

Die Qualitätssicherung in Prüfungsbetrieben – Geänderte Anforderungen an ein Qualitätssicherungssystem

Karl Fuchs/Gisela Nagy/Franz Christoph Schrammel

I. Einleitung

II. Die historische Entwicklung der externen Qualitätssicherung in Österreich

III. EU-Vorgaben und Umsetzung in Österreich

A. Berufsstand quo vadis?

IV. Die „Prüferaufsicht neu“ nach dem APAG

A. Gegenstand und Zweck (§ 1 APAG)

B. Begriffsbestimmungen (§ 2 APAG)

C. Organisation (§§ 3–11 APAG)

D. Organe der APAB (§§ 5–11 APAG)

E. Qualitätsprüfungskommission (§§ 12–13 APAG)

F. Aufgaben der Qualitätsprüfungskommission (§ 13 APAG)

G. Finanzierung (§ 21 APAG)

H. Regelungen zur Qualitätssicherung (§ 23 APAG)

I. Gegenstand und Intervalle von Qualitätssicherungsprüfungen (§§ 24–25 APAG)

J. Qualitätssicherungsprüfer (§ 26 APAG)

K. Bestellung des Qualitätssicherungsprüfers (§§ 29–31 APAG)

L. Prüfbericht (§ 34 APAG)

M. Bescheinigung (§§ 35–36 APAG)

N. Inspektionen (§§ 43–50 APAG iVm Art 26 EU-VO)

1. Allgemeines zur Inspektion nach APAG

2. Anzeige- und Informationspflichten

3. Bestellung von Inspektoren

4. Sachverständige

5. Umfang und Inhalt der Inspektion

6. Maßnahmen

7. Inspektionsbericht

O. Konzernabschlussprüfungen (§ 51 APAG)

P. Standardsetzung (§ 57 APAG)

Q. Meldepflichten (§§ 58–60 APAG)

R. Untersuchungen (§ 61 APAG)

S. Sanktionen (§§ 62–64 APAG)

T. Strafbestimmungen (§ 65 APAG)

1. Geldstrafen zwischen 400 und 5.000 €

2. Geldstrafen zwischen 5.000 und 50.000 €

3. Geldstrafen zwischen 50.000 und 350.000 €

U. Meldung von Verstößen (§ 66 APAG)

V. Übergangsbestimmungen (§ 84 APAG)

V. Geänderte Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem eines Prüfungsbetriebs

A. Neue Regelungen der EU-RL

B. Art 24a und Art 24b EU-RL – Regelungen und Umsetzung in Österreich

C. Neuerungen im Bereich des internen Qualitätssicherungssystems nach APAG und EU-VO

1. Kontinuierliche Fortbildung (§ 56 APAG)

2. Nichtprüfungsleistungen (Art 5 EU-VO)

3. Fee-Cap (Art 4 EU-VO)

4. Berichtspflichten bei Unregelmäßigkeiten (Art 7 EU-VO)

5. Auftragsbegleitende Qualitätssicherungsprüfung (Art 8 EU-VO)

6. Zusätzlicher Bericht an den Prüfungsausschuss (Art 11 EU-VO)

7. Bericht an die APAB (Art 12 EU-VO)

8. Transparenzbericht (Art 13 EU-VO) – Honorare und Meldungen (Art 14 EU-VO)

9. Bestellung des Abschlussprüfers bei PIEs (Art 16 EU-VO)

10. Laufzeit des Prüfungsmandats (Art 17 EU-VO)

VI. Statistik zu Feststellungen der Inspektionen laut IFIAR Report

VII. Internationale Zusammenarbeit im Bereich der Aufsicht

VIII. Zusammenfassung

I. Einleitung

Die geänderte Abschlussprüferrichtlinie (EU-RL) ¹ und die EU-Verordnung zur Abschlussprüfung (EU-VO) ² wurden im Amtsblatt der EU am 27.5.2014 veröffentlicht. Sowohl die Richtlinie als auch die Verordnung sind am 16.6.2014 in Kraft getreten. Die Richtlinie ist von den EU-Mitgliedstaaten bis zum 17.6.2016 in nationales Recht umzusetzen. Die Verordnung ist – auch wenn sie bereits am 16.6.2014 in Kraft getreten ist – erst ab dem 17.6.2016 unmittelbar anzuwenden.

Die EU-RL enthält Vorschriften, die – nach Umsetzung in nationales Recht – bei allen gesetzlichen Abschlussprüfungen anzuwenden sind. Die EU-VO setzt auf der EU-RL auf und ergänzt diese für den Bereich der Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse (sog Public Interest Entities – PIE).

Zur Frage der erstmaligen Anwendung der Vorschriften aus der EU-VO vertritt die Generaldirektion Binnenmarkt der EU-Kommission in ihren am 3.9.2014 veröffentlichten Fragen und Antworten die Ansicht, dass die neuen Regeln – ungeachtet spezieller Übergangsregelungen wie etwa in Art 41 EU-VO – für Geschäftsjahre anzuwenden sind, die nach dem 17.6.2016 beginnen. ³ Bei Geschäftsjahren nach dem Kalenderjahr würde dies eine Anwendung der EU-VO ab dem Geschäftsjahr 2017 bedeuten. Dies gilt allerdings nur für bestimmte Vorschriften, die einen Bezug zum Geschäftsjahr haben, wie zB die Regelung zur externen Rotation, zur Erbringung von Nichtprüfungsleistungen oder zum Transparenzbericht. Regelungen ohne Bezug zum Geschäftsjahr sind ab 17.6.2016 zu beachten.

Dieser Beitrag beschäftigt sich mit den geänderten Anforderungen an ein Qualitätssicherungssystem in Prüfungsbetrieben nach Umsetzung der EU-Vorgaben.

II. Die historische Entwicklung der externen Qualitätssicherung in Österreich ⁴

Vor dem Jahr 2005 bestand in Österreich keine verpflichtende externe Qualitätsprüfung. Sie war vielmehr nur für iwv-Mitglieder im Rahmen eines sogenannten „Peer-Review“-Systems verpflichtend vorgesehen.

Die ursprüngliche Einführung eines externen Qualitätssicherungssystems geht auf eine Empfehlung der Europäischen Kommission aus dem Jahr 2000 zurück. Dieser Empfehlung wurde in Österreich durch die Schaffung des Abschlussprüfer-Qualitätssicherungsgesetzes (A-QSG) nachgekommen, das am 1.9.2005 in Kraft trat und in weiterer Folge mehrmals novelliert wurde.

Damit wurde das externe Qualitätssicherungssystem für alle Abschlussprüfer in Österreich, die „Pflichtprüfungen nach österreichischem Recht“ durchführen, eingeführt. Es war bis zum Inkrafttreten des APAG am 1. Oktober 2016 in Geltung.

III. EU-Vorgaben und Umsetzung in Österreich

Das bisherige System der Abschlussprüferaufsicht muss durch die neuen EU-rechtlichen Vorgaben grundlegend geändert werden. Die Schaffung eines neuen Gesetzes zur

Prüferaufsicht wurde erforderlich. Nach einem bemerkenswert langen Gesetzwerdungsprozess wurde am 11. August 2016 das Bundesgesetz über die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz – APAG) im Bundesgesetzblatt (BGBl I 2016/83) veröffentlicht und trat am 1. Oktober 2016 in Kraft. Das A-QSG trat mit dem Inkrafttreten des APAG außer Kraft.

Wie ein angemessenes und wirksames Qualitätssicherungssystem in Prüfungsbetrieben ausgestaltet werden soll, ist derzeit in der Richtlinie des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer (IWP/PG7) zur Sicherung der Qualität von Prüfungsbetrieben dargelegt.

Die Regelungsinhalte der EU-RL bezüglich der Qualitätssicherung, der internen Organisation und der Arbeitsorganisation von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften soll in Zukunft in der Wirtschaftstreuhandberufs-Ausübungsrichtlinie (WT-ARL) umgesetzt werden. Auch wesentliche Regelungen des Fachgutachtens IWP/PG 7 werden übernommen und dieses ersetzen.

A. Berufsstand quo vadis?

Unter dem Aspekt der neuen Abschlussprüferaufsicht kommt es zu einer Zwei- bzw Dreiteilung des prüfenden Berufsstandes.

Zunächst ist zwischen Abschlussprüfern zu unterscheiden, die Jahresabschlüsse von Unternehmen im Sinne des APAG prüfen, also PIE-Prüfern und Non-PIE-Prüfern .

Daneben gibt es auch Prüfungen, die nicht unter das APAG fallen, wie freiwillige Prüfungen oder Prüfungen von Vereinen und Privatstiftungen.

Folgendes Schaubild fasst dies zusammen:

Vereinfachte Darstellung	„Andere“ Abschlussprüfungen (nicht in den Anwendungsbereich des APAG fallend)	Abschlussprüfungen iSd APAG	
		Non-PIE Prüfer	PIE Prüfer
Berufsaufsicht	(KWT) ↔	APAB	APAB
Externes Qualitätssicherungssystem	Keines ↔	Monitored Peer Review	Inspektionen
Maßnahmen	(Disziplinarverfahren) ↔	+ Sanktionen	+ verschärfte Sanktionen
Recht	WTBG, UGB ↔	+ APAG	++ EU-VO
Bestätigungsvermerk	UGB ↔	UGB	VO

Abbildung 1: Die „Dreiteilung des Berufsstandes“ auf Basis des neuen Aufsichtssystems nach APAG.

Es ist zu erwarten, dass die Erfüllung der erhöhten Qualitätsansprüche an Wirtschaftsprüfungsbetriebe im Gegensatz zur politischen Absicht der EU-Kommission tendenziell zu

einer weiteren Konzentration auf dem Abschlussprüfermarkt führen wird. Untersuchungen, die die Auswirkungen nach dem bisherigen Regime der Abschlussprüferaufsicht untersucht haben, bestätigen diese Entwicklung bereits.

IV. Die „Prüferaufsicht neu“ nach dem APAG

A. Gegenstand und Zweck (§ 1 APAG)

Das APAG regelt die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften und legt fest, unter welchen Voraussetzungen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften zur Durchführung von Abschlussprüfungen berechtigt sind.

Das APAG regelt auch die Aufsicht über Unternehmen von öffentlichem Interesse gemäß [§ 189a Z 1 lit a und d UGB](#) betreffend die Einhaltung abschlussprüfungsrelevanter Verpflichtungen. Es nennt in diesem Zusammenhang die Regelungen für Gesellschaften in bestimmten Rechtsformen, die verpflichtet sind einen Prüfungsausschuss einzurichten. Dies gilt nicht für Banken und Versicherungen.

Die Aufsicht umfasst auch die Einhaltung von Art 16 EU-VO (Bestellung des Abschlussprüfers oder Prüfungsgesellschaften) und Art 17 EU-VO (Laufzeit des Prüfungsmandats).

B. Begriffsbestimmungen (§ 2 APAG)

Die Begriffsbestimmungen dieses Gesetzes wurden gegenüber dem A-QSG von 7 auf 24 erweitert und auch inhaltlich überarbeitet. Die wichtigsten werden in der Folge dargestellt:

- Abschlussprüfungen sind bundesgesetzlich vorgeschriebene Prüfungen von Jahres- und Konzernabschlüssen, ausgenommen Prüfungen von Jahres- oder Konzernabschlüssen von Vereinen (VereinsG), Privatstiftungen ([PSG](#)), Bundes- und Landesstiftungen (BStFG 2015), sofern es sich nicht um Versicherungsvereine nach [VAG](#) und nicht um prüfungspflichtige Genossenschaften handelt und Sonderprüfungen im Zusammenhang mit gesellschaftsrechtlichen Umgründungen.

Die Begriffsbestimmung „Abschlussprüfungen“ definiert gleichzeitig den Anwendungsbereich des APAG: Er ist enger als jener des A-QSG, der alle „Pflichtprüfungen nach österreichischem Recht“ umfasste. Die Prüfer von Privatstiftungen, großen Vereinen und Umgründungen werden vom APAG nicht mehr erfasst.

Vorsicht ist bei Umwandlungsprüfungen geboten. Nach derzeitiger Rechtslage ergibt sich durch den Verweis im [AktG](#) auf [§ 271 UGB](#) ein möglicher Ausschlussgrund für eine Bestellung als Umwandlungsprüfer, wenn keine Registrierung gemäß § 52 APAG vorliegt.

- Abschlussprüfer ist ein berufsberechtigter Wirtschaftsprüfer und eingetragener Revisor mit aufrechter Bescheinigung gemäß § 35 oder § 36 APAG.
- Prüfungsgesellschaften sind alle Unternehmen, die über eine aufrechte Bescheinigung gemäß § 35 oder § 36 APAG verfügen.
- Unternehmen von öffentlichem Interesse (Public Interest Entities, ie PIE) sind Unternehmen gemäß [§ 189a Z 1 UGB](#) und Art 2 Abs 3 der EU-VO und Unternehmen,

die Wertpapiere begeben haben, welche an einem geregelten Markt eines EU-Mitgliedsstaates oder EWR-Vertragsstaats gehandelt werden.

- *Prüfungsbetrieb ist eine organisatorische Einheit, die zur Durchführung von Abschlussprüfungen ein einheitliches internes Qualitätssicherungssystem verwendet. Die organisatorische Einheit kann sich erstrecken auf*
 - den gesamten oder einen Teil des Betriebes eines Abschlussprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft,
 - einen Zusammenschluss von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften oder
 - auf die Betriebe mehrerer Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften.
- *Qualitätssicherungsprüfungen sind Überprüfungen der Gestaltung und Einhaltung von Qualitätssicherungsmaßnahmen und der Einhaltung der Qualitätssicherungsmaßnahmen bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die keine Prüfer von PIE-Unternehmen sind.*

Bei PIE-Abschlussprüfern und -Prüfungsgesellschaften umfassen die Qualitätssicherungsprüfungen nur die Einhaltung der Qualitätssicherungsmaßnahmen bei der Durchführung von Abschlussprüfungen bei Unternehmen, die nicht von öffentlichem Interesse sind. Für PIE-Mandate werden behördliche Inspektionen durch die APAG durchgeführt.

- *Qualitätssicherungsprüfer ist eine natürliche oder juristische Person, die zur Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen befugt ist.*
- *Inspektionen sind Qualitätssicherungsprüfungen gemäß Art 26 Abs 1 lit a EU-VO.*
- *Inspektor ist ein Prüfer gemäß Art 26 Abs 1 lit b EU-VO.*
- *Verantwortlicher Prüfer ist eine natürliche Person, die für die Durchführung der Abschlussprüfung sowie für den erteilten Bestätigungsvermerk verantwortlich ist.*

Anzumerken ist, dass der zeitliche Umfang der Tätigkeit des verantwortlichen Prüfers für das Prüfungsmandat nicht definiert ist. Allerdings kann ein extrem geringes, für das Mandat aufgewendetes Zeitvolumen die Qualität der Funktion des „verantwortlichen Prüfers“ beeinträchtigen und somit zu Qualitätsmängeln bei der Prüfung führen. Insofern ist eine ausreichende zeitliche Beteiligung des „verantwortlichen Prüfers“ auch für die Prüfungen der APAB relevant.

- *Qualifizierter Assistent ist ein im Rahmen einer Qualitätssicherungsprüfung mitwirkender Wirtschaftsprüfer, Steuerberater oder Berufsanwärter, der mindestens drei Jahre Berufserfahrung hat und davon mindestens 50 Prozent in der Abschlussprüfung tätig war. Die Definition des qualifizierten Assistenten wurde neu in das Gesetz aufgenommen und dessen Qualifikation festgelegt.*

C. Organisation (§§ 3–11 APAG)

Zur Durchführung der Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften wurde unter der Bezeichnung „Abschlussprüferaufsichtsbehörde“ (APAB) eine weisungsfreie Anstalt öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit und Sitz in Wien eingerichtet. Ihre Einrichtung erforderte eine Verfassungsbestimmung.

Der Wirkungsbereich umfasst das gesamte Bundesgebiet. Die APAB fungiert auch als Verwaltungsstrafbehörde. Die behördliche Zuständigkeit beginnt am 1. Oktober 2016.

Das Bundesverwaltungsgericht erkennt über Beschwerden gegen Bescheide der APAB durch Senate (Ausnahmen werden im APAG genannt).

Die Deckung der Kosten für den laufenden Betrieb erfolgt durch kostendeckende Beiträge gemäß § 21 APAG. Diese werden in Abschnitt G im Detail behandelt.

Die Aufgaben und Befugnisse der APAB in graphischer Darstellung:

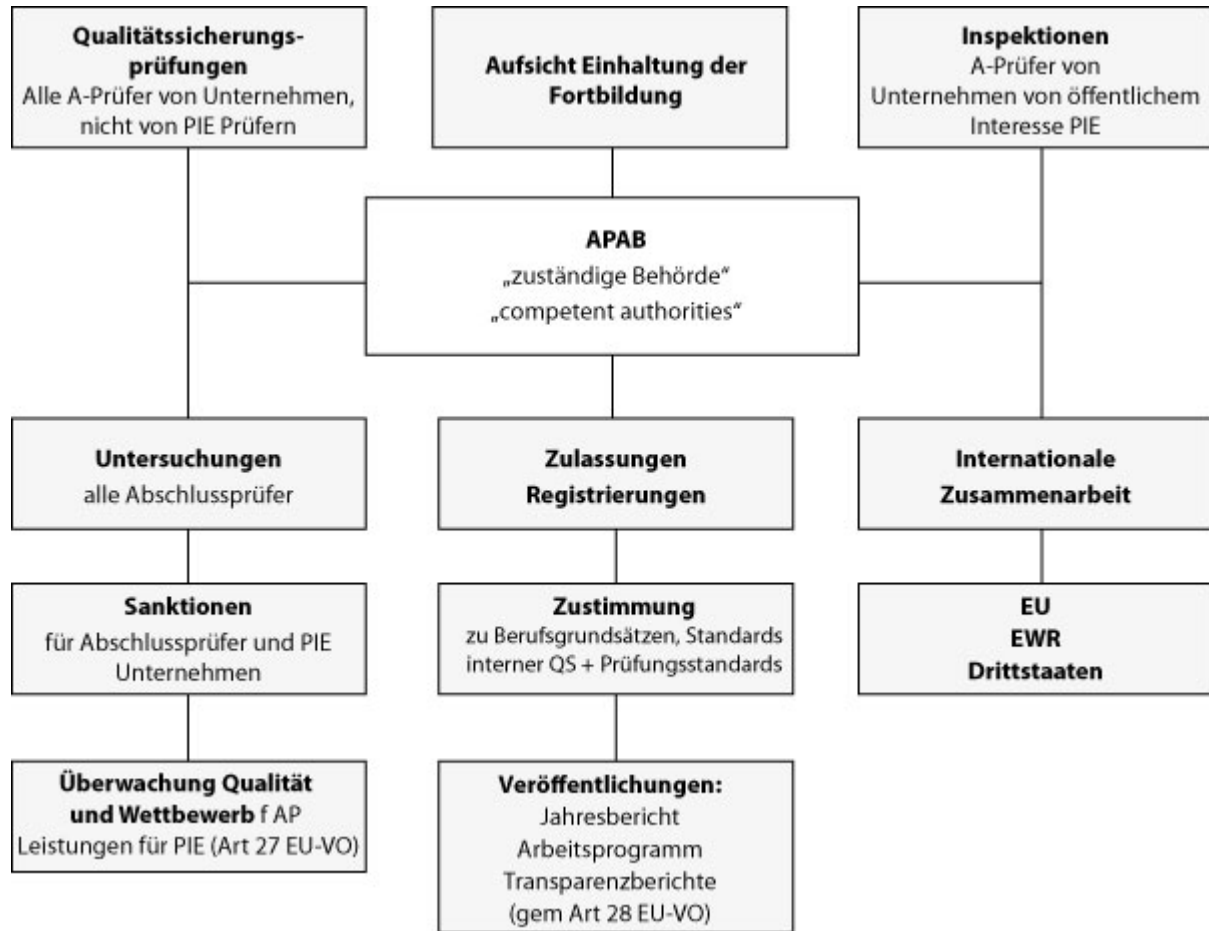


Abbildung 2: Aufgaben und Befugnisse der APAB

D. Organe der APAB (§§ 5–11 APAG)

Die Organe der APAB, deren Bestellung und erste Amtsinhaber per 1. Oktober 2016 sind:

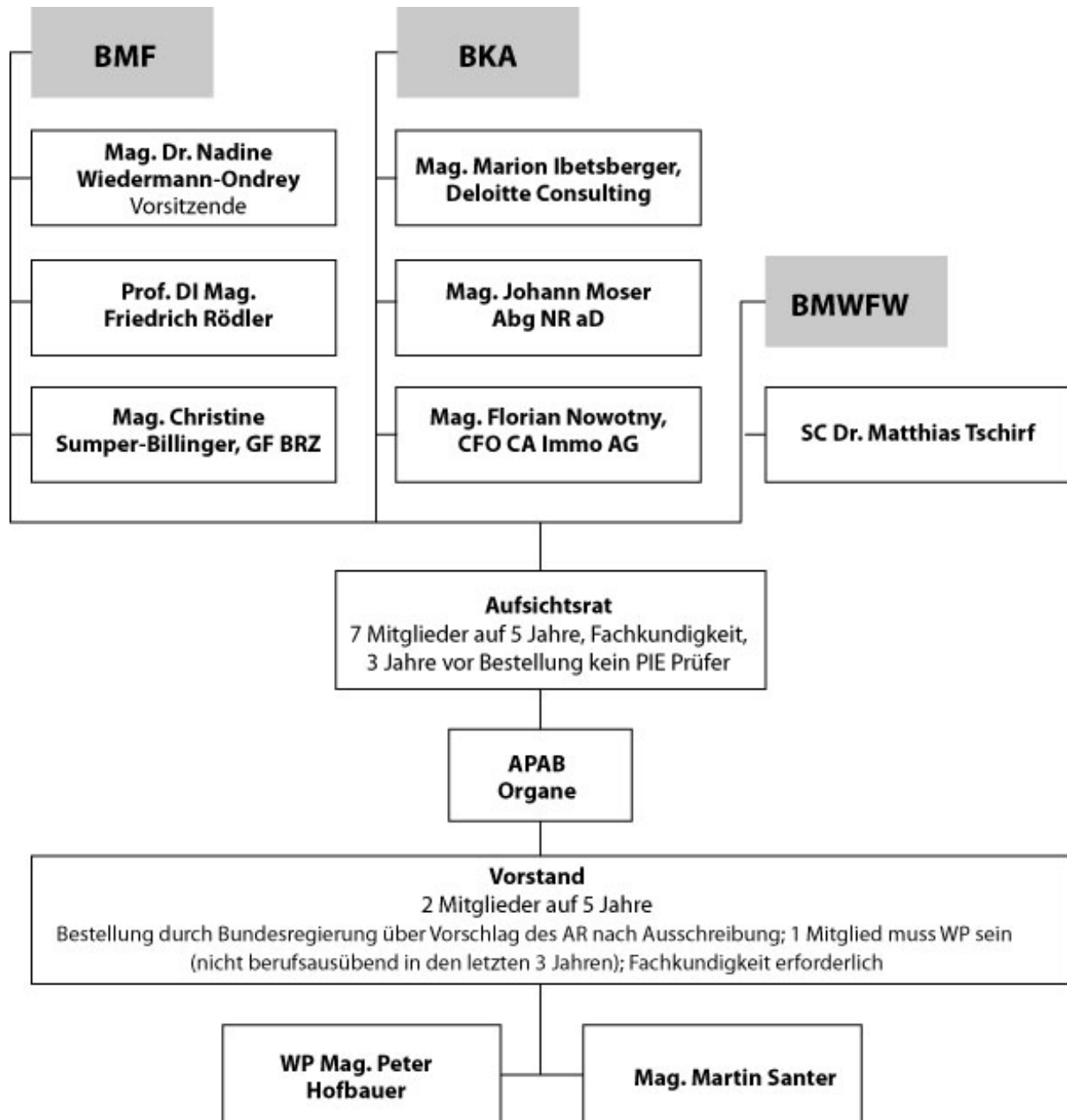


Abbildung 3: Die Organe der APAB (hinsichtlich der angegebenen Personen bezieht sich die folgende Darstellung auf den Informationsstand am 14. Oktober 2016)

E. Qualitätsprüfungskommission (§§ 12–13 APAG)

Die Qualitätsprüfungskommission (QPK) ist ein beratender Beirat der APAB. Sie besteht aus sieben Mitgliedern und sieben Ersatzmitgliedern. Vier Mitglieder werden auf Vorschlag der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT) und drei auf Vorschlag der Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände (VÖR) und des Sparkassen-Prüfungsverbandes vom

Aufsichtsrat für vier Jahre bestellt. Für jedes Mitglied ist ein Ersatzmitglied zu bestellen. Die Mitglieder und Ersatzmitglieder sind ehrenamtlich tätig.

F. Aufgaben der Qualitätsprüfungskommission (§ 13 APAG)

Die APAB hat die QPK anzuhören vor

- *der Bestellung des Qualitätssicherungsprüfers,*
- *der Erteilung oder Versagung einer Bescheinigung auf Grund des Prüfungsberichts,*
- *der Anordnung von Maßnahmen für die nachweisliche Beseitigung der Mängel und die Annahme der Darstellung der Mängelbeseitigung gemäß § 38 Abs 2 und Abs 3,*
- *der Anordnung einer Sonderprüfung und der Festlegung des zu bezahlenden Honorars gemäß § 38 Abs 4.*

Die APAB hat Stellungnahmen der QPK einzuholen

- *zum Widerruf und Entzug einer Bescheinigung gemäß §§ 40 bis 41,*
- *im Rahmen von Verwaltungsverfahren der APAB.*

G. Finanzierung (§ 21 APAG)

Die Finanzierung der APAB setzt sich aus folgenden Beiträgen zusammen:

1. einem Finanzierungsbeitrag für Inspektionen, der sich bemisst nach:

- *der Anzahl der im vorangegangenen Kalenderjahr übernommenen Einzel- und Konzernabschlussprüfungsaufträge bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und*
- *der Honorarsumme, die im vorangegangenen Kalenderjahr für Einzel- und Konzernabschlussprüfungsaufträge bei Unternehmen von öffentlichem Interesse in Rechnung gestellt wurde.*

Beachtenswert ist, dass das Kalenderjahr dieser Berechnung zu Grunde liegt.

2. einem Finanzierungsbeitrag für die administrativen Kosten der Qualitätssicherungsprüfungen in Höhe von mindestens 500.000 € aufzubringen durch

- *die Kammer der Wirtschaftstreuhänder,*
- *die Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände und*
- *den Sparkassen-Prüfungsverband.*

Durch Verordnung kann das BMF nach Anhörung der betroffenen Institutionen eine Erhöhung dieses Betrages festlegen.

3. einem Finanzierungsbeitrag für Aufgaben im allgemeinen öffentlichen Interesse in Höhe von 500.000 € je Geschäftsjahr, aufzubringen durch den Bund und

4. einem Umlagefinanzierungsbeitrag für allfällige weitere Kosten der APAB,

der von allen Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die der Aufsicht der APAB unterworfen sind, einzuheben ist.

Die Gesamthöhe dieses Finanzierungsbeitrages bemisst sich nach dem vom Aufsichtsrat genehmigten Budget abzüglich der Finanzierungsbeiträge gemäß Abs 1 Z 1 bis 3. Überschüsse oder Fehlbeträge gemäß Abs 1 Z 1 bis 3 aus Vorjahren sind im Budget zu berücksichtigen.

Der Anteil des Abschlussprüfers oder einer Prüfungsgesellschaft an der Gesamthöhe dieses Finanzierungsbeitrags bemisst sich nach dem Verhältnis zwischen dem Gesamthonorar für alle Abschlussprüfungen, die im vorangegangenen Kalenderjahr in Rechnung gestellt wurden, und dem Gesamthonorar, das vom jeweiligen Abschlussprüfer oder der jeweiligen Prüfungsgesellschaft im vorangegangenen Kalenderjahr in Rechnung gestellt wurden.

Für Zwecke der Ermittlung des Finanzierungsbeitrages für die Inspektionen und des Umlagenfinanzierungsbeitrages haben alle Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften bis zum 31. Jänner jedes Kalenderjahres folgende Meldung zu machen (§ 21 Abs 11 APAG):

1. die Anzahl der übernommenen Abschlussprüfungsaufträge von PIE-Prüfungen im vorangegangenen Kalenderjahr und
2. die Honorarsummen für die abgerechneten Abschlussprüfungsaufträge im vorangegangenen Kalenderjahr aufgegliedert nach der Honorarsumme
 - a. für Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und
 - b. für Abschlussprüfungen für andere Abschlussprüfungsaufträge.

Die zu meldenden Honorarsummen umfassen die Honorare für jene Abschlussprüfungen, die per Definition unter das APAG fallen.

Ein Verstoß gegen diese Meldepflicht ist eine Verwaltungsübertretung und bei NON-PIE-Prüfern mit einer Geldstrafe von 400 bis 5.000 € und bei PIE-Prüfern mit einer Geldstrafe von 5.000 bis 50.000 € zu bestrafen.

Der Finanzierungsbeitrag ist von der APAB mit Bescheid vorzuschreiben.

Der Bund kann nach Maßgabe der im jährlichen Bundesfinanzgesetz für diesen Zweck vorgesehenen Mittel einen weiteren Kostenbeitrag leisten, wenn dies trotz wirtschaftlicher, sparsamer und zweckmäßiger Gebarung der APAB zur Abdeckung notwendiger Aufsichtskosten erforderlich ist.

Neben den genannten Finanzierungsbeiträgen bilden durch Verordnung festzulegende Verwaltungskostenbeiträge ein weiteres Finanzierungselement. Es ist zu erwarten, dass diese Verwaltungskostenbeiträge gegenüber den bisherigen Gebühren empfindlich höher sein werden oder aber für bisher kostenlose Leistungen eine Gebühr zu entrichten sein wird.

Das Honorar für den Qualitätssicherungsprüfer ist unverändert von den geprüften Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften zu tragen und ist eine zusätzliche Kostenbelastung der Berufsangehörigen

Die Gestaltung der Finanzierung der APAB wird aktuell neu diskutiert. Kritisiert wird, dass die APAB derzeit primär durch die prüfenden Berufsstände finanziert wird, während die PIE-Unternehmen keinen Kostenbeitrag leisten. Nach Ansicht des Berufsstandes sollten die geprüften PIE-Unternehmen ebenfalls einen wesentlichen Kostenbeitrag leisten, da sie das

primäre Interesse an einem funktionierenden Kapitalmarkt und qualitativ hochwertigen Abschlussprüfungen haben. Eine Novellierung des APAG im Bereich der Regelungen zur Finanzierung der APAB ist daher in naher Zukunft wünschenswert und wahrscheinlich.

H. Regelungen zur Qualitätssicherung (§ 23 APAG)

Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften sind verpflichtet, Regelungen festzulegen, die eine hohe Qualität der von ihnen durchzuführenden Prüfungen gewährleisten. Diese haben auf der Grundlage allgemein anerkannter nationaler und internationaler Prüfungsstandards und Berufsgrundsätze jedenfalls zu umfassen:

- *Regelungen zur allgemeinen Organisation des Prüfungsbetriebes*
- *Regelungen zur Auftragsabwicklung*
- *Regelungen zur Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems*

Diese drei Regelungsbereiche sind im Gesetz detaillierter als bisher aufgeschlüsselt.

Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften unterliegen hinsichtlich ihrer Regelungen zur Qualitätssicherung Qualitätssicherungsprüfungen gemäß §§ 24 bis 41 APAG.

Neu ist, dass Abschlussprüfer, die Unternehmen von öffentlichem Interesse (PIEs) prüfen, für diese Prüfungen noch einer zusätzlichen Inspektion gemäß §§ 43 bis 50 APAG unterliegen.

I. Gegenstand und Intervalle von Qualitätssicherungsprüfungen (§§ 24–25 APAG)

Qualitätssicherungsprüfungen haben auf der Grundlage einer Risikoanalyse durch Einschau zu erfolgen. Als Risikoindikator gilt insbesondere die Zahl der festgestellten Mängel in der letzten Qualitätssicherungsprüfung.

Die Qualitätssicherungsprüfungen müssen im Hinblick auf den Umfang und die Komplexität der Tätigkeit des überprüften Abschlussprüfers bzw der überprüften Prüfungsgesellschaft geeignet und angemessen sein.

Unterliegt ein Abschlussprüfer oder eine Prüfungsgesellschaft Inspektionen, sind im Rahmen der Auftragsprüfung nur Mandate von NON-PIE-Unternehmen zu prüfen. Informationen zum internen Qualitätssicherungssystem werden diesfalls aus den Inspektionen zur Verfügung gestellt.

Qualitätssicherungsprüfungen sind unverändert mindestens alle sechs Jahre durchzuführen (§ 25 APAG). Allerdings kann der Zeitpunkt der nächsten Qualitätssicherungsprüfung von der APAB im Einzelfall (zB aufgrund der festgestellten Mängel oder anderer Hinweise) früher festgelegt werden.

Die Bescheinigung ist mit sechs Jahren oder einem kürzeren Zeitraum zu befristen (mindestens jedoch mit 18 Monaten).

J. Qualitätssicherungsprüfer (§ 26 APAG)

Qualitätssicherungsprüfungen dürfen nur von anerkannten Qualitätssicherungsprüfern durchgeführt werden (§ 26 Abs 1 APAG). Die APAB hat sie in einer Liste zu führen. Sie sind von Amts wegen in diese Liste einzutragen.

Die Voraussetzungen für die Zulassung einer natürlichen Person als Qualitätssicherungsprüfer wurden in drei Punkten ergänzt:

- *Die mindestens fünfjährige Praxis als Wirtschaftsprüfer muss (neu) mindestens fünf Abschlussprüfungen pro Jahr umfassen.*
- *Es darf in den letzten fünf Jahren kein Widerruf als Qualitätssicherungsprüfer stattgefunden haben und*
- *der Verwaltungskostenbeitrag muss entrichtet werden.*

K. Bestellung des Qualitätssicherungsprüfers (§§ 29–31 APAG)

Das Verfahren zur Bestellung eines Qualitätssicherungsprüfers durch Antrag an die Behörde, der drei Qualitätssicherungsprüfer vorzuschlagen sind, und der Erfüllung gewisser Voraussetzungen ist gegenüber dem bisherigen System unverändert geblieben.

Für das Bestellungsverfahren des Qualitätssicherungsprüfers hat die APAB zwei Verordnungen zu erlassen:

- *§ 29 Abs 4 sieht eine Verordnung vor, in der die bereitzustellenden Informationen für die Angebotserstellung durch den potentiellen Qualitätssicherungsprüfer geregelt werden.*
- *§ 29 Abs 5 sieht eine Verordnung vor, in der die bereitzustellenden Informationen zur Beurteilung des eingebrachten Antrages auf Durchführung einer Qualitätssicherungsprüfung geregelt werden.*

Das APAG sieht in § 30 Regelungen zur Unabhängigkeit des Qualitätssicherungsprüfers vor, deren Nichteinhaltung mit einer Geldstrafe zwischen 5.000 und 50.000 € bedroht ist.

Mit den vorgeschlagenen Qualitätssicherungsprüfern ist ein Fixhonorar zu vereinbaren. Die Ausbezahlung des Honorars hat über ein bei der APAB einzurichtendes Verrechnungskonto zu erfolgen. Diese Zahlstelle wird durch den Berufsstand weiterhin abgelehnt und sollte in der nächsten Novelle abgeschafft werden.

L. Prüfbericht (§ 34 APAG)

Der Qualitätssicherungsprüfer hat über die erfolgte Qualitätssicherungsprüfung einen schriftlichen Prüfbericht zu verfassen, dessen Aufbau und inhaltliche Gestaltung durch Verordnung zu regeln ist.

Der Prüfbericht des Qualitätssicherungsprüfers enthält kein abschließendes Urteil mehr.

Die APAB hat die bei ihr eingelangten schriftlichen Prüfberichte innerhalb einer Frist von acht Wochen nach Einlangen auszuwerten und unter Berücksichtigung des Vorschlags der

Qualitätsprüfungskommission mit Bescheid über die Erteilung oder Versagung einer Bescheinigung zu entscheiden.

Der Qualitätssicherungsprüfer ist gefordert, klare und eindeutige Feststellungen zu treffen und im Bericht zu formulieren, anderenfalls mit Ergänzungen des Prüfberichtes durch die Behörde zu rechnen ist, was zu einer Verfahrensverlängerung mit möglichen nachteiligen Folgen für den geprüften Abschlussprüfer führen kann.

M. Bescheinigung (§§ 35–36 APAG)

Das System der zeitlich befristeten Bescheinigung ist abweichend von Vorgaben der EU-RL, die ein Registrierungssystem vorsehen, beibehalten worden. Auch dieser Punkt soll neben der Finanzierung der Behörde auf Grund einer EntschlieÙung des Nationalrats nochmals evaluiert und gegebenenfalls geändert werden.

Die Annahme und Durchführung von Abschlussprüfungen ohne aufrechte Bescheinigung sind mit hohen Geldstrafen belegt. Handelt es sich bei dem Auftrag um ein Unternehmen von öffentlichem Interesse, erhöht sich die Strafe nochmals.

Neu ist die Regelung in § 36 APAG, dass bei Neuaufnahme des Prüfungsbetriebes und beabsichtigter Annahme eines Auftrages zur Durchführung einer Abschlussprüfung auf Antrag und bei Einhaltung gewisser Voraussetzungen eine vorläufige Bescheinigung ausgestellt wird. Er wird in das öffentliche Register eingetragen. Die bisherige kostspielige Erstprüfung gehört der Vergangenheit an. Die Qualitätssicherungsprüfung muss spätestens bis zum Ablauf der vorläufigen Bescheinigung durchgeführt werden.

N. Inspektionen (§§ 43–50 APAG iVm Art 26 EU-VO)

1. Allgemeines zur Inspektion nach APAG

Neben inländischen Abschlussprüfern von PIEs unterliegen auch Abschlussprüfer aus Drittstaaten einer Inspektion, wenn sie einen Bestätigungsvermerk für ein Unternehmen mit Sitz außerhalb der EU bzw des EWR ausgestellt haben, dessen Wertpapiere auf einem geregelten Markt im Sinne des [§ 1 Abs 2 BörseG](#) in Österreich zum Handel zugelassen sind (§ 75 und § 76 APAG).

Die APAB beauftragt einen Inspektor mit der Durchführung der Inspektion. Die Ankündigung hat laut APAG tunlichst eine Woche vor Durchführung der Inspektion zu erfolgen. Es ist kein abgesondertes Rechtsmittel gegen den Inspektionsauftrag zulässig. Nach einer ersten Einschätzung der APAB wird eine Inspektion in der Regel zwischen einer Woche und zwei Monaten – bei großen Prüfungsbetrieben – dauern.

Der Inspektor prüft grundsätzlich nur PIE-Mandate. „Andere Abschlussprüfungen“ können allerdings laut APAG bei festgestellten Mängeln einbezogen werden (§ 43 Abs 2 APAG). Inspektoren werden sich bei ihrer Prüfung grundsätzlich auf PIE-Prüfungsmandate konzentrieren, die Qualitätssicherungsprüfer auf Non-PIE-Mandate. Die „auftragsunabhängigen Maßnahmen“ der Qualitätssicherung sollten nur einmal geprüft und dem jeweils anderen Prüfer zur Verfügung gestellt werden.

Durch den Inspektor festgestellte Mängel im Qualitätssicherungssystem werden dem Qualitätssicherungsprüfer zur Verfügung gestellt.

Die Intervalle betragen mindestens drei Jahre, bei Abschlussprüfern kleiner und mittelgroßer PIEs (auf Basis der Größenkriterien des [§ 221 UGB](#)) mindestens alle sechs Jahre.

2. Anzeige- und Informationspflichten

Anzeige- und Informationspflichten bestehen für die erstmalige Annahme eines Prüfungsauftrages eines PIE-Unternehmens sowie für die Einstellung des Prüfungsbetriebes oder die Beendigung sämtlicher Aufträge zur Durchführung einer Abschlussprüfung eines PIEs.

Gleichzeitig mit dem Transparenzbericht gemäß Art 13 EU-VO ist eine Liste gemäß Art 14 EU-VO zu erstellen mit den geprüften PIEs und den Honoraren für Audit, erforderliche Non-Audit-Services und andere Non-Audit-Services.

3. Bestellung von Inspektoren

Voraussetzungen für die Bestellung von Inspektoren (§ 46 APAG iVm Art 26 Abs 5 EU-VO) sind:

- *angemessene fachliche Ausbildung;*
- *einschlägige Erfahrungen in Abschlussprüfung und Rechnungslegung;*
- *spezielle Ausbildung zum Qualitätssicherungsprüfer;*
- *ausübende Abschlussprüfer dürfen nicht als Inspektor tätig sein;*
- *drei Jahre Cooling-Off-Periode als ehemaliger Angestellter oder Teilhaber der jeweiligen Prüfungsgesellschaft.*

4. Sachverständige

Sachverständige (§ 46 APAG, Art 26 Abs 1 lit c, Abs 5 EU-VO) können mit der Durchführung spezifischer Inspektionen beauftragt werden, wenn die Anzahl der Inspektoren in der Behörde nicht ausreichend ist. Sie dürfen nicht an der Leitung von Berufsverbänden beteiligt sein (können aber Mitglied sein).

5. Umfang und Inhalt der Inspektion

Der Umfang der Inspektion (§ 47 APAG iVm Art 26 Abs 6 und 7 EU-VO) umfasst:

- *die Bewertung des Aufbaus des internen Qualitätssicherungssystems;*
- *die Ermittlung der Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems:*
 - *durch angemessene Prüfung der Einhaltung der Qualitätssicherungsmaßnahmen;*
 - *durch Überprüfung der Prüfungsunterlagen von PIEs (File-Review).*
- *die Bewertung des aktuellsten Transparenzberichts (unter Berücksichtigung obiger Erkenntnisse).*

Überprüft werden mindestens die folgenden Grundsätze und Verfahren für die interne Qualitätssicherung (Art 26 Abs 7 EU-VO):

- *die Überprüfung der Grundsätze und Verfahren für die Qualitätssicherung (Art 26 Abs 7 EU-VO);*
 - die Einhaltung der geltenden Prüfungs- und Qualitätssicherungsstandards sowie die Berufsgrundsätze und Unabhängigkeitsanforderungen;
 - die Quantität und Qualität der eingesetzten Ressourcen einschließlich der Einhaltung der Anforderungen bezüglich der kontinuierlichen Fortbildung gem Art 13 EU-VO;
 - die Einhaltung von Art 4 EU-VO hinsichtlich der in Rechnung gestellten Prüfungshonorare.

Die Einhaltung von Anforderungen und Standards erfolgt anhand von Prüfungsakten, deren Auswahl auf einer Analyse des Risikos einer unzureichenden Durchführung der Abschlussprüfung basiert.

Die angewandte Methodik für die Durchführung einer Abschlussprüfung wird von den zuständigen Behörden regelmäßig überprüft.

Inspektoren sind berechtigt, alle Auskünfte zu verlangen und in alle Unterlagen Einsicht zu nehmen, die zur Durchführung der Inspektion erforderlich sind (§ 48 APAG); der Abschlussprüfer ist zur Mitwirkung gemäß § 33 APAG verpflichtet.

6. Maßnahmen

Erkenntnisse und Schlussfolgerungen aus Inspektionen, auf deren Grundlage Empfehlungen ausgesprochen werden (Art 26 Abs 8 EU-VO), einschließlich jener aus Transparenzberichten, werden dem inspizierten Abschlussprüfer oder der inspizierten Prüfungsgesellschaft vor Fertigstellung des Inspektionsberichtes mitgeteilt und mit diesem erörtert. Empfehlungen sind mit Bescheid festzulegen, in dem auch die Frist für die nachweisliche Umsetzung der Empfehlung festgelegt wird (§ 49 APAG).

Die Frist zur nachweislichen Umsetzung der Empfehlungen beträgt längstens neun Monate (EU-VO: zwölf Monate). Bei Nichteinhaltung drohen Sanktionen.

7. Inspektionsbericht

Nach Abschluss der Inspektion ist ein Bericht zu erstellen (§ 50 APAG iVm Art 26 Abs 9 EU-VO).

O. Konzernabschlussprüfungen (§ 51 APAG)

Bei einer Qualitätssicherungsprüfung, Inspektion oder Untersuchung eines Konzernabschlussprüfers stellt dieser der APAB auf Verlangen die relevanten ihm vorliegenden Unterlagen zur Verfügung, die die von den betreffenden Abschlussprüfern aus der EU, dem EWR oder Drittstaaten für Zwecke der Konzernabschlussprüfung durchgeführten Prüfungstätigkeiten betreffen. Dazu zählen auch sämtliche für die Konzernabschlussprüfung relevanten Arbeitspapiere.

Die APAB kann zuständige Behörden gemäß § 72 (EU, EWR) bzw § 78 (Drittstaaten) APAG ersuchen, zusätzlich Unterlagen zu den von Abschlussprüfern für die Konzernabschlussprüfung durchgeführten Prüfungsarbeiten zur Verfügung zu stellen.

Wenn keine Vereinbarung zur Zusammenarbeit gemäß § 78 APAG mit dem Drittstaat besteht, trägt der Konzernabschlussprüfer dafür Sorge, dass die zusätzlichen Unterlagen samt den für die Konzernabschlussprüfung relevanten Arbeitspapieren ordnungsgemäß ausgehändigt werden.

Zur Sicherstellung dieser Aushändigung bewahrt der Konzernabschlussprüfer eine Kopie dieser Unterlagen auf oder vereinbart mit dem Abschlussprüfer aus dem Drittstaat, dass auf Antrag unbeschränkter Zugang gestattet wird, oder er trifft sonstige Maßnahmen.

Bei rechtlichen oder anderen Hindernissen muss der Konzernabschlussprüfer nachweisen, dass er geeignete Verfahren durchgeführt hat, um Zugang zu den Unterlagen zu erhalten und muss (im Fall anderer als rechtlicher Hindernisse) Nachweise für das Vorhandensein eines solchen Hindernisses erbringen.

P. Standardsetzung (§ 57 APAG)

Von der KWT, dem iwv und der VÖR (Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände) entwickelte Berufsgrundsätze und Standards für die interne Qualitätssicherung von Prüfungsgesellschaften sowie von Prüfungsstandards bedürfen nunmehr der Zustimmung der APAB.

Neue Standards und Änderungen an bestehenden Standards werden künftig eines längeren Zeitraumes bis zur Veröffentlichung und Anwendung bedürfen.

Q. Meldepflichten (§§ 58–60 APAG)

Der Abschlussprüfer bzw das geprüfte Unternehmen haben der APAB unverzüglich zu melden, wenn sie von einer Abschlussprüfung zurücktreten oder abberufen werden (§ 58 APAG). Die Meldung hat schriftlich und mit Begründung zu erfolgen.

Meldepflichten für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften bestehen im Zusammenhang mit Registrierungen (§ 59 iVm §§ 52–54 APAG). Darüber hinaus sind Meldungen von Interessenvertretungen (KWT, VÖR) in § 60 vorgesehen.

R. Untersuchungen (§ 61 APAG)

Die APAB ist befugt, zur Feststellung, ob Verstöße gegen das APAG, die EU-VO oder andere abschlussprüfungsrelevante Bestimmungen vorliegen, Untersuchungen bei Abschlussprüfern durchzuführen, um eine unzureichende Durchführung von Abschlussprüfungen aufzudecken oder zu verhindern. Die APAB kann dazu Sachverständige beiziehen (§ 61 Abs 2 APAG).

Die Kosten der Untersuchung sind vom Abschlussprüfer zu tragen. Die Stundensätze für APAB-Mitarbeiter und Sachverständige, Nebenkosten und Zahlungsmodalitäten sind durch Verordnung festzulegen.

Die APAB ist dabei berechtigt (§ 61 Abs 1 APAG), von natürlichen oder juristischen Personen sowie sonstigen Einrichtungen mit Rechtspersönlichkeit die erforderlichen

Auskünfte einzuholen und die erforderlichen Daten zu verarbeiten. Dieses Recht umfasst auch die Befugnis, in Bücher, Schriftstücke und EDV-Datenträger vor Ort Einsicht zu nehmen und sich Auszüge davon herstellen zu lassen.

Die APAB ist ebenfalls berechtigt, Untersuchungen bei PIE-Unternehmen durchzuführen.

S. Sanktionen (§§ 62–64 APAG)

Die APAB ist befugt, bei Verstößen gegen APAG und EU-VO Sanktionen zu verhängen. Sanktionen können sowohl gegen den Abschlussprüfer als auch gegen Organe des geprüften Unternehmens (sofern dieses der Aufsicht der APAB unterliegt, dh in die Abschlussprüfung betreffenden Bereichen) verhängt werden. Sanktionen können wie folgt ausgesprochen werden:

- *Mitteilung an Abschlussprüfer oder PIE-Unternehmen, wonach die für den Verstoß verantwortliche Person die Verhaltensweise einzustellen und von einer Wiederholung abzusehen hat;*
- *öffentliche Erklärung (unter Nennung des Verstoßes) auf der APAB-Website;*
- *Vorübergehendes Verbot der*
 - *Durchführung von Abschlussprüfungen bis zu drei Jahren,*
 - *Unterzeichnung von Bestätigungsvermerken bis zu drei Jahren.*
- *Erklärung, dass der Bestätigungsvermerk nicht den gesetzlichen Anforderungen entspricht,*
- *Vorübergehendes Verbot der Wahrnehmung von Aufgaben bei Prüfungsgesellschaften oder PIEs (als Verwaltungs- und Leitungsorgan) bis zu drei Jahren;*
- *Verhängung von Geldstrafen gemäß § 65 APAG.*

Bei der Bemessung von Sanktionen sind folgende Faktoren zu berücksichtigen:

- *Schwere und Dauer des Verstoßes,*
- *Grad der Verantwortlichkeit der verantwortlichen Person,*
- *Finanzkraft der verantwortlichen Person (Umsatz, Jahreseinkommen),*
- *Höhe der erzielten Mehrerlöse oder verhinderten Verluste (sofern bezifferbar),*
- *Grad der Bereitwilligkeit, mit der APAB zusammenzuarbeiten,*
- *frühere Verstöße der verantwortlichen Person.*

Die APAB hat auf ihrer Website alle Sanktionen zu veröffentlichen (nach Ablauf der Rechtsmittelfristen), und zwar unverzüglich, nachdem die belangte Person über die Entscheidung informiert wurde. Die Art des Verstoßes ist hierbei zu nennen.

Sanktionen sind anonymisiert zu veröffentlichen, wenn die Bekanntmachung personenbezogener Daten nach Bewertung durch die APAB unverhältnismäßig wäre, die Stabilität der Finanzmärkte oder laufende strafrechtliche Ermittlungen gefährden würde oder den Personen einen unverhältnismäßigen Schaden zufügen würde.

Jede öffentliche Bekanntmachung muss von verhältnismäßiger Dauer sein und mindestens fünf und maximal zehn Jahre auf der APAB-Website zugänglich bleiben.

T. Strafbestimmungen (§ 65 APAG)

Die APAB kann Geldstrafen für Verwaltungsübertretungen verhängen. Geldstrafen treffen immer die natürliche Person (eventuell auch als gesetzlicher Vertreter einer juristischen Person).

Es werden drei Kategorien von Verwaltungsstrafen mit jeweils unterschiedlichen Geldstrafen unterschieden:

1. Geldstrafen zwischen 400 und 5.000 €

Diese Gruppe umfasst zwölf taxativ aufgezählte strafbare Tatbestände. Beispielhaft seien angeführt:

- Die Annahme eines Abschlussprüfungsauftrages von Non-PIE-Unternehmen ohne Bescheinigung oder vorläufige Bescheinigung bei Neuaufnahme eines Betriebes*
- Die Unterlassung verschiedener Meldepflichten durch den Abschlussprüfer oder durch Interessenvertretungen. Diese Meldepflichten betreffen das öffentliche Register, die Registrierung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die jährliche Fortbildungsmeldung samt Meldung der angestellten Wirtschaftsprüfer, die im Vorjahr in der Abschlussprüfung tätig waren, das Zurücktreten oder die Abberufung von einer Abschlussprüfung, die Einstellung eines Prüfungsbetriebes oder die Beendigung sämtlicher Aufträge von PIE-Prüfungen bzw deren Auftragsannahme, die Übermittlung der Liste nach Art 11 EU-VO, die Auftrags- und Honorarsummen-Meldung von Abschlussprüfern, die keine PIE-Prüfungen durchführen.*

2. Geldstrafen zwischen 5.000 und 50.000 €

Diese Gruppe umfasst elf taxativ aufgezählte strafbare Tatbestände. Beispielhaft seien angeführt:

- Wer ohne aufrechte Bescheinigung oder vorläufige Bescheinigung bei Neuaufnahme eines Betriebes Abschlussprüfungen bei NON-PIEs durchführt.*
- Die Unterlassung der Meldung bei erstmaliger Annahme eines Auftrages zur Durchführung einer PIE-Abschlussprüfung, der Meldung des Widerrufs, des Entzuges und des Erlöschens der Bescheinigung, die Auftrags- und Honorarsummen-Meldung von Abschlussprüfern, die PIE-Prüfungen durchführen,*
- Der Qualitätssicherungsprüfer verstößt gegen die Unabhängigkeitsbestimmungen.*
- Verstöß gegen die Anforderungen der kontinuierlichen Fortbildung.*

3. Geldstrafen zwischen 50.000 und 350.000 €

Diese Gruppe umfasst zwei taxativ aufgezählte strafbare Tatbestände:

- Wer ohne aufrechte Bescheinigung eine PIE-Prüfung durchführt.*
- Wer einem Inspektor gegenüber im Rahmen einer Inspektion oder einer Untersuchung wissentlich unvollständige oder falsche Angaben macht.*

U. Meldung von Verstößen (§ 66 APAG)

Abschlussprüfer haben über angemessene Verfahren zu verfügen, die es ihren Mitarbeitern unter Wahrung der Vertraulichkeit ihrer Identität ermöglichen, betriebsinterne Verstöße gegen

- das APAG sowie auf seiner Grundlage erlassene Verordnungen und Bescheide,*
- die EU-VO oder*
- andere abschlussprüfungsrelevante Bestimmungen*

an eine geeignete Stelle zu melden (§ 66 Abs 3). Es muss somit ein internes „Whistleblower“-Verfahren eingerichtet werden.

V. Übergangsbestimmungen (§ 84 APAG)

Die 16 Übergangsbestimmungen betreffen die Bestellung des ersten Vorstandes, die Bestellung des ersten Aufsichtsrates und dessen ersten Aufgaben, die Finanzierung des 4. Quartals 2016 durch den Bund, die Kammer der Wirtschaftstreuhänder, die Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände und des Sparkassen-Prüfungsverbandes und die Meldung der PIE Prüfer bis 15. Oktober 2016 zur Ermittlung der Vorauszahlungen für Inspektionen.

Die Anerkannten Qualitätsprüfer nach A-QSG gelten als Qualitätssicherungsprüfer iS des APAG. Sie haben bei Annahme eines Qualitätssicherungsprüfungsauftrages einen Verwaltungskostenbeitrag zu entrichten.

Bis zum 30. September 2016 nach den Bestimmungen des A-QSG erteilte Bescheinigungen behalten jedenfalls ihre Gültigkeit bis zum Ablauf der in der Bescheinigung festgelegten Frist von sechs Jahren.

Die in den bescheidmäßig ausgestellten Bescheinigungen enthaltene Befristung gemäß § 4 Abs 1 A-QSG auf drei Jahre verliert ihre Wirkung.

Für im Zeitpunkt der Verlautbarung dieses Bundesgesetzes im Bundesgesetzblatt aufrechte Bescheinigungen, deren Befristung auf sechs Jahre bis spätestens zum 31. März 2017 abläuft, wird die Ablaufrist für höchstens neun Monate verlängert, sofern der Antrag auf Ausstellung einer neuen Bescheinigung bis zum Datum der ursprünglich vorgesehenen Ablaufrist gestellt wird und vorher keine neue Bescheinigung durch die zuständige Behörde ausgestellt wird.

Die mit Beginn der behördlichen Zuständigkeit der APAB noch nicht abgeschlossenen Verfahren nach dem A-QSG sind von der APAB weiterzuführen. Die Strafbarkeit von Verletzungen der Vorschriften des A-QSG, die vor dem 1. Oktober 2016 begangen wurden, ist nach dem zur Zeit der Tat geltenden Recht zu beurteilen.

Die Qualitätskontrollbehörde und der Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen sind mit Ablauf des 30. September 2016 aufgelöst.

V. Geänderte Anforderungen an das Qualitätssicherungssystem eines Prüfungsbetriebs

A. Neue Regelungen der EU-RL

In der EU-RL wurden nach Art 24 (Unabhängigkeit, Unparteilichkeit von Abschlussprüfern, die für eine Prüfungsgesellschaft eine Abschlussprüfung durchführen) zwei neue Artikel eingefügt:

1. Art 24a Interne Organisation von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften und
2. Art 24b Arbeitsorganisation

Nach Art 24a EU-RL haben die Mitgliedsstaaten dafür zu sorgen, dass Abschlussprüfer bzw Prüfungsgesellschaften bestimmte organisatorische Anforderungen in ihren Prüfungsbetrieben erfüllen und nach Art 24b sind Berufspflichten angesprochen, die mit Abwicklung von Abschlussprüfungen im Zusammenhang stehen.

Viele der Regelungen dieser beiden Artikel sind teilweise Kodifizierungen von internationalen fachlichen Standards wie zB ISQC1.⁵

Das Fachgutachten IWP/PG7 „Sicherung der Qualität von Prüfungsbetrieben“ berücksichtigt bereits die Grundsätze von ISQC1. Da Regelungen von EU-Richtlinien in nationales Recht umzusetzen sind, soll das Fachgutachten IWP/PG7 einschließlich des neuen berufsrechtlichen Regelungsbedarfes der Abschlussprüferrichtlinie in eine Verordnung der KWT übergeführt werden. Es ist geplant, in der WT-ARL einen neuen Abschnitt 7 „Sicherung der Qualität von Prüfungsbetrieben“ einzufügen.

Die Verordnung hat gegenüber der Richtlinie IWP/PG 7 einen anderen Anwendungsbereich, der alle den Wirtschaftsprüfern vorbehaltenen Zusicherungsleistungen umfasst, dh Abschlussprüfungen, prüferische Durchsichten und sonstige Prüfungen und geht daher über den Anwendungsbereich des APAG hinaus. Leistungen, die auch von Steuerberatern durchgeführt werden können, wie vereinbarte Untersuchungshandlungen, sind nicht mehr vom Anwendungsbereich dieser Richtlinie umfasst. Die Verordnung hat daher einen engeren Anwendungsbereich als das noch geltende IWP/PG 7.

Während die Richtlinie IWP/PG 7 umfangreiche „Soft Guidance“ in Form von Anwendungshilfen enthält, werden diese in der neuen Verordnung auf ein Minimum reduziert. Die Verordnung ist prinzipienorientiert. Die Verordnung ist daher wesentlich „schlanker“ als die Richtlinie IWP/PG 7.

Das Qualitätssicherungshandbuch des iwip wird dafür wesentlich aktualisiert und auf die Regelungen der geplanten KWT-Verordnung abgestimmt werden.

B. Art 24a und Art 24b EU-RL – Regelungen und Umsetzung in Österreich

Regelung in der EU-RL	Inhalt	WT-ARL
Art 24a Abs 1 lit a	Keine Einflussnahme der Eigentümer, Anteilseigner bzw der Mitglieder der Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgane auf Abschlussprüfungen	§ 43g (3)
Art 24a Abs 1 lit b	Einrichtung von soliden Verwaltungs- und Rechnungslegungsverfahren, internen Qualitätssicherungsmechanismen, Verfahren zur Risikobewertung, Datenverarbeitungssystemen	§ 43b (2)
Art 24a Abs 1 lit c	Gewährleistung, dass Mitarbeiter, die unmittelbar an der Prüfung beteiligt sind, über angemessene Kenntnisse und Erfahrungen für die zugewiesene Aufgabe verfügen.	§ 43i
Art 24a Abs 1 lit d	Grundsätze und Verfahren, die gewährleisten, dass im Fall der Auslagerung wichtiger Prüfungstätigkeiten die interne Qualitätssicherung und die Berufsaufsicht nicht beeinträchtigt werden	§ 43o (2)
Art 24a Abs 1 lit e	Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften treffen angemessene und wirksame organisatorische und administrative Vorkehrungen, um allen in den Artikeln 22, 22a und 22b genannten Gefahren für ihre Unabhängigkeit vorzubeugen, solche Gefahren zu ermitteln, zu beseitigen oder ihnen zu begegnen und sie offenzulegen	§ 43g (2)
Art 24a Abs 1 lit f	Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften legen angemessene Grundsätze und Verfahren für die Abschlussprüfung, für Mitarbeiter-Coaching und die Beaufsichtigung und Prüfung der Tätigkeiten von Mitarbeitern sowie für die Strukturierung der in Artikel 24b Absatz 5 genannten Prüfungsakte fest	§ 43p (1)
Art 24a Abs 1 lit g	Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften richten ein internes Qualitätssicherungssystem ein, um die Qualität der Abschlussprüfung sicherzustellen. Das Qualitätssicherungssystem erfasst zumindest die unter Buchstabe f beschriebenen Grundsätze und Verfahren. Bei Prüfungsgesellschaften liegt die Verantwortung für das interne Qualitätssicherungssystem bei einer als Abschlussprüfer qualifizierten Person.	§ 43 (1) § 43 (2)
Art 24a Abs 1 lit h	Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften setzen angemessene Systeme, Ressourcen und Verfahren, um bei der Ausübung ihrer Prüfungstätigkeiten Kontinuität und Regelmäßigkeit zu gewährleisten	§ 43b (2)

<i>Regelung in der EU-RL</i>	<i>Inhalt</i>	<i>WT-ARL</i>
Art 24a Abs 1 lit i	Darüber hinaus treffen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften angemessene und wirksame organisatorische und administrative Vorkehrungen für den Umgang mit und die Aufzeichnung von Vorfällen, die die Integrität ihrer Prüfungstätigkeiten schwer beeinträchtigen oder beeinträchtigen können.	§ 43i
Art 24a Abs 1 lit j	Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften verfügen über Einrichtung angemessener Vergütungsgrundsätze, einschließlich Maßnahmen der Gewinnbeteiligung, die ausreichende Leistungsanreize bieten, um die Qualität der Abschlussprüfung sicherzustellen. Insbesondere dürfen die Einnahmen, die der Abschlussprüfer bzw die Prüfungsgesellschaft aus der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen an das geprüfte Unternehmen erzielt, kein Teil der Leistungsbewertung und der Vergütung von Personen sein, die an der Abschlussprüfung beteiligt oder in der Lage sind, das Ergebnis der Abschlussprüfung zu beeinflussen.	§ 43i (4)
Art 24a Abs 1 lit k	Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften beobachten und bewerten die Angemessenheit und Wirksamkeit ihrer gemäß dieser Richtlinie und gegebenenfalls der Verordnung (EU) Nr 537/2014 geschaffenen Systeme, internen Qualitätssicherungsmechanismen und -vorkehrungen und ergreifen die zur Behebung etwaiger Mängel erforderlichen Maßnahmen. Insbesondere das unter Buchstabe g genannte interne Qualitätssicherungssystem unterziehen die Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften einmal jährlich einer Bewertung. Die Ergebnisse dieser Bewertung samt aller zur Änderung des internen Qualitätssicherungssystems vorgeschlagenen Änderungen werden von den Abschlussprüfern bzw Prüfungsgesellschaften aufgezeichnet.	§ 43t
Art 24b Abs 1	<p>Benennung zumindest eines verantwortlichen Prüfungspartners.</p> <p>Dem verantwortlichen Prüfungspartner sind die zur angemessenen Wahrnehmung seiner bzw ihrer Aufgaben notwendigen Mittel und Personal mit der notwendigen Kompetenz und den notwendigen Fähigkeiten zur Verfügung zu stellen.</p> <p>Die Hauptkriterien für die Benennung des verantwortlichen Prüfungspartners sind Sicherstellung der Prüfungsqualität, Unabhängigkeit und Kompetenz.</p> <p>Der verantwortliche Prüfungspartner ist aktiv an der</p>	§ 43n

<i>Regelung in der EU-RL</i>	<i>Inhalt</i>	<i>WT-ARL</i>
	Durchführung der Abschlussprüfung beteiligt.	
Art 24b Abs 2	Der Abschlussprüfer wendet bei der Durchführung der Abschlussprüfung ausreichend Zeit für das Prüfungsmandat auf und sieht die zur angemessenen Wahrnehmung seiner Aufgaben erforderlichen Ressourcen vor.	§ 43p
Art 24b Abs 3	Aufzeichnung über alle Verstöße gegen die EU-RL und EU-VO sind zu machen. Ebenso Aufzeichnung aller aus den Verstößen erwachsenden Konsequenzen einschließlich der zu deren Behebung und der zur Änderung des internen Qualitätssicherungssystems getroffenen Maßnahmen. Es ist jährlich ein Bericht darüber zu erstellen und intern weiterzuleiten.	§ 43l
Art 24b Abs 4	<p>Führung einer Mandantendatei mit folgenden Angaben:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Name, Anschrift und Ort der Niederlassung, 2. bei einer Prüfungsgesellschaft den Namen des verantwortlichen Prüfers und 3. für jedes Geschäftsjahr die für die Abschlussprüfung und für andere Leistungen in Rechnung gestellten Honorare. 	§ 43n (5)
Art 24b Abs 5	Anlage einer Prüfungsakte für jede Abschlussprüfung. Der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft dokumentiert zumindest die gemäß Artikel 22b Absatz 1 dieser Richtlinie und gegebenenfalls gemäß den Artikeln 6 bis 8 der Verordnung (EU) Nr 537/2014 aufgezeichneten Daten. Der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft bewahrt alle anderen Daten und Unterlagen, die zur Begründung des in Artikel 28 dieser Richtlinie und gegebenenfalls in den Artikeln 10 und 11 der Verordnung (EU) Nr 537/2014 genannten Vermerks bzw Berichts und zur Beobachtung der Einhaltung dieser Richtlinie und anderer geltender rechtlicher Anforderungen von Bedeutung sind, auf. Die Prüfungsakte wird spätestens 60 Tage nach Unterzeichnung des in Artikel 28 dieser Richtlinie und gegebenenfalls in Artikel 10 der Verordnung (EU) Nr 537/2014 genannten Bestätigungsvermerks geschlossen.	§ 43s

C. Neuerungen im Bereich des internen Qualitätssicherungssystems nach APAG und EU-VO

1. Kontinuierliche Fortbildung (§ 56 APAG)

Die Änderungen gegenüber dem A-QSG sind geringfügig, aber doch wesentlich.

Gegenstand der Fortbildung sind die Fachgebiete im Sinne des § 35 Z 1, 2, 3, 5, 6 und 8 [WTBG](#), das sind alle Fächer der mündlichen WP-Prüfung, ausgenommen BWL. Das zeitliche Ausmaß beträgt mindestens 120 Stunden in drei Jahren, jedoch mindestens 30 Stunden pro Kalenderjahr.

Mindestens 60 Stunden Fortbildung sind in den Gebieten Rechnungslegung und Abschlussprüfung zu absolvieren ([§ 35 Z 3 und Z 6 WTBG](#)). Dieses Fortbildungserfordernis ist im Vergleich zu dem des A-QSG neu.

Die Bestimmungen zur kontinuierlichen Fortbildung gelten für Abschlussprüfer und Mitarbeiter, die maßgeblich in leitender Funktion bei Abschlussprüfungen mitwirken.

Der schriftliche Nachweis über die Fortbildungsstunden ist bis 31. März des Folgejahres an die APAB zu übermitteln. Dieser ist nach Fachgebieten aufzugliedern.

Die APAB hat eine Richtlinie zur kontinuierlichen Fortbildung herauszugeben. Die APAB hat vor deren Erlassung die KWT, den Sparkassen-Prüfungsverband und die VÖR anzuhören. Die Richtlinie hat insbesondere zu regeln:

- *die Aktivitäten, die als kontinuierliche Fortbildung anrechenbar sind,*
- *den betroffenen Personenkreis sowie*
- *den zeitlichen und sachlichen Umfang der kontinuierlichen Fortbildung.*

In der Diskussion im Arbeitskreis „Qualitätssicherung“ der iwv Fachtagung 2016 wurde hinsichtlich der Fortbildungsverpflichtung gemäß § 56 APAG noch Verbesserungsbedarf in folgenden Bereichen identifiziert:

- *In der Praxis zeigen sich Schwierigkeiten hinsichtlich der Erbringung des erforderlichen Fortbildungsnachweises, wenn Mitarbeiter von langer Krankheit betroffen sind oder in Karenz gehen. Für diese Fälle existieren keine expliziten Ausnahmeregelungen von den zu erbringenden Fortbildungsstunden.*
- *Aus praktischen Gründen sollte eine gemeinsame Datenbank für die gemeinsame Erfassung der Fortbildungsverpflichtungen nach WT-ARL und nach APAG geschaffen werden, um eine doppelte Erfassung der Fortbildungszeiten zu vermeiden.*

2. Nichtprüfungsleistungen (Art 5 EU-VO)

Mit Art 5 der EU-VO wurden neue Bestimmungen über die zulässigen Nichtprüfungsleistungen durch den Abschlussprüfer geschaffen. Im Einzelnen sind hier folgende Regelungen enthalten:

Abs 1: Art 5 Abs 1 EU-VO enthält den Katalog der verbotenen Nichtprüfungsleistungen und deren Anwendungsbereich.

Abs 2: Art 5 Abs 2 normiert ein Mitgliedsstaatenwahlrecht, Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen (dieses gilt jedoch nicht für Lohnsteuer und Zölle) als Non-Audit Services von Abschlussprüfern zuzulassen. [§ 271a Abs 6 UGB](#) (idF APRÄG 2014) erlaubt in Umsetzung dieses Wahlrechts Steuerberatungs- und Bewertungsleistungen unter folgenden Voraussetzungen:

- *Es sind keine oder nur unwesentliche Auswirkungen auf den geprüften Abschluss vorhanden.*
- *Ein Pre-Approval durch den Prüfungsausschuss ist erforderlich.*
- *Die Leistungen und deren Auswirkungen auf den Jahresabschluss sind im zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss zu erläutern.*

Abs 4: Diese Bestimmung regelt das neu eingeführte Pre-Approval durch den Prüfungsausschuss.

Abs 5: Hier ist die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen durch eine Netzwerkgesellschaft im EU-Drittland geregelt. Der Abschlussprüfer muss beurteilen, ob seine Unabhängigkeit durch diese Leistungen beeinträchtigt ist. Nicht mögliche Non-Audit-Services sind die Teilnahme an Entscheidungsprozessen, Buchhaltung bzw Bilanzierung sowie Leistungen im Bereich internes Kontrollsystem und Risikomanagementsystem. Für andere Leistungen sind Schutzmaßnahmen möglich.

In der Praxis stellt sich hier das Erfordernis einer prozessualen bzw systemischen Umsetzung in den Prüfungsbetrieben, um vollständige Informationen über die von Netzwerkgesellschaften im Ausland, insbesondere im EU-Drittland, erbrachten Nichtprüfungsleistungen zu erhalten.

3. Fee-Cap (Art 4 EU-VO)

Diese Bestimmung sieht für PIE-Prüfer einen 70-%-Fee-Cap für die Honorare von Nichtprüfungsleistungen im Verhältnis zu den Honoraren aus Prüfungsleistungen je geprüfter PIE-Gesellschaft vor. Gemäß Abs 2 besteht ein dreijähriger Beobachtungszeitraum; die Fee Cap wirkt daher erst für Geschäftsjahre ab 2020 (wenn das Geschäftsjahr dem Kalenderjahr entspricht).

Die Fristen beginnen neu zu laufen bei

- *Unterbrechung des „PIE“-Status der geprüften Gesellschaft;*
- *Unterbrechung der Erbringung erlaubter Non-Audit-Services.*

Die Fee-Cap gilt nur für den Abschlussprüfer, nicht für Netzwerkgesellschaften. Ergänzend ist anzumerken, dass Art 4 EU-VO auf die gezahlten, nicht auf die verrechneten Honorare abstellt.

Praxisfragen können sich in folgenden Bereichen ergeben, die hier nur angerissen seien:

- *prozessuale/systemische Umsetzung in den Prüfungsbetrieben;*
- *Behandlung des Falls einer Hinterlegung von Honoraren (da Art 4 auf die gezahlten Honorare abstellt);*
- *Durchführung der rollierenden Dreijahres-Berechnung;*
- *Überwachung des Fristenlaufs.*

4. Berichtspflichten bei Unregelmäßigkeiten (Art 7 EU-VO)

Art 7 EU-VO regelt für PIE-Prüfer die Vorgangsweise bei Vermutung oder berechtigtem Grund zur Vermutung, dass Unregelmäßigkeiten (Betrug im Zusammenhang mit dem Jahres- oder Konzernabschluss) vorliegen.

- *Im ersten Schritt hat eine Mitteilung an das geprüfte Unternehmen zu erfolgen mit der Aufforderung, diese Angelegenheit zu untersuchen und angemessene Maßnahmen dagegen zu ergreifen.*
- *Untersucht das geprüfte Unternehmen die Angelegenheit nicht, ist der Abschlussprüfer verpflichtet, die Behörde zu informieren. Die zuständige Behörde ist die APAB (§ 4 Abs 1 APAG).*
- *Die Meldung an die Behörde gilt ex lege nicht als Verletzung einer vertraglichen bzw gesetzlichen Offenlegungsbeschränkung.*

In der Praxis ergeben sich folgende Phasen einer derartigen Untersuchung:

- *Zunächst ist durch den Abschlussprüfer zu prüfen, ob fundierte Anhaltspunkte für Unregelmäßigkeiten vorliegen.*
- *Wenn ja, hat die Durchführung einer internen Untersuchung, gegebenenfalls mit Unterstützung externer Experten, zu erfolgen.*
- *Sodann kommt es zur Information des Prüfungsausschusses.*
- *Abschließend erfolgt die Auswertung der Untersuchungsergebnisse.*

Bei Feststellung von Verstößen hat der Prüfer folgende weiteren Schritte zu setzen:

- *Durchführung einer Ursachenanalyse;*
- *Der Abschlussprüfer beurteilt die Angemessenheit der Untersuchung und der vom Management festgelegten Verbesserungsmaßnahmen zur Verhinderung von Wiederholungen.*

5. Auftragsbegleitende Qualitätssicherungsprüfung (Art 8 EU-VO)

Die Regelung über auftragsbegleitende Qualitätssicherungsprüfungen für PIE-Prüfungen wurde in die EU-VO aufgenommen. Im ISQCI waren bereits in der Vergangenheit Regelungen hierzu vorhanden.

Die auftragsbegleitende Qualitätssicherungsprüfung muss vor der Ausfertigung des Bestätigungsvermerks abgeschlossen sein. Art 8 EU-VO enthält eine taxative Aufzählung über

- *die zur Durchführung qualifizierten Personen;*
- *das Vorgehen, wenn nicht ausreichend nicht in die Prüfung involvierte Partner vorhanden sind;*
- *die festzuhaltenden Sachverhalte;*
- *den Mindestkatalog der zu berichtenden Sachverhalte.*

6. Zusätzlicher Bericht an den Prüfungsausschuss (Art 11 EU-VO)

Der zusätzliche Bericht an den Prüfungsausschuss hat in schriftlicher Form spätestens (gemeinsam) mit Abgabe des Bestätigungsvermerks zu erfolgen. Art 11 EU-VO enthält einen

taxativen Katalog der im zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss zu adressierenden Punkte. Der Art 11-Bericht ist auf Verlangen der APAB vorzulegen.

[§ 92 Abs 4a AktG](#) und [§ 30g Abs 4a GmbHG](#) sehen einen zusätzlichen Bericht an den Prüfungsausschuss auch für fünffach große Gesellschaften vor. Der österreichische Gesetzgeber hat daher die Berichtspflicht nach Art 11 EU-VO gegenüber dem EU-rechtlichen Mindestanfordernis (nur PIE-Prüfungen) ausgedehnt.

7. Bericht an die APAB (Art 12 EU-VO)

Art 12 normiert eine Berichtspflicht des Abschlussprüfers an die zuständige Behörde über die bekannten gesetzlichen Grundlagen von [§ 274 Abs 2 und 3 UGB](#) hinaus bei

- *wesentlichen Verstößen gegen Rechtsvorschriften, die die Zulassungsvoraussetzungen enthalten oder speziell die Ausübung der Tätigkeiten des PIEs regeln;*
- *wesentlicher Gefährdung oder wesentlichen Bedenken hinsichtlich Going Concern;*
- *bei Verweigerung der Abgabe, versagtem oder eingeschränktem Prüfungsurteil.*

Dies gilt auch für die Prüfung von Unternehmen mit „enger Bindung“ zum geprüften PIE.

Die APAB kann vom Abschlussprüfer über die oben genannten Punkte hinausgehende Informationen verlangen.

8. Transparenzbericht (Art 13 EU-VO) – Honorare und Meldungen (Art 14 EU-VO)

Für den Inhalt des Transparenzberichts enthält Art 13 Abs 2 EU-VO einen taxativen Katalog. Dieser ist grundsätzlich ähnlich wie jener nach A-QSG, weist im Einzelnen – insbesondere im Bereich der Honorarangaben – aber doch Unterschiede auf. Der Transparenzbericht ist binnen vier Monaten (bisher drei Monate) nach Ende des Wirtschaftsjahres zu erstellen.

Die Darstellung der Honorarangaben wurde tiefer gegliedert und hat nunmehr in folgende Kategorien zu erfolgen:

- *Honorare für Abschlussprüfungen von PIEs,*
- *Honorare für Abschlussprüfungen von Non-PIEs,*
- *Honorare für Non-Audit-Services bei Prüfungsklienten,*
- *Honorare für Non-Audit-Services bei anderen Unternehmen.*

Jährlich legen gem Art 14 EU-VO Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften der zuständigen Behörde, das ist in Österreich die APAB, eine Liste der von den geprüften PIEs bezogenen Einnahmen vor. Diese sind aufzuschlüsseln nach

- *Einnahmen aus der Abschlussprüfung*
- *Einnahmen aus erforderlichen Nichtprüfungsleistungen*
- *Einnahmen aus sonstigen Nichtprüfungsleistungen.*

Bei „erforderlichen Non-Audit-Services“ handelt es sich um Non-Audit-Services, die zwingend vom Abschlussprüfer zu erbringen sind (zB Umgründungsprüfungen in Deutschland; die Definition dieser ausschließlich dem Abschlussprüfer vorbehaltenen Non-Audit-Services in Österreich bleibt abzuwarten).

Diese speziellen Honorarangaben sind im Regelfall derzeit aus den eingesetzten Standard-EDV-Systemen nicht unmittelbar abrufbar. Es werden entweder Programmierarbeiten bzw manuelle Auswertungen erforderlich sein.

Hinsichtlich der erstmaligen Erstellung eines Transparenzberichts nach der EU-VO führt die EU-Kommission im Dokument „Additional Q&A – Implementation of the New Statutory Audit Framework“ vom 1. Februar 2016 aus, dass ein Transparenzbericht nach den neuen Regeln der EU-VO erst für Geschäftsjahre aufgestellt werden müsse, die am oder nach dem 17. Juni 2016 beginnen; davor seien die Bestimmungen der Abschlussprüfer-RL aus 2006 anzuwenden.

Da das A-QSG mit 30. September 2016 außer Kraft tritt, sind nach Auffassung des AeQ alle Transparenzberichte über Geschäftsjahre, die vor dem 1. Oktober 2016 enden, noch nach den Bestimmungen des § 24 A-QSG zu erstellen.

9. Bestellung des Abschlussprüfers bei PIEs (Art 16 EU-VO)

Nach Art 16 Abs 3 EU-VO ist der Prüfungsausschuss für das Auswahlverfahren des Abschlussprüfers zuständig.

Im Vorfeld der Prüferbestellung sind (beliebige) Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften einzuladen, ein Angebot für die Abschlussprüfungsleistungen abzugeben. Dabei sind transparente, diskriminierungsfreie Auswahlkriterien zu verwenden. Bestimmte Formvorschriften sind nicht erforderlich, eine öffentliche Ausschreibung ist nicht erforderlich.

Der Prüfungsausschuss legt dem Aufsichtsrat eine Empfehlung für die Bestellung des Abschlussprüfers vor. Diese hat mindestens zwei Vorschläge und eine Begründung zu enthalten. Der Aufsichtsrat gibt eine Empfehlung an die Hauptversammlung ab, wobei er von der Empfehlung des Prüfungsausschusses begründet abweichen kann. Das geprüfte Unternehmen muss auf Verlangen der APAB darlegen können, dass das Auswahlverfahren auf faire Weise durchgeführt wurde.

10. Laufzeit des Prüfungsmandats (Art 17 EU-VO)

Die neuen Rotationsbestimmungen unterscheiden zwischen der externen Rotation (Firm Rotation) und der internen Rotation.

Die externe (Firm) Rotation findet nach maximal zehn Jahren statt (Abs 1). Die Verlängerungsmöglichkeit nach [§ 270a UGB](#) idF APRÄG (Verlängerung auf 24/20 Jahre bei Joint Audit bzw öffentlicher Ausschreibung) wurde vom österreichischen Gesetzgeber nur für eine Übergangsphase zugelassen, wenn die fortlaufende Bestellung des Abschlussprüfers erstmalig für ein Geschäftsjahr erfolgt ist, das zwischen dem 17. Juni 2003 und dem 15. Juni 2014 begonnen hat. Die Cooling-Off-Periode beträgt vier Jahre.

Die interne (personenbezogene) Rotation ist in [§ 271a Abs 1 Z 4 UGB](#) geregelt. Statt der bisher geltenden Rotation nach fünf Jahren plus zwei Jahren Cooling-Off-Periode erfolgte nunmehr eine Verlängerung auf sieben Jahre (mit drei Jahren Cooling-Off-Periode). Dies gilt neben PIEs auch für fünffach große Gesellschaften.

Daneben besteht eine „graduelle Rotation“ (Abs 7). Der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft führt ein angemessenes graduelles Rotationssystem für das an der Abschlussprüfung beteiligte Führungspersonal ein, das zumindest die als Abschlussprüfer geführten Personen erfasst. Diese graduelle Rotation erfolgt gestaffelt und betrifft einzelne Personen und nicht das gesamte Prüfungsteam. Sie steht in einem angemessenen Verhältnis zu Umfang und Komplexität der Tätigkeiten des Abschlussprüfers bzw der Prüfungsgesellschaft.

Hinsichtlich der graduellen Rotation hat jeder Prüfungsbetrieb individuelle Regelungen zu definieren. Ebenso bleibt abzuwarten, inwieweit sich im österreichischen Berufsstand eine einheitliche Interpretation der graduellen Rotation herausbilden wird.

VI. Statistik zu Feststellungen der Inspektionen laut IFIAR Report

Die folgenden Tabellen zeigen die inhaltlichen Schwerpunkte der „Findings“ nationaler Aufsichtsbehörden von Mitgliedsstaaten der IFIAR:

Listed PIE Audit Inspection Findings:

	2015	2014	2013	2012
IFIAR Members Submitting Findings	29	29	30	22
Audit Firms Inspected	98	122	113	98
Listed PIE Audits Inspected	872	948	989	961
Inspected Listed PIE Audits with at Least One Finding	376	449	--	--
Frequency of Inspections with at Least One Finding	43%	47%	--	--

Abbildung 4: Source: IFIAR Report 2015 (Survey of Inspection Findings, March 3, 2016)

Listed PIEs: Frequency by Inspection Theme

Inspection Theme	2015			2014		
	Number of Listed PIE Audits in which the Topic was Inspected	Listed PIE Audits with at Least One Finding		Number of Listed PIE Audits in which the Topic was Inspected	Listed PIE Audits with at Least One Finding	
		#	%		#	%
Internal Control Testing	710	160	23%	638	155	24%
Audit of Allowance for Loan Losses and Loan Impairments	165	37	22%	244	31	13%
Inventory	365	71	19%	409	64	16%
Fair Value Measurement	661	118	18%	795	156	20%
Revenue Recognition	688	105	15%	732	104	14%
Group Audits	383	55	14%	506	53	10%
Risk Assessment	832	114	14%	652	45	7%
Adequacy of Financial Statement Presentation and Disclosures	570	68	12%	633	79	12%
Substantive Analytical Procedures	384	44	11%	476	66	14%
Use of Experts and Specialists	326	29	9%	446	47	11%
Adequacy of Review and Supervision	434	35	8%	482	46	10%
Engagement Quality Control Review	417	32	8%	515	52	10%
Fraud Procedures	574	43	7%	675	43	6%
Related Party Transactions	300	16	5%	404	33	8%
Audit Report	461	15	3%	Not collected	Not collected	Not collected
Audit Committee Communication	592	10	2%	475	13	3%
Going Concern	321	5	2%	418	23	6%

Abbildung 5: Source: IFIAR Report 2015 (Survey of Inspection Findings, March 3, 2016)

Quality Control Systems Inspections Findings:

	2015	2014	2013	2012
IFIAR Members Submitting Findings	33	30	30	23
Audit Firms Inspected	101	123	134	109

Quality Control Systems: Number of Findings by Inspection Theme

Inspection Theme	2015	2014	2013	2012
Engagement Performance	222	377	380	261
Human Resources	77	111	146	166
Independence and Ethical Requirements	73	109	104	130
Monitoring	63	74	93	77
Client Risk Assessment, Acceptance, and Continuance	52	53	78	100
Leadership Responsibilities for Quality within the firm (i.e., Tone at the Top)	21	45	43	33
	508	769	844	767

Abbildung 6: Source: IFIAR Report 2015 (Survey of Inspection Findings, March 3, 2016)

Abbildungen 4 bis 6: Statistiken des IFIAR-Reports zu Schwerpunkten der Feststellungen der nationalen Aufsichtsbehörden von Mitgliedsstaaten der IFIAR

VII. Internationale Zusammenarbeit im Bereich der Aufsicht

Zur Zusammenarbeit der Aufsichtsbehörden auf europäischer Ebene wurde das Committee of European Oversight Bodies (CEAOB)⁶ geschaffen. Es handelt sich dabei um den Ausschuss der Europäischen Aufsichtsstellen für Abschlussprüfer gemäß Art 30 EU-VO. Die Gründungssitzung des CEAOB fand am 12. Juli 2016 statt.

Vorsitzender des CEAOB ist Ralf Bose, Leiter der Abschlussprüferaufsichtsstelle (APAS) in Deutschland. Österreich wird im CEAOB durch die APAB vertreten.

VIII. Zusammenfassung

Das Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz schafft die Voraussetzungen für die unmittelbare Anwendbarkeit der EU-VO sowie die Umsetzung der EU-Richtlinie im Zusammenhang mit der Aufsicht des prüfenden Berufsstandes in Österreich.

Der neue Regulator des Berufsstandes, die Abschlussprüferaufsichtsbehörde, nahm am 1. Oktober 2016 seine Arbeit auf. Das Gesetz wird merkbare Änderungen für den Beruf des Wirtschaftsprüfers in seiner Funktion als Abschlussprüfer bringen. Prüfer von Unternehmen von öffentlichem Interesse iSd [§ 189a UGB](#) werden in Zukunft neben der bisherigen Qualitätssicherungsprüfung auch noch einer Inspektion unterliegen. Die Aufsicht wird in Zukunft auch die Unternehmen von öffentlichem Interesse treffen insoweit es um die Einhaltung abschlussprüfungsrelevanter Verpflichtungen geht. Die Aufsicht erstreckt sich auch auf ein Mitspracherecht der Behörde bei Standardsetzungen für die Durchführung von Abschlussprüfungen.

Das neue Aufsichtssystem wird zweifellos teurer als das bisherige System nach A.QSG.

Der Katalog an Sanktionen ist wesentlich erweitert und verschärft worden. Die Sanktionen reichen von Abmahnungen über Veröffentlichungen, zeitweisen Berufsverböten bis zur Verhängung von Geldstrafen bis maximal 350.000 €.

Das APAG sieht auch einen Mechanismus vor, der dazu ermutigt, behauptete Verstöße gegen das APAG anonym zu melden („whistleblower“).

Insgesamt sieht der Berufsstand das APAG als gelungene Umsetzung der EU-rechtlichen Vorschriften. Die neuen Regelungen zur internen und externen Qualitätssicherung sollen zu einer weiteren Verbesserung der Qualität der Prüfungsbetriebe führen.

Aus der EU-RL bzw EU-VO übernommene bzw direkt anzuwendende unbestimmte Begriffe sollten von der gremialen Facharbeit aufgegriffen und einer einheitlichen Interpretation zugeführt werden.

¹ Richtlinie 2017/56/EU des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 zur Änderung der Richtlinie 2006/43/EG über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen.

² Verordnung (EU) Nr 537/2014 des Europäischen Parlaments und des Rates vom 16. April 2014 über spezifische Anforderungen an die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse und zur Aufhebung des Beschlusses 2005/909/EG der Kommission.

³ Vgl Q&A – implementation of the new statutory Audit framework, S 1; abrufbar unter http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/reform/140903-questions-answers_en.pdf; Stand: 11.4.2016.

⁴ Vgl Dellinger/Hammerschmied/Nagy/Steckel/Plöckinger, Aktuelle Entwicklungen in der externen Qualitätsprüfung – Das Abschlussprüferaufsichtsgesetz, Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2016, 3 ff.

⁵ International Standard on Quality Control 1 „Qualitätssicherung für Praxen, die Abschlussprüfungen und prüferische Durchsichten von Abschlüssen sowie andere betriebswirtschaftliche Prüfungen und Aufträge zu verwandten Dienstleistungen durchführen“ des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) der International Federation of Accountants (IFAC).

⁶ https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/banking-and-finance/financial-reforms-and-their-progress/regulatory-process-financial-services/expert-groups-comitology-and-other-committees/committee-european-auditing-oversight-bodies_en

Autoren:

WP/StB Mag. Karl Fuchs, Vorstandsmitglied des iwip, Stellvertretender Vorsitzender der Arbeitsgruppe Qualitätssicherung des iwip, Partner von Ernst & Young in Wien.

WP/StB Mag. Gisela Nagy, Vorsitzende der Arbeitsgruppe Qualitätssicherung des iwip, Vizepräsidentin des iwip, Qualitätssicherungsprüferin, Wirtschaftsprüferin in der PKF CENTURION Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH

WP/StB Dr. Franz Christoph Schrammel, Fachlicher Mitarbeiter des iwip; Wirtschaftsprüfer in Wien