

An das
Bundesministerium für
Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft
z.H. Herrn Sektionschef Dr. Matthias Tschirf

Stubenring 1
A-1011 Wien

Per Mail an: begutachtungsverfahren@parlament.gv.at

16. Februar 2016

Stellungnahme zum

Entwurf eines Bundesgesetzes über die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften (Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz – APAG)

GZ. BMWFW-91.530/0025-I/1a/2016

Sehr geehrter Herr Sektionschef Dr. Tschirf,

das Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer („iwp“) und die Kammer der Wirtschaftstreuhänder („KWT“) übermitteln Ihnen als Anlage die gemeinsame Stellungnahme zum Entwurf des APAG.

Wir bitten höflich um Berücksichtigung.

Mit freundlichen Grüßen



Mag. Michael Schober

Präsident des
Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer



Mag. Herbert Houf
Vizepräsident der KWT

Dr. Aslan Milla e.h.
Berufsgruppenobmann WP

Anlagen

Anlage 1: Gemeinsame Stellungnahme iwp / KWT zum APAG

Anlage 1

Stellungnahme zum Entwurf eines Bundesgesetzes über die Aufsicht über Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften (**Abschlussprüfer-Aufsichtsgesetz – APAG**)

Das **Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer** („iwp“) und die **Kammer der Wirtschaftstreuhänder** („KWT“) nehmen zum Entwurf des APAG wie folgt Stellung:

Inhalt

I.	Grundsätzliche Anmerkungen:	3
II.	Inhaltlich hervorzuhebende Anmerkungen:	5
II.A.	Zu § 21 – Finanzierung:	5
II.B.	Zu § 43 Abs 2 – Umfang von Inspektionen:	6
II.C.	Zu § 46 – Einbindung von Sachverständigen:.....	6
II.D.	Zu § 47 – Umfang von Inspektionen / Verwendung von Arbeiten des Qualitätssicherungsprüfers:	7
II.E.	Zu § 84 – Übergangsbestimmungen:	8
II.F.	Zu § 35 – System der Qualitätsprüfungen/ Befristung der Bescheinigung:.....	9
III.	Weitere inhaltliche Anmerkungen:	10
III.A.	Zu § 1 – Gegenstand und Zweck:	10
III.B.	Zu § 2 Z 23 – Definition verantwortlicher Prüfungspartner:	10
III.C.	Zu § 9 – Aufsichtsrat:	10
III.D.	§ 12 (3) – Entlohnung der Mitglieder der QPK:.....	11
III.E.	Zu § 19 Abs 1 und 2 – Jahresabschluss der APAB:	11
III.F.	Zu § 26 Abs 1 und 7 – Eignung als Qualitätssicherungsprüfer:	11
III.G.	Zu § 26 Abs 8 – Widerruf der Anerkennung von Qualitätssicherungsprüfern:	12
III.H.	Zu § 31 Abs 2 – Vereinbarung eines Fixhonorars mit dem Qualitätsprüfers:.....	12
III.I.	Zu § 31 Abs 4 – Abwicklung der Honorare über eine Zahlstelle:	12
III.J.	Zu § 34 Abs 1 – Berichterstattung des Qualitätssicherungsprüfers:	13
III.K.	Zu § 36 Abs 1 – Bescheinigung bei Neuaufnahme:	14
III.L.	Zu §§ 35 Abs 2 / 53 Abs 1 Z 5 – „gesetzlicher Vertreter oder Gesellschafter“ anstelle „Partner“:	14
III.M.	Zu § 38 Abs 1 – Möglichkeit zur Anordnung von Maßnahmen:	14
III.N.	Zu §§ 40 – Widerruf der Bescheinigung und 41 – Entzug der Bescheinigung:	15
III.O.	Zu § 41 Abs 1 – Entzug der Bescheinigung:	15
III.P.	Zu § 41 Abs 4 – Mindestfrist für Bescheinigungsentzug:.....	16
III.Q.	Zu § 43 Abs 1 – Frist zur Ankündigung von Inspektionen:	16
III.R.	Zu § 45 – Anzeige und Informationspflichten:	16

III.S.	Zu §§ 53 (1) Z 5 / 54 (1) Z 4 – Eintragung aller Wirtschaftsprüfer des Prüfungsbetriebes im öffentlichen Register:.....	17
III.T.	Zu § 54 – Angaben zu registrierten Prüfungsgesellschaften:	17
III.U.	Zu § 56 Abs 2 – kontinuierliche Fortbildung:	17
III.V.	Zu § 56 Abs 5 – Meldung von Wirtschaftsprüfern des Prüfungsbetriebes:	18
III.W.	Zu § 57 – Anerkennung von Prüfungsstandards durch die APAB:	18
III.X.	Zu § 61 Abs 2 – Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als Sachverständige:.....	19
III.Y.	Zu § 62 – Sanktionen:.....	19
III.Z.	Zu § 65 Abs 1 und 2 – Einzelne Strafbestimmungen:.....	20
IV.	Redaktionelle Anmerkungen:	21
IV.A.	Zu § 2 Z 9 – Definition „Unternehmen von öffentlichem Interesse“:.....	21
IV.B.	Zu § 2 Z 10 – Definition „Sparkassen“:.....	21
IV.C.	Zu § 2 Z 12 und 13 – Definitionen „Qualitätssicherungsprüfungen“ und „Qualitätssicherungsprüfer“:.....	21
IV.D.	Zu § 2 Z 17 – Definition „mittlere Unternehmen“ (mit Folgeanpassungen zu anderen Bestimmung):.....	21
IV.E.	Zu § 2 Z 19 bis 21 – Definitionen „Herkunftsmitgliedstaat“, „Herkunftsstaat“ und „Aufnahmemitgliedsstaat“:	22
IV.F.	Zu § 4 – Aufgaben und Befugnisse der APAB:.....	22
IV.G.	Zu § 22 Abs 3 – Ausweis Rücklage für unvorhergesehene Belastungen:.....	22
IV.H.	Zu § 23 Abs 2 – Definition Qualitätssicherungssystem (mit Folgeanpassungen zu anderen Bestimmungen):.....	23
IV.I.	Zu § 24 – Begriff „Konzernabschluss“ anstelle „konsolidierte Abschlüsse“ (mit Folgeanpassungen zu anderen Bestimmungen):	23
IV.J.	Zu §§ 31, 32 und 34 – Begriff „Prüfungsbericht“ anstelle „Prüfbericht“ (mit Folgeanpassungen zu anderen Bestimmungen):	23
IV.K.	Zu § 33 Abs 1 – „Ordnungsmäßigkeit“ anstelle „Sorgfältigkeit“ als Kriterium für die Qualitätssicherungsprüfung:	24
IV.L.	Zu § 35 Abs 3 – Richtige Befristung der Bescheinigung:.....	24
IV.M.	Zu §§ 42 / 52 – Verweiskorrektur betreffend § 36:	24
IV.N.	Zu § 44 – Definition „kleiner“ und „mittelgroßer“ Unternehmen von öffentlichem Interesse:.....	24
IV.O.	Zu § 51 – „Unterlagen“ anstelle „zusätzliche Unterlagen“:.....	25
IV.P.	Zu § 52 Abs 4 – Verweiskorrektur betreffend § 52 Abs 2:	25
IV.Q.	Zu § 58 Abs 1 – Meldepflicht bei Abberufung und Rücktritt:	26

I. Grundsätzliche Anmerkungen:

Im Interesse der Erhöhung der Qualität und weiteren Verstärkung der Glaubwürdigkeit der Abschlussprüfung in Österreich bekennt sich der Berufsstand ausdrücklich zu einer unabhängigen öffentlichen Aufsicht und einer Erweiterung des bestehenden externen Qualitätsprüfungssystems unter Einbeziehung von berufsunabhängigen Inspektoren bei Abschlussprüfern von Unternehmen öffentlichen Interesses.

Insgesamt bestehen jedoch gegen den vorliegenden Entwurf **grundlegende Bedenken**. Die dabei vorrangigen Themen finden sich im Folgenden in den unter II. angeführten Punkten, weitere inhaltliche Anmerkungen sind unter III. angeführt. Vorwiegend redaktionelle Hinweise finden sich im Abschnitt IV.

Bei der erforderlichen Umsetzung der unionsrechtlichen Maßnahmen spricht sich der Berufsstand ausdrücklich gegen eine überschießende Umsetzung in Form von „gold plating“ aus. Angesichts der Kosten der Umsetzung für Unternehmen und Abschlussprüfer sollten daher die in der EU-Richtlinie („RL“) und EU-Verordnung („VO“) gegebenen Spielräume im Interesse des Wirtschaftsstandorts Österreich in der Weise genutzt werden, dass ein den Mindestanforderungen entsprechendes, effizientes und wirksames, aber auch **kostengünstiges** System eingerichtet wird.

Mit Stand 1.2.2016 gibt es 2.664 natürliche und juristische Personen, die über eine aufrechte Befugnis als Wirtschaftsprüfer verfügen. Derzeit sind jedoch nur ca. 500 nach dem A-QSG bescheinigte Prüfungsbetriebe eingerichtet, von denen lediglich etwa 15 bis 20 Betriebe auch Unternehmen von öffentlichem Interesse prüfen. Diese führen jährlich Abschlussprüfungen bei ca. 350 Unternehmen von öffentlichem Interesse durch. Daraus ergibt sich, dass die neu umzusetzenden Bestimmungen der EU-Verordnung nur für einen sehr eingeschränkten Teil des Abschlussprüfermarktes relevant sind. Umso mehr ist es daher geboten, die **Umsetzung mit dem erforderlichen Augenmaß** durchzuführen.

Wirtschaftsprüfer sind Mitglieder der KWT als zuständiger Selbstverwaltungskörper; sie unterliegen auch deren Berufsaufsicht (§ 146 Abs 2 Z 4 WTBG) und deren Disziplinargerichtsbarkeit. Eine Einschränkung der verfassungsrechtlich verankerten Selbstverwaltung (Art. 120a ff B-VG) sollte nur im unionsrechtlich gebotenen Ausmaß und nicht darüber hinaus erfolgen.

Der Berufsstand fordert daher die Umsetzung der folgenden mehrfach vorgebrachten und bislang unberücksichtigt gebliebenen wesentlichen Vorschläge:

- Abschaffung des bürokratisch aufwändigen Systems der befristeten Bescheinigungen und Einrichtung eines EU-rechtskonformen und kostengünstigeren Registrierungssystems zur Gewährleistung der verbindlich vorgegebenen risikoorientierten Qualitätssicherungsprüfungen bzw. Inspektionen (vgl. II.F.)
- Weitgehende Aufrechterhaltung des seit 2007 gut funktionierenden Systems von Qualitätssicherungsprüfungen und Einbindung der Qualitätsprüfer als Sachverständige der Inspektoren zur Vermeidung von Doppelprüfungen (vgl. II.B. – II.D.)
- Schaffung von Übergangsbestimmungen, die insbesondere für die kleinen und mittleren Prüfungsbetriebe und deren mittelständische Mandanten einen rechtssicheren Übergang ohne administrative oder finanzielle Belastung gewährleisten (vgl. II.E.)
- Einführung eines fairen Finanzierungssystems unter Bereitstellung von angemessenen

Mitteln und Ressourcen durch die öffentliche Hand, um den im öffentlichen Interesse wahrgenommenen, hoheitlichen Aufgaben der Aufsicht und Qualitätssicherung zu entsprechen (vgl. II.A.)

Entgegen den Ausführungen im Vorblatt (Problemanalyse) könnten die Aufgaben des (externen) Qualitätssicherungssystems (Art. 29 RL) durchaus weiter vom AeQ (wie das deutsche Beispiel zeigt) oder einer vergleichbaren Einrichtung im Rahmen der neuen Behörde erfüllt werden. Eine wirksame Aufsicht durch die APAB bei gleichzeitiger Kostenersparnis könnte schon durch die Einrichtung einer gemeinsamen Geschäftsstelle ausreichend sichergestellt werden. Eine solche Gestaltung würde dem Gedanken der beruflichen Selbstverwaltung wesentlich besser gerecht werden als die im Entwurf vorgesehene Qualitätsprüfungskommission mit bloßer Beiratsfunktion.

Der Entwurf hält außerdem an den zeitlich befristeten Bescheinigungen als Zulassungsvoraussetzung für die Durchführung von Abschlussprüfungen durch Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften fest (vgl. Erläuterungen zu § 1 Z 2 und 3). Damit wird Österreich vermutlich als einziges Land die Zulassung zur Durchführung von Abschlussprüfungen an die erfolgreiche Teilnahme an einer Qualitätssicherungsprüfung knüpfen und auch die in Deutschland massiv vorgebrachte Kritik an dem Bescheinigungssystem, die auch für Österreich zutreffend ist und in Deutschland zu deren Abschaffung geführt hat, vollständig ignorieren. Außerdem wird damit den Vorgaben der RL, wonach die Qualitätssicherungsprüfungen risikoorientiert anzuordnen sind, nicht entsprochen.

II. Inhaltlich hervorzuhebende Anmerkungen:

II.A. Zu § 21 – Finanzierung:

Durch die vorgeschlagene Regelung werden 80% der Kosten der Aufsicht auf den Berufsstand abgewälzt. Rechnet man noch die durch die Abschlussprüfer ohnedies direkt selbst zu tragenden Kosten der Qualitätssicherungsprüfungen hinzu (in den vergangenen Jahren durchschnittlich rund T€ 800 p.a.), würde der Berufsstand sogar rd. 85% der Gesamtkosten des Aufsichts- und Qualitätssicherungssystems tragen.

Art. 32 Abs. 7 der RL normiert, dass die Finanzierung des Aufsichtssystems unabhängig von den Abschlussprüfern gesichert sein muss.

Wie bisher ist der Berufsstand bereit, zur Finanzierung des Systems entsprechend beizutragen. Allerdings ist die Abschlussprüferaufsicht, noch dazu wenn sie zwingend außerhalb der Selbstverwaltung und dem Disziplinarrecht des freien Berufes Wirtschaftsprüfer erfolgen muss, eine öffentliche Aufgabe. Daher sollte die öffentliche Hand auch wesentlich zu den Kosten dieser Aufsicht beitragen und nicht nur mit einem im Verhältnis äußerst geringen Anteil.

Daher regen wir an, dass der Bund die Grundfinanzierung des Aufsichtssystems bereitstellt. Der Berufsstand leistet wie bisher einen Finanzierungsanteil, der mit maximal € 500.000 jährlich festzuschreiben und wertzusichern ist. Die Kosten der Qualitätssicherungsprüfungen werden weiterhin von den geprüften Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften getragen. Zur Finanzierung des Inspektorensystems ist den Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Inspektionen unterliegen, eine jährliche Gebühr iHv € 1.500 (wertgesichert) pro Prüfungsmandat vorzuschreiben. Auf diese Weise lässt sich ein weiterer, jährlicher Finanzierungsbeitrag von etwa T€ 525 lukrieren.

In diesem Zusammenhang ist auch darauf hinzuweisen, dass der APAB nicht nur Aufgaben übertragen werden, die unmittelbar der Aufsicht über österreichische Abschlussprüfer zuzuordnen sind. Umso mehr erscheint es sachlich nicht gerechtfertigt, dem Berufsstand einen derart überwiegenden Anteil der Finanzierung zuzumessen wie es im vorliegenden Entwurf erfolgt.

Sollte vorangehender Vorschlag nicht berücksichtigt werden, ist in Hinblick auf den vorliegenden Entwurf jedenfalls Folgendes zu beachten:

- Zu § 21 Abs 2:

§ 21 Abs 2 in der Fassung des Entwurfs lautet wie folgt:

§ 21 (2): Für die Finanzierung der Kosten im Zusammenhang mit Inspektionen ist von der APAB ein Finanzierungsbeitrag von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften einzuheben, der sich bemisst nach:

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

Unseres Erachtens ist die Berücksichtigung der Anzahl der Prüfungsaufträge und der Honorarsumme überflüssig. Für Zwecke der Berechnung der Beiträge sollte ausschließlich auf ein Kriterium abgestellt werden, da dies ausreichend ist.

- Zu § 21 Abs 11:

§ 21 Abs 11 sieht eine Meldepflicht der Anzahl der Prüfungsaufträge und der Honorarsumme betreffend Prüfungsaufträge von Unternehmen von öffentlichem Interesse vor. Wie zu § 21 Abs 2 bereits ausgeführt, sollte für die Berechnung der Beiträge nur auf ein Kriterium abgestellt werden. Dementsprechend könnte auch die Meldepflicht entsprechend eingeschränkt werden.

Zudem ist anzumerken, dass die Frist bis 31. Jänner jedenfalls zu kurz bemessen ist, um die Honorarsummen für das vorangegangene Kalenderjahr mit all den damit verknüpften Abgrenzungsfragen korrekt ermitteln zu können, zumal die Prüfungsbetriebe in dieser Zeit Hochsaison haben und alle ihre Kapazitäten auf die fachgerechte Durchführung der Abschlussprüfungen konzentrieren müssen. Derartige administrative Belastungen sollten möglichst gering gehalten werden. Sollten die Honorarsummen zu melden sein, wäre jedenfalls eine längere Meldepflicht zumindest bis 31. März vorzusehen.

II.B. Zu § 43 Abs 2 – Umfang von Inspektionen:

§ 43 Abs 2 in der vorliegenden Entwurfsfassung lautet:

§ 43 (2) Bei Bedarf können in die Inspektionen andere Abschlussprüfungen einbezogen werden. Wird im Zusammenhang mit einer Anfrage zur internationalen Zusammenarbeit gemäß § 78 eine Inspektion durchgeführt, können andere Prüfungen in die Inspektion einbezogen werden.

§ 43 Abs 2 hat zur Gänze zu entfallen. Dies ist wie folgt zu begründen:

Da Art 26 Abs 6 der VO als zwingenden Gegenstand der Inspektion nur die Einbeziehung der Prüfungsunterlagen von Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse vorsieht, sollten Inspektoren im Sinne einer klaren Kompetenzabgrenzung (zu Qualitätssicherungsprüfern) und zur Vermeidung unnötig belastender Doppelprüfungen nur Prüfmandate von Unternehmen von öffentlichem Interesse in die Inspektion einbeziehen dürfen:

Art. 26 (6) Die Inspektionen erstrecken sich mindestens auf

...

eine angemessene Prüfung der Einhaltung der Qualitätssicherungsmaßnahmen in den Verfahren und eine Überprüfung der Prüfungsunterlagen von Unternehmen von öffentlichem Interesse zur Ermittlung der Wirksamkeit des internen Qualitätssicherungssystems,

Unseres Erachtens gibt es **keine sachliche Rechtfertigung**, Abschlussprüfungen bei anderen Unternehmen in die Inspektionen einzubeziehen.

II.C. Zu § 46 – Einbindung von Sachverständigen:

Art. 26 Abs 5 der VO sieht für die Heranziehung von Sachverständigen im Rahmen der Inspektionen folgende Regelung vor:

Abweichend von Absatz 1 Buchstabe b kann die zuständige Behörde Sachverständige mit der Durchführung spezifischer Inspektionen beauftragen, wenn die Anzahl der Inspektoren in der Behörde nicht ausreichend ist. Die zuständige Behörde kann sich auch von Sachverständigen unterstützen lassen, wenn dies für eine ordnungsgemäße Durchführung der Inspektion erforderlich ist.

Zu § 46 schlagen wir vor, die in der VO ausdrücklich vorgesehene Differenzierung zu berücksichtigen, wonach auch Abschlussprüfer zu Sachverständigen bestellt werden können, wenn sie lediglich zur *Unterstützung* des Inspektors hinzugezogen werden, ohne dass ihnen dieser Aufgaben eigenverantwortlich überträgt. Folgt man diesem Ansatz, ist im Inspektionssystem ausreichend Puffer vorhanden, um rasch und effizient zusätzlichen Ressourcenbedarf kurzfristig abdecken zu können, und zugleich ist Unterstützung von Experten gegeben, die für eine qualitätsvolle Inspektion wichtig ist. In diesem Sinne schlagen wir folgende Umformulierung von § 46 vor:

§ 46. Bei der Bestellung von Inspektoren ist Art. 26 Abs. 5 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 anzuwenden. Werden Sachverständige zur Erfüllung spezifischer Aufgaben beigezogen, sind Art. 26 Abs. 1 lit. c und Art. 26 Abs. 5 letzter Unterabsatz der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 anzuwenden.

II.D. Zu § 47 – Umfang von Inspektionen / Verwendung von Arbeiten des Qualitätssicherungsprüfers:

§ 47 in der Fassung des Entwurfs lautet wie folgt:

§ 47. Die Inspektionen erstrecken sich zumindest auf die in Art. 26 Abs. 6 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 genannten Bereiche sowie die in Art. 26 Abs. 7 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 genannten Grundsätze und Verfahren für die interne Qualitätssicherung.

Die Formulierung „zumindest“ ist unklar, da sie zusätzlich zu den EU-rechtlichen Vorschriften eine weitere (eventuell auch willkürliche) Ausdehnung der von der Inspektion erfassten Bereiche in unklarem Ausmaß ermöglicht. Diese willkürliche Ausdehnungsmöglichkeit ist mit dem Gebot der gesetzlichen Determinierung behördlichen Handelns unseres Erachtens nicht vereinbar. Daher ist der Begriff „zumindest“ zu streichen, auch um eine EU-rechtlich unzulässige Modifikation der Verordnung auszuschließen.

Im Sinne unseres Vorschlages, das Inspektionssystem möglichst effizient auszugestalten, schlagen wir weiters vor die Ermessensnorm in Art. 26 Abs 5 letzter Unterabsatz 2. Satz der VO („Die zuständige Behörde kann sich von Sachverständigen unterstützen lassen, wenn dies für eine ordnungsgemäße Durchführung der Inspektion erforderlich ist.“) in einem § 47 Absatz 2 umzusetzen:

§ 47 (2). Bei der Durchführung der Inspektionen hat der Inspektor die Berichte des Qualitätssicherungsprüfers heranzuziehen und sich tunlichst darauf zu stützen. Erforderlichenfalls kann der Inspektor einen Qualitätssicherungsprüfer als Sachverständigen gemäß Art. 26 Abs 1 lit. c der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 mit diesbezüglichen notwendigen Prüfungshandlungen beauftragen.

In diesem Zusammenhang sind die §§ 24 Abs 6 letzter Satz und 43 Abs 3 ersatzlos zu streichen.

§ 2 Ziffer 12 hat zu lauten:

„12. „Qualitätssicherungsprüfungen“: Überprüfungen der Gestaltung und Einhaltung von Qualitätssicherungsmaßnahmen bei Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften.“

II.E. Zu § 84 – Übergangsbestimmungen:

§ 84 Abs 1 in der aktuellen Entwurfsfassung lautet:

§ 84. (1) Die APAB gilt mit der Wirksamkeit der Bestellung des ersten Vorstandes und Aufsichtsrates als errichtet. Die behördliche Zuständigkeit der APAB beginnt mit 17. Juni 2016.

Unseres Erachtens sollten die Übergangsbestimmungen so formuliert werden, dass die Bestimmungen des A-QSG erst mit der erfolgreichen Errichtung der neuen Behörde außer Kraft treten. Damit wäre sichergestellt, dass sich kein zeitlicher Zwischenraum zwischen dem Außerkrafttreten des A-QSG und dem Funktionieren der neuen Behörde ergibt. Ergibt sich ein solcher Zwischenraum, könnten Abschlussprüfer, deren Bescheinigung ausläuft, in die Situation geraten können, dass sie mangels Bestehen einer funktionierenden Behörde keine Möglichkeit zur Verlängerung ihrer Bescheinigung haben, und somit zwischenzeitlich keine Abschlussprüfungen durchführen dürften.

Eine derartige (unklare) Zwischenperiode wäre ein wesentlicher Eingriff in die Rechte der Abschlussprüfer, kann dem Wirtschaftsstandort schaden, und ist aus rechtsstaatlichen Erwägungen unbedingt zu vermeiden.

§ 84 Abs. 1 sollte daher lauten:

„Die APAB gilt mit der Wirksamkeit der Bestellung des ersten Vorstandes und Aufsichtsrates als errichtet. Der Tag der Errichtung der APAB ist vom Bundesminister für Wissenschaft, Forschung und Wirtschaft im Bundesgesetzblatt kundzumachen. Mit dem Tag nach der Veröffentlichung der Kundmachung, jedoch nicht früher als mit dem Tag der Errichtung beginnt die behördliche Zuständigkeit.“

Dies hat Folgewirkungen auf die Absätze 15 und 16. § 84 Abs 15 und 16 haben zu lauten:

„(15) Die Qualitätskontrollbehörde und der Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen gelten mit dem Beginn der behördlichen Zuständigkeit der APAB als aufgelöst.“

„(16) Die Mitglieder und Ersatzmitglieder des Arbeitsausschusses für externe Qualitätsprüfungen gelten mit Beginn der behördlichen Zuständigkeit der APAB als Mitglieder und Ersatzmitglieder der Qualitätsprüfungskommission gemäß § 12 bestellt. Ihre Funktionsperiode endet mit 30.6.2017.“

In den Abs. 12, 13 und 14 sind ebenfalls die entsprechenden Folgeanpassungen vorzunehmen und Bestimmungen zum In- und Außerkrafttreten (§§ 85 und 86) anzupassen.

Sollte diesem vorgeschlagenen Lösungsweg nicht gefolgt werden, wäre alternativ auch eine befristete Verlängerung der Gültigkeit bestehender Bescheinigungen möglich:

Aufgrund der geringen für die Einrichtung der Behörde zur Verfügung stehenden Zeit, wäre in den Übergangsbestimmungen dafür vorzusorgen, dass Bescheinigungen, die zwar nach dem

Inkrafttreten des APAG auslaufen, die Behörde aber mangels Errichtung noch keine neuen Bescheinigungen ausstellen kann, weiter Geltung behalten. Daher sollen Bescheinigungen, die innerhalb von z.B. 3 Monaten nach dem Inkrafttreten des APAG auslaufen, als automatisch verlängert gelten (z.B. 3 oder 6 Monate ab Errichtung der APAB) – möglicherweise unter der Voraussetzung, dass vor Ablauf der Bescheinigung ein Antrag zur Teilnahme an einer Qualitätssicherungsprüfung (Dreivorschlag) eingereicht wurde.

Die **anerkannten Qualitätsprüfer** gemäß § 10 A-QSG müssen nahtlos zu Qualitätssicherungsprüfern übergeführt werden, damit Qualitätsprüfungsverfahren, die zum Zeitpunkt des Inkrafttretens dieses Bundesgesetzes begonnen aber noch nicht abgeschlossen sind, rechtssicher fortgeführt und abgeschlossen werden können. Demnach ist auch § 84 Abs 11 abzuändern:

„(11) Die nach den Bestimmungen des A-QSG anerkannten Qualitätsprüfer gelten mit dem Beginn der behördlichen Zuständigkeit der APAB als Qualitätssicherungsprüfer im Sinne dieses Bundesgesetzes. Diese haben, wenn sie Qualitätssicherungsaufträge nach diesem Bundesgesetz annehmen wollen, die Anerkennungsgebühr gemäß § 26 Abs. 2 Z 5 zu entrichten.“

II.F. Zu § 35 – System der Qualitätsprüfungen/ Befristung der Bescheinigung:

Der Begutachtungsentwurf übernimmt das System der befristeten Bescheinigungen. Dadurch wird ein aus unserer Sicht starres und für den Berufsstand und die Behörde verwaltungsintensives System übernommen. Zudem steht dieses System unseres Erachtens nicht in Einklang mit den Anforderungen der RL und der EU-VO.

So sieht Art. 29 Abs 1 lit h der RL vor, dass Qualitätssicherungsprüfungen auf Grundlage einer Risikoanalyse mindestens alle sechs Jahre zu erfolgen haben. Art. 26 Abs 2 der VO sieht dies gleichermaßen für die Durchführung von Inspektionen vor.

§ 24 Abs 3 des Entwurfes trägt dem nur scheinbar Rechnung, weil an dieser Stelle lediglich die Vorgehensweise des Qualitätsprüfers im Rahmen einer bereits im Gange befindlichen Qualitätssicherungsprüfung festgehalten wird, nicht jedoch der Anforderung der EU-RL sowie der VO, dass die Behörde selbst die Möglichkeit haben muss, aufgrund einer Risikoanalyse eine Qualitätssicherungsprüfung in Gang zu setzen.

Eine konsequente Umsetzung dieser Anforderung böte die Möglichkeit, das aufwendige System der befristeten Bescheinigungen durch ein effizientes Registrierungssystem zu ersetzen. In diesem würden die dem APAG unterliegenden Abschlussprüfer ihre Prüfungstätigkeit bekannt geben und nach Nachweis der allgemeinen Voraussetzungen bei der Aufsichtsbehörde registriert werden. Der Behörde obliegt es sodann auf Basis einer von ihr zu treffenden Risikoanalyse unter Beachtung der zulässigen maximalen Intervalle zur Durchführung einer Qualitätssicherungsprüfung aufzufordern bzw. diese anzuordnen und Inspektionen durchzuführen.

Dieses System hätte erhebliche Verwaltungs- und Kosteneinsparungen zur Folge, da mit Bescheid abzuschließende Verwaltungsverfahren (mindestens alle sechs bzw drei Jahre) nach der erstmaligen Registrierung entfallen würden. Lediglich eine Löschung aus dem Register nach schwerwiegenden Mängeln in der internen Qualitätssicherung würde dann ein formelles Verwaltungsverfahren erfordern.

III. Weitere inhaltliche Anmerkungen:

III.A. Zu § 1 – Gegenstand und Zweck:

Um den Anforderungen des Art. 29 Abs 1 der RL („... Mitgliedstaat stellt sicher, dass alle Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften einem Qualitätssicherungssystem unterliegen ...“) zu entsprechen und damit eine umfassende Regelung der Tätigkeit von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften sicherzustellen, sollte in § 1 eine dem derzeitigen § 1a 2. Satz A-QSG entsprechende Regelung aufgenommen werden. Demnach sind nur registrierte Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften zur Durchführung von Abschlussprüfungen gemäß § 2 Z 1 befugt.

III.B. Zu § 2 Z 23 – Definition verantwortlicher Prüfungspartner:

In § 2 Z 23 wird der verantwortliche Prüfer definiert als „*ein Partner oder eine andere natürliche Person in der Prüfungsgesellschaft, der oder die für den Abschlussprüfungsauftrag und dessen Durchführung sowie den im Namen der Prüfungsgesellschaft erteilten Bestätigungsvermerk verantwortlich ist*“.

Der verantwortliche Prüfer sollte unseres Erachtens nicht mit dem Begriff „Partner“, sondern vielmehr mit dem für die ordnungsgemäße Durchführung verantwortlichen Wirtschaftsprüfer gemäß § 88 Abs 7 WTBG bezeichnet werden. Zu begründen ist dies damit, dass der Begriff „Partner“ ein im österreichischen Recht unbestimmter Begriff ist, die Definition gemäß § 88 Abs 7 iVm § 96 WTBG hingegen ebenso der Definition gemäß Art. 2 Z 16 der RL entspricht. In der Richtlinie IWP/PG 7, die die fachlichen Regelungen zur Qualitätssicherung für den prüfenden Berufsstand prägt, ist der verantwortliche Prüfer in diesem Sinne definiert (vgl. IWP/PG 7, Rz 8 lit t):

„Verantwortlicher Prüfer – Die für die ordnungsmäßige Durchführung eines Auftrags verantwortliche Person. Bei Gesellschaften handelt es sich hierbei um die gemäß § 88 Abs 7 WTBG dem Auftraggeber bekannt zu gebende Person.“

Daher schlagen wir folgende Umformulierung vor:

<p>§ 2 Z 23: <i>„Verantwortlicher Prüfer“ die für die ordnungsmäßige Durchführung eines Auftrags verantwortliche Person. Bei Prüfungsgesellschaften handelt es sich hierbei um die gemäß § 88 Abs 7 WTBG dem Auftraggeber bekannt zu gebende Person.</i></p>
--

III.C. Zu § 9 – Aufsichtsrat:

In § 9 Abs 2 werden Mitglieder der KWT, Revisoren und Revisoren des S-PV von der Bestellung als Mitglieder des Aufsichtsrates ausgeschlossen.

Art. 32 Abs 3 der RL fordert, dass die Behörde von Nichtberufsausübenden geleitet wird. Da dem Aufsichtsrat gemäß § 11 keine Leitungsaufgaben zukommen, ist ein derartiger Ausschluss insbesondere in Anbetracht der den angeführten Institutionen zugemessenen Finanzierungsverpflichtungen sachlich nicht gerechtfertigt. Abs. 2 1. Satz ist daher ersatzlos zu streichen.

III.D. § 12 (3) – Entlohnung der Mitglieder der QPK:

§ 12 Abs 3 letzter Satz lautet: „Die Mitglieder und Ersatzmitglieder sind ehrenamtlich tätig“. Bedeutet das lediglich, dass Mitglieder und Ersatzmitglieder keine Entschädigung von der APAG bekommen oder auch, dass Kammer bzw. Revisionsverbände keine Entschädigung an diese Personen zahlen dürfen?

Wir regen an, die Regelung des bisherigen § 19 Abs 9 1. Satz A-QSG zu übernehmen, wonach (allfällige) Kosten der Mitglieder und Ersatzmitglieder von der KWT, dem VOeR und dem S-PV für die von ihnen jeweils bestellten Mitglieder und Ersatzmitglieder zu tragen sind.

III.E. Zu § 19 Abs 1 und 2 – Jahresabschluss der APAB:

Die APAB sollte aufgrund ihrer Rechtsform nicht nur verpflichtet sein, eine Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung zu erstellen, sondern sie sollte auch einen Anhang und damit einen vollständigen Jahresabschluss aufzustellen haben. Unseres Erachtens gibt es kein stichhaltiges Argument, für den Jahresabschluss der APAB, die als Anstalt öffentlichen Rechts eingerichtet wird, geringere Standards anzuwenden als für Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften. Für Zwecke der Anwendung der Bestimmungen des dritten Buches des Unternehmensgesetzbuches sollte zudem Rechtsform und eventuell Größenklasse vorab festgelegt werden.

Betreffend die Regelungen zur Prüfung des Jahresabschlusses der APAB ist festzuhalten, dass der Verweis auf den § 273 UGB in Absatz 2 unseres Erachtens unzureichend und irreführend ist, da er nicht alle für Abschlussprüfungen relevanten Bestimmungen (§§ 268 bis 276 UGB) umfasst.

Im Ergebnis wird folgende Neuformulierung vorgeschlagen:

§ 19. (1) Das Geschäftsjahr der APAB ist das Kalenderjahr. Die APAB hat für das vergangene Geschäftsjahr einen **Jahresabschluss aufzustellen. Dabei sind die Bestimmungen des dritten Buches des Unternehmensgesetzbuches – UGB unter Berücksichtigung der **Bestimmungen für [große?] Gesellschaften mit beschränkter Haftung auf den Jahresabschluss anzuwenden, sofern in diesem Bundesgesetz nichts anderes bestimmt ist.****

(2) Der Jahresabschluss ist von einem Abschlussprüfer oder einer Prüfungsgesellschaft nach den Bestimmungen der §§ 268 bis 276 UGB zu prüfen.

III.F. Zu § 26 Abs 1 und 7 – Eignung als Qualitätssicherungsprüfer:

Die Befugnis zur Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen sollte an die **Anerkennung** und nicht an die Eintragung in die Liste geknüpft werden. Damit wäre auch klargelegt, dass die Eintragung nur deklaratorisch und nicht konstitutiv wirkt. In Abs. 1 wäre daher das Wort „eingetragenen“ durch das Wort „anerkannten“ zu ersetzen.

In § 26 Abs 7 sollte besonders die praktische Tätigkeit als Wirtschaftsprüfer als Qualifikationskriterium hervorgehoben werden. Qualitätssicherungsprüfer sollen Praktiker sein, die selbst auch laufend noch Abschlussprüfungen durchführen, und nicht dies bloß im Zeitpunkt der Anerkennung nachweisen müssen. In diesem Sinne sollte auf ein laufendes Erfordernis zur Durchführung von Abschlussprüfungen und ein laufendes Fortbildungserfordernis hingewiesen werden. Daher schlagen wir folgende Formulierung vor:

§ 26 (7) *Qualitätssicherungsprüfer sind verpflichtet, der APAB alle drei Jahre nach ihrer Anerkennung Nachweise über ihre **praktische** Tätigkeit als Abschlussprüfer **im Ausmaß von mindestens fünf Abschlussprüfungen pro Jahr** und über ihre **laufende** Fortbildung auf dem Gebiet der Qualitätssicherung zu übermitteln.*

III.G. Zu § 26 Abs 8 – Widerruf der Anerkennung von Qualitätssicherungsprüfern:

§ 26 Abs 8 Z 5 bis 7 lauten wie folgt:

5. *eine der Anerkennungsvoraussetzungen nicht mehr vorliegt oder*
6. *der Vorstand den Widerruf verlangt, weil eine Anerkennungsvoraussetzung nicht vorlag oder vorliegt oder*
7. *die Tätigkeit des Qualitätssicherungsprüfers wiederholt negativ evaluiert wurde.*

Um alle möglichen Widerrufsfälle zu erfassen, ist in der Ziffer 5 das Wort „mehr“ ersatzlos zu streichen.

Anzumerken ist zu diesen Bestimmungen, dass Z 6 inhaltlich bereits durch Z 5 abgedeckt und unseres Erachtens insoweit redundant ist. Zudem ist zu bemerken, dass der Widerruf durch den Vorstand selbst zu verfügen ist und ein Verlangen des Vorstandes an sich selbst damit schon denkunmöglich erscheint. Z 6 ist daher unseres Erachtens zu streichen.

Z 7 ist unklar und ebenso zu streichen. Derzeit ist nicht eindeutig, was unter einer „negativen Evaluierung“ und „wiederholt“ zu verstehen ist. Unseres Erachtens sind dies mögliche Quellen für willkürliche Entscheidungen, die unbedingt zu vermeiden sind.

III.H. Zu § 31 Abs 2 – Vereinbarung eines Fixhonorars mit dem Qualitätsprüfer:

§ 31 Abs 2 enthält die Anforderung, dass der Prüfungsauftrag mit dem Qualitätsprüfer die Vereinbarung eines Fixhonorars zu enthalten hat.

Dadurch würde der Qualitätsprüfer in jedem Fall das Risiko von Mehraufwendungen tragen, die bei Auftragsvereinbarung niemals vollständig absehbar sein können. Dies ist aus unserer Sicht weder für die Anforderungen und den notwendigen Einsatz im Zuge der Durchführung einer Qualitätssicherungsprüfung angemessen, noch dem Qualitätsprüfer zumutbar!

Wir schlagen daher vor diese Anforderung zu streichen und die diesbezügliche Regelung des A-QSG zu übernehmen.

III.I. Zu § 31 Abs 4 – Abwicklung der Honorare über eine Zahlstelle:

Zu dieser Bestimmung hinsichtlich der Ausbezahlung des Honorars des Qualitätssicherungsprüfers über die APAB, ist festzuhalten, dass diese sachlich überhaupt nicht zu rechtfertigen ist. Es hat sich auch in der Vergangenheit bei der Tätigkeit des AeQ gezeigt, dass dieses Instrument nicht notwendig ist und nur mit erheblichem Verwaltungsaufwand für die Behörde verbunden ist.

III.J. Zu § 34 Abs 1 – Berichterstattung des Qualitätssicherungsprüfers:

In der Aufzählung der Z 1 bis 3 sollte nach der Z 2 als eigener Punkt „eine abschließende Beurteilung“ aufgenommen werden. Die bisher im Rahmen der Qualitätsprüfungen übliche Vorgehensweise, dass der Prüfer auch ein abschließendes Urteil abgibt, sollte uE unbedingt beibehalten werden.

Zu begründen ist dies damit, dass die behördliche Entscheidung über die Erteilung der Bescheinigung nicht bloß von der freien Würdigung von Feststellungen des Prüfers abhängig sein sollte, sondern die Behörde sich dazu auch auf ein Urteil des Prüfers stützen können sollte. Für die Erbringung von Zusicherungsleistungen ist es üblich und unabdingbar, die Berichterstattung in eine klare abschließende Beurteilung münden zu lassen. Sollte dies nicht der Fall sein, kann keine Zusicherung mehr gegeben werden, und lediglich über die Erbringung bestimmter („vereinbarter“) Untersuchungshandlungen berichtet werden. Und dies ist auch im Lichte der Erfahrungen mit dem bisherigen System nicht sinnvoll. Die Bezeichnung als „Prüfung“ wäre insofern für diese Tätigkeit jedenfalls ebenso unpassend.

In das Gesetz sollte daher wieder eine Regelung aufgenommen werden, die dem geltenden § 13 Abs 2 und 3 A-QSG entspricht. Für das Prüfungsurteil sollten auch die Möglichkeit eines Zusatzes und von Einschränkungen gegeben sein. Das Fehlen einer abschließenden Beurteilung wäre ein Rückschritt im Vergleich zu den Standards des A-QSG und ist daher unbedingt zu vermeiden.

In diesem Sinne schlagen wir folgende Formulierung des § 34 vor:

§ 34. (1) Der Qualitätssicherungsprüfer hat über die erfolgte Qualitätssicherungsprüfung einen schriftlichen **Prüfungsbericht** zu verfassen. Die APAB hat den Aufbau und Inhalt des schriftlichen **Prüfungsberichts** den Qualitätssicherungsprüfern vorzugeben. Dieser hat zumindest zu enthalten:

1. den Gegenstand, die Art und den Umfang der Prüfung,
2. die Feststellungen betreffend die Qualitätssicherungsprüfung,
3. **eine abschließende Beurteilung**, und
4. eine gesonderte Anmerkung für den Fall, dass der Qualitätssicherungsprüfer bei der Durchführung der Qualitätssicherungsprüfung Kenntnis über die mögliche Verwirklichung eines Tatbestandes gemäß § 41 Abs. 1 durch einen Abschlussprüfer erlangt hat.

(2) Prüfhemmnisse, die während einer Qualitätssicherungsprüfung aufgetreten sind, sind im schriftlichen Prüfungsbericht zu nennen und hinsichtlich ihrer Auswirkungen auf die Qualitätssicherungsprüfung zu erläutern.

(3) Der schriftliche **Prüfungsbericht** ist unter Angabe von Ort und Tag vom verantwortlichen Qualitätssicherungsprüfer zu unterzeichnen. Der schriftliche **Prüfungsbericht** ist vom Qualitätssicherungsprüfer an die APAB und an den der Qualitätssicherungsprüfung unterzogenen Abschlussprüfer oder an die der Qualitätssicherungsprüfung unterzogene Prüfungsgesellschaft zu übermitteln.

(4) Die APAB ist berechtigt, dem Qualitätssicherungsprüfer Ergänzungen des schriftlichen Prüfungsberichts aufzutragen.

III.K. Zu § 36 Abs 1 – Bescheinigung bei Neuaufnahme:

Der letzte Satz in § 36 Abs 1 hat folgenden Wortlaut:

§ 36 (1) ... Dieser Anzeige ist der Nachweis über eine aufrechte Berufsbefugnis als Wirtschaftsprüfer oder die Anerkennung als Wirtschaftsprüfungsgesellschaft oder die Eintragung als Revisor oder die Anerkennung als Revisionsverband sowie ein Nachweis der getroffenen Qualitätssicherungsmaßnahmen gemäß § 23 Abs. 2 Z 1 anzuschließen.

Die Möglichkeit der Erlangung einer Bescheinigung bei Aufnahme eines Prüfungsbetriebes ohne Prüfung ist grundsätzlich zu begrüßen; hinsichtlich des Nachweises der getroffenen Qualitätssicherungsmaßnahmen ist jedoch unklar, wie dieser Nachweis zu erbringen ist, insbesondere in welcher Form und mit welchem Inhalt. Im Sinne der Vermeidung einer willkürlichen Entscheidung im Einzelfall ist unseres Erachtens eine nähere Präzisierung dieser Bestimmung jedenfalls erforderlich.

III.L. Zu §§ 35 Abs 2 / 53 Abs 1 Z 5 – „gesetzlicher Vertreter oder Gesellschafter“ anstelle „Partner“:

§ 35 Abs 2 sieht die Ausnahme eines Abschlussprüfers, der „*entweder angestellt ist, dieser als Partner angehört oder mit dieser in ähnlicher Form verbunden ist*“ von der Bescheinigung einer Prüfungsgesellschaft vor, wenn dieser einen Tatbestand für den Entzug der Bescheinigung verwirklicht. § 53 (1) Z 5 verwendet diese Begrifflichkeiten gleichermaßen.

Wie bereits weiter oben ausgeführt, ist der Begriff Partner kein rechtlicher Terminus und daher schwierig zu fassen. Der Begriff Partner sollte auch deshalb vermieden werden, da in Österreich ein anderer „Partner“ Begriff gebräuchlich ist als in den EU-Regelungen, die von einem funktionalen Partnerbegriff ausgehen. Richtigerweise sollte auf den gesetzlichen Vertreter oder Gesellschafter abgestellt werden, wenn es um die Ausnahme einzelner für eine Prüfungsgesellschaft tätige Personen geht. Gesetzliche Vertreter und Gesellschafter sind nach dem Gesellschaftsrecht jene Personen, welche die Vorgangsweise einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft bestimmen können. Sie sind daher auch jener Personenkreis, auf den sich eine Ausnahme von der Bescheinigung nach dem APAB zwingend zu beziehen hat.

Wir schlagen daher folgende neue Formulierung des § 35 Abs 2 vor:

*§ 35 (2) Wird ein Tatbestand gemäß § 41 Abs. 1 durch einen Abschlussprüfer, der bei der Prüfungsgesellschaft entweder angestellt ist, dieser als **gesetzlicher Vertreter oder Gesellschafter** angehört, verwirklicht, so ist eine Bescheinigung für die Prüfungsgesellschaft auszustellen, aus der hervorgeht, dass der Abschlussprüfer, der diesen Tatbestand verwirklicht hat, nicht von dieser Bescheinigung erfasst ist.*

III.M. Zu § 38 Abs 1 – Möglichkeit zur Anordnung von Maßnahmen:

§ 38 Abs 1 in der Fassung des vorliegenden Entwurfs lautet wie folgt:

§ 38. (1) Die APAB kann aufgrund der Erkenntnisse aus der Qualitätssicherungsprüfung mit Bescheid Maßnahmen anordnen, wenn

1. *Mängel bei dem überprüften Prüfungsbetrieb vorliegen oder*
2. *bei der Durchführung der Qualitätssicherungsprüfung gegen die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes verstoßen wurde.*

In diesem Zusammenhang ist wie folgt anzumerken:

Da bei der Anordnung von Maßnahmen rechtliche Folgen für den Abschlussprüfer entstehen, müssen klare Vorgaben geschaffen werden, wann entsprechende Maßnahmen vorgeschrieben werden können. Aus der Bestimmung ist jedoch nicht zu erkennen, um welche Art von Mangel es sich hierbei handeln muss oder darf. Unseres Erachtens sollten jedenfalls nur wesentliche Mängel davon umfasst sein.

Im Sinne einer Willkürfreiheit behördlichen Handelns muss der Ermessensspielraum der Behörde so gering wie möglich ausfallen; und gerade im Bereich der Abschlussprüfung gibt es eine sehr große Bandbreite von möglichen Mängeln, von belanglosen Formalmängeln bis zu weitreichenden Fehlern, die ernsthafte Konsequenzen für die Qualität der Abschlussprüfung nach sich ziehen können. Eine genauere Determinierung der Arten und der Wesentlichkeit der Mängel, die Maßnahmen auslösen, ist daher unerlässlich.

Zumindest sollte der Satz in Abs (1) am Ende wie folgt ergänzt werden:

„ ... ,soweit dies zur Aufrechterhaltung eines ordnungsmäßigen Prüfungsbetriebes erforderlich ist.“

In Hinblick auf § 39 Ziffer 3 kann Ziffer 2 entfallen.

III.N. Zu §§ 40 – Widerruf der Bescheinigung und 41 – Entzug der Bescheinigung:

In § 40 Abs 1 wird die aufschiebende Wirkung eines Rechtsmittels ausdrücklich ausgeschlossen. Eine derartige Regelung ist insbesondere in Hinblick auf § 13 Abs 2 VwGVG überschießend und unverhältnismäßig, da die in § 40 genannten Sanktionen unseres Erachtens grundsätzlich erst nach Rechtskraft eines Bescheides eintreten sollten. Stellt sich nämlich im Laufe von Rechtsmittelverfahren die Rechtswidrigkeit einer solchen Maßnahme heraus, dann können durch einen plötzlichen Wegfall eines Abschlussprüfers sehr hohe Schäden beim geprüften Unternehmen und beim Prüfer entstehen, für die auch Amtshaftungsansprüche entstehen könnten. Außerdem ist darauf hinzuweisen, dass in besonders schwerwiegenden Fällen die APAB über eine nicht aufschiebende Wirkung im Einzelfall auch im Bescheid absprechen kann.

Dies gilt ebenso für den Entzug der Bescheinigung § 41 Abs 2.

III.O. Zu § 41 Abs 1 – Entzug der Bescheinigung:

In § 41 Abs 1 Z 1 sollte das Wort „fahrlässig“ gestrichen werden und eine Einschränkung auf „*grob fahrlässig*“ erfolgen. Eine Ausweitung auf jegliche Fahrlässigkeit ist angesichts der angedrohten Folgen unseres Erachtens überschießend und unverhältnismäßig.

III.P. Zu § 41 Abs 4 – Mindestfrist für Bescheinigungsentzug:

§ 41 Abs 4 lautet aktuell:

§ 41 (4): Der Entzug der Bescheinigung gilt bis zur nächsten Qualitätssicherungsprüfung. Diese kann frühestens zwölf Monate nach Entzug der Bescheinigung beantragt werden.

Die Mindestfrist im 2. Satz sollte entfallen. Diese Bestimmung hat einen reinen Bestrafungscharakter, ist nicht sachgerecht und ebenso im Hinblick auf den Verhältnismäßigkeitsgrundsatz bedenklich. Es ist nicht einzusehen, weshalb ein Abschlussprüfer, der seinen Prüfungsbetrieb bereits im Sinne der Feststellungen des Qualitätsprüfers in Ordnung gebracht hat, nicht ohne Wartefrist eine Qualitätssicherungsprüfung beantragen können sollte.

§ 18a (5) A-QSG regelte diesen Umstand wie folgt:

(5) Der Entzug der Bescheinigung gilt bis zur nächsten externen Qualitätsprüfung, längstens jedoch für die Dauer von drei Jahren.

Unseres Erachtens besteht kein Grund, diese Regelung des A-QSG zu verschärfen.

III.Q. Zu § 43 Abs 1 – Frist zur Ankündigung von Inspektionen:

§ 43 (1) ... Die APAB beauftragt einen Inspektor zur Durchführung einer Inspektion und hat die geplante Inspektion dem Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaft tunlichst eine Woche vorher anzukündigen. Gegen den Inspektionsauftrag ist ein abgesondertes Rechtsmittel nicht zulässig.

Unseres Erachtens sollte der Ankündigungszeitraum von einer Woche auf mindestens zwei Wochen ausgedehnt werden. Um eine seriöse Vorbereitung zu ermöglichen, ist nach den Erfahrungen des Berufsstandes aus den Qualitätssicherungsprüfungen der letzten Jahre eine Woche jedenfalls zu kurz. Eine zu kurze Vorbereitungszeit würde den laufenden Prüfungsbetrieb zu sehr beeinträchtigen und auch nicht im Interesse einer zügigen Durchführung einer Qualitätssicherungsprüfung bzw. Inspektion stehen.

Zudem sollte eine Regelung getroffen werden (wenn nicht hier im Gesetz, dann jedenfalls in der Geschäftsordnung), dass auf die Gegebenheiten des Prüfungsbetriebes in angemessener Weise Rücksicht genommen werden muss. Beispielsweise ist zu hinterfragen, ob es möglich sein soll, dass mitten im Jänner eine unangekündigte Inspektion beginnt, die auch interne Kapazitäten binden und damit die ordnungsmäßige Durchführung laufender Abschlussprüfungen beeinträchtigen würde.

III.R. Zu § 45 – Anzeige und Informationspflichten:

Gemäß § 45 Abs 3 ist der APAB jährlich eine Liste gemäß Art. 14 der VO vorzulegen, es wird jedoch keine diesbezügliche Frist normiert. Aus Gründen der Rechtssicherheit regen wir an diese Liste gemeinsam mit dem Transparenzbericht vorzusehen.

III.S. Zu §§ 53 (1) Z 5 / 54 (1) Z 4 – Eintragung aller Wirtschaftsprüfer des Prüfungsbetriebes im öffentlichen Register:

Die Erfassung aller Wirtschaftsprüfer im Register bei den einzelnen Gesellschaften ist unseres Erachtens völlig überschießend, mit reinem Bürokratieaufwand auf Seiten der Unternehmen und der Behörde verbunden, nicht zweckmäßig und auch nicht aus den EU-Vorgaben abzuleiten. Die Erweiterung der bisherigen Bestimmung in dieser Hinsicht ist daher unseres Erachtens wieder zurückzunehmen.

III.T. Zu § 54 – Angaben zu registrierten Prüfungsgesellschaften:

In § 54 über die Registrierung von Prüfungsgesellschaften sollte Folgendes ergänzt werden:

- Eine sinnvolle und EU-rechtlich zwingend erforderliche Information, die jedoch auch im § 23 (4) A-QSG fehlte, ist die Angabe der **Registernummer** (Art. 16 Abs 1 lit a) RL). Diese hat in die Angaben aufgenommen zu werden.
- Weiters sollte auch das **Datum der Befristung der Bescheinigung**, so dieses EU-rechtlich nicht vorgesehene Verfahren weiter aufrecht erhalten bleibt, ersichtlich sein.

Für die Öffentlichkeit, und insbesondere für potentielle Mandanten des Abschlussprüfers, ist das Datum der Befristung von entscheidender Bedeutung, da ein potentieller Mandant sich überzeugen können muss, ob der Abschlussprüfer bis zur geplanten Erteilung des Bestätigungsvermerks noch über eine aufrechte Bescheinigung verfügen wird. Ohne diese Information wäre das Register jedenfalls unvollständig.

III.U. Zu § 56 Abs 2 – kontinuierliche Fortbildung:

§ 56 Abs 2 lautet:

(2) Die kontinuierliche Fortbildung hat die Fachgebiete im Sinne des § 35 Z 1, 2, 3, 5 und 6 des WTBG zu umfassen. Das zeitliche Ausmaß der kontinuierlichen Fortbildung hat mindestens 120 Stunden innerhalb eines Durchrechnungszeitraumes von drei Jahren, jedoch zumindest 30 Stunden pro Kalenderjahr, zu betragen. Von den 120 Stunden sind mindestens 60 Stunden in den Fachgebieten im Sinne des § 35 Z 3 und Z 6 WTBG nachzuweisen.

Im Hinblick auf die praktischen Weiterbildungsanforderungen, die sich für Bank- und Versicherungsprüfer aufgrund laufender rechtlicher Änderungen ergeben, ist vorzuschlagen, die Bestimmung auf § 35 Z 8 WTBG (Grundzüge des Bank-, Versicherungs-, Wertpapierrechts) auszudehnen. Damit wären auch diese Teile für Personen, die diese Kenntnisse benötigen, auf die Fortbildungsverpflichtung anrechenbar. Ohne die Einbeziehung von § 35 Z 8 WTBG wären Banken- und Versicherungsprüfer in gleichheitswidriger Weise benachteiligt, da ein wesentlicher Teil des für sie erforderlichen Zeitaufwandes für die Weiterbildung im Bereich des Banken- und Versicherungsrechts nicht als Fortbildung im Sinne des § 56 APAG anrechenbar wäre.

Desweiteren sollte die Bestimmung unseres Erachtens auf § 35 Z 4 (Betriebswirtschaftslehre) erweitert werden. Die bereits im A-QSG bestehende Ausklammerung der Fortbildung im Bereich der BWL war schon bisher nicht nachvollziehbar und sollte daher beseitigt werden. Kenntnisse in der BWL stellen nicht nur bei der Ausbildung, sondern dementsprechend auch bei der Fortbildung der Abschlussprüfer einen wesentlichen Aspekt dar.

Generell wäre es unseres Erachtens sinnvoll, den detaillierten Verweis auf das WTBG durch eine allgemeine Formulierung zu ersetzen:

„Die kontinuierliche Fortbildung hat die Fachgebiete der Fachprüfung für Wirtschaftsprüfer gemäß WTBG zu umfassen.“

III.V. Zu § 56 Abs 5 – Meldung von Wirtschaftsprüfern des Prüfungsbetriebes:

§ 56 Abs 5 lautet:

(5) Prüfungsgesellschaften haben der APAB bis zum 31. März des Folgejahres eine Liste der im vorherigen Kalenderjahr angestellten Wirtschaftsprüfer, die in Abschlussprüfungen tätig waren, zu übermitteln.

Die Sinnhaftigkeit dieser Bestimmung ist unklar und nicht durch Vorgaben der RL oder VO gedeckt. Aufgrund des nicht entsprechenden Personenkreises (alle Wirtschaftsprüfer) kann zudem auch nicht als Kontrollinstrument im Zusammenhang mit der Fortbildungsverpflichtung gemäß § 56 Abs 1 gesehen werden.

Das Sammeln von Informationen durch Behörden ohne klare Regelung über deren Verwendung ist bedenklich, mit unnötigen Kosten verbunden, und daher abzulehnen. Die Bestimmung sollte gestrichen werden.

III.W. Zu § 57 – Anerkennung von Prüfungsstandards durch die APAB:

§ 57 in der Entwurfsfassung hat folgenden Wortlaut:

§ 57. Von der Kammer der Wirtschaftstreuhand, dem Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer oder der Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände entwickelte Berufsgrundsätze und Standards für die interne Qualitätssicherung von Prüfungsgesellschaften sowie von Prüfungsstandards bedürfen der Zustimmung der APAB.

Die RL sieht hierzu folgende Regelung vor:

Art. 32 Abs 4 lit b der RL

(4) Die zuständige Behörde muss die Letztverantwortung dafür haben,

*b) die Annahme von Berufsgrundsätzen, von Standards für die interne Qualitätssicherung von Prüfungsgesellschaften sowie von Prüfungsstandards zu beaufsichtigen, **es sei denn, diese Standards werden von anderen mitgliedstaatlichen Behörden angenommen oder genehmigt;***

Zu dieser Bestimmung haben wir folgende Anmerkungen:

Eine Überprüfung aller Fachgutachten und Richtlinien durch die APAB würde zu einer wesentlichen Verzögerung bei deren Herausgabe und laufenden Aktualisierung führen. Da es Art. 32 Abs 4 lit b der RL ermöglicht, die Letztverantwortung für die Annahme und Genehmigung auch durch „andere mitgliedstaatliche Behörden“ vorzusehen, schlagen wir vor, diese Aufgabe gemäß Art. 32 Abs 4b der RL der Kammer der Wirtschaftstreuhand in ihrem übertragenen Wirkungsbereich zuzuweisen. Dies würde die Prozesse wesentlich beschleunigen.

Abgesehen davon ist es unklar, auf welcher Grundlage die APAB die von Vertretern des Berufsstandes erarbeiteten Standards überprüfen und genehmigen würde. Im Gesetz sind keinerlei Kriterien für die inhaltliche Prüfung vorgesehen. Wir sehen die Gefahr, dass eine Überprüfung auf willkürlicher Basis und eventuell unter politischem Einfluss geschehen könnte und einer Beschneidung der Regelfindung des Berufsstandes im Wege einer Zensur gleichen könnte.

§ 57 sollte daher wie folgt lauten:

„Die Letztverantwortung für die Annahme von Berufsgrundsätzen, von Standards für die interne Qualitätssicherung von Prüfungsgesellschaften sowie von Prüfungsstandards obliegt der Kammer der Wirtschaftstreuhänder.“

III.X. Zu § 61 Abs 2 – Wirtschaftsprüfungsgesellschaften als Sachverständige:

In § 61 Abs 2 sollte auch die Möglichkeit vorgesehen werden, dass *Wirtschaftsprüfungsgesellschaften* als Sachverständige fungieren können. Unseres Erachtens gibt es keinen sachlichen Grund, die Sachverständigenfunktion nur auf natürliche Personen zu beschränken. Das Berufsrecht der Wirtschaftstreuhänder (WTBG) sowie das noch geltende A-QSG behandeln natürliche Personen und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften in jeder Hinsicht als gleichwertig. In § 61 Abs 2 sollte daher ein Verweis auf § 27 Abs 1 aufgenommen werden.

*§ 61 (2) Zieht die APAB für Untersuchungen Sachverständige bei, so stellt sie sicher, dass zwischen diesen Sachverständigen und dem betreffenden Abschlussprüfer oder der betreffenden Prüfungsgesellschaft keine Interessenkonflikte bestehen. Diese Sachverständigen müssen die Anforderungen im Sinne des § 26 Abs. 2, des **§ 27 Abs. 1** und des § 30 erfüllen.*

Zudem weisen wir darauf hin, dass Regelungen über die Entlohnung beigezogener Sachverständiger fehlen. Es sollte die Möglichkeit geschaffen werden, die Honorare der Sachverständigen per Verordnung der APAB im Einvernehmen mit der Kammer der Wirtschaftstreuhänder festzulegen.

III.Y. Zu § 62 – Sanktionen:

§ 62 Abs 3 in der Fassung des vorliegenden Entwurfes lautet wie folgt:

(3) Soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt ist, gelten

- 1. für Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften die Bestimmungen des WTBG über Verwaltungsübertretungen und das Disziplinarrecht;*
- 2. für den Entzug der Anerkennung als Revisionsverband § 22 GenRevG 1997 und für Genossenschaftsrevisoren § 18 und § 19 Abs. 5 GenRevG 1997.*

Trotz dieser Regelung ist das Verhältnis zwischen Sanktionen nach § 62 APAG und einer disziplinarrechtlichen Verfolgung nach dem WTBG nicht klar. Es wird nicht deutlich, ob das APAG einer disziplinarrechtlichen Verfolgung vorgeht, oder umgekehrt. Wir empfehlen daher, Abs. 3 zu streichen.

Darüber hinaus weisen wir darauf hin, dass § 62 die Bestimmung des Art. 30a Abs 1 lit e) der RL nur unvollständig umsetzt.

In Abs. 2 muss der Verweis auf die Fälle des Abs. auf die Ziffern 3 bis 7 lauten.

III.Z. Zu § 65 Abs 1 und 2 – Einzelne Strafbestimmungen:

§ 65 Abs 1 und 2 lauten wie folgt:

§ 65.

(1) Eine mit einer Geldstrafe in Höhe von 400 bis 5 000 Euro zu bestrafende Verwaltungsübertretung begeht, wer...

6. gegen die Meldepflichten gemäß § 21 Abs. 11 verstößt oder ...

(2) Eine mit einer Geldstrafe in Höhe von 5 000 bis 50 000 Euro zu bestrafende Verwaltungsübertretung begeht, wer

2. einen Auftrag zur Abschlussprüfung gemäß § 45 Abs. 1 ohne Meldung an die APAB annimmt oder ...

6. der APAB die verlangten Auskünfte nicht erteilt oder die verlangten Unterlagen nicht übermittelt oder

7. der APAB gegenüber falsche oder unvollständige Angaben macht oder ...

10. wer Abschlussprüfungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durchführt und gegen die Meldepflichten gemäß § 21 Abs. 11 verstößt oder ...“

Zu § 65 Abs. 2 Z 10 ist anzumerken, dass dieser sich mit § 65 Abs. 1 Z 6 sowie mit § 65 Abs. 2 Z 2 überschneidet und somit redundant ist. Da die Meldepflicht nach § 21 Abs. 11 (*Meldepflicht der Anzahl der Prüfungsaufträge und der Honorarsumme betreffend Prüfungsaufträge von Unternehmen von öffentlichem Interesse*) eine einfache Meldepflicht ist, die sich qualitativ nicht von den in der Strafbestimmung des § 65 Abs. 1 enthaltenen Meldepflichtverletzungen unterscheidet, ist sollte die Bestimmung in § 65 Abs. 2 Z 10 gestrichen werden. Damit wird zugleich auch die Überschneidung mit § 65 Abs. 2 Z 2 bereinigt.

Zu § 65 Abs. 2 Z 6 und Z 7 ist nicht zuletzt festzustellen, dass die für die jeweiligen Straftatbestände vorgesehenen Geldstrafen völlig überschießend und unverhältnismäßig sind. Dass eine Geldstrafe gemäß § 65 Abs 3 bis zu EUR 500.000 auferlegt werden kann, wenn eine falsche oder unvollständige Angabe gegenüber einem Inspektor gemacht wird, ist schlichtweg gefährlich, in Hinblick auf den Unrechtsgehalt der Tatbestände unverhältnismäßig und damit möglicherweise verfassungswidrig! Dies gilt gleichermaßen für die Mindeststrafe in Höhe von EUR 50.000.

Außerdem sollte in allen Fällen eine Bestrafung von Falschauskünften ausschließlich im Fall der Wissentlichkeit erfolgen.

IV. Redaktionelle Anmerkungen:

IV.A. Zu § 2 Z 9 – Definition „Unternehmen von öffentlichem Interesse“:

Nach den Erläuterungen sollen bestimmte Genossenschaften und Sparkassen zur Gänze vom Geltungsbereich der VO ausgenommen werden. Dies dürfte durch die Definition im Entwurf nicht gelungen sein, da die Einschränkung des Definitionsumfanges von Unternehmen von öffentlichem Interesse nur „im Rahmen dieses Gesetzes“ gilt. Diese Wortfolge wäre durch Einbeziehung der VO wegen ihrer unmittelbaren Anwendbarkeit zu erweitern.

Da Art. 2 Abs. 3 VO nur aus einem Satz besteht, ist die Bezugnahme auf den 1. Satz entbehrlich.

IV.B. Zu § 2 Z 10 – Definition „Sparkassen“:

Die Regelung ist entbehrlich, da auch andere Rechtsformen nicht ausdrücklich definiert werden. Bleibt die Definition aufrecht, dann ist unklar, ob mit „Sparkassen“ auch Sparkassen Aktiengesellschaften gemäß § 1 Abs. 3 SpG gemeint sind.

Andererseits wäre es wegen der besseren Lesbarkeit wünschenswert, z.B. die Begriffe EU-Richtlinie und EU-Verordnung in den Katalog der Definitionen aufzunehmen. Außerdem würde es der besseren Klarheit und Kürze dienen, folgende Begriffe wie folgt zu definieren und alle Bezugnahmen entsprechend zu ändern:

- Mitgliedstaat: „ein Mitgliedstaat der Europäischen Union oder ein anderer Vertragsstaat des Abkommens über den Europäischen Wirtschaftsraum“
- anderer Mitgliedstaat: „ein anderer Mitgliedstaat als Österreich“

IV.C. Zu § 2 Z 12 und 13 – Definitionen „Qualitätssicherungsprüfungen“ und „Qualitätssicherungsprüfer“:

Beide Definitionen sind entbehrlich, weil beides in den §§ 24 und 26 ausführlich definiert ist, und sollten deshalb entfallen. Außerdem sollten Definitionen keine normativen Elemente enthalten wie in Z 12 2. Satz (der ohnehin von § 24 Abs 6 abgedeckt ist).

Weiters ist die Definition in Z 12 zumindest irreführend, weil Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften mit Prüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse selbstverständlich auch und zunächst Qualitätssicherungsprüfungen unterliegen, aber *zusätzlichen* Inspektionen (vgl. § 23 Abs 3).

Sollte Z 13 aufrecht bleiben, dann wäre die Definition zu ändern in: „*eine natürliche oder juristische Person, die zur Durchführung von Qualitätssicherungsprüfungen befugt ist.*“

IV.D. Zu § 2 Z 17 – Definition „mittlere Unternehmen“ (mit Folgeanpassungen zu anderen Bestimmung):

Statt „mittlere Unternehmen“ sollte es hier iSv § 221 Abs 2 UGB „mittelgroße Unternehmen“ heißen. Wir schlagen folgende neue Formulierung vor:

„Mittelgroße Unternehmen“ Unternehmen gemäß § 221 Abs 2 UGB,

IV.E. Zu § 2 Z 19 bis 21 – Definitionen „Herkunftsmitgliedstaat“, „Herkunftsstaat“ und „Aufnahmemitgliedsstaat“:

Auf den Begriff „Herkunftsmitgliedsstaat“ wird ausschließlich in den Z 20 und 21 Bezug genommen. Die Begrenzung der Aufnahmemitgliedstaaten auf EU-Mitgliedstaaten und die Einschränkung der dort in Bezug genommenen Herkunftsmitgliedstaaten ebenfalls auf EU-Mitgliedstaaten erscheint wegen der Gleichstellung von EWR-Vertragsstaaten mit EU-Mitgliedstaaten nicht unionsrechtskonform (siehe auch die Hinweise im Kopf der RL und VO: „Text von Bedeutung für den EWR“). Es sollten die Definitionen in Art. 2 Z 19 und 20 der RL übernommen werden, mit einer Definition von „Mitgliedstaat“ wie oben vorgeschlagen.

IV.F. Zu § 4 – Aufgaben und Befugnisse der APAB:

In § 4 Abs 1 ist nicht auf Art. 3 der VO zu verweisen, sondern richtigerweise auf Art. 20 Abs 2 der VO, da dies die zentrale Vorschrift für die Benennung der zuständigen Behörde ist. Die Formulierung sollte daher wie folgt sein:

§ 4. (1) Die APAB ist die zuständige Behörde im Sinne des Art. 2 Z 10 der Richtlinie 2006/43/EG in der Fassung der Richtlinie 2014/56/EU und des Art. 20 Abs 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014. Die APAB hat alle in diesem Bundesgesetz festgelegten behördlichen Aufgaben wahrzunehmen und Befugnisse auszuüben, **soweit in diesem Gesetz nichts anderes bestimmt wird.**

Der bloße Verweis auf Art. 2 Z 10 der RL lässt im Unklaren, ob sich die Zuständigkeit als zuständige Behörde auf alle Artikel der RL bezieht (bzw. auf welche nicht) und ob sie als die zuständige Behörde mit Letztverantwortung iSv Art. 32 Abs 3 und Abs 4a der RL gilt. Den Erläuterungen kann entnommen werden, dass offenbar die in Art. 32 der RL genannte Behörde gemeint ist, womit offen bleibt, ob die APAB auch zuständige Behörde anderer Artikel der RL sein soll. Exemplarisch sei auf die in Art. 3 Abs 2 der RL enthaltene Verpflichtung zur Benennung der für die Zulassung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften zuständigen Behörde oder auf die generelle Benennungspflicht in Art. 32 Abs 4a der RL verwiesen.

Für die Abschlussprüfung von Kreditgenossenschaften und Sparkassen sieht der Entwurf keine andere zuständige Behörde vor (vgl Art. 32 Abs 4a der RL), womit die APAB auch für die Revisoren¹ und den SPV als Aufsichtsbehörde zuständig bleibt.

IV.G. Zu § 22 Abs 3 – Ausweis Rücklage für unvorhergesehene Belastungen:

Die Rücklage für unvorhergesehene Belastungen sollte jedenfalls gesondert ausgewiesen werden, nicht als Teil von anderen Rücklagen. Dies kann durch Umformulierung erreicht werden:

§ 22 (3) Die Rücklage ist im Jahresabschluss **gesondert** auszuweisen.

¹ Soweit die Revisoren nicht ohnehin von der Anwendung des Gesetzes ausgenommen sind.

IV.H. Zu § 23 Abs 2 – Definition Qualitätssicherungssystem (mit Folgeanpassungen zu anderen Bestimmungen):

Im Zusammenhang mit Regelungen zur Qualitätssicherung wird in der Praxis zwischen *Regelungen* und *Maßnahmen* unterschieden, da nicht sämtliche Vorkehrungen zwingend in Form von Regelungen zu fassen sind. IWP/PG 7, Rz. 9 definiert Qualitätssicherungssysteme in diesem Sinne wie folgt:

„Das Qualitätssicherungssystem hat alle Regelungen und Maßnahmen zu umfassen, die nach den Verhältnissen des Prüfungsbetriebs erforderlich sind, um eine hohe Qualität der Berufsausübung zu gewährleisten.“

Wir schlagen vor, diesen Umstand z.B. in § 23 Abs 2 und in der Überschrift entsprechend zu berücksichtigen. Der Verweis nur auf Regelungen und nicht auf Maßnahmen ist unvollständig, da jedes Qualitätssicherungssystem neben Regelungen immer auch bloße Maßnahmen zu seiner Einhaltung und Durchsetzung umfasst.

Als weiterer Punkt ist anzumerken, dass der Klammerausdruck “(internes Qualitätssicherungssystem)” in Z 1 unseres Erachtens entfallen sollte, um Abgrenzungsfragen zu Z 3, die als „Monitoring-Element“ ebenso einen Teil des Qualitätssicherungssystems betreffen, zu vermeiden.

§ 23 Abs 2 sollte daher wie folgt neu formuliert werden:

§ 23 (2): Die Regelungen *und Maßnahmen* haben auf der Grundlage allgemein anerkannter nationaler und internationaler Prüfungsstandards und Berufsgrundsätze jedenfalls zu umfassen:

1. Regelungen zur allgemeinen Organisation des Prüfungsbetriebs:

...

2. *Regelungen und Maßnahmen* zur Auftragsabwicklung:

...

3. *Regelungen und Maßnahmen* zur Überwachung der Angemessenheit und Wirksamkeit des Qualitätssicherungssystems.

IV.I. Zu § 24 – Begriff „Konzernabschluss“ anstelle „konsolidierte Abschlüsse“ (mit Folgeanpassungen zu anderen Bestimmungen):

Der Ausdruck „konsolidierte Abschlüsse“ in Abs 5 sollte durch den korrekten Terminus iSv §§ 244ff UGB („Konzernabschlüsse“) ersetzt werden.

IV.J. Zu §§ 31, 32 und 34 – Begriff „Prüfungsbericht“ anstelle „Prüfbericht“ (mit Folgeanpassungen zu anderen Bestimmungen):

Der Ausdruck Prüfbericht sollte durch den korrekten Terminus iSv § 273 UGB („Prüfungsbericht“) ersetzt werden.

IV.K. Zu § 33 Abs 1 – „Ordnungsmäßigkeit“ anstelle „Sorgfältigkeit“ als Kriterium für die Qualitätssicherungsprüfung:

§ 33 Abs 1 Z 3 verpflichtet den Abschlussprüfer dazu, dem Qualitätsprüfer „*alle Aufklärungen zu geben und die verlangten Unterlagen vorzulegen, soweit diese für eine sorgfältige Qualitätssicherungsprüfung erforderlich sind.*“

Das Wort „sorgfältige“ ist unseres Erachtens durch den sonst üblicher Weise in diesem Zusammenhang verwendeten Terminus „ordnungsmäßige“ zu ersetzen.

IV.L. Zu § 35 Abs 3 – Richtige Befristung der Bescheinigung:

In § 35 Abs 3 wird die Befristung der Bescheinigung bis zu dem Zeitpunkt, in dem die nächste Qualitätssicherungsprüfung durchzuführen ist, vorgesehen. Richtigerweise sollte auf den *Abschluss* der Qualitätssicherungsprüfung abgestellt werden, da diese vor Ablauf der Befristung abgeschlossen werden muss und da die bloße Einleitung der Qualitätssicherungsprüfung keine aufschiebende Wirkung hinsichtlich der Befristung besitzt. Wir schlagen daher folgende neue Formulierung vor:

§ 35 (3) *Die Bescheinigung ist bis zu dem Zeitpunkt, zu dem die nächste Qualitätssicherungsprüfung **abzuschließen ist**, zu befristen. ...*

IV.M. Zu §§ 42 / 52 – Verweiskorrektur betreffend § 36:

§ 42 lautet:

§ 42. *Die Bescheinigung gemäß den §§ 35 und 36 erlischt gleichzeitig mit dem Erlöschen der Berufsberechtigung Wirtschaftsprüfer, ...*

Wir empfehlen, den Verweis auf § 36 zu streichen. Ein Verweis auf § 35, der die Bescheinigung regelt, ist ausreichend. Ein gesonderter Verweis auf § 36 über die vorläufige Bescheinigung bei Neuaufnahme eines Prüfungsbetriebes ist nicht erforderlich, da sich aus § 36 keine für diese Regelung relevanten gesonderten Auswirkungen ergeben. § 52 enthält vergleichbare Verweise.

IV.N. Zu § 44 – Definition „kleiner“ und „mittelgroßer“ Unternehmen von öffentlichem Interesse:

§ 44 sieht die Durchführung von Inspektionen bei „*Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse, die unter § 221 Abs. 3 erster Satz UGB fallen, mindestens alle drei Jahre und bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, die unter § 221 Abs. 1 und 2 UGB fallen, mindestens alle sechs Jahre*“ vor.

Hierzu ist anzumerken, dass eine Unterscheidung der Unternehmen von öffentlichem Interesse anhand § 221 Abs 1, 2 und 3 ins Leere geht, da Unternehmen von öffentlichem Interesse per definitionem immer unter Abs 3 (große Kapitalgesellschaften) fallen. Daher sollte auf die *Größenmerkmale* nach § 221 UGB abgestellt werden und nicht auf die Zuordnung zu den gesetzlichen Größenklassen.

Wir schlagen daher folgenden neue Formulierung des § 44 vor:

§ 44. *Inspektionen sind gemäß Art. 26 Abs. 2 der Verordnung (EU) Nr. 537/2014 für Abschlussprüfungen von Unternehmen von öffentlichem Interesse, die die Größenmerkmale gemäß § 221 Abs. 1 oder 2 UGB nicht überschreiten, mindestens alle sechs Jahre, in allen anderen Fällen mindestens alle drei Jahre durchzuführen.*

IV.O. Zu § 51 – „Unterlagen“ anstelle „zusätzliche Unterlagen“:

In Abs 2 bis 4 sollte statt auf „zusätzliche Unterlagen“ jeweils nur auf „Unterlagen“ verwiesen werden, da nicht klar ist, auf welchen vorangehenden (primären) Unterlagen das Wort „zusätzlich“ Bezug nimmt.

§ 51. (1) *Wird ein Konzernabschlussprüfer in Bezug auf die Prüfung des **Konzernabschlusses** einer Qualitätssicherungsprüfung, einer Inspektion oder einer Untersuchung unterzogen, stellt er der APAB auf Verlangen die relevanten ihm vorliegenden Unterlagen zur Verfügung, die die von den betreffenden Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften aus einem Mitgliedstaat der Europäischen Union, einem anderen EWR-Vertragsstaat oder einem Drittstaat für die Zwecke der Konzernabschlussprüfung durchgeführten Prüfungstätigkeiten betreffen. Dazu zählen auch sämtliche für die Konzernabschlussprüfung relevanten Arbeitspapiere.*

(2) *Die APAB kann verlangen, dass die jeweils zuständigen Behörden gemäß § 72 **Unterlagen** zu den von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften für die Zwecke der Konzernabschlussprüfung durchgeführten Prüfungsarbeiten zur Verfügung stellen.*

(3) *Wird ein Mutter- oder Tochterunternehmen eines Konzerns von einem oder mehreren Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften aus einem Drittstaat geprüft, so kann die zuständige Behörde verlangen, dass die jeweils zuständigen Drittstaatenbehörden im Rahmen der in § 78 genannten Vereinbarungen zur Zusammenarbeit **Unterlagen** zu den von Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften aus einem Drittstaat durchgeführten Prüfungsarbeiten zur Verfügung stellen.*

(4) *Abweichend von Abs. 3 trägt der Konzernabschlussprüfer für den Fall, dass ein Mutter- oder Tochterunternehmen eines Konzerns von einem oder mehreren Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften aus einem Drittstaat geprüft wird, das nicht über eine Vereinbarung zur Zusammenarbeit gemäß § 78 verfügt, zudem dafür Sorge, dass, sollte dies verlangt werden, die **Unterlagen** zu den von diesem Abschlussprüfer oder Prüfungsgesellschaften bzw. von diesen Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften aus einem Drittstaat durchgeführten Prüfungsarbeiten samt der für die Konzernabschlussprüfung relevanten Arbeitspapiere ordnungsgemäß ausgehändigt werden. ...*

IV.P. Zu § 52 Abs 4 – Verweiskorrektur betreffend § 52 Abs 2:

In § 52 Abs 4 sollte nur ein Verweis auf § 53 Abs 1 und § 54 Abs 1 enthalten sein, und nicht auch auf § 52 Abs 2, da dort nur die elektronische Führung des Registers geregelt ist. Es sollte nur auf die Bestimmungen Bezug genommen werden, in denen der Inhalt der im elektronischen Register zu erfassenden Daten geregelt ist.

IV.Q. Zu § 58 Abs 1 – Meldepflicht bei Abberufung und Rücktritt:

Der Begriff „Pflichtprüfung“ ist ein Relikt aus dem A-QSG und es sollte heißen: „...*bzw. das geprüfte Unternehmen*“ (in den Erläuterungen könnte angemerkt werden, dass unter einem geprüften Unternehmen ein Unternehmen zu verstehen ist, das einer Abschlussprüfung (§ 2 Z 1) unterliegt).