen, hat. Hat er dies nicht, gilt die Beteiligung als indirekt.¹⁰²

Hat ein Mitglied des Prüfungsteams bzw. ein Mitglied dessen „immediate family“¹⁰³, oder die Prüfungsgesellschaft selbst eine direkte oder wesentliche indirekte Beteiligung am Prüfungsmandanten, so ist das Mitglied des Prüfungsteams bzw. die Prüfungsgesellschaft von der Prüfung ausgeschlossen, sofern die direkte Beteiligung nicht vor Prüfbeginn abgestoßen oder die indirekte Beteiligung auf ein unwesentliches Ausmaß reduziert wird.¹⁰⁴ Sollte die direkte oder wesentliche indirekte Beteiligung auf dem Wege einer Erbschaft, eines Geschenkes oder eines Firmenzusammenschlusses entstehen, so ist diese schnellstmöglich abzustoßen oder auf ein unwesentliches Ausmaß zu reduzieren.¹⁰⁵

Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bzw. der Prüfungsgesellschaft kann außerdem durch Personen, die nicht dem Prüfungsteam angehören, wie zB die Partner der Prüfungsgesellschaft bzw. deren Immediate Family, sowie weiteren Personen, die eine enge Beziehung zu Mitgliedern des Prüfungsteams haben, gefährdet sein. Die Gefährdung durch das Halten von finanziellen Beteiligungen durch diese Personen ist abhängig von Faktoren wie der Art der Verhältnisse zwischen ihnen und dem Prüfungsteam. Je nach Höhe der evaluierten Gefährdung sind geeignete Schutzmaßnahmen zu ergreifen, um das Risiko der Verletzung der Unabhängigkeit auf ein akzeptables Niveau zu reduzieren.¹⁰⁶

Wird eine Gefährdung der Unabhängigkeit durch finanziellen Anteilsbesitz festgestellt und kann diese nicht durch Schutzmaßnahmen auf ein akzeptables Niveau reduziert werden, ist der Abschlussprüfer aus dem Prüfungsteam auszuschließen.¹⁰⁷

¹⁰² vgl. IFAC, Code, 2009, S. 45.

¹⁰³ IFAC, Code, 2009, S. 125: Ehegatten oder Lebensgefährten und Abhängige.

¹⁰⁴ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 45f.

¹⁰⁵ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 48f.

¹⁰⁶ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 45f.

¹⁰⁷ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 48f.

4.2.2.4 Gemeinsamkeiten und Abweichungen

Die Regelungen von EU, IFAC und österreichischem Gesetzgeber ähneln sich hinsichtlich des Haltens von finanziellen Beteiligungen. Ein Unterschied findet sich darin, dass sich beim Zustandekommen einer Beteiligung durch Schenkung, Erbe oder Zusammenschluss von Unternehmen die IFAC eine schnellstmögliche Trennung oder Reduktion der Anteile vorsieht, die EU maximal 30 Tage Frist gewährt und der österreichische Gesetzgeber diese nicht explizit regelt. Ebenso nicht explizit geregelt ist im UGB der Besitz von Anteilen durch direkte Familienmitglieder, wohingegen EU und IFAC Ehegatten, Lebensgefährten und Abhängige den gleichen Vorschriften wie den Abschlussprüfer unterwerfen.

4.2.3 Organstellung beim Mandanten sowie sonstige Beschäftigung im Angestelltenverhältnis

Angestellte und insbesondere Mitglieder der Geschäftsführung sind gegenüber den Eignern des zu prüfenden Unternehmens weisungsgebunden und können gleichzeitig Einfluss auf die Geschäftsführung nehmen. Aus diesen Gründen sind Angestellte beim Mandanten in jeglicher Form von der Funktion als Abschlussprüfer ausgeschlossen.¹⁰⁸

4.2.3.1 UGB

Gemäß § 271 Abs. 2 Z 2 UGB ist ein Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn er *„gesetzlicher Vertreter oder Mitglied des Aufsichtsrats oder Arbeitnehmer der zu prüfenden Gesellschaft oder eines Unternehmens ist, das mit dieser Gesellschaft verbunden ist oder an dieser mindestens 20 von Hundert der Anteile besitzt, oder diese Tatbestände innerhalb von 24 Monaten vor dem Beginn des zur prüfenden Geschäftsjahrs erfüllt hat“*¹⁰⁹.

Diese Regelungen sind ebenso auf Personen anzuwenden, die der Abschlussprüfer im Rahmen eines Prüfungsauftrages beschäftigt.¹¹⁰

Eine zusätzliche Regelung im UGB behandelt ein befristetes Tätigkeitsverbot in Form einer Organfunktion oder einer leitenden Stellung¹¹¹ für (ehemalige) Abschlussprüfer bei einem

¹⁰⁸ vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 129.

¹⁰⁹ § 271 Abs. 2 Z 2 UGB.

¹¹⁰ vgl. § 271 Abs. 2 Z 6 UGB.

Prüfungsmandanten oder einem bedeutenden verbundenen Unternehmen, sofern Mandant bzw. verbundenes Unternehmen folgende Kriterien erfüllen¹¹²:

- eine große Kapitalgesellschaft, deren Wertpapiere an der Börse notieren,¹¹³ oder
- eine große Kapitalgesellschaft, bei der das Fünffache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft überschritten wird.¹¹⁴

Abschlussprüfer, die zu einem Unternehmen dieser Kategorien wechseln, dürfen zwei Jahre nach Zeichnung des Bestätigungsvermerks keine Organfunktion oder leitende Stellung einnehmen.¹¹⁵

4.2.3.2 EU-Kommission

Die Regelungen der EU unterscheiden zwischen der Übernahme einer Führungs- und Kontrollfunktion und einer Beschäftigung beim Mandanten. Jegliche Beschäftigung beim Mandanten ist jeder Person, die Einfluss auf das Prüfungsergebnis nehmen kann, strikt untersagt.¹¹⁶ Selbiges gilt für solche Personen, die eine Führungs- oder Kontrollfunktion beim Mandanten oder einer Gesellschaft, die direkt oder indirekt über mehr als 20 % der Stimmrechte am Mandanten hält bzw. an der der Mandant direkt oder indirekt mehr als 20 % der Stimmrechte hält, inne haben.¹¹⁷

Die Übernahme einer festen Anstellung beim Prüfungsmandanten durch ein Mitglied des Auftrags Teams erfordert dessen sofortige Suspendierung vom Prüfungsauftrag, sowie eine zusätzliche (interne) Kontrolle der bisher durch diese Person erbrachten Leistungen im Rahmen der Abschlussprüfung des Mandanten.¹¹⁸ Weiters ist zu ermitteln, welche Position die betreffende Person in der Prüfungsgesellschaft bekleidet, welche Umstände zum Weggang

¹¹¹ vgl. § 80 AktG.

¹¹² vgl. § 271c Abs. 1 UGB.

¹¹³ vgl. § 221 Abs. 3 zweiter Satz UGB.

¹¹⁴ vgl. § 221 Abs. 3 zweiter Satz UGB.

¹¹⁵ vgl. § 271c Abs. 1. UGB.

¹¹⁶ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 44f.

¹¹⁷ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 29.

¹¹⁸ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 29.

fürten, welche Position diese beim Mandanten bekleiden wird, was für ein Zeitraum seit dem Verlassen der Prüfungsgesellschaft verstrichen ist und was für ein Zeitraum vergangen ist, seit der Betroffene Leistungen im Rahmen des Prüfungsauftrages erbracht hat.¹¹⁹

Als besonders kritisch wird der Fall erachtet, dass ein Prüfungspartner mit Schlüsselfunktion in der Prüfungsgesellschaft zu einem Mandanten wechselt und dort erneut eine Position mit Schlüsselfunktion bekleidet. Da dieser Umstand ein hohes Unabhängigkeitsrisiko birgt, hat ein Zeitraum von mindestens zwei Jahren zu vergehen, bevor dieser die neue Position antreten kann.¹²⁰

Sollte ein früheres Mitglied des Auftrags Teams bei einem Mandanten tätig werden, ist darauf zu achten, dass keine nennenswerten Verbindungen wie finanzielle Ansprüche und Verpflichtungen bestehen und dieser nicht weiter an den geschäftlichen oder beruflichen Tätigkeiten der Prüfungsgesellschaft teilnimmt oder diesen Anschein erweckt.¹²¹

Die EU betrachtet auch den umgekehrten Fall, in dem ein früherer Angestellter des Prüfungsmandanten zur Prüfungsgesellschaft wechselt. Ehemalige Führungskräfte oder Personen, deren Tätigkeit für die Prüfungsfunktion von Belang war (zB Abschlusserstellung), dürfen für zwei Jahre nicht Mitglied des Auftrags Teams werden und müssen aus allen den Mandanten betreffenden wichtigen Entscheidungen ausgeschlossen werden.¹²²

4.2.3.3 Code of Ethics

Im Code of Ethics wird eine Anstellung oder eine Organfunktion beim Mandanten für aktive Mitglieder des Auftrags Teams ausgeschlossen. Die IFAC sieht eine Gefährdung der Unabhängigkeit, insbesondere dann, wenn ein Partner der Prüfungsgesellschaft oder ein anderes Mitglied des Prüfungs Teams zum Prüfungsmandanten wechselt. Um den Prüfungsauftrag dennoch durchführen zu können, ist jeglicher Anschein der Gefährdung einer Unabhängigkeit zu beseitigen. So ist zu beachten, wie viel Zeit zwischen den beiden Anstellungen vergangen ist, welche Positionen von der betreffenden Person ausgeübt wurden bzw. werden und in welcher

¹¹⁹ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 45.

¹²⁰ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 30.

¹²¹ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 29.

¹²² vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 29.

Form der Betroffene in Zukunft mit dem Auftragsteam im Rahmen der Abschlussprüfung zusammenarbeiten soll.¹²³

Zur Wiederherstellung der Unabhängigkeit soll die Prüfungsplanung angepasst und ein weiterer Mitarbeiter zur nachträglichen Kontrolle der bisherigen Arbeit des Betroffenen in Bezug auf den Mandanten hinzugezogen werden. Des Weiteren ist zu beachten, dass es keine Zahlungsansprüche des ehemaligen Mitarbeiters an seinen früheren Arbeitgeber gibt. Im Falle der Beabsichtigung der Übernahme einer Anstellung beim Prüfungsmandanten in der Zukunft, hat der Betroffene dies der Prüfungsgesellschaft mitzuteilen und aus dem Auftragsteam auszuscheiden.¹²⁴

Eine Gefährdung der Unabhängigkeit kann ebenso entstehen, wenn ein Partner oder ein anderer Angestellter, der wesentlichen Einfluss auf die zu prüfenden Unterlagen des Prüfungsmandanten hat, zur Prüfungsgesellschaft wechselt. In beiden Fällen sind die Betroffenen vom Auftragsteam ausgeschlossen. Die Überprüfung der potenziellen Bedrohung der Unabhängigkeit erfolgt ähnlich wie im umgekehrten Fall, in dem ein Angestellter der Prüfungsgesellschaft zum Mandanten wechselt. Wesentlich sind die vergangene bzw. aktuelle Position des Betroffenen und der Zeitraum zwischen den beiden Tätigkeiten.¹²⁵

4.2.3.4 Gemeinsamkeiten und Abweichungen

Sowohl EU, IFAC als auch der österreichische Gesetzgeber erkennen die Übernahme einer Organfunktion oder eines sonstigen Angestelltenverhältnisses bei einem Prüfungsmandanten durch ein aktives bzw. ehemaliges Mitglied der Prüfungsgesellschaft als potenzielle Gefährdung der Unabhängigkeit. Alle drei Regelungsgrundlagen schließen Angestelltenverhältnis, Führungs- oder Kontrollfunktion beim Mandanten oder verbundenen Unternehmen in Verbindung mit deren Prüfung für Mitglieder des Auftragsteams aus.

Der Wechsel des Abschlussprüfers zum Mandanten ist im UGB insofern geregelt, als dieser bei großen Kapitalgesellschaften ein für zwei Jahre befristetes Tätigkeitsverbot für eine Organfunktion oder leitende Stellung hat (so genanntes „Cooling-off“). Die EU setzt hier ebenso

¹²³ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 54f.

¹²⁴ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 54f.

¹²⁵ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 54.

eine Frist von zwei Jahren für Partner mit Schlüsselfunktionen, die zum Prüfungsmandanten wechseln wollen, um dort erneut eine Schlüsselfunktion zu übernehmen. Die IFAC nennt hierfür keinen konkreten Zeitraum. Diese Übergangsfrist, eine so genannte Cooling-Off-Period, ist zurückzuführen auf den Enron-Skandal in den USA und den daraufhin folgenden Sarbanes-Oxley Act und soll die Belohnung „angenehmer Prüfer“ verhindern.¹²⁶

IFAC und EU sind sich einig darin, dass ein Mitglied des Prüfungsteams, welches plant zum Mandanten zu wechseln, unverzüglich aus dem Prüfungsteam auszuschließen und dessen Arbeit durch eine interne Kontrolle zu evaluieren ist. Das UGB behandelt diesen Aspekt nicht.

Während IFAC und UGB diesen Fall nicht explizit behandeln und keinen Zeitraum definieren, erlaubt die EU eine Aufnahme von ehemaligen Angestellten des Prüfungsmandanten in das Auftragsteam desselben Unternehmens erst nach einer Frist von zwei Jahren.

4.2.4 Vereinbarkeit von Nichtprüfungsleistungen und Abschlussprüfung

Die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen erfordert gemäß EU-Kommission eine genaue Beachtung dessen, dass *„die von der Prüfungsgesellschaft oder der Gesellschaft des Verbunds beschäftigten Personen bei der Erbringung der Nichtprüfungsleistung weder Entscheidungen für den Prüfungsmandanten oder eines seiner verbundenen Unternehmen oder deren Management treffen noch an deren Entscheidungen teilnehmen“*¹²⁷. Das Erstellen einer Auswahl von Alternativen und diesbezüglichen Empfehlungen ist hingegen zulässig, sofern diese durch transparente und objektive Analysen gerechtfertigt werden können.¹²⁸

Der Code of Ethics sieht die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen ebenso als potenzielle Gefahrenquelle im Hinblick auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Insbesondere verboten sind solche Leistungen, deren Auswirkung Bestandteil der Pflichtprüfung sind. Vereinbar sind jedoch, ähnlich wie bei der Empfehlung der EU, die Erstellung von Auswahlmöglichkeiten für den Mandanten, aus denen dieser selbst, basierend auf objektiver und transpa-

¹²⁶ vgl. Milla, Praxiskommentar, 2008, S. 118.

¹²⁷ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 29.

¹²⁸ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 47.

rener Analyse, Beurteilungen und Entscheidungen trifft.¹²⁹ Der österreichische Gesetzgeber schließt sich in seinen Regelungen weitgehend der von IFAC und EU gelieferten Basis an.

4.2.4.1 Anwendungsbereich

4.2.4.1.1 UGB

Der Wirtschaftsprüfer ist zusätzlich zu den in den folgenden Abschnitten aufgezählten Gründen als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn er *„gesetzlicher Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrats oder Gesellschafter einer juristischen Person oder einer Personengesellschaft, Arbeitnehmer einer natürlichen oder juristischen Person oder Personengesellschaft ist, sofern natürliche oder juristische Person, die Personengesellschaft oder einer ihrer Gesellschafter gemäß Z4 (siehe Abschnitt 4.2.4.2ff) nicht Abschlussprüfer der zu prüfenden Gesellschaft sein darf“*¹³⁰.

Die Regelungen zur Vereinbarkeit von Nichtprüfungsleistungen und Abschlussprüfung sind ebenso auf Personen anzuwenden, die der Abschlussprüfer im Rahmen eines Prüfungsauftrages beschäftigt.¹³¹

4.2.4.1.2 EU-Kommission

siehe Abschnitt 4.2.1.3

4.2.4.1.3 Code of Ethics

siehe Abschnitt 4.2.1.3

4.2.4.1.4 Gemeinsamkeiten und Abweichungen

Der Anwendungsbereich der drei Regelungsgrundlagen hinsichtlich der Vereinbarkeit von Nichtprüfungsleistungen und Abschlussprüfung ist weitgehend deckungsgleich.

¹²⁹ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 60f.

¹³⁰ § 271 Abs 2 Z 5 UGB.

¹³¹ vgl. § 271 Abs. 2 Z 6 UGB.

4.2.4.2 Mitwirkung an der Buchführung und der Erstellung des Jahresabschlusses

4.2.4.2.1 UGB

Gemäß § 271 Abs 2 Z 4 UGB ist ein Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn er „*bei der zu prüfenden Gesellschaft oder für die zu prüfende Gesellschaft in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses über die Prüfungstätigkeit hinaus mitgewirkt hat,[...] Managementaufgaben übernommen hat oder in das Treffen von Entscheidungen, insbesondere über die Auswahl der gesetzlichen Vertreter oder der im Bereich der Rechnungslegung leitenden Angestellten, einbezogen war*“¹³².

4.2.4.2.2 EU-Kommission

Die EU sieht eine Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch die Überprüfung eigener Leistungen, sofern eine Unterstützung des Mandanten bei der Erstellung von Buchungsunterlagen und Jahresabschlüssen über eine rein technische oder mechanische Unterstützung oder eine reine Beratung zu Informationszwecken hinausgeht. Der Abschlussprüfer darf insbesondere nicht an Entscheidungen des Mandanten oder dessen Geschäftsleitung über dessen Buchungen und Annahmen beteiligt sein.¹³³

Explizit als die Unabhängigkeit gefährdend werden folgende Leistungen aufgezählt:¹³⁴

- „*die Festlegung oder Änderung von Journalbuchungen, die Zuordnung von Konten oder Geschäftsvorfällen, oder von anderen Buchungsunterlagen ohne dazu die Zustimmung des Mandanten einzuholen,*
- *die Autorisierung oder Genehmigung von Geschäftsvorfällen, oder*
- *die Erstellung von Ursprungsbelegen oder Aufbereitung von Erfassungsdaten (einschließlich Entscheidungen über Bewertungsmaßnahmen) oder die Änderung von solchen Daten oder Dokumenten.*“

¹³² § 271 Abs. 2 Z 4 UGB.

¹³³ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 30.

¹³⁴ EU, Empfehlung, S. 47.

Als nicht zwangsläufig die Unabhängigkeit gefährdend werden zB mechanische Buchhaltungstätigkeiten oder die Unterrichtung des Mandanten über anwendbare Rechnungslegungsstandards oder Bewertungsmethoden gesehen, sofern der Mandant selbst über deren Anwendung entscheiden kann.¹³⁵

Die EU berücksichtigt zusätzlich den Grad des öffentlichen Interesses, da ein hoher Grad ebenfalls zu einer Sensibilisierung hinsichtlich des Anscheins einer eventuellen Abhängigkeit führen kann. Aus diesem Grund sollte der Abschlussprüfer jegliche Nichtprüfungsleistungen unterlassen. Im Falle einer Konzernabschlussprüfung darf die Prüfungsgesellschaft jedoch die Tochtergesellschaft bei der Erstellung des Jahresabschlusses auf rein technische und mechanische Art unterstützen. Eine buchhalterische Unterstützung des Tochterunternehmens ist ebenso zulässig, wenn die Abschlüsse solcher Tochtergesellschaften für den Konzernabschluss nicht wesentlich sind und die Honorare an die Prüfungsgesellschaft für solche Leistungen im Vergleich zu den Prüfungshonoraren im Konzern unbedeutend sind.¹³⁶

In Notfällen darf der Abschlussprüfer seine Nichtprüfungsleistungen im Bereich der Buchführung und Erstellung des Jahresabschlusses ausweiten, allerdings nur unter der Voraussetzung, dass er an keiner endgültigen Entscheidung beteiligt ist und sich wann immer möglich der Zustimmung des Mandanten versichert.¹³⁷

4.2.4.2.3 Code of Ethics

Die IFAC verbietet das Mitwirken bei der Erstellung von Buchungsunterlagen und Jahresabschlüssen durch den Abschlussprüfer. Des Weiteren darf der Abschlussprüfer keine Entscheidungen treffen, die in die Verantwortung der Unternehmensleitung (Managementaufgaben) fallen. Beispiele hierfür sind das Festlegen oder Ändern von Journaleinträgen, das Kontieren von Transaktionen oder die Vorbereitung und Änderung von Quelldaten. Die rein technische Unterstützung des Prüfungsmandanten bzw. die Unterbreitung von Vorschlägen für Nachbuchungen etc. gelten als unbedenklich.¹³⁸

¹³⁵ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 48.

¹³⁶ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 48.

¹³⁷ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 48.

¹³⁸ vgl. IFAC, Code, S. 62.

Der Code of Ethics nimmt eine Unterscheidung in kapitalmarktorientierte und nicht kapitalmarktorientierte Gesellschaften vor. Bei nicht kapitalmarktorientierten Unternehmen darf der Abschlussprüfer Buchführungstätigkeiten inklusive Gehaltsabrechnungen durchführen, sofern es sich bei diesen um Routinetätigkeiten oder solche rein mechanischer Natur handelt. Um einer eventuellen Gefährdung der Unabhängigkeit vorzubeugen, sollten diese Tätigkeiten von einer Person durchgeführt werden, die nicht Mitglied des Auftrags Teams im Rahmen der Pflichtprüfung ist.¹³⁹

Kapitalmarktorientierte Unternehmen unterliegen wesentlich strengeren Vorschriften, da diese in verstärktem öffentlichen Interesse stehen. Eine Prüfungsgesellschaft darf nicht einerseits Buchführungstätigkeiten, Gehaltsabrechnungen oder Vorbereitungen für Jahresabschlüsse durchführen und andererseits den Jahresabschluss prüfen. Als Ausnahme gilt hierbei die Prüfung einer Tochtergesellschaft, sofern die Nichtprüfungsleistungen insgesamt unwesentlich, sowie lediglich mechanischer Natur oder Routinetätigkeiten in Bezug auf den zu prüfenden Konzernabschluss sind und diese nicht von Mitgliedern des Auftrags Teams zur Abschlussprüfung durchgeführt werden.¹⁴⁰

In Notsituationen ist ausnahmsweise auch die Übernahme von Buchführungstätigkeiten, die andernfalls ausgeschlossen sind, genehmigt, solange die ausführenden Angestellten nicht Mitglieder des Auftrags Teams zur Abschlussprüfung sind, diese Leistungen nur von kurzer Zeit sind und die Situation mit der Geschäftsführung des Mandanten besprochen wird.¹⁴¹

4.2.4.2.4 Gemeinsamkeiten und Abweichungen

Sowohl UGB als auch EU und IFAC verbieten die Mitwirkung an der Buchführung oder die Erstellung des Jahresabschlusses durch den Abschlussprüfer. IFAC und EU lassen jedoch im Gegensatz zum UGB eine Durchbrechung dieses Verbotes in Notfällen zu. Als Notfälle werden hierbei solche Sachverhalte definiert, in denen der Abschlussprüfer *„aufgrund externer, unvorhersehbarer Ereignisse der Einzige ist, der über die Mittel und notwendigen Kenntnisse über Systeme und Verfahren des Prüfungsmandanten verfügt, um diesem bei der rechtzeitigen*

¹³⁹ vgl. IFAC, Code, S. 62f.

¹⁴⁰ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 63.

¹⁴¹ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 63.

*Erstellung seines Abschlusses zu helfen*¹⁴². Die Regelungen des UGB sind somit als restriktiver als jene im Code of Ethics bzw. der Empfehlung der Europäischen Kommission zu betrachten.

Ebenso explizit verboten ist in allen behandelten Rechtsgrundlagen die Übernahme von Managementaufgaben wie zB das Treffen von Entscheidungen in Buchhaltungsfragen.

Die Regelungen der EU und der IFAC lassen rein technische oder mechanische Unterstützungsleistungen im Rahmen der Buchführung und der Erstellung des Jahresabschlusses jedoch zu. Dies wird im UGB nicht explizit zugelassen. In Anlehnung an die Regelungen gemäß § 271a Abs. 1 Z 2 ist jedoch eine Tätigkeit im Vorfeld der Buchführung und der Erstellung des Jahresabschlusses wie zB die Lohnverrechnung für den Mandanten hinsichtlich einer Bedrohung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers unbedenklich, sofern die Entscheidungsgewalt und somit die Managementaufgaben bei der zu prüfenden Gesellschaft bleibt und es sich bei der Tätigkeit lediglich um das Ermitteln von Daten aufgrund von Vorgaben durch den Prüfungsmandanten handelt.¹⁴³

Unternehmen von hohem öffentlichen Interesse (EU) bzw. kapitalmarktorientierte Unternehmen (IFAC) dürfen durch den Abschlussprüfer in keiner Form bei der Erstellung von Buchungsunterlagen oder Jahresabschlüssen unterstützt werden. Das UGB macht keinen expliziten Unterschied zwischen unterschiedlichen Unternehmensformen hinsichtlich dieser Thematik.

4.2.4.3 Übernahme von Funktionen der internen Revision

4.2.4.3.1 UGB

Gemäß § 271 Abs 2 Z 4 lit. b UGB ist ein Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer ausgeschlossen, wenn er *„bei der zu prüfenden Gesellschaft oder für die zu prüfende Gesellschaft in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks [...] bei der internen Revision mitgewirkt hat“*¹⁴⁴.

¹⁴² EU, Empfehlung, 2002, S. 48.

¹⁴³ vgl. Rüdler, Vereinbarkeit, 2009, S. 611.

¹⁴⁴ § 271 Abs. 2 Z 4 lit. b UGB.

4.2.4.3.2 *EU-Kommission*

Die EU sieht ein potenzielles Risiko im Hinblick auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch Selbstprüfung, wenn dieser an der internen Revision (=„Innenrevision“¹⁴⁵ gemäß EU-Kommission) des Prüfungsmandanten beteiligt ist. Die Leistungen im Rahmen der internen Revision dürfen nur durchgeführt werden, wenn sicher gestellt ist, dass die Verantwortung für die interne Revision jederzeit das Management oder das Kontrollorgan des Prüfungsmandanten übernimmt. Die Ergebnisse der internen Revision dürfen nur nach einer zusätzlichen, angemessenen Überprüfung für die Zwecke der Pflichtprüfung verwendet werden. Diese Überprüfung soll durch einen Prüfungspartner, der weder in der internen Revision noch in der Abschlussprüfung involviert ist, erfolgen.¹⁴⁶

4.2.4.3.3 *Code of Ethics*

Der Code of Ethics sieht die Durchführung von Leistungen im Rahmen der internen Revision als problematisch, wenn diese Einfluss auf das Rechnungs- und Finanzwesen und auf den Jahresabschluss haben. Im Wesentlichen ist darauf zu achten, dass die Prüfungsgesellschaft bei der internen Revision keine Managementaufgaben des Mandanten, wie zB die strategische Ausrichtung der internen Revision oder die Leitung und Verantwortlichkeit für die interne Revision, übernimmt. Demnach hat der Abschlussprüfer dafür Sorge zu tragen, dass die Verantwortung für alle Maßnahmen sowie die Evaluierung der internen Revision immer dem Management des Mandanten obliegt. Die Leistungen im Rahmen der internen Revision sollten von einem Mitarbeiter durchgeführt werden, der nicht Mitglied des Prüfungsteams ist.¹⁴⁷

4.2.4.3.4 *Gemeinsamkeiten und Abweichungen*

Während das UGB Leistungen des Abschlussprüfers bei der internen Revision des Mandanten verbietet, erlauben EU und IFAC diese, sofern die Verantwortung für die interne Revision und die Evaluierung dieser beim Mandanten verbleibt. Zusätzlich gestattet die IFAC die Übernahme der internen Revision in Bereichen, die keinen Prüfungshandlungen im Rahmen der Abschlussprüfung unterliegen, da sie keinen Einfluss auf den Jahresabschluss haben.

¹⁴⁵ EU, Empfehlung, 2002, S. 31.

¹⁴⁶ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 31 und 50.

¹⁴⁷ vgl. IFAC, 2002, S. 70f.

4.2.4.4 Bewertungsleistungen und versicherungsmathematische Dienstleistungen

4.2.4.4.1 UGB

Ein Wirtschaftsprüfer ist als Abschlussprüfer eines Unternehmens ausgeschlossen, wenn er „bei der zu prüfenden Gesellschaft oder für die zu prüfende Gesellschaft in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks [...] Bewertungsleistungen oder versicherungsmathematische Dienstleistungen erbracht hat, die sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken“¹⁴⁸.

4.2.4.4.2 EU-Kommission

Bewertungsleistungen durch den Abschlussprüfer sind dann zulässig, wenn diese für den Jahresabschluss unwesentlich sind und die Subjektivität der Bewertung gering ist. Die der Bewertung zugrunde liegenden Annahmen und Methoden fallen in den Verantwortungsbereich des Prüfungsmandanten und er hat ausnahmslos darüber zu entscheiden. Routinebewertungen und solche, deren zugrunde liegende Annahmen entweder gesetzlich oder durch anderweitige Bestimmungen bzw. generell akzeptierte Praktiken geregelt sind, sind auch dann zulässig, wenn der Wert für den Jahresabschluss als wesentlich betrachtet werden könnte.¹⁴⁹

Die EU regelt die Erbringung versicherungsmathematischer Dienstleistung nicht explizit.

4.2.4.4.3 Code of Ethics

Gemäß IFAC können Bewertungsleistungen die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bedrohen, da es zu einer Selbstüberprüfung kommen kann. Die Existenz und die Signifikanz der Bedrohung hängt von Faktoren wie der Wesentlichkeit der Bewertung auf den Jahresabschluss, dem Vorhandensein von etablierten Vorgehensweisen und Guidelines, dem Grad der Subjektivität in der Bewertung und der Vertrauenswürdigkeit der zugrunde liegenden Daten ab.¹⁵⁰

Der Abschlussprüfer darf keine Bewertungsleistungen durchführen, wenn diese wesentliche Auswirkungen auf den Jahresabschluss haben und ein hoher Grad an Subjektivität in die Bewertung einfließt. Ist keines dieser beiden Kriterien erfüllt, kann durch die Anwendung von

¹⁴⁸ § 271 Abs. 2 Z 4 UGB.

¹⁴⁹ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 49.

¹⁵⁰ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 64.

Schutzmaßnahmen, wie dem Einsatz von Mitarbeitern im Bewertungsauftrag, die nicht in die Abschlussprüfung involviert sind, oder die Kontrolle der Bewertung durch unbeteiligte Mitarbeiter eine Bewertungsleistung trotz Prüfungsauftrag erbracht werden.¹⁵¹

Die IFAC regelt die Erbringung versicherungsmathematischer Dienstleistung nicht explizit.

4.2.4.4.4 Gemeinsamkeiten und Abweichungen

Gemäß UGB sind Bewertungsleistungen unzulässig, die sich nicht nur unwesentlich auf den Jahresabschluss auswirken. IFAC und EU ergänzen diese Regelung um den Zusatz, dass diese Bewertungsleistungen einen hohen Grad an Subjektivität beinhalten müssen. Dieser Zusatz ermöglicht die Ausnahme, dass Routinebewertungen, bei denen der Mandant die Verantwortung übernimmt (IFAC) bzw. die Annahmen und die Methoden festlegt (EU), zulässig sind, selbst wenn diese wesentlichen Einfluss auf den Jahresabschluss haben.

EU und IFAC regeln die Zulässigkeit von versicherungsmathematischen Leistungen nicht, während im UGB dieselbe Regelung wie für Bewertungsleistungen gilt.

4.2.5 Mandantenabhängigkeit durch Honorar

Der Erhalt eines Honorars für die erwerbswirtschaftliche Tätigkeit als Abschlussprüfer eines zu prüfenden Unternehmens stellt an sich keine Bedrohung der Unabhängigkeit dar. Diese ist jedoch sehr wohl gefährdet, wenn der Abschlussprüfer einen Großteil seiner Einnahmen von einem einzelnen Mandanten bezieht und ein eventueller Verlust des Mandates nicht leicht zu kompensieren ist. Dadurch entsteht eine so genannte Mandantenabhängigkeit.¹⁵²

4.2.5.1 UGB

Gemäß § 271 Abs. 2 Z 7 UGB ist ein Abschlussprüfer von der Pflichtprüfung eines Mandanten ausgeschlossen, wenn er: *„in den letzten fünf Jahren jeweils mindestens 30 von Hundert der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit aus der Prüfung und Beratung der zu prüfenden Gesellschaft oder von mit dieser verbundenen Unternehmen oder von Unterneh-*

¹⁵¹ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 64f.

¹⁵² vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 117.

*men, an denen die zu prüfende Gesellschaft mindestens 20 von Hundert der Anteile besitzt, bezogen hat, wenn dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist*¹⁵³.

Unter den „Ausschlussgründen in besonderen Fällen“¹⁵⁴ gemäß § 271a UGB findet sich eine zusätzliche Regelung für Abschlussprüfer großer Kapitalgesellschaften, deren Wertpapiere an der Börse notieren oder solche großen Kapitalgesellschaften, bei denen das Fünffache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale¹⁵⁵ einer großen Gesellschaft überschritten wird.¹⁵⁶ Diese besagt, dass ein Abschlussprüfer einer solchen Gesellschaft zusätzlich zu den in § 271 Abs. 2 Z 1 UGB genannten Gründen ausgeschlossen ist, wenn er: *„in den letzten fünf Jahren jeweils mindestens 15 von Hundert der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit aus der Prüfung und Beratung der zu prüfenden Gesellschaft oder „von mit dieser verbundenen Unternehmen“ oder von Unternehmen, an denen die zu prüfenden Gesellschaft mindestens 20 von Hundert der Anteile besitzt, bezogen hat, wenn dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist*¹⁵⁷. Die letzten fünf Jahre beziehen sich hinsichtlich der Prüfung nur auf Pflichtprüfungen, freiwillige Abschlussprüfungen bleiben außer Betracht, da ansonsten an sich zu begrüßende freiwillige Prüfungen pönalisiert würden.¹⁵⁸

Erfüllt der Wirtschaftsprüfer im Rahmen gemeinsamer Berufsausübung mit einer weiteren Person die oben genannten Voraussetzungen, ist er ebenso als Abschlussprüfer ausgeschlossen.¹⁵⁹

4.2.5.2 EU-Kommission

Die EU-Kommission sieht eine eindeutige Gefährdung der Unabhängigkeit durch eine *„übermäßige Abhängigkeit von den Honoraren, die von einem Prüfungsmandanten [...] be-*

¹⁵³ § 271 Abs. 2 Z 7 UGB.

¹⁵⁴ § 271a UGB.

¹⁵⁵ vgl. § 221 Abs. 3 zweiter Satz UGB.

¹⁵⁶ vgl. § 271a Abs. 1 UGB.

¹⁵⁷ § 271a Abs. 1 Z 1 UGB.

¹⁵⁸ vgl. Gelter, Ausschlussgründe, 2006, S. 5.

¹⁵⁹ vgl. § 271 Abs. 3 und § 271a Abs. 2 UGB.

zogen werden“¹⁶⁰. In Ergänzung zur Existenz einer solchen Abhängigkeit ist auch der bloße Anschein dieser zu vermeiden.¹⁶¹

Als finanzielle Abhängigkeit angesehen wird in jedem Fall, wenn die Honorare von einem Mandanten über einen Zeitraum der letzten fünf Jahre einen „*übermäßig hohen Prozentsatz des Gesamtumsatzes ausmachen*“¹⁶². Die Definition von „übermäßig hoch“ hängt von der öffentlichen Einschätzung ab und kann zB je nach Größe der Prüfungsgesellschaft oder nach lokalen Gegebenheiten differieren. Ebenso stellt ein klarer Überhang an Honoraren für Nichtprüfungsleistungen im Vergleich zu jenen für Prüfungsleistungen eine Gefährdung der Unabhängigkeit dar.¹⁶³

Der Abschlussprüfer hat in jedem Fall zu prüfen, ob bestimmte Honorarbeziehungen zu einem Prüfungsmandanten bzw. einem verbundenen Unternehmen den Anschein einer finanziellen Abhängigkeit einer Person, die das Ergebnis der Pflichtprüfung beeinflussen kann, erzeugen können.¹⁶⁴

Überfällige Honorare eines Mandanten können den Anschein eines Darlehens des Abschlussprüfers an seinen Mandanten erwecken, welches unter Umständen die Unabhängigkeit gefährden könnte, da der Abschlussprüfer finanzielle Eigeninteressen am Unternehmen hat. Dies ist von einem nicht in Zusammenhang mit einer Leistung an den Mandanten stehenden Partner oder einem externen Abschlussprüfer zu überprüfen.¹⁶⁵

Ein weiterer, wesentlicher Grundsatz lautet, dass die Höhe des Prüfungshonorars unabhängig von der Höhe des erwarteten Honorars für Nichtprüfungsleistungen zu sein hat.¹⁶⁶

¹⁶⁰ EU, Empfehlung, 2002, S. 52.

¹⁶¹ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 52.

¹⁶² EU, Empfehlung, 2002, S. 32.

¹⁶³ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 52.

¹⁶⁴ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 32.

¹⁶⁵ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 32.

¹⁶⁶ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 33 und 53.

4.2.5.3 Code of Ethics

Im Code of Ethics wird zwischen dem Anteil des Honorars von einem Mandanten am Gesamtumsatz der Prüfungsgesellschaft und am jeweiligen Gesamtumsatz eines einzelnen Partners unterschieden. Die Grundregel lautet, dass die Unabhängigkeit potenziell gefährdet ist, wenn es sich um einen großen Anteil des Gesamtumsatzes des Unternehmens bzw. des einzelnen Partners handelt. Um die Unabhängigkeit zu beurteilen, werden die Struktur der Gesellschaft, die qualitative und quantitative Bedeutung des Mandanten sowie die Frage, ob die Prüfungsgesellschaft relativ neu am Markt agiert, einbezogen.¹⁶⁷

Die IFAC schlägt zB die Reduktion der Abhängigkeit vom Mandanten, externe Qualitätskontrolle und das Konsultieren einer unabhängigen dritten Partei bei Schlüsselfragen als mögliche Schutzmaßnahmen vor.¹⁶⁸

Eine weitere potenzielle Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers wird in überfälligen Honoraren des Mandanten gesehen, insbesondere wenn diese nicht vor der darauffolgenden Pflichtprüfung beglichen werden, da ein Eigeninteresse des Abschlussprüfers entstehen könnte und die offenen Honorare eventuell als Darlehen gesehen werden könnten. In diesem Fall schlägt die IFAC das Hinzuziehen eines externen Abschlussprüfers zur Beurteilung einer Gefährdung der Unabhängigkeit vor.¹⁶⁹

4.2.5.4 Gemeinsamkeiten und Abweichungen

Im Gegensatz zu den Vorschriften durch EU und IFAC legt das UGB einen klaren Prozentsatz des Umsatzanteiles fest, ab dem der Abschlussprüfer als nicht mehr unabhängig gilt. Die IFAC spricht von einem großen Anteil, die EU von einem übermäßig hohen Prozentsatz, welcher aufgrund diverser subjektiver Umstände abzuwiegen ist. EU und UGB sind sich jedoch darin einig, dass als Betrachtungszeitraum die vergangenen fünf Jahre zu wählen sind, während die IFAC keine explizite Periode nennt. Das UGB beinhaltet als einzige Regelungsgrundlage zusätzlich eine deutliche Verschärfung der tolerierten Umsatzanteile für die Abschlussprüfung großer Kapitalgesellschaften.

¹⁶⁷ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 76f.

¹⁶⁸ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 76f.

¹⁶⁹ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 78.

Anmerkung: „In Wissenschaft und Praxis wird die Umsatzabhängigkeitsgrenze mit 30 % als zu hoch angesehen.“¹⁷⁰ Eine Abhängigkeit bzw. Bedrohung der Abhängigkeit könnte bereits bei wesentlich geringeren Umsatzanteilen als „Druckmittel“ mit Drohpotenzial durch den Mandanten entstehen.

Die Empfehlung der EU-Kommission ist die einzige, die auch den Anteil der Honorare für Nichtprüfungsleistungen in Relation zu den Honoraren für Prüfungsleistungen als potenziell die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährdend erkennt.

EU und IFAC regeln des Weiteren die Vorgehensweise bei überfälligen Honoraren durch den Mandanten. Das UGB behandelt diese Thematik nicht.

4.2.6 Persönliche Beziehungen

4.2.6.1 UGB

Das Risiko eines erhöhten Vertrauens zum Prüfungsmandanten durch persönliche Beziehungen und daraus resultierender Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers wird im UGB nicht detailliert erörtert. Es wird lediglich das Risiko einer Befangenheit bzw. der Besorgnis der Befangenheit durch persönliche Beziehung erwähnt. Bei Vorliegen einer Besorgnis der Befangenheit, die nicht durch Schutzmaßnahmen beseitigt werden kann, darf der Wirtschaftsprüfer die Abschlussprüfung nicht durchführen.¹⁷¹ Ein Beispiel für eine unbeseitigbare Bedrohung der Befangenheit ist zB ein nahes Familienmitglied des Abschlussprüfers, das als gesetzlicher Vertreter des Mandanten fungiert.¹⁷²

4.2.6.2 EU-Kommission

Gemäß Empfehlung der Europäischen Kommission soll eine natürliche Person den Prüfungsauftrag als Abschlussprüfer ablehnen, wenn ein „naher Familienangehöriger“¹⁷³ eine gehobene Führungsposition beim Mandanten einnimmt, unmittelbaren Einfluss auf Führung der Ge-

¹⁷⁰ Krassnig, Grundlagen, 2007, S. 91.

¹⁷¹ vgl. § 271 Abs. 1 UGB.

¹⁷² vgl. IWP, Stellungnahme, 2009, S. 5ff.

¹⁷³ vgl. EU, Empfehlung, S. 46: Eltern, Geschwister, Ehegatten/Lebenspartner, Kinder, andere abhängige Angehörige.

schäftsbücher oder die Erstellung der Jahresabschlüsse beim Prüfungsmandanten nehmen kann, eine nicht unbedeutende finanzielle Beteiligung an diesem hält oder zu diesem eine nicht dem üblichen Geschäftsverkehr zurechenbare geschäftliche Beziehung führt. Werden diese Bedingungen durch eine Person aus dem Auftragsteam erfüllt, ist der Betreffende aus diesem auszuschließen. Bei Weisungsbefugten oder anderen Partnern aus demselben „Büro“, die familiäre Beziehungen der angegebenen Art haben, sollte durch Schutzmaßnahmen gewährleistet werden, dass diese keinen Einfluss auf die den Prüfungsauftrag betreffenden Entscheidungen haben.¹⁷⁴

Des Weiteren ist durch den Abschlussprüfer zu prüfen, ob er oder andere natürliche Personen, die Mitglieder des Auftragsteams oder Weisungsbefugte sind, andere enge persönliche Beziehungen pflegen, die Schutzmaßnahmen erfordern. Aus diesem Grund ist von allen natürlichen Personen jegliche Form von persönlichen Beziehungen zu melden, die Schutzmaßnahmen zur Sicherung der Unabhängigkeit erfordern könnten.¹⁷⁵

Versehentliche Verstöße gegen diese Regelungen beeinträchtigen die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers dann nicht, wenn dieser Richtlinien und Verfahren eingerichtet hat, die alle Fachkräfte dazu verpflichten, jeden Verstoß unmittelbar zu melden und die Betroffenen umgehend aus dem Prüfungsteam und allen den Prüfungsmandanten betreffenden Entscheidungen ausgeschlossen werden, sowie deren Prüfungstätigkeit besonders sorgfältig kontrolliert wird.¹⁷⁶

4.2.6.3 Code of Ethics

Persönliche Beziehungen zwischen Mitgliedern des Prüfungsteams und leitenden Angestellten des Mandanten sind gemäß IFAC eine Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Die Wesentlichkeit der Gefährdung ist abhängig von Faktoren wie dem Verantwortungsbereich des Betroffenen im Prüfungsteam, der Rolle der anderen Person in der zu prüfenden Gesellschaft sowie der Nähe der Beziehung.¹⁷⁷

¹⁷⁴ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 29.

¹⁷⁵ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 29.

¹⁷⁶ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 46.

¹⁷⁷ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 51.

Wenn ein Mitglied der „Immediate Family“¹⁷⁸ eines Mitglieds des Auftragsteams für das Prüfungsmandat ein leitende Funktion oder eine solche, in der er wesentlichen Einfluss auf das Prüfungsobjekt ausüben kann, beim zu prüfenden Unternehmen hat, muss das Mitglied des Auftragsteams von der Prüfung ausgeschlossen oder das Prüfungsmandat abgelehnt werden. Handelt es sich bei der Person um ein Mitglied der „Close Family“¹⁷⁹, so kann das Risiko der Unabhängigkeit unter Umständen durch Sicherungsmaßnahmen, wie den Ausschluss aus dem Prüfungsteam oder eine Verteilung der Verantwortlichkeiten in der Art und Weise, dass das Mitglied des Prüfungsteams nicht die Agenden des Familienmitglieds prüft, auf ein akzeptables Maß reduziert werden.¹⁸⁰

Ebenso kann die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gegenüber dem Prüfungsmandanten beeinträchtigt sein, wenn ein Mitglied des Auftragsteams eine enge persönliche Beziehung zu einem leitenden Angestellten oder einem Angestellten, der wesentlichen Einfluss auf das Prüfungsobjekt ausüben kann, unterhält. Die Wesentlichkeit der Beeinträchtigung ist zu evaluieren und anhand dessen müssen geeignete Sicherungsmaßnahmen angewandt werden.¹⁸¹

Eine Gefährdung der Unabhängigkeit kann auch gegeben sein, wenn es verwandtschaftliche oder persönliche Beziehungen zwischen einem Partner oder anderen Mitglied der Prüfungsgesellschaft, welcher nicht Teil des Prüfungsteams ist, und leitenden Angestellten oder Angestellten des Mandanten mit wesentlichem Einfluss auf das Prüfungsobjekt gibt. Diese sind hinsichtlich ihrer Relevanz (wie im ersten Absatz erwähnt) zu beurteilen. Als zusätzliche Sicherungsmaßnahme erfordert die IFAC hier eine Überprüfung der relevanten Prüfungsbereiche durch einen unbeteiligten Sachverständigen.¹⁸²

Im Fall eines unbeabsichtigten Verstoßes gegen diese Richtlinien besteht keine Gefährdung der Unabhängigkeit, sofern es in der Prüfungsgesellschaft etablierte Richtlinien gibt, die eine sofortige Bekanntgabe eines solchen Umstandes erfordern und die betroffene Person umgehend aus dem Auftragsteam ausgeschlossen wird, sowie, wenn nötig, weitere Schutzmaßnahmen, wie die Kontrolle der Prüfungstätigkeit des betroffenen Mitarbeiters durch einen

¹⁷⁸ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 125: Ehegatten oder Lebensgefährten und Abhängige.

¹⁷⁹ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 123: Eltern, nicht abhängige Kinder und Geschwister.

¹⁸⁰ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 51f.

¹⁸¹ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 53.

¹⁸² vgl. IFAC, Code, 2009, S. 53.

unbeteiligten Experten oder der Ausschluss des Betroffenen von jeglichen Entscheidungen hinsichtlich des Prüfungsmandats, ergriffen werden.¹⁸³

4.2.6.4 Gemeinsamkeiten und Abweichungen

Die Regelungen von EU und IFAC lassen die Tätigkeit eines nahen Angehörigen eines Mitglieds des Auftragsteams beim Prüfungsmandanten zu, sofern dieser keinen Einfluss auf das Prüfungsobjekt nehmen kann. Das UGB regelt diesen Tatbestand nur in dem Sinn, dass eine bestehende Besorgnis der Befangenheit aufgrund von persönlichen Beziehungen, die nicht durch Schutzmaßnahmen beseitigt werden kann, einen Ausschlussgrund darstellt, ohne dabei ins Detail zu gehen.

4.3 Ausschlussgründe in besonderen Fällen

Die „Ausschlussgründe in besonderen Fällen“¹⁸⁴ gemäß § 271a UGB beinhalten eine zusätzliche Regelung für Abschlussprüfer großer Kapitalgesellschaften, deren Wertpapiere an der Börse notieren oder solche große Kapitalgesellschaften, bei denen das Fünffache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale¹⁸⁵ einer großen Gesellschaft überschritten wird.¹⁸⁶

4.3.1 Anwendungsbereich

4.3.1.1 UGB

Zusätzlich zu den Ausschlussgründen, die durch die Regelungen gemäß § 271 Abs. 4 für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als Abschlussprüfer gelten, ist diese ausgeschlossen, *„wenn sie selbst, einer ihrer gesetzlichen Vertreter, ein Gesellschafter, ein mit ihr verbundenes Unternehmen oder eine von ihr bei der Prüfung beschäftigte Person nach Abs. 1 (siehe Abschnitte 4.3.2ff) ausgeschlossen ist, oder einer ihrer Gesellschafter an einer ausgeschlossenen Gesellschaft beteiligt ist, oder jemand, der zumindest mittelbar an der Wirtschaftsprü-*

¹⁸³ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 54.

¹⁸⁴ § 271a UGB.

¹⁸⁵ vgl. § 221 Abs. 3 zweiter Satz UGB.

¹⁸⁶ vgl. § 271a Abs. 1 UGB.

*fungsgesellschaft beteiligt ist, auch an einer ausgeschlossenen Gesellschaft mit mehr als fünf von Hundert zumindest mittelbar beteiligt ist*¹⁸⁷.

Des Weiteren ist eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ausgeschlossen, wenn diese von der Prüfung eines bedeutenden verbundenen Unternehmens ausgeschlossen ist.¹⁸⁸

4.3.1.2 EU-Kommission

siehe Abschnitt 4.2.1.2

4.3.1.3 Code of Ethics

siehe Abschnitt 4.2.1.3

4.3.1.4 Gemeinsamkeiten und Abweichungen

Das UGB deckt sich hier ebenso mit den europäischen und internationalen Vorschriften und erhöht deren Detaillierungsgrad, da es sich bei den Pendants um Rahmenkonzepte handelt.

4.3.2 Gestaltende Rechts- und Steuerberatung

4.3.2.1 UGB

Ein Wirtschaftsprüfer ist als Abschlussprüfer einer großen Kapitalgesellschaft, welche die Kriterien des § 271a Abs 1 erfüllt, ausgeschlossen, wenn er *„in dem zu prüfenden Geschäftsjahr über die Prüfungstätigkeit hinaus für die zu prüfende Gesellschaft Rechts- oder Steuerberatungsleistungen erbracht hat, die über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehen und die sich auf den Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken*“¹⁸⁹.

Eine umfassende Beratungstätigkeit ist demnach zulässig, solange die funktionale Entscheidungszuständigkeit in Bezug auf den zu prüfenden Abschluss betreffenden Tatbestände beim Mandanten verbleibt und der Abschlussprüfer diesem lediglich mittels Präsentation von Alternativen eine Entscheidungshilfe liefert. Ist aus rechtlichen Gründen nur eine Lösung (d.h.

¹⁸⁷ § 271a Abs. 3 UGB.

¹⁸⁸ vgl. § 271a Abs. 4 UGB.

¹⁸⁹ § 271a Abs. 1 Z 2 UGB.

alternativlos) zulässig, kann dies ebenso nicht zu einer Gefährdung der Unabhängigkeit führen.¹⁹⁰ Als unbedenklich gelten des Weiteren zB Leistungen wie die Erstellung von Steuererklärungen, die Beratung in steuerrechtlichen Fragen, Stellungnahmen zu vom Mandanten entwickelten Steuermodellen, sowie die Vertretung bei außergerichtlichen und gerichtlichen Rechtsbehelfverfahren.¹⁹¹

Übt der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf mit einer aufgrund dieser Regelungen ausgeschlossenen Person aus, ist er ebenso als Abschlussprüfer ausgeschlossen.¹⁹² Die Regelungen zur Ausschlossenheit aufgrund paralleler Rechts- oder Steuerberatung und Abschlussprüfung sind sinngemäß auch auf den Konzernabschlussprüfer anzuwenden.¹⁹³

4.3.2.2 EU-Kommission

Hinsichtlich einer reinen Rechtsberatung sieht die EU die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nicht gefährdet, zumindest wird diese nicht explizit thematisiert. Eine Gefährdung wird allerdings darin gesehen, wenn der Abschlussprüfer den Mandanten bei Rechtsstreitigkeiten vertritt. Dies ist mit einer gleichzeitigen Abschlussprüfung unvereinbar, da der Abschlussprüfer die Interessen des Mandanten vertritt. Insbesondere als unzulässig gilt die Rechtsvertretung in jenen Fällen, die sich auf Sachverhalte beziehen, die wesentliche Auswirkungen auf den Jahresabschluss des Mandanten haben können und bei deren Abbildung im Jahresabschluss ein hohes Maß an Subjektivität gegeben ist.¹⁹⁴ Die Rolle des Abschlussprüfers im Rahmen einer Rechtsvertretung des Mandanten muss jedoch nicht zwingend zu einer Bedrohung für die Unabhängigkeit werden, wenn es sich zB lediglich um die Vertretung des Mandanten vor der Steuerbehörde im Fall von Steuerstreitigkeiten oder die Untersuchung des Jahresabschlusses durch verantwortliche Behörden handelt.¹⁹⁵

Die Thematik der Steuerberatung wird von der Kommission nur dahingehend behandelt, dass eine Vertretung des Mandanten vor Finanzgerichten oder Steuerbehörden zulässig ist.¹⁹⁶

¹⁹⁰ vgl. IWP, Stellungnahme, 2009, S. 19.

¹⁹¹ vgl. Förtschle/Schmidt, § 319 HGB, 2006, S. 1935f.

¹⁹² vgl. § 271a Abs. 2 UGB.

¹⁹³ vgl. § 271a Abs. 4 UGB.

¹⁹⁴ vgl. EU, Empfehlung, 2009, S. 31.

¹⁹⁵ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 50.

¹⁹⁶ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 50.

4.3.2.3 Code of Ethics

Die IFAC unterscheidet zwischen der Unterstützung des Mandanten in Rechtsstreitigkeiten und der sonstigen Rechtsberatung. Eine Unterstützung des Mandanten kann zB in Form einer Aussage als Sachverständiger oder einer Berechnung von Schadenssummen stattfinden und dadurch die Unabhängigkeit gefährden, wenn diese Rechtsstreitigkeit Auswirkungen auf die zu prüfenden Jahresabschlüsse hat. Diese Auswirkungen und die damit verbundene Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sind anhand der Wesentlichkeit der betroffenen Beträge, dem Vorhandensein von etablierten Vorgehensweisen bzw. dem Grad der Subjektivität der Einschätzungen, sowie der Vertrauenswürdigkeit der zugrunde liegenden Daten zu bewerten.¹⁹⁷

Eine potenzielle Gefährdung der Unabhängigkeit ist durch Maßnahmen wie den Einsatz von Mitarbeitern, die nicht in den Prüfungsauftrag involviert sind, auf ein akzeptables Maß zu reduzieren. Andererseits muss einer der beiden Aufträge zurückgelegt werden.¹⁹⁸

Sonstige Rechtsberatung gemäß IFAC bezeichnet Leistungen, für die eine Zulassung zum Auftreten vor Gericht oder die erforderliche juristische Ausbildung benötigt wird. Beispiele hierfür können zB Vertragsgestaltung oder die Unterstützung der Rechtsabteilung des Mandanten sein. Diese Form von Rechtsberatung kann die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährden. Die potenzielle Gefährdung ist mittels Analyse der Art des Auftrages, der Wesentlichkeit der Leistung in Bezug auf den Jahresabschluss des Mandanten und dahingehend, ob der betroffene Mitarbeiter Mitglied des Auftrags Teams zur Durchführung der Abschlussprüfung ist, zu beurteilen.¹⁹⁹

Der Auftrag zur Rechtsberatung kann angenommen werden, wenn die Auswirkungen auf den Jahresabschluss unwesentlicher Natur sind und der Abschlussprüfer die Ergreifung zusätzlicher Schutzmaßnahmen, wie die personelle Trennung beider Auftrags Teams oder das Hinzuziehen eines Mitarbeiters, der nicht an der Rechtsberatung beteiligt war, um das Team für die

¹⁹⁷ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 64f.

¹⁹⁸ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 64f.

¹⁹⁹ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 74f.

Abschlussprüfung hinsichtlich der Auswirkungen der Beratungstätigkeit auf den Jahresabschluss zu unterweisen, gewährleistet.²⁰⁰

Die IFAC sieht Steuerberatung nicht als generell unabhängigkeitsgefährdend, da diese meist von externen Dritten, wie Finanz- bzw. Steuerbehörden, kontrolliert wird. Dienstleistungen im Steuerberatungsbereich werden dennoch als die Unabhängigkeit gefährdend angesehen, wenn diese Beratung Umstände betrifft, die im Jahresabschluss abgebildet werden müssen. Die Existenz und die Signifikanz dieser Gefährdung hängt ab von Faktoren wie zB dem Ausmaß der Subjektivität, um die Steuerberatung im Jahresabschluss zu reflektieren, der Wesentlichkeit der Beratung für den Jahresabschluss und dem Vorhandensein von klaren Gesetzen oder etablierten Regelungen und Vorgehensweisen.²⁰¹

Als Sicherungsmaßnahmen werden ebenso eine Trennung von Beratungs- und Abschlussprüfungsteam oder das Hinzuziehen von externen Experten genannt. Kann die Gefährdung nicht auf ein akzeptables Ausmaß reduziert werden, ist von der gleichzeitigen Beratung und Abschlussprüfung abzusehen.²⁰²

4.3.2.4 Gemeinsamkeiten und Abweichungen

EU und IFAC verbieten die Vertretung im Rahmen von Rechtsstreitigkeiten, sofern diese nicht nur unwesentliche Auswirkungen auf den Jahresabschluss haben. Das UGB regelt diese Leistung nicht.

Die Zulässigkeit der Rechtsberatung wird von der EU nicht explizit geregelt, während die IFAC diese zulässt, sofern sie keine wesentlichen Auswirkungen auf den Jahresabschluss des Prüfungsmandanten hat. Das UGB lässt Rechts- ebenso wie Steuerberatung zu, sofern diese nicht über das „Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgeht und diese sich auf den Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken“²⁰³. Die Regelungen des UGB beziehen sich jedoch ausschließlich auf sehr große und kapitalmarktorientierte Unternehmen. Im Umkehrschluss kann daraus geschlossen werden, dass bei allen Gesellschaften, die nicht unter die

²⁰⁰ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 74.

²⁰¹ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 66f.

²⁰² vgl. IFAC, Code, 2009, S. 66ff.

²⁰³ § 271 Abs. 1 Z 2 UGB.

Definition gemäß § 271a. Abs. 1 UGB fallen, die Rechts- und Steuerberatung sogar in noch weiterem Ausmaß zulässig ist. Das würde demnach auch eine gestaltende Steuerberatung, die dem Klienten Entscheidung abnimmt, ermöglichen.²⁰⁴

Die EU erlaubt die Vertretung des Mandanten bei Steuerstreitigkeiten, regelt jedoch die Steuerberatung nicht explizit. Die IFAC regelt diese Leistungen ähnlich wie die Rechtsberatung und erlaubt die Steuerberatung, solange diese sich nicht wesentlich auf den Jahresabschluss auswirkt.

Kritik:

Die Rechts- und Steuerberatung ist für die meisten Wirtschaftsprüfungsgesellschaften allerdings von erheblicher wirtschaftlicher Bedeutung. Eine Vereinbarkeit dieser mit der Abschlussprüfung im Falle einer nur „unwesentlichen“ Auswirkung auf den Jahresabschluss stellt allerdings die Frage, ab wann eine Auswirkung als nur unwesentlich zu beurteilen ist, da davon auszugehen ist, dass jegliche Rechts- und Steuerberatung auf die eine oder andere Art (zB Abschlusspositionen wie Steueraufwand oder latente Steuern) in den Jahresabschluss eingehen wird.²⁰⁵ Umso komplexer wird die Beurteilung einer Vereinbarkeit unter Berücksichtigung der Tatsache, dass eine gleichzeitige Prüfungs- und Beratungstätigkeit positive Aspekte, wie Informations- und Kostenvorteile, für den Prüfer als auch für den Mandanten mit sich bringt. Dadurch können unter Umständen eine effizientere Prüfung, eine höhere Prüfungs- und Beratungsqualität gewährleistet, sowie wirtschaftliche Vorteile generiert werden. Ein negativer Einfluss auf die innere Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch parallele Beratungstätigkeit konnte zudem empirisch nicht nachgewiesen werden.²⁰⁶

4.3.3 Entwicklung und Implementierung von Finanzinformationssystemen

4.3.3.1 UGB

Ein Wirtschaftsprüfer ist als Abschlussprüfer einer großen Kapitalgesellschaft, welche die Kriterien des § 271a Abs 1 erfüllt, ausgeschlossen, wenn er „in dem zu prüfenden Geschäfts-

²⁰⁴ vgl. Rüffler, Vereinbarkeit, 2009, S. 612.

²⁰⁵ vgl. Marten, Wirtschaftsprüfung, 2007, S. 163f.

²⁰⁶ vgl. Marten, Wirtschaftsprüfung, 2007, S. 169f.

jahr für die zu prüfende Gesellschaft bei der Entwicklung, Installation und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen mitgewirkt hat“²⁰⁷.

Übt der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf mit einer aufgrund dieser Regelungen ausgeschlossenen Person aus, ist er ebenso als Abschlussprüfer ausgeschlossen.²⁰⁸ Die Regelungen zur Ausgeschlossenheit aufgrund der Entwicklung und Implementierung von Finanzinformationssystemen sind sinngemäß auch auf den Konzernabschlussprüfer anzuwenden.²⁰⁹

4.3.3.2 EU-Kommission

Die EU-Kommission sieht eine Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, wenn dieser die Entwicklung und Implementierung von Finanzinformationen für den Mandanten durchführt und die damit generierten Informationen Bestandteil des Jahresabschlusses sind.²¹⁰

Übernimmt der Abschlussprüfer eine leitende Funktion oder die Verantwortung für diese Entwicklung und Implementierung bzw. die gewonnenen Daten, so ist eine parallele Abschlussprüfung untersagt. Diese ist jedoch unbedenklich, sofern der Abschlussprüfer dem Mandanten lediglich einen Überblick über alternative Systeme verschafft und der Mandant schließlich selbst über deren Einsatz entscheidet.²¹¹

Die Entwicklung und Implementierung von Finanzinformationssystemen ist jedoch gestattet, wenn:²¹²

- die Geschäftsführung des Mandanten schriftlich bestätigt, dass sie die Verantwortung über das gesamte interne Kontrollsystem übernimmt,
- der Abschlussprüfer sich vergewissert hat, dass sich die Geschäftsleitung des Prüfungsmandanten nicht in erster Linie auf das Finanzinformationssystem stützt, um die Angemessenheit ihres internen Kontroll- und Rechnungslegungssystems zu bestimmen,

²⁰⁷ § 271a Abs. 1 Z 3 UGB.

²⁰⁸ vgl. § 271a Abs. 2 UGB.

²⁰⁹ vgl. § 271a Abs. 4 UGB.

²¹⁰ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 30.

²¹¹ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 49.

²¹² vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 30.

- das Finanzinformationssystem im Falle einer Systementwicklung anhand von solchen Spezifikationen entwickelt wird, die die Geschäftsleitung des Mandanten festgelegt hat, und
- es sich nicht um ein vollständig abgeschlossenes Projekt handelt, das sowohl Software-Entwicklung, Hardware-Konfiguration und Implementierung von Beidem einschließt. Ein Projekt dieser Art ist nur zulässig, wenn der Prüfungsmandant oder dessen Geschäftsleitung schriftlich ausdrücklich bestätigt, die Verantwortung für Entwicklung, Implementierung und Beurteilung inklusiver aller diesbezüglichen Entscheidungen sowie den Betrieb des Systems, einschließlich der genutzten oder generierten Daten zu übernehmen.

Es handelt sich hierbei um Bedingungen, die kumulativ erfüllt sein müssen, damit die erbrachte Leistung nicht als Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers eingestuft wird.

In jedem Fall sollte der Abschlussprüfer zusätzlich für Schutzmaßnahmen wie den Einsatz personell getrennter Auftrags Teams und unterschiedliche Berichtslinien sorgen.²¹³

4.3.3.3 Code of Ethics

Im Code of Ethics werden die Entwicklung und Implementierung von Finanzinformationssystemen im Sinne der Gefahr einer Selbstüberprüfung als die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährdend betrachtet, wenn diese zur Gewinnung für den Jahresabschluss relevanter Informationen oder als signifikanter Teil der internen Kontrolle der Finanzberichterstattung verwendet werden.²¹⁴

Als unproblematisch werden demnach die Entwicklung und Implementierung von Informationssystemen, die in keinem Bezug zur internen Kontrolle der Finanzberichterstattung stehen oder keine Informationen generieren, die einen wesentlichen Teil des Jahresabschlusses ausmachen, gesehen, sofern im Rahmen der Dienstleistungen keine Managementaufgaben für den Mandanten übernommen und keine Entscheidungen getroffen werden.²¹⁵

²¹³ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 31.

²¹⁴ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 71.

²¹⁵ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 71f.

Als Schutzmaßnahmen zur Sicherstellung der Unabhängigkeit muss der Mandant seine Verantwortlichkeit für die Einführung und Überwachung eines Systems der internen Kontrolle bestätigen und jegliche Entscheidungen müssen von einem kompetenten Mitarbeiter des Mandanten oder diesem selbst getroffen werden. Die Angemessenheit und die Ergebnisse der Entwicklung und Implementierung sind ebenso vom Mandanten zu evaluieren. Des Weiteren ist dieser für den Betrieb und die gewonnenen Daten des Systems verantwortlich. Unter Erfüllung all dieser Bedingungen kann von einer Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ausgegangen werden.²¹⁶

Zusätzlich wird die Durchführung der beiden Aufträge durch separate Auftragssteams und die Kontrolle der jeweiligen Aufträge durch unbeteiligte Experten empfohlen.²¹⁷

4.3.3.4 Gemeinsamkeiten und Abweichungen

Im Gegensatz zu EU und IFAC sind Wirtschaftsprüfer als Abschlussprüfer gemäß UGB ausgeschlossen, wenn diese bei der Entwicklung und Implementierung von Rechnungslegungsinformationssystemen mitgewirkt haben. EU und IFAC sehen darin zwar eine potenzielle Gefährdung der Unabhängigkeit, erlauben dies jedoch unter Einhaltung bestimmter Voraussetzungen. Die Regelungen des UGB sind hier als wesentlich strenger anzusehen.

4.3.4 Langjähriges Prüfer-Mandanten-Verhältnis

Durch ein langjähriges Prüfer-Mandanten-Verhältnis kommt es in der Regel zu erhöhtem Vertrauen zwischen dem Abschlussprüfer und dem Prüfungsmandanten. Dadurch kann es zu einer Beeinträchtigung der Objektivität bzw. einer „Betriebsblindheit“ des Abschlussprüfers kommen. Andererseits kann der Abschlussprüfer aufgrund seiner Erfahrung mit dem zu prüfenden Unternehmen und dessen Geschäftstätigkeiten evtl. eine effektivere und qualitativ hochwertigere Prüfung durchführen. Aus diesem Grund existieren unterschiedlichste Positionen in Hinblick auf die Vorteilhaftigkeit einer Prüferrotation.²¹⁸

²¹⁶ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 72.

²¹⁷ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 72.

²¹⁸ vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 180f.

4.3.4.1 UGB

Ein Wirtschaftsprüfer ist als Abschlussprüfer einer großen Kapitalgesellschaft, welche die Kriterien des § 271a Abs 1 erfüllt, ausgeschlossen, wenn er *„einen Bestätigungsvermerk gemäß § 274 UGB über die Prüfung des Jahresabschlusses der Gesellschaft bereits in fünf Fällen gezeichnet hat; dies gilt nicht nach einer Unterbrechung der Prüfungstätigkeit für zumindest zwei aufeinander folgende Geschäftsjahre“*²¹⁹.

Übt der Wirtschaftsprüfer seinen Beruf mit einer aufgrund dieser Regelungen ausgeschlossenen Person aus, ist er ebenso als Abschlussprüfer ausgeschlossen.²²⁰ In Bezug auf eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft gilt diese Regelung zur internen Rotation bei börsennotierten oder sehr großen Gesellschaften gemäß § 271a Abs. 1 zusätzlich zum den Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Wirtschaftsprüfer *„sinngemäß für eine für ihn tätige Person, die eine maßgeblich leitende Funktion bei der Prüfung ausübt“*²²¹. Diese Bestimmungen für Prüfungsgesellschaften sind insofern strenger, als sich bei der Wahl eines Einzelprüfers die wiederholte Tätigkeit einer natürlichen Person in leitender Funktion nicht auswirkt, bei der Prüfungsgesellschaft jedoch schon.²²²

Darüber hinaus sind Personen, die aufgrund der Regelung zur internen Rotation von der Prüfung eines bedeutenden verbunden Unternehmen ausgeschlossen sind, als Abschlussprüfer ausgeschlossen.²²³

4.3.4.2 EU-Kommission

Die EU-Kommission befasst sich insbesondere mit der Thematik der *„über einen langen Zeitraum tätigen leitenden Mitarbeiter“*²²⁴. Das Risiko einer erhöhten Vertrautheit bzw. eines übermäßigen Vertrauens könne entstehen, wenn zumindest die Prüfungspartner mit Schlüsselfunktion im Auftragsteam nicht innerhalb von sieben Jahren nach Zuweisung zum Team ausgewechselt werden. Nach Ablauf einer Frist von zwei Jahren kann dieser wieder mit einem

²¹⁹ § 271a Abs. 1 Z 4 UGB.

²²⁰ vgl. § 271a Abs. 2 UGB.

²²¹ vgl. § 271a. Abs. 3 zweiter Satz UGB.

²²² vgl. Gelter, Ausschlussgründe, 2006, S. 12.

²²³ vgl. § 271a Abs 4 zweiter Satz UGB.

²²⁴ EU, Empfehlung, 2002, S. 33 und 54.

Prüfungsauftrag desselben Mandanten befasst werden. Eine besondere Aufmerksamkeit richtet sich hierbei auf Unternehmen des öffentlichen Interesses.²²⁵

Für andere Mitglieder des Auftragsteams gilt, dass deren Unabhängigkeit bzw. eine Gefährdung dieser regelmäßig abzuwägen ist und angemessene Sicherheitsvorkehrung zu treffen sind. Als Sicherheitsvorkehrung wird hier insbesondere eine interne Rotation der Mitglieder des Prüfungsteams genannt. Ein Mitglied des Prüfungsteams, das aufgrund einer Gefährdung der Unabhängigkeit durch erhöhtes Vertrauen bzw. Vertrautheit ausgewechselt wird, soll ebenso erst wieder nach Ablauf einer Frist von zwei Jahren bei diesem Mandanten eingesetzt werden.²²⁶

Ist aufgrund der Größe der Prüfungsgesellschaft eine interne Rotation nicht möglich bzw. stellt diese keine angemessene Sicherheitsvorkehrung dar, sollte das Prüfungsmandat einer externen Qualitätsüberprüfung unterzogen werden.²²⁷

4.3.4.3 Code of Ethics

Die IFAC befasst sich im Code of Ethics vordergründig mit der langjährigen Prüfung eines Mandanten durch leitende Angestellte der Prüfungsgesellschaft. Eine Gefährdung der Unabhängigkeit ist im Wesentlichen von der Zeitdauer, die der Mitarbeiter Mitglied des Auftragssteams und seiner Rolle in diesem, sowie der Struktur der Prüfungsgesellschaft, der Art des Prüfungsauftrages und von Veränderungen im Bereich des Managements oder der Buchhaltung des Mandanten abhängig.²²⁸

Die Wesentlichkeit der Bedrohung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers muss evaluiert und bei Bedarf durch geeignete Sicherungsmaßnahmen reduziert werden. Als solche sind die Rotation der leitenden Mitglieder des Prüfungsteams, sowie unabhängige interne oder externe Qualitätskontrollmaßnahmen genannt.²²⁹

²²⁵ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 33.

²²⁶ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 54.

²²⁷ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 54.

²²⁸ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 58.

²²⁹ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 58.

Zusätzliche, strengere Regelungen enthält der Code of Ethics für kapitalmarktorientierte Unternehmen. Leitende Angestellte in Schlüsselpositionen im Auftragsteam müssen nach längstens sieben Jahren ausgewechselt werden und sind daraufhin für zwei Jahre von einem Mitwirken im Auftragsteam zur Prüfung des betreffenden Mandanten ausgeschlossen. Eine Ausnahme ist vorgesehen, sofern eine Rotation der leitenden Angestellten in Schlüsselfunktion aufgrund unvorhersehbarer Ereignisse unmöglich ist und die Unabhängigkeit durch den Einsatz von Schutzmaßnahmen gewährleistet werden kann. In diesem Fall kann die betreffende Person maximal ein weiteres Jahr Mitglied des Prüfungsteams sein.²³⁰

Als Schutzmaßnahme wird außerhalb der internen Rotation noch die regelmäßige interne oder externe Qualitätskontrolle des Prüfungsmandats genannt. Sollte die interne Rotation aufgrund der Größe der Prüfungsgesellschaft keine anwendbare Schutzmaßnahme sein und wird dies von einer unabhängigen Behörde bestätigt, kann von einer Rotation nach sieben Jahren abgesehen werden, sofern alternative Schutzmaßnahmen, wie regelmäßige externe Qualitätskontrolle, gewährleistet sind.²³¹

4.3.4.4 Gemeinsamkeiten und Abweichungen

EU, IFAC und UGB verlangen eine interne Rotation des Abschlussprüfers zumindest bei kapitalmarktorientierten, sehr großen Gesellschaften bzw. solchen des öffentlichen Interesses. Während die Vorschriften der EU bzw. der IFAC eine Rotation der leitenden Angestellten in Schlüsselpositionen nach sieben Jahren vorsehen, verschärft das UGB diese Restriktion und legt eine interne Rotation nach bereits fünf Jahren fest. Alle drei Regelungsinstitutionen sind sich jedoch einig, dass die Tätigkeit im Auftragsteam desselben Mandats erst nach Ablauf einer Frist von zwei Jahren wieder aufgenommen werden darf. Anzumerken ist, dass IFAC, EU und UGB sich nicht ausschließlich auf die Person des den Bestätigungsvermerk unterzeichnenden Abschlussprüfers beschränken, sondern die Verpflichtung zur Rotation auch auf weitere leitende Mitglieder des Auftragsteams ausweiten. Diese Ausweitung gilt gemäß UGB allerdings nur für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, nicht jedoch auf Einzelprüfer und deren Mitarbeiter in leitender Funktion. EU und IFAC treffen diese Restriktion nicht. Eine externe Prüferrotation wird weder von IFAC oder EU noch vom österreichischen Gesetzgeber vorgeschrieben.

²³⁰ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 58.

²³¹ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 59.

4.4 Befangenheit und Ausgeschlossenheit im Netzwerk

4.4.1 UGB

Gemäß § 271b Abs. 1 UGB liegt ein Netzwerk vor, „wenn Personen bei ihrer gemeinsamen Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammenwirken“²³². Das Element der Gewinn- und Kostenteilung darf definitionsgemäß keinen Nebeneffekt, sondern muss ein wesentliches Ziel darstellen. Die Kooperation muss für die Mitglieder verbindlich sein. Faktoren, die die wirtschaftliche Zielsetzung belegen können, sind in Anlehnung an die Abschlussprüfungsrichtlinie der EU neben Gewinn- und Kostenteilung unter anderem gemeinsames Eigentum, gemeinsame Geschäftsführung und Kontrolle, die Verwendung einer gemeinsamen Marke und/oder eine gemeinsame Geschäftsstrategie. Nicht jeder dieser Faktoren muss zwangsläufig das Fallen unter die Definition eines Netzwerkes gemäß UGB bedeuten. Gemeinsames Eigentum oder eine Bürogemeinschaft alleine können irrelevant sein, soweit es sich zB nicht um wesentliches gemeinsames Eigentum handelt. Die Verwendung einer gemeinsamen Marke erfüllt hingegen immer die Definition eines Netzwerkes.²³³

Zur Beurteilung einer eventuellen Befangenheit des Abschlussprüfers ist zu ermitteln, ob durch die Netzwerkzugehörigkeit eine Beeinflussung seiner Beurteilung des Prüfungsobjektes bewirkt werden könnte.²³⁴

Als befangen gilt ein Abschlussprüfer, wenn Personen bei einem Mitglied seines Netzwerkes:²³⁵

- gemäß § 271 Abs. 1 UGB als befangen gelten oder eine Besorgnis der Befangenheit besteht,
- gemäß § 271 Abs. 2 Z 1 UGB Anteile an der zu prüfenden Gesellschaft oder einem verbundenen Unternehmen besitzen,

²³² § 271b Abs. 1 UGB.

²³³ vgl. IWP, Stellungnahme, 2009, S. 31ff.

²³⁴ vgl. IWP, Stellungnahme, 2009, S. 32.

²³⁵ vgl. § 271b. Abs. 2 erster Satz UGB.

- gemäß § 271 Abs. 2 Z 2 UGB gesetzlicher Vertreter, Arbeitnehmer oder Mitglied des Aufsichtsrates des zu prüfenden oder einem verbundenen Unternehmen sind,
- gemäß § 271 Abs. 2 Z 5 UGB diese zu einer ausgeschlossenen Gesellschaft, natürlichen oder juristischen Person, die ausgeschlossen ist, zugehörig sind,
- gemäß § 271 Abs. 2 Z 6 UGB bei der Prüfung ausgeschlossene Personen beschäftigen, oder
- gemäß § 271a Abs. 1 Z 3 UGB bei der Entwicklung und Implementierung von Rechnungslegungsinformationssystemen im zu prüfenden Unternehmen mitgewirkt haben, *„sofern nicht durch Schutzmaßnahmen sichergestellt ist, dass das Netzwerkmitglied auf das Ergebnis der Abschlussprüfung keinen Einfluss nehmen kann“*²³⁶.

Durch die Anwendung von Schutzmaßnahmen kann der Wirtschaftsprüfer demnach der Besorgnis der Befangenheit entgegenwirken und seine den Regelungen entsprechende Unabhängigkeit gewährleisten. Ein Beispiel hierfür ist etwa die Einrichtung eines Sicherheitssystems, das eine schriftlich festgelegte Unternehmenspolitik bzw. eine ausreichend dokumentierte Bewertung von Risikofaktoren hinsichtlich der Unabhängigkeit und Befangenheit garantiert.²³⁷

Des Weiteren ist der Wirtschaftsprüfer ausgeschlossen, wenn ein Mitglied seines Netzwerkes mit der Abschlussprüfung unvereinbare Nichtprüfungsleistungen gemäß § 271 Abs. 2 Z 4 oder § 271a Abs. 1 Z 2 UGB durchgeführt hat. Handelt es sich bei dem Netzwerkmitglied um keine natürliche Person, so sind die Regelungen für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften gemäß § 271 Abs. 4 zweiter Satz und § 271a Abs. 3 UGB sinngemäß anzuwenden.²³⁸ Erfüllt ein Mitglied des Netzwerkes des Wirtschaftsprüfers einen der aufgezählten Ausschlussgründe, kann der Wirtschaftsprüfer nicht durch Schutzmaßnahmen seiner eigenen Ausgeschlossenheit entgegenwirken.²³⁹

Ein Wirtschaftsprüfer ist als Abschlussprüfer eines Unternehmens demzufolge nicht ausgeschlossen, wenn bei einem Netzwerkmitglied der Tatbestand einer Honorarabhängigkeit auf-

²³⁶ § 271b Abs. 2 erster Satz UGB.

²³⁷ vgl. Inwinkl, Abschlussprüferrichtlinie, 2009, S. 129.

²³⁸ vgl. § 271b Abs. 2 UGB.

²³⁹ vgl. Milla, Praxiskommentar, 2008, S. 106.

tritt oder die Regelungen zur internen Prüferrotation eingreifen, sofern der Rotationsverpflichtung unterliegende Personen nicht mehr Teil des Prüfungsteams sind. Er ist ebenso nicht ausgeschlossen, wenn ein Mitglied seines Netzwerkes als Mitglied des Aufsichtsrats des zu prüfenden Unternehmens fungiert, da dem Aufsichtsrat keine Managementaufgaben gemäß § 271 Abs. 2 Z 4 lit. c oder lit. a UGB zukommen und mittels Schutzmaßnahmen sichergestellt werden kann, dass diese Person keinen Einfluss auf das Ergebnis der Prüfung nehmen kann.²⁴⁰

Die Regelungen zur Befangenheit und Ausgeschlossenheit im Netzwerk sind auf den Konzernabschlussprüfer sinngemäß anzuwenden.²⁴¹

4.4.1.1 Sozietätsklausel und Netzwerkbestand

Als Sozietätsklausel werden die Regelungen des § 271 Abs. 3 sowie § 271a Abs. 2 UGB bezeichnet, die die Ausübung des Berufes gemeinsam mit einer gemäß § 271 Abs. 2 bzw. § 271a Z 1 bis 3 UGB ausgeschlossenen Person erfassen. Diese regelt gemäß URÄG 2008 lediglich die Zusammenarbeit natürlicher Personen. Hier liegt der Unterschied zum Netzwerkbestand, der auch die Zusammenarbeit von juristischen Personen, die als Wirtschaftsprüfungsgesellschaften zugelassen sind, behandelt.²⁴²

Eine der Sozietätsklausel unterliegende Zusammenarbeit erfasst nach der Stellungnahme des IWP „eine nachhaltige Kooperation von berufsrechtlich selbstständigen Wirtschaftsprüfern auf vertraglicher Basis“²⁴³. Hintergrund dieser Sozietätsklausel ist die zu erwartende Gleichrichtung von Interessen, insbesondere in wirtschaftlicher Hinsicht, von zB mit dem Wirtschaftsprüfer in derselben Praxis freiberuflich oder im Angestelltenverhältnis tätigen Personen, seien es auch Personen aus anderen Berufsständen wie Rechtsanwälte, Steuerberater oder Angehörige anderer Berufe.²⁴⁴ Dies kann zB durch einen gemeinsamen Auftritt nach außen untermauert werden. Im Rahmen dieser Definition einer der Sozietätsklausel unterliegenden

²⁴⁰ vgl. IWP, Stellungnahme, 2009, S. 36f.

²⁴¹ vgl. § 271b Abs. 3 UGB.

²⁴² vgl. IWP, Stellungnahme, 2009, S. 37.

²⁴³ IWP, Stellungnahme, 2009, S. 37.

²⁴⁴ vgl. Förtschle/Schmidt, § 319 HGB, 2006, S. 1916.

Zusammenarbeit ergibt sich jedoch auch automatisch die Begründung eines Netzwerkstatbestandes gemäß § 271b Abs. 1.²⁴⁵

Diese Überschneidung der Gültigkeit von Sozietätsklausel und Erfüllung des Netzwerkstatbestandes ergibt die Problematik, dass der durch eine berufliche Zusammenarbeit bewirkte Ausschluss als Abschlussprüfer eines zu prüfenden Unternehmens in diesem Fall nicht durch Schutzmaßnahmen beseitigt werden kann.²⁴⁶

4.4.2 EU-Kommission

Im Rahmen der Empfehlung der EU-Kommission zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers wird der Begriff „Netzwerk“ nicht verwendet. Es wird jedoch dezidiert betont, dass *„alle Personen, die innerhalb der Prüfungsgesellschaft oder eines Verbundes, dem diese Gesellschaft angehört, Weisungsbefugte in Bezug auf die Pflichtprüfung sind und alle Personen, die innerhalb der Prüfungsgesellschaft oder des Verbunds, dem diese Gesellschaft angehört, die die Pflichtprüfung aufgrund anderer Umstände beeinflussen können“*²⁴⁷, eine potenzielle Bedrohung für die Unabhängigkeit darstellen können und somit sämtliche Regelungen bezüglich Befangenheit und Ausschlussgründen auf alle diese Personen ebenso wie auf den Abschlussprüfer selbst als natürliche Person anzuwenden sind. Als Ausnahme gilt der Ausschluss aufgrund der Verpflichtung zur internen Rotation, sofern die betroffene Person nicht mehr Mitglied des Prüfungsteams ist.²⁴⁸

Als „Verbund“ wird die Prüfungsgesellschaft inklusive aller verbundenen Unternehmen sowie jenen Unternehmen, welche von der Prüfungsgesellschaft kontrolliert werden oder mit denen es über gemeinsame Kontrolle, gemeinsames Eigentum, gemeinsame Geschäftsleitung, gemeinsamen Namen oder erhebliche gemeinsame Ressourcen anderweitig verbunden oder assoziiert ist.²⁴⁹

²⁴⁵ vgl. IWP, Stellungnahme, 2009, S. 38.

²⁴⁶ vgl. IWP, Stellungnahme, 2009, S. 38.

²⁴⁷ EU, Empfehlung, 2002, S. 25.

²⁴⁸ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 33.

²⁴⁹ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 56.

In Ergänzung zur Empfehlung der Europäischen Kommission enthält die Abschlussprüfungsrichtlinie der EU sehr wohl eine klare Definition des Netzwerkes. Als Netzwerk gemäß Artikel 2 Z 7 RL 2006/43/EG zu verstehen ist demnach eine *„breitere Struktur, die auf Kooperation ausgerichtet ist und der ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft angehört und die eindeutig auf Gewinn- oder Kostenteilung abzielt oder durch gemeinsames Eigentum, gemeinsame Kontrolle oder gemeinsame Geschäftsführung, gemeinsame Qualitätssicherungsmaßnahmen und –verfahren, eine gemeinsame Geschäftsstrategie, die Verwendung einer gemeinsamen Marke oder durch einen wesentlichen Teil gemeinsamer fachlicher Ressourcen miteinander verbunden ist“*²⁵⁰.

4.4.3 Code of Ethics

Die IFAC fordert im Code of Ethics die Unabhängigkeit für alle Mitglieder des Netzwerks.²⁵¹ Die Netzwerkdefinition umfasst eine größere Struktur, die auf Kooperation abzielt und klar auf Gewinn- oder Kostenteilung ausgerichtet ist, oder die gemeinsames Eigentum, gemeinsame Kontrolle, gemeinsames Management, gemeinsame Qualitätskontrollmaßnahmen, gemeinsame Geschäftsstrategie, gemeinsamen Namen oder wesentliche Teile der professionellen Ressourcen (zB gemeinsame Informationssysteme, Partner und Mitarbeiter) teilt.²⁵² Die reine Teilung von unwesentlichen Kosten wird nicht als Netzwerkbestand erfasst.²⁵³

Die Beurteilung, ob eine Kooperation unter die Definition eines Netzwerkes fällt, ist aus Sicht eines objektiven und informierten Dritten durchzuführen.²⁵⁴ Alle Regelungen des Code of Ethics bezüglich der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bzw. der Gefährdung dieser sind auf sämtliche Mitglieder des Netzwerkes anzuwenden.²⁵⁵ Eine Ausnahme stellt ebenso die Verpflichtung zur internen Rotation dar, weil diese im Code of Ethics explizit nur für Partner und leitende Angestellte der Prüfungsgesellschaft geregelt ist.²⁵⁶ Des Weiteren wäre auch die Übernahme einer Position beim Prüfungsmandanten durch ein Mitglied des Netzwerkes zu-

²⁵⁰ vgl. EU, Abschlussprüferrichtlinie, 2006, S. 92.

²⁵¹ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 37.

²⁵² vgl. IFAC, Code, 2009, S. 126.

²⁵³ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 39f.

²⁵⁴ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 39.

²⁵⁵ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 37.

²⁵⁶ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 58f.

lässig, sofern diese Person dadurch keinen unmittelbaren Einfluss auf den Jahresabschluss nehmen kann.²⁵⁷

4.4.4 Gemeinsamkeiten und Abweichungen

Die Definition eines Netzwerkes (UGB, IFAC, EU-Abschlussprüferrichtlinie) bzw. eines Verbundes (EU-Empfehlung) ist in allen Regelungsgrundlagen weitgehend einheitlich. Die Ausschlussgründe und jene, die zu einer Besorgnis der Befangenheit führen können, sind im Wesentlichen auf Mitglieder von Netzwerk bzw. Verbund gleichermaßen anzuwenden, wie auf andere Mitarbeiter der Prüfungsgesellschaft und den Abschlussprüfer selbst.

Grundsätzlich führt der Ausschluss eines Mitgliedes des Netzwerkes bzw. Verbundes auch zum Ausschluss des Abschlussprüfers, sofern nicht durch Schutzmaßnahmen gewährleistet werden kann, dass dieses Mitglied die Prüfung nicht beeinflussen kann. EU und UGB ermöglichen dies zB wenn es sich um einen Ausschluss aufgrund der Verpflichtung zur internen Rotation handelt. Da die interne Rotation im Code of Ethics nur für leitende Angestellte der Prüfungsgesellschaft geregelt ist, ist ein Ausschluss diesbezüglich für den Netzwerkbestand unerheblich. Im Gegensatz zur EU erlauben das UGB und die IFAC unter Umständen auch die Tätigkeit als Aufsichtsrat einer zur prüfenden Gesellschaft durch ein Netzwerkmitglied.

Das UGB sieht zudem eine absolute Ausgeschlossenheit, bei der keine Anwendung von Schutzmaßnahmen möglich ist, vor, wenn ein Mitglied des Netzwerkes gemäß § 271 Abs. 2 Z 4 oder § 271a UGB von der Abschlussprüfung ausgeschlossen ist.

Eine Besonderheit des UGB ist hingegen die Überschneidung der Regelungen gemäß Netzwerkdefinition und jener gemäß Sozietätsklausel.

4.5 Sanktionen

Da es sich beim Code of Ethics und der Empfehlung der EU-Kommission lediglich um Rahmenkonzepte handelt, werden dort keine expliziten Sanktionen festgelegt. Die EU-Kommission legt lediglich fest, dass von den Mitgliedsstaaten „angemessene Sanktionen“

²⁵⁷ vgl. IFAC, Code, 2009, S. 54.

gegen Abschlussprüfer verhängt werden müssen, wenn diese eine Pflichtprüfung nicht in unabhängiger Weise durchführen.²⁵⁸

Die Empfehlung der EU hinsichtlich der Sanktionen bei Verstößen gegen die Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gegenüber dem Prüfungsmandanten wird im UGB gemäß § 271 Abs. 6 UGB wie folgt umgesetzt: „*Weiß der Abschlussprüfer, dass er ausgeschlossen oder befangen ist, so gebührt ihm für dennoch erbrachte Leistungen kein Entgelt. Dies gilt auch, wenn er seine Ausgeschlossenheit erkennen hätte müssen oder wenn er grob fahrlässig seine Befangenheit nicht erkannt hat.*“²⁵⁹ Demzufolge gelten die erwähnten Rechtsfolgen bei Befangenheit nur bei grob fahrlässigem Handeln, bei Ausgeschlossenheit jedoch bereits bei leichter Fahrlässigkeit.²⁶⁰

Zusätzlich entfällt gemäß § 275 Abs. 2 UGB die Haftungsbeschränkung und der Abschlussprüfer ist zu Schadenersatz verpflichtet, wenn er vorsätzlich oder fahrlässig die Pflicht zur unabhängigen Prüfung und damit die §§ 271, 271a und 271b UGB verletzt hat.²⁶¹

Hinsichtlich der Sanktionen für Abschlussprüfer bei einem Verstoß gegen die Unabhängigkeitsvorschriften sind auch die Regelungen gemäß Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz (A-QSG) zu betrachten. Bei fahrlässiger oder vorsätzlicher Verletzung von § 271 Abs. 2 Z 1, 2, 4, 5, 6 oder 7, Abs. 3 oder Abs. 4 erster oder zweiter Satz, Abs. 5, § 271a oder § 271b durch den Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft, wird dem Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaft vom Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen die Bescheinigung über die erfolgreiche Teilnahme an der externen Qualitätsprüfung entzogen, sofern die Verletzung zu einer schwerwiegenden Beeinträchtigung der ordnungsgemäßen Berufsausübung geführt hat.²⁶² Gemäß § 271 Abs. 2 Z 3 und Abs. 4 dritter Satz UGB ist diese Bescheinigung für Abschlussprüfer bzw. Prüfungsgesellschaft vonnöten, um nicht als Abschlussprüfer ausgeschlossen zu sein.

²⁵⁸ vgl. EU, Empfehlung, 2002, S. 22.

²⁵⁹ § 271 Abs. 6 UGB.

²⁶⁰ vgl. Kroiss, Vorschriften, 2009, S. 35.

²⁶¹ vgl. § 275 Abs. 2 UGB.

²⁶² vgl. § 18a Abs. 1 BGBL I, 2010.

Eine weitere Sanktion sieht der österreichische Gesetzgeber für Verstöße gegenüber dem befristeten Tätigkeitsverbot gemäß § 271c Abs. 1 vor. Verstoßen der Abschlussprüfer, der Konzernabschlussprüfer, der Abschlussprüfer eines bedeutenden verbundenen Unternehmens oder der den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer gegen das befristete Tätigkeitsverbot und nehmen sie eine Organfunktion oder eine leitende Stellung bei einer großen Kapitalgesellschaft gemäß § 271a. Abs. 1 UGB ein, gelten sie als nicht bestellt und ihnen gebührt für dennoch erbrachte Leistungen kein Entgelt.²⁶³ Somit sind Verträge und jegliche Art von Beschlüssen, die entgegen dem befristeten Tätigkeitsverbot abgeschlossen wurden, nichtig. Innerhalb der Frist von zwei Jahren kann kein Anspruch auf Entgelt durch diese Person bei der zuvor geprüften Gesellschaft entstehen.²⁶⁴

²⁶³ vgl. § 271c Abs. 2 UGB.

²⁶⁴ vgl. Milla, Praxiskommentar, 2008, S. 119f.

5 Ökonomische Aspekte und empirische Ergebnisse

5.1 Ökonomische Aspekte der Unabhängigkeit von Abschlussprüfern

Wie bereits aus den vorangegangenen Kapiteln ersichtlich, ist die Annahme einer stets wahrheitsgemäßen Berichterstattung (in Form eines uneingeschränkten Bestätigungsvermerkes) durch den Abschlussprüfer keinesfalls selbstverständlich, da verschiedenste Einflussfaktoren diesen dazu bewegen können, eine nicht unabhängige Entscheidung zu treffen und einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk auszustellen, obwohl dieser im Nachhinein betrachtet einzuschränken gewesen wäre.²⁶⁵

Anhand der folgenden Modelle soll eine weitere Komponente, die zur Gefährdung der Unabhängigkeit führen kann, näher betrachtet werden: Ökonomische Interessen der Prüfungsgesellschaft. Wirtschaftliche Zielerreichung, die Anzahl der Mandate und die damit verbundenen Überschüsse können einer Prüfungsgesellschaft nicht gleichgültig sein. Insbesondere die mögliche Wiederbeauftragung eines Abschlussprüfers in einem Markt konkurrierender Prüfer steht im Fokus der ökonomischen Interessen und der potenziellen Bedrohung der Unabhängigkeit.²⁶⁶

5.1.1 Das Grundmodell des Low Balling

Der Low-Balling- bzw. Quasirenten-Ansatz, der die wirtschaftlichen Interessen eines Abschlussprüfers im Bezug auf Folgeprüfungen behandelt, basiert auf den Arbeiten von DeAngelo aus dem Jahr 1981.²⁶⁷

Low Balling bezeichnet die Durchführung einer Erstprüfung zu einem Honorar, welches die Prüfungskosten nicht deckt, um das Mandat längerfristig zu erhalten. Als Quasirenten werden die ökonomischen Vorteile des amtierenden Prüfers im Rahmen der Honorarverhandlungen für Folgeprüfungen verstanden, da durch einen Prüferwechsel dem Mandanten Transaktions-

²⁶⁵ vgl. Wagenhofer/Ewert, 2007, Externe Unternehmensrechnung, S. 517f.

²⁶⁶ vgl. Wagenhofer/Ewert, 2007, Externe Unternehmensrechnung, S. 517f.

²⁶⁷ vgl. DeAngelo, Low Balling, 1981a; DeAngelo, Auditor Size, 1981b.

kosten entstehen.²⁶⁸ Aus diesem Grund haben beide Parteien Anreize, die Geschäftsbeziehung fortzusetzen und ein bilaterales Monopol entsteht.²⁶⁹

Aufgrund des geringen Honorars bei der Erstprüfung, muss der Abschlussprüfer „*die anfänglich nicht gedeckten Erstprüfungskosten im Zeitablauf aus den Überschüssen der Folgeprüfungen wiedererlangen*“²⁷⁰.

DeAngelo geht in seinem Modell von einem unbegrenzten Zeithorizont mit perfektem Wettbewerb in Bezug auf die technischen Fähigkeiten der Abschlussprüfer in der ersten Periode aus. Dieser perfekte Wettbewerb verschiebt sich in der zweiten Periode zum Vorteil des amtierenden Abschlussprüfers, da dieser im Vergleich mit dem Wettbewerb über Kostenvorteile verfügt und Erstprüfungen höhere Kosten als Folgeprüfungen verursachen.²⁷¹ Low Balling an sich beeinträchtigt jedoch nicht die Unabhängigkeit. Low Balling stellt lediglich die wettbewerbliche Reaktion auf die Erwartung zukünftiger Quasirenten und nicht deren Ursache dar.²⁷² Eine Regulierung der Gebühren für Erstprüfungen hätte gemäß Wagenhofer/Ewert demnach keinerlei Konsequenzen auf die Unabhängigkeit.²⁷³

Empirisch konnte dieser Sachverhalt aufgrund der Tatsache, dass die Kosten der Abschlussprüfung für Externe nicht beobachtbar sind, bisher nicht untersucht werden. Die Wissenschaft hat aus diesem Grund das sog. Price Cutting entwickelt, das für die Differenz zwischen den Honoraren für Erst- und Folgeprüfungen steht. Im Wesentlichen entscheidet sich dieses vom Low Balling dadurch, dass Low Balling eine Erstprüfung unterhalb der anfallenden Kosten bezeichnet, während Price Cutting einen Abschlag von der gewünschten Prüfungsgebühr darstellt.²⁷⁴

DeAngelo erstellt die These, dass eine größere Prüfungsgesellschaft den Verlust eines Mandanten eher durch andere Mandanten kompensieren kann als eine kleine Gesellschaft. Da-

²⁶⁸ vgl. Wagenhofer/Ewert, Externe Unternehmensrechnung, 2007, S. 521ff.

²⁶⁹ vgl. Marten, Wirtschaftsprüfung, 2007, S. 157.

²⁷⁰ Ewert, Wirtschaftsprüfung, 1999, S. 41.

²⁷¹ vgl. DeAngelo, Low Balling, 1981a, S. 118-123.

²⁷² vgl. DeAngelo, Low Balling, 1981a, S. 126.

²⁷³ vgl. Wagenhofer/Ewert, Externe Unternehmensrechnung, 2007, S. 535.

²⁷⁴ vgl. Wagenhofer/Ewert, Externe Unternehmensrechnung, 2007, S. 525ff.

durch ergäbe sich eine tendenziell höhere Unabhängigkeit bei größeren Prüfungsgesellschaften, da diese einem geringeren Druck des Managements ausgesetzt seien. Dies führe schließlich zu einer Erhöhung der Prüfungsqualität.²⁷⁵ Diverse andere Autoren begründen die tendenziell höhere Unabhängigkeit bei größeren Prüfungsgesellschaften aus einem anderen Blickwinkel: Da größere Prüfungsgesellschaften mehrere Mandate gleichzeitig betreuen, sei die Gefahr, aufgrund eines Reputationsverlustes Quasi-Renten aus anderen Prüfungsaufträgen zu verlieren, höher.²⁷⁶ Der Abschlussprüfer müsse somit einen Trade-Off zwischen dem Erhalt der Quasirenten eines bestimmten Mandats und dem potenziellen Verlust von Quasirenten anderer Mandate durchführen, um die Vorteilhaftigkeit einer Berichtsverzerrung abzuwägen. Dieser Trade-Off begünstige tendenziell die Unabhängigkeit bzw. unverzerrte Berichterstattung, je größer der potenzielle Verlust aus anderen Mandaten ist. Aus diesem Grund entstehe ein Anreiz für größere Prüfungsgesellschaften, eine größere Prüfungsqualität und Unabhängigkeit zu bieten.²⁷⁷

Aufbauend auf dem Grundmodell von DeAngelo haben diverse weitere Autoren dieses Modell um weitere Komponenten erweitert. In den folgenden Abschnitten werden auszugsweise jene von Lee/Gu, Magee/Tseng sowie Stefani erläutert.

5.1.2 Das Modell von Lee/Gu

Lee/Gu erweitern das Modell von DeAngelo aufgrund der Moral Hazard-Problematik zwischen Prinzipal und Agent (Manager) um die alleinige Kompetenz der Eigner, den Abschlussprüfer zu bestellen und abzubestellen.²⁷⁸

Die Honorierung des Abschlussprüfers durch den Eigner kann in diesem Modell mittels zweier verschiedener Möglichkeiten ermittelt werden: Im Flat-Fee-Scheme erhält der Abschlussprüfer in jeder Periode ein konstantes Honorar. Dem Low-Balling-Scheme liegt ein Honorarabschlag in der ersten Periode zugrunde, während die Honorare der Folgeperiode ebenfalls konstant – allerdings höher als im Flat-Fee-Scheme – sind. Zum Zeitpunkt des Vertragsabschlusses ergibt sich bei beiden Methoden derselbe Barwert der Honorare. In den Folgeperio-

²⁷⁵ vgl. DeAngelo, Auditor Size, 1981b, S. 184.

²⁷⁶ vgl. Marten, Wirtschaftsprüfung, 2007, S. 157f.

²⁷⁷ vgl. Wagenhofer/Ewert, Externe Unternehmensrechnung, 2007, S. 533f.

²⁷⁸ vgl. Lee/Gu, Low Balling, 1998, S. 535.

den ergibt sich jedoch ein Vorteil für den Eigner, da der Abschlussprüfer den Barwert der Folgeperioden verliert, sofern er seine Pflichten nicht ordnungsgemäß erfüllt und dies aufgedeckt wird. Folglich haben die Quasirenten des Low-Balling-Schemes einen positiven Effekt auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.²⁷⁹

5.1.3 Das Modell von Magee/Tseng

Magee/Tseng behandeln die Thematik eines mehrperiodigen Prüfungsmarktes für einen Mandanten und erweitern das Grundmodell von DeAngelo zusätzlich um Meinungsverschiedenheiten zwischen Abschlussprüfer und Mandant bezüglich der Rechnungslegungsstandards. In diesem Modell werden zwei Typen von Abschlussprüfern unterscheiden: Typ A stimmt mit der gewählten Bilanzierungsweise des Managements überein, Typ D tut dies nicht. Typ D hat die Möglichkeit, den Bestätigungsvermerk aufgrund dieser Auffassungsunterschiede einzuschränken, oder trotz allem einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk auszustellen und somit dem Wunsch des Mandanten zu entsprechen, obwohl er der Bilanzierungsweise widerspricht.²⁸⁰

Ein Abschlussprüfer wird als nicht unabhängig definiert, wenn dieser seine Entscheidungen hinsichtlich eines Bestätigungsvermerks im Gegensatz zu seiner Überzeugung über die Korrektheit der Bilanzierungsweise trifft.²⁸¹ Abschlussprüfer vom Typ D sind also nur dann als unabhängig zu betrachten, wenn sie wahrheitsgemäß berichten und damit dem Wunsch des Managements widersprechen. Eine Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ist somit nur dann gegeben, wenn sowohl Typ A und Typ D am Markt vertreten sind und dadurch sogenanntes „Opinion Shopping“ möglich ist und sich die Meinungsverschiedenheit auf mehrere Perioden bezieht.²⁸² Das Modell relativiert somit die „naive Vorstellung, dass alleine aus der Existenz von Quasirenten Probleme mit der Unabhängigkeit erwachsen würden“²⁸³.

²⁷⁹ vgl. Lee/Gu, Low Balling, 1998, S. 550f.

²⁸⁰ vgl. Magee/Tseng, Audit Pricing, 1990, S. 320ff.

²⁸¹ vgl. Magee/Tseng, Audit Pricing, 1990, S. 322.

²⁸² vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 29.

²⁸³ Wagenhofer/Ewert, Externe Unternehmensrechnung, 2007, S. 545.

5.1.4 Das Modell von Stefani

Das Modell von Stefani beinhaltet als Erweiterung des Grundmodells von DeAngelo eine Berücksichtigung der Anleger am Kapitalmarkt. Hierfür wird ein Unternehmen betrachtet, welchem zur Durchführung eines vorteilhaften Investitionsprojekts Kapital zugeführt werden muss. Im Rahmen der Abschlussprüfung soll die exakte Risikoklasse des Projekts ermittelt werden, um eine glaubwürdige Darstellung des Projektes gegenüber potenzieller Investoren zu ermöglichen.²⁸⁴

Die Finanzierungsbedingungen der Investoren sind von der Risikoklasse des Projektes abhängig. Durch einen uneingeschränkten Bestätigungsvermerk des Abschlussprüfers ergeben sich demnach günstigere Finanzierungsbedingungen für das Unternehmen. Den Investoren ist bekannt, dass es zwei unterschiedliche Typen von Abschlussprüfern gibt - opportunistische und seriöse Prüfer, wobei diese Eigenschaft nicht eindeutig aus der Berichterstattung des Abschlussprüfers ersichtlich ist. Das zu prüfende Unternehmen erlangt allerdings mit Ende der ersten Periode Kenntnis über diese Eigenschaft, was wiederum zu einer asymmetrischen Informationsverteilung zwischen Abschlussprüfer und Unternehmen auf der einen und Investor auf der anderen Seite führt. Durch die Veröffentlichung der Honorare für Prüfungs- sowie Nichtprüfungsleistungen werden diese Informationsasymmetrien verringert, da die Anleger daraus Schlüsse ziehen könnten, in welchem Maße der Prüfer informationsbedingte Finanzierungsvorteile abgeschöpft hat. Durch die folgende Erwartungsrevision der Anleger und damit verbundener Anpassung der Finanzierungsbedingungen verschwinde im Idealfall das Interesse des Prüfers an einer verzerrten Berichterstattung.²⁸⁵

5.1.5 Zusammenfassung

International wird das Interesse des Abschlussprüfers an der Beibehaltung eines bestimmten Prüfungsmandates (aus ökonomischen Gründen) als bedeutsamer Einflussfaktor für dessen Unabhängigkeit gesehen.²⁸⁶ Die Existenz von Quasirenten führt nicht zwingend zu einer negativen Beeinträchtigung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Lee/Gu erkennen zB in ihrem Modell gerade Quasirenten als Mittel, um eine Gefährdung der Unabhängigkeit durch

²⁸⁴ vgl. Stefani, Abschlussprüfung, 2002, S. 179-230.

²⁸⁵ vgl. Wagenhofer/Ewert, Externe Unternehmensrechnung, 2007, S. 546-548.

²⁸⁶ vgl. Wagenhofer/Ewert, Externe Unternehmensrechnung, 2007, S. 555.

Kollusion zwischen Abschlussprüfer und Management zu verhindern. Die unterschiedliche Beurteilung der Thematik der Quasirenten ergibt sich durch die Rolle der Eigner, die nur im Modell von Lee/Gu eine aktive Rolle einnehmen.²⁸⁷ Reformvorschläge, die die Position der Eigner stärken, sind daher hinsichtlich einer Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers positiv zu bewerten. Beispiele hierfür sind das Recht des Aufsichtsrates, den Abschlussprüfer zu bestellen oder die Einrichtung eines Prüfungsausschusses im Aufsichtsrat.²⁸⁸ Die Einrichtung eines Prüfungsausschusses, der den Rechnungslegungsprozess, das interne Kontrollsystem und die Abschluss- bzw. Konzernabschlussprüfung überwacht, sowie die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers überprüft, ist in Österreich für kapitalmarktorientierte Unternehmen und sehr große Gesellschaften gemäß § 271a Abs. 1 UGB verpflichtend.²⁸⁹

5.2 Empirische Ergebnisse zur Unabhängigkeit von Abschlussprüfern

Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sowie die Prüfungsqualität sind nicht direkt messbar. Unter Verwendung sogenannter Proxyvariablen versucht die Wissenschaft, dennoch Ergebnisse zu liefern. Als Proxyvariablen können zB die Honorare des Abschlussprüfers für Nichtprüfungsleistungen oder die Mandatsdauer herangezogen und mit anderen Sachverhalten, wie zB Aktienrenditen oder Testatseinschränkungen in Beziehung gesetzt werden. Ermittelte Zusammenhänge sollen Rückschlüsse auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers liefern.²⁹⁰

Diverse Studien kommen in ihren Befragungen zu dem Ergebnis, dass Abschlussprüfung in Verbindung mit paralleler Beratung nicht zu verbieten sei.²⁹¹ Empirische Untersuchungen liefern zwar eine Bestätigung der Hypothese, dass einhergehende Beratung eine Auswirkung auf die Abschlussprüfung hat, eine eindeutige Aussage hinsichtlich Vor- bzw. Nachteilhaftigkeit ist jedoch nicht zulässig.²⁹²

²⁸⁷ vgl. Lee/Gu, Low Balling, 1998, S. 535.

²⁸⁸ vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 31.

²⁸⁹ vgl. Inwinkl, Abschlussprüferrichtlinie, 2009, S. 131.

²⁹⁰ vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 33.

²⁹¹ vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 37.

²⁹² vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 48.

Die Ergebnisse hinsichtlich der Vorteilhaftigkeit externer Rotation liefern ebenso keine klare Aussage, dass diese positive Auswirkungen auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers haben muss bzw. dass ohne diese die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährdet sei.²⁹³

²⁹³ vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 48.

6 Zusammenfassung

6.1 Zusammenfassung der Thematik

Die Bereitstellung entscheidungsnützlicher Informationen für die Kapitalmarktteilnehmer ist eine der grundlegenden Anforderungen an die kapitalmarktorientierte Rechnungslegung. Diese Informationen stellen nur, wenn sie auch glaubwürdig sind, einen positiven Beitrag zur Entscheidungsfindung bei den Kapitalmarktteilnehmern. Aus diesem Grunde ist die Überprüfung durch eine unternehmensexterne Instanz unumstößlich.²⁹⁴

Um die Glaubwürdigkeit veröffentlichter Informationen zu gewährleisten, ist die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers als unabdingbare Voraussetzung zu betrachten. Zu einer möglichst effizienten Unternehmensüberwachung ist zudem eine möglichst enge Kooperation zwischen Abschlussprüfer und der Überwachungsinstanz Aufsichtsrat erforderlich.²⁹⁵

Die Unabhängigkeit ist nicht nur in innerer, subjektiver Form in Bezug auf das Prüfungsmandat wesentlich. Eine Unabhängigkeit nach außen, so wie sie durch einen objektiven Dritten empfunden wird, hat dieselbe Relevanz. Die Unabhängigkeit ist in der Prüfungstheorie Grundlage verschiedenster juristischer, ökonomischer und empirischer Analysen.²⁹⁶

Die Literatur und die Regelungsgrundlagen machen unterschiedlichste Gefahrenquellen für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers aus. Insbesondere die Problematik einer Selbstprüfung, bei der Sachverhalte, an denen der Abschlussprüfer selbst mitgewirkt hat, geprüft werden, steht häufig im Vordergrund. Andere Risiken wie Eigeninteresse, Parteilichkeit und erhöhtes Vertrauen sind ebenso Bestandteil einer umfassenden Beurteilung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.²⁹⁷

Es lässt sich feststellen, dass die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers objektiv schwer messbar ist, da die subjektive Sichtweise eines unabhängigen Dritten nicht operationalisiert werden

²⁹⁴ vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 235.

²⁹⁵ vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 235.

²⁹⁶ vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 235.

²⁹⁷ vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 236.

kann. Zweifel an der Unabhängigkeit führen zum Ausschluss von der Annahme eines Prüfungsmandats.²⁹⁸

6.2 Schlussfolgerungen und zentrale Erkenntnisse

Der Code of Ethics for Professional Accountants der IFAC und die Empfehlung der Europäischen Kommission zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers stellen die wesentlichen Grundlagen für die Regelungen des österreichischen Gesetzgebers gemäß UGB dar.

Aus österreichischer Perspektive sind die Änderungen des URÄG 2008 hinsichtlich der Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, die im Wesentlichen einer Umsetzung der Vorgaben durch die EU darstellen, und die besonderen Bestimmungen für Unternehmen von öffentlichem Interesse elementar für den Stand der Wirtschaftsprüfer. Die Einführung des Netzwerkbegriffes, der Generalnorm der Besorgnis der Befangenheit sowie diverser Befangenheits- und Ausschlussstatbestände sind die wesentlichen aus dem URÄG resultierenden Verschärfungen der Richtlinien.²⁹⁹

Hinsichtlich der Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im UGB ist die Unterscheidung in jene zur Besorgnis der Befangenheit und jene, die taxativ als Ausschlussgründe aufgezählt sind, wesentlich. Während Tatbestände der ersten Gattung durch die Einführung von Schutzmaßnahmen eine Reduktion der Bedrohung der Unabhängigkeit auf ein akzeptables Ausmaß ermöglichen, führen jene der zweiten Art zwingend zu einem Ausschluss; Schutzmaßnahmen können nicht ausreichend angewandt werden.

Im Rahmen dieser Masterarbeit wurden die Vorschriften von EU und IFAC mit jenen des österreichischen Gesetzgebers im UGB verglichen. Vereinfachend kann man davon ausgehen, dass die Regelungen der IFAC die Grundlage jener der EU darstellen und diese wiederum die Grundlage für die Vorschriften im UGB darstellen. Trotz weitgehender Übereinstimmung ergeben sich dennoch Unterschiede, bei deren Tragweite es sich teilweise nur um Nuancen, teilweise jedoch auch um gravierende Differenzen handelt.

²⁹⁸ vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 238f.

²⁹⁹ vgl. Inwinkl, Abschlussprüferrichtlinie, 2009, S. 133; Kroiss, Vorschriften, 2009, S. 39.

Eine Bedrohung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gegenüber dem Prüfungsmandanten durch Befangenheit oder eine Besorgnis der Befangenheit wird in den betrachteten Regelungsgrundlagen weitgehend einheitlich definiert.

Bei den Ausschlussgründen finden sich allerdings Unterschiede im Detail:

- Die Regelungen zum Halten finanzieller Beteiligungen in direkter oder indirekter Art sind im Großen und Ganzen einheitlich. Der österreichische Gesetzgeber regelt hier den Anteilsbesitz durch direkte Familienmitglieder im Gegensatz zu EU und IFAC nicht explizit.
- Die Übernahme einer Organstellung oder sonstigen Beschäftigung beim Mandanten durch ein Mitglied des Auftragssteams unterscheidet sich nur dadurch, dass EU und UGB im Gegensatz zur IFAC explizit ein befristetes Tätigkeitsverbot für leitende Angestellte aussprechen.
- Das UGB ist hinsichtlich der Mitwirkung an der Buchführung und Erstellung des Jahresabschlusses restriktiver als EU und IFAC, da diese eine Durchbrechung des Verbotes dieser Tätigkeit in Notfällen zulassen. Die Regelungen von EU und IFAC sind für kapitalmarktorientierte Unternehmen strenger als für andere, während jene des UGB einheitlich streng sind.
- Im UGB wird eine Teilnahme des Abschlussprüfers an der internen Rotation in jedem Fall ausgeschlossen, während EU und IFAC diese unter Umständen zulassen.
- Die Erbringung von Bewertungsleistungen wird im UGB ebenso strenger geregelt als von EU und IFAC. Das UGB schließt jegliche Form von Bewertungsleistung aus, die sich wesentlich auf den Jahresabschluss auswirkt, während EU und IFAC klar geregelte Routinebewertungen dennoch zulassen.
- Die Betrachtung der Regelungen hinsichtlich einer eventuellen Mandantenabhängigkeit durch hohe Anteile der Honorare dessen am Gesamtumsatz zeigt, dass das UGB

als einzige eine klare Verschärfung der erlaubten Umsatzanteile bei kapitalmarktorientierten und sehr großen Gesellschaften beinhaltet.

- Hinsichtlich einer mit der Abschlussprüfung einhergehenden Rechts- und Steuerberatung durch den Abschlussprüfer decken sich die Vorschriften weitgehend, wobei der österreichische Gesetzgeber strenge Regelungen dieser nur für kapitalmarktorientierte und sehr große Gesellschaften explizit vorsieht.
- Die Mitwirkung bei der Entwicklung und Implementierung von Rechnungslegungsinformationssystemen ist nach EU und IFAC unter Einhaltung bestimmten Voraussetzung erlaubt, während das UGB hier striktere Regelungen vorsieht und diese generell ausschließt.
- Eine verpflichtende interne Rotation des Abschlussprüfers und leitender Angestellter im Auftragsteam wird von allen Regelungsgrundlagen vorgesehen. Das UGB verschärft die Regelungen von IFAC und EU, die eine Rotation nach sieben Jahren vorsehen, indem es diese bereits nach fünf Jahren vorschreibt.
- Die Netzwerkdefinition und die einhergehenden Ausschluss- und Befangenheitsgründe sind im UGB bzw. nach IFAC und EU weitgehend einheitlich.

Es lässt sich zusammenfassend feststellen, dass der österreichische Gesetzgeber tendenziell restriktivere Regelungen zur Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers eingeführt hat als dies von EU oder IFAC in ihren Rahmenkonzepten vorgegeben ist. Die Überschneidung der Regelungen für das Netzwerk und der Sozietätsklausel im UGB bedarf evtl. einer Überarbeitung.

Zur Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers wird unter anderem seit geraumer Zeit die Ausweitung der Haftung des Abschlussprüfers in Anlehnung an die unbegrenzte Haftung gegenüber Auftraggeber und Dritten in den USA kontrovers diskutiert.³⁰⁰ Des Weiteren werden zB die strikte Trennung von Prüfung und Beratung, eine verpflichtende externe Prüferrotation und die Einrichtung von Prüfungsausschüssen als mögliche Maßnahmen ins Spiel

³⁰⁰ vgl. Müller, Unabhängigkeit, 2006, S. 204.

gebracht.³⁰¹ Die vieldiskutierte externe Prüferrotation wird derzeit von keiner der drei behandelten Regelungsgrundlagen vorgeschrieben. Zu dieser Thematik konnten bisher keine positiven empirischen Ergebnisse geliefert werden.

Die von UGB und A-QSG vorgesehenen Sanktionen bei Nichtbefolgung der Normen durch den Abschlussprüfer stellen eine Umsetzung der Empfehlung der EU-Kommission, die das Ausmaß von Sanktionen nur grob skizziert, dar.

Die in dieser Arbeit nur grob behandelten Ergebnisse der Studien ökonomischer Aspekte bzw. die betrachteten Modelle legen nahe, dass für die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers weniger die Honorargestaltung³⁰² oder die (externe) Rotation wichtig ist, sondern eine stärkere Position der Rolle des Eigners und der Überwachungsorgane (Aufsichtsrat und Prüfungsausschuss) in der Abschlussprüfung bzw. der Bestellung und Kontrolle eines Abschlussprüfers zu unterstützen ist, da in der Zusammenarbeit (zB Vertragsgestaltung, Berichterstattung) mit dem Abschlussprüfer positive Beiträge zur Unabhängigkeit geleistet werden können. Rückblickend betrachtet hat der österreichische Gesetzgeber ähnliche Schlüsse gezogen, da er mit dem Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005 (GesRÄG) und dem URÄG 2008 eben diesen Weg beschritten hat.

Petersen und Zwirner bringen die Problematik der vorliegenden Masterarbeit in ihrer Analyse abschließend auf den Punkt:

„Trotz des vergleichsweise großen Umfangs der Rechtsvorschriften ist allerdings deutlich geworden, dass für die Abschlussprüfer in ihrer beruflichen Praxis keineswegs auf den ersten Blick immer eindeutig klar ist, welche Aufgaben zulässig sind und welche nicht. Hier bedarf es bei jeder Auftragsannahme einer sorgfältigen Abwägung des Einzelfalls.“³⁰³

³⁰¹ vgl. Marten, Wirtschaftsprüfung, 2007, S. 165-177.

³⁰² In Bezug auf die Honorargestaltung zeigen die ökonomischen Analysen der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers eine nicht zwingend negative Beeinträchtigung der Unabhängigkeit durch die Existenz von Quasirenten.

³⁰³ Petersen/Zwirner, Besondere Ausschlussgründe, 2009, S 779.

Literaturverzeichnis

ARRUNADA, Benito [1999]: The Economics of Audit Quality – Private Incentives and the Regulation of Audit and Non-Audit-Services, Kluwer Academic Publishers, Boston 1999

BUNDESGESETZBLATT für die Republik Österreich [BGBl I, 2010]: „10. Bundesgesetz, mit dem das Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz und das Wirtschaftstreuhandberufsgesetz geändert werden“, Wien, 29. Jänner 2010

DEANGELO, Linda Elizabeth [Low Balling, 1981a]: "Auditor Independence, Low Balling, and Disclosure Regulation" Journal of Accounting and Economics 3 1981a, S.113-127

DEANGELO, Linda Elizabeth [Auditor Size, 1981b]: "Auditor Size and Audit Quality", Journal of Accounting and Economics 1981b, S.183-199

EUROPÄISCHE KOMMISSION (EU) [Empfehlung, 2002]: „Empfehlung der Kommission vom 16. Mai 2002 – Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien“, in: Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften vom 19. Juli 2002, L 191/22-57

EUROPÄISCHES PARLAMENT und Rat der Europäischen Union [Abschlussprüferrichtlinie, 2006]: „Richtlinie 2006/43/EG“, in: Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften vom 17. Mai 2006, L 157/87-107

EWERT, Ralf [Wirtschaftsprüfung, 1999]: „Wirtschaftsprüfung und ökonomische Theorie – Ein selektiver Überblick -, in: Richter, Martin (Hrsg.): „Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung II: Wirtschaftsprüfung und ökonomische Theorie – Prüfungsmarkt – Prüfungsmethoden - Urteilsbildung / 2. Symposium der KPMG/Universität Potsdam zur Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung am 9. und 10. Oktober 1998 in Potsdam, Berlin 1999, S. 35-99.

FLEISCHER, Holger [1996]: „Das Doppelmandat des Abschlussprüfers – Grenzen der Vereinbarkeit von Abschlussprüfung und Steuerberatung“, in: DStR, 34. Jg. (1996), S.758-764.

FÖRSCHLE, Gerhart / SCHMIDT Stefan [§ 319 HGB, 2006]: § 319 HGB, in: Ellrott et al. (Hrsg.), „Beck'scher Bilanzkommentar“, 6. Aufl., München, 2006

GELTER, Martin / REITER, Robert [Ausschlussgründe, 2006]: „Ausschlussgründe in besonderen Fällen“, in BERTL, R. / MANDL D. (Hrsg.): „Handbuch zum Rechnungslegungsgesetz“, 2006 LexisNexis ARD Orac Verlag, Wien, 2006, S.1-17

GIER, Stephan / MÜLLER, Katrin / MÜLLER, Klaus [2009]: „Unabhängigkeit des Abschlussprüfers“, in KÜTING, K./ PFITZER, N. / WEBER, C. (Hrsg.): „Das neue deutsche Bilanzrecht – Handbuch zur Anwendung des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG)“, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart, 2009, 2. aktualisierte Auflage, S. 655-668

IFAC – International Federation of Accountants [Code, 2009]: „Code of Ethics for Professional Accountants“, New York, revised July 2009

IFAC – International Federation of Accountants [About IFAC, 2009]: „About IFAC“ <http://www.ifac.org/About/> ; zuletzt abgerufen am 04. Februar 2010

IFAC – International Federation of Accountants [IAASB, 2009]: „IAASB“ <http://www.ifac.org/IAASB/> ; zuletzt abgerufen am 04. Februar 2010

IFAC – International Federation of Accountants [2009]: „Handbook of International Standards on Auditing and Quality Control“, New York, 2009

INSTITUT Österreicherischer Wirtschaftsprüfer (IWP) [Stellungnahme, 2009]: „Stellungnahme: Einzelfragen zu den Unabhängigkeitsvorschriften nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB) iDF Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008 (URÄG 2008)“, Wien, Dezember 2009

INWINKL, P. / KORTEBUSCH, D. / SCHNEIDER, G. [Abschlussprüferrichtlinie, 2009]: „Die Abschlussprüferrichtlinie und die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im deutsch/österreichischen Vergleich“, in KoR, Düsseldorf 02. Februar 2009, Heft 2, Seite 127-133

KAMMER der Wirtschaftsprüfer (KWT) [Fachgutachten, 2009]: „Fachgutachten KFS/PG 1 – Durchführung von Abschlussprüfungen“, Wien, 2009, <http://www.iwp.or.at/Documents/GS-PG01.pdf> , zuletzt abgerufen am 22. Februar 2010

KRASSNIG, Ulrich [Grundlagen, 2007]: „Grundlagen der Abschlussprüfung in Österreich im Lichte internationaler Entwicklungstendenzen“, Dissertation Wirtschaftsuniversität Wien, eingereicht bei Bertl, R. / Nowotny, C., Oktober 2007

KROISS, T. et al. [Unabhängigkeit, 2009]: „Neue Vorschriften zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers durch das URÄG 2008“, in Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer „Wirtschaftsprüfer Jahrbuch 2009“, Linde Verlag, Wien 2009, S. 25-46

KUHNER, Christoph [1999]: „Der Code of Ethics for Professional Accountants der International Federation of Accountants (IFAC) – Neue Verhaltensrichtschnur für Wirtschaftsprüfer?, in WPK-Mitt., 38. Jg. (1999), S. 7-15

LEE, C.J/GU, Z. [Low Balling, 1998]: "Low Balling, Legal Liability, and Auditor Independence", The Accounting Review 1998, S. 533-555

MAGEE, R.P./TSENG, M. [Audit Pricing, 1990]: "Audit Pricing and Independence", The Accounting Review 1990, S. 315-335

MARTEN, K.-U./QUICK, R/RUHNKE, K. [Wirtschaftsprüfung, 2007]: "Wirtschaftsprüfung - Grundlagen des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesen nach nationalen und internationalen Normen, 3. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2007

MILLA, A. / VCELOUCH-KIMESWENGER, R. / WEBER, M. [Praxiskommentar, 2008]: „Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008 – Praxiskommentar“, Linde Verlag, Wien 2008

MÜLLER, Katrin [Unabhängigkeit, 2006]: „Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Eine kritische Analyse der Vorschriften in Deutschland im Vergleich zu den Vorschriften der Europäischen Union, der IFAC und in den USA“, Deutscher Universitäts-Verlag, Wiesbaden, 2006

PETERSEN, K. / ZWIRNER, C. [Besondere Ausschlussgründe, 2009]: „Besondere Ausschlussgründe bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, Kommentierung des § 319a HGB“, in: KÜTING/WEBER, „Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss“, Schäffer-Poeschel-Verlag, Stuttgart, 5. Edition, 2009, 4. Ergänzungslieferung November 2009, S. 769-779

PETERSEN, K. / ZWIRNER, C. / BOECKER, C. [2009]: „Kommentierung der §§ 318, 319a und 319b HGB“ in Petersen, K. / Zwirner, C. (Hrsg.) „Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz BilMoG – Gesetze, Materialien, Erläuterungen“, Verlag C.H. Beck München, 2009, S. 573-578

PRICEWATERHOUSECOOPERS Österreich GmbH (PwC) [URÄG 2008, 2009]: „Umsetzung des URÄG 2008 in Österreich“, <http://www.pwc.at/uraeg2008/uraeg2008.html>, zuletzt abgerufen am 05. Februar 2010

RÜFFLER, Friedrich [Vereinbarkeit, 2009]: „Zur Vereinbarkeit der Erbringung von Lohnverrechnungstätigkeiten mit der gesetzlichen Abschlussprüfung“, in Urnik, S. et al: „Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen, Festschrift für Herbert Kofler zum 60. Geburtstag“, Linde Verlag, Wien, 2009, S. 603-621

STEFANI, Ulrike [Abschlussprüfung, 2002]: "Abschlussprüfung, Unabhängigkeit und strategische Interdependenz. Eine ökonomische Analyse institutioneller Reformen zur Steigerung der Prüfungsqualität", Stuttgart, 2002

SUTTON, Michael H. [Independence, 1997]: „Auditor Independence: The Challenge of Fact and Appearance, in: Accounting Horizons, Vol. 11 (1997), no. 1, S. 86-91

WAGENHOFER, Alfred / EWERT, Ralf [Externe Unternehmensrechnung, 2007]: Externe Unternehmensrechnung, Springer-Verlag, Berlin Heidelberg, 2. Auflage, 2007

WEILINGER, Arthur / DORALT, Werner (Hrsg.) [UGB, 2009]: „Kodex Unternehmensrecht“, UGB, LexisNexis ARD Orac Verlag, Wien 2009

WIRTSCHAFTSKAMMER Wien (WKO Wien) [UGB, 2009]: „Das neue Unternehmensgesetzbuch“,

http://portal.wko.at/wk/format_detail.wk?AngID=1&StID=280027&DstID=686&titel=Das.neue,Unternehmensgesetzbuch, zuletzt abgerufen am 05. Februar 2010