

XIII. Rechtliche Rahmenbedingungen der Steuerberatung und Abschlussprüfung

Romuald Bertl

Gliederung	Seite
1. Begriffsbestimmungen	316
1.1 Wirtschaftstreuhandwesen	316
1.2 Wirtschaftstreuhandberufe	316
1.3 Kammer der Wirtschaftstrehänder	317
1.4 Freier Beruf	318
1.5 Eigenverantwortliche Leistungserstellung	319
2. Das Berufsrecht der Wirtschaftstreuhandberufe	319
2.1 Besondere Rechtsquellen für Wirtschaftstreuhandberufe	319
2.2 Der Zugang zu den Wirtschaftstreuhandberufen	320
2.2.1 Allgemeine Voraussetzungen	320
2.2.1.1 Natürliche Personen	320
2.2.1.2 Wirtschaftstreuhandgesellschaften	321
2.2.2 Besondere Voraussetzungen	322
2.2.2.1 Natürliche Personen	322
2.2.2.1.1 Vorbildung und Praxis	322
2.2.2.1.2 Fachprüfungen	323
2.2.2.2 Juristische Personen	325
2.3 Berechtigungsumfang der einzelnen Berufsgruppen	326
2.3.1 Berechtigungsumfang der Steuerberater (§ 3 WTBG)	326
2.3.2 Berechtigungsumfang der Wirtschaftsprüfer (§ 5 WTBG)	327
2.3.3 Sonstige Tätigkeitsfelder	328
2.4 Vereinbare und unvereinbare andere Tätigkeiten	328
2.5 Die Berufsgrundsätze der Wirtschaftstreuhandberufe	328
2.5.1 Gewissenhaftigkeit und Sorgfalt	329
2.5.2 Eigenverantwortlichkeit	329
2.5.3 Unabhängigkeit	330
2.5.4 Verschwiegenheit	333
2.5.5 Sonstige Berufsgrundsätze	334
2.5.5.1 Der Berufsgrundsatz der Treue	334
2.5.5.2 Der Berufsgrundsatz der Unparteilichkeit	335
2.5.5.3 Das Provisionsannahmeverbot	335
2.5.5.4 Das Pfuscherdeckungsverbot	335
2.5.5.5 Der Auftragsschutz	335
2.5.5.6 Standesgemäßes Verhalten	336
2.5.5.7 Titelschutz und Titelführung	336
2.6 Verstöße gegen Berufsgrundsätze	336
3. Organisation des Wirtschaftstreuhandbetriebes	337
3.1 Planung und Organisation	337
3.2 Aufbau- und Ablauforganisation	338
3.2.1 Die Aufbauorganisation	338
3.2.2 Die Ablauforganisation	344

4. Qualitätssicherung im Wirtschaftstreuhandbetrieb	345
4.1 Der Begriff „Qualität“ und die Notwendigkeit der Qualitätssicherung	345
4.2 Qualitätskontrolle in den USA	346
4.3 Qualitätskontrolle in Europa	348
4.4 Qualitätskontrolle in Deutschland	350
4.5 Qualitätskontrolle in Österreich	352
4.5.1 Fachgutachten der KWT und Richtlinien des iwip	352
4.5.2 Interne Qualitätssicherungsmaßnahmen	353
4.5.3 Fortbildungsverpflichtung	354
4.5.4 Externe Qualitätssicherungsmaßnahmen	355
4.5.4.1 Das Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer	355
4.5.4.2 Das Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz	355
4.5.5 Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung – AFRAC	357

Literatur:

Selbständige Publikationen:

Loitlsberger, Treuhand- und Revisionswesen, Stuttgart 1966; *Bertl/Mandl/Mandl*, Handbuch für Wirtschaftstreuhand, Wien 1989; *Bertl*, Der Beruf des Wirtschaftstreuhanders in der Praxis, Wien 1997; Kammer der Wirtschaftstreuhand, Stellungnahme zur Qualitätssicherung im Wirtschaftstreuhandbetrieb, 1997/7; International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Proposed International Standard on Quality Control: „Quality control for audit, assurance and related service practices“, Mai 2003; International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), Proposed Revised International Standard on Auditing 220: „Quality control for audit engagements“, Mai 2003; *Kammer der Wirtschaftstreuhand*, Wirtschaftstreuhandberufs-Ausübungsrichtlinie, Amtsblatt der Kammer der Wirtschaftstreuhand, Sondernummer1/2011; Kommission der Europäischen Gemeinschaften, Vorschlag für eine Richtlinie des Europäischen Parlaments und des Rates über die Prüfung des Jahresabschlusses und des konsolidierten Abschlusses und zur Änderung der Richtlinie 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates vom 16.3.2004; *Egger/Samer/Bertl*, Der Jahresabschluss nach dem Unternehmensgesetzbuch, Band 1, Wien 2013.

Beiträge in Sammelwerken:

Bertl, Peer Review-Prüfung der Prüfer, in *Kofler/Nadvornik/Pernsteiner* (Hrsg), Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen in Österreich, Festschrift Vodrazka, Wien 1996, 29 ff; *Reiter/Schindler/Kainz*, Qualitätskontrolle in Deutschland und Österreich, in iwip Institut Österreichischer Wirtschaftsprüfer (Hrsg), Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2001, 149 ff; *Reiter/Staribacher/Van den Bos*, Peer Review aus Sicht des Geprüften und aus der Sicht des Reviewers, in iwip (Hrsg), Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2002, 159 ff; *Nagy/Reiter/Van den Bos*, Externe Qualitätsüberwachung in Österreich und aktuelle Entwicklungen, in iwip (Hrsg), Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2003, 55 ff; *Poll/Fehlberg*, Erfahrungsbericht zum Peer Review – Praktische Erfahrungen mit der externen Qualitätskontrolle in Deutschland, in iwip (Hrsg), Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2005, 69 ff; *Reiter/Haase/Benesch*, Das neue Qualitätssicherungsgesetz, in iwip (Hrsg), Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2006, 209 ff; *Reiter/Schober/Benesch*, Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz: Jüngste Entwicklungen, in iwip (Hrsg), Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2007, 151 ff; *Bertl*, Die Auswahl des Jahresabschlussprüfers durch den Aufsichtsrat, in *Grünwald/Schummer/Zollner* (Hrsg), Unternehmensrecht in Wissenschaft und Praxis, Festschrift für Waldemar Jud, Wien 2012, 15 ff; *Milla/Köll*, Abschlussprüfung als Teil der Corporate Governance – quo vadis? in *Eberhartinger/Fraberger/Hirschler* (Hrsg), Rechnungswesen, Wirtschaftsprüfung, Steuern, Festschrift für Romuald Bertl, Wien 2013, 413 ff; *Reiter*, Qualitätssicherung in der Prüfung, in *Eberhartinger/Fraberger/Hirschler* (Hrsg), Rechnungswesen, Wirtschaftsprüfung, Steuern, Festschrift für Romuald Bertl, Wien 2013, 467 ff; *Reiter*, Befangenheit und Unabhängigkeit in der Abschlussprüfung, in *Eberhartinger/Fraberger/Hirschler* (Hrsg), Rechnungswesen, Wirtschaftsprüfung, Steuern, Festschrift für Romuald Bertl, Wien 2013, 491 ff.

Beiträge in Zeitschriften:

Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer, Verpflichtung zur Fortbildung für Wirtschaftsprüfer, Durchführungsrichtlinie IWP/1-1999, RWZ 1999, R 95; *Lutz/Bürstner-Peter/Ritzenhoff*, Qualitätsmanagement in der Steuerkanzlei, DStR 1995, 1767 ff; *Bertl*, Qualitätssicherung der Wirtschaftsprüfung durch verpflichtende Weiterbildung, RWZ 1997, 362 ff;; *Lück*, Quality Control: Interne und externe Qualitätsüberwachung in der Wirtschaftsprüferpraxis – Ein Weg aus der Krise des Wirtschaftsprüfenden Berufs-

standes?! RWZ 2000, 216 ff; *Bertl/Fraberger*, Die „Selbstprüfung“ nach § 271 Abs 2 Z 5 HGB, RWZ 2001, 88 ff; *Bertl/Mayer*, Maßnahmen zur Verbesserung der Qualität der Jahresabschlussprüfung, RWZ 2001, 338 ff; *Gelter*, Die ökonomische Diskussion um die Prüferrotation, RWZ 2001, 331 ff; *Nowotny/Gelter*, Die Prüferrotation nach dem FMAG, RWZ 2001, 325 ff; *Ferlings/Lanfermann*, Unabhängigkeit von deutschen Abschlussprüfern nach Verabschiedung des Sarbanes-Oxley Acts, DB 2002, 2117 ff; *Fraberger*, Verschwiegenheitspflicht in der Großkanzlei bzw im Kanzleiverbund, RdW 2002, 73 ff; Institut der Wirtschaftsprüfer, Checklisten zur Durchführung der Qualitätskontrolle (IDW PH 9.140) vom 4.9.2001, Wpg 2002, 124 ff; *Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer*, Internationale Entwicklungen zur Unabhängigkeit des gesetzlichen Abschlussprüfers: Konsequenzen und Anpassungsbedarf für den österreichischen Berufsstand, RdW 2002, 570 ff; *Lanfermann/Maul*, Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts in Deutschland, DB 2002, 1725 ff; *Lenz*, Sarbanes-Oxley Act of 2002 – Abschied von der Selbstregulierung der Wirtschaftsprüfer in den USA, BB 2002, 2270 ff; *Lück/Bungartz/Henke*, Internationalisierung – Eine *conditio sine qua non* für die Wirtschaftsprüfung, BB 2002, 1086 ff; *Marten/Köhler*, Durchführung externer Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis – Vergleich deutscher und US-amerikanischer Normen, Wpg 2002, 241 ff; *Springer*, Ergebnisbericht: Befragung der österreichischen Wirtschaftsprüfer zum externen Qualitätskontrollsystem, RWZ 2002, 180 ff; *Emmerich/Schaum*, Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts auf Deutsche Abschlussprüfer – Berufsaufsicht, Registrierung, Unabhängigkeit, Wpg 2003, 677 ff; *Gelter*, BGH zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Fall HypoVereinsBank, RdW 2003, 354 ff; *Haberer*, Zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – national und international, SWK 2003, T 167 ff; *Haller/Reitbauer*, Obligatorische externe Rotation – Ein gewagter Weg zur Sicherung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, RWZ 2003, 147 ff; *Heininger/Bertram*, System der externen Qualitätskontrolle – Erste praktische Erfahrungen und Hinweise für kleinere und mittlere Wirtschaftsprüferpraxen, Wpg 2003, 1051 ff; *Helm/Mark/Fischer*, Externe Qualitätskontrolle und Qualitätssignale in der Wirtschaftsprüfung – Eine empirische Evaluierung des Nutzens für Mandanten, Wpg 2003, 1301 ff; *Hilber/Hartung*, Auswirkungen des Sarbanes-Oxley Acts auf Deutsche WP-Gesellschaften: Konflikt mit der Verschwiegenheitspflicht der Wirtschaftsprüfer und dem Datenschutzrecht, BB 2003, 1054 ff; *Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer*, Externe Qualitätsüberwachung der österreichischen Wirtschaftsprüfer 1999–2002, RWZ 2003, 379 ff; *Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer*, Richtlinie zur Durchführung der externen Qualitätsüberwachung, RWZ 2003, 29 ff; *Institut der Wirtschaftsprüfer*, Sarbanes-Oxley Act of 2002 – SEC-Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, RWZ 2003, 155 ff; *Keller/Schlüter*, Peer Review: Perspektiven nach dem Sarbanes-Oxley Act of 2002, BB 2003, 2166 ff; *Lanfermann/Maul*, Registrierung von deutschen Abschlussprüfern bei der neuen US-Berufsaufsicht PCAOB, DB 2003, 1237 ff; *Lanfermann/Maul*, SEC-Ausführungsregelungen zum Sarbanes-Oxley Act, DB 2003, 349 ff; *Marten/Köhler/Meyer*, Umbruch im Peer-Review-System – Deutscher Status quo und Sarbanes-Oxley Act of 2002, Wpg 2003, 10 ff; *Niehus*, Turnusmäßiger Wechsel des Abschlussprüfers – Argumente eines Pro und seine Gestaltungsmöglichkeiten, DB 2003, 1637 ff; *Poll*, Externe Qualitätskontrolle in der Praxis – Erfahrungen mit dem Peer-Review in Deutschland, Grenzen und Chancen, Wpg 2003, 151 ff; *Reiter*, Änderungsbedarf im Bereich der Abschlussprüfung, SWK 2003, T 270 ff; *Reiter*, Zur Rotation des Abschlussprüfers – Internationaler Vergleich, RWZ 2003, 118 ff; *Schmidt*, Neue Anforderungen an die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers: SEC-Verordnung im Vergleich mit den Empfehlungen der EU-Kommission und den Plänen der Bundesregierung, BB 2003, 779 ff; *Sunder*, Politisch-ökonomische Betrachtungen zum Zusammenbruch der Rechnungslegung in den USA, Wpg 2003, 141 ff; *Temm*, Wann kommt es zum Verlust der besonderen Vertrauenswürdigkeit? SWK 2003, W 42 ff; *Lanfermann*, Vorschlag der EU-Kommission zur Modernisierung der EU-Prüferrichtlinie, DB 2004, 609 ff; *Steckell/Gstraunthaler*, Rotation der Abschlussprüfer als Qualitätssicherungsmaßnahme nach Parmalat? RWZ 2004, 91; *Veltins*, Verschärfte Unabhängigkeitsanforderungen an Abschlussprüfer, DB 2004, 445 ff; *Institut der Wirtschaftsprüfer*, Die Durchführung von Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW PS 140) vom 4.9.2001, Wpg 2002, 111 ff, geändert vom HFA am 2.3.2005, Wpg 2005, 361 ff; *Reiter*, Tätigkeitsbericht des Vorstandes zur Externen Qualitätsüberwachung für das Jahr 2004, RWZ 2005, 145 ff; *Reiter*, Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung konstituiert, RWZ 2005, 75 ff; *Ring*, Gesetzliche Neuregelungen der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, Wpg 2005, 197 ff; *Schmidt*, Die 8. EU-Richtlinie: Anlass für eine verstärkte Regulierung der Berufsausübung des Wirtschaftsprüfers? Wpg 2005, 203 ff; *Schmidt/Pfitzer/Lindgens*, Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis, Wpg 2005, 321 ff; *Wirtschaftsprüferkammer und Institut der Wirtschaftsprüfer*, Entwurf einer Gemeinsamen Stellungnahme: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (Entwurf VO 1/2005), Wpg 2005, 374 ff; *Reiter*, Die Empfehlung der EU-Kommission vom 6.5.2008: Qualitätsprüfungen durch Inspektoren, RWZ 2008, 232; *Sanwald/Favez*, Internationale Zusammenarbeit zwischen Revisionsaufsichtsbehörden, Der Schweizer Treuhänder 2008, 872 ff; *Krumm/Nagy/Steckell/Reiter/Wagner*, Qualitätssicherung: Erfahrungsberichte zur praktischen Umsetzung mit dem Schwerpunkt aufbauorganisatorische Maßnahmen, Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2009, 47 ff; *Reiter*, Geplante Änderungen des A-QSG, RWZ 2009, 92 f; *Hasenauer/Vcelouch-Kimeswenger*, Unabhängigkeit des Abschlussprüfers: Zur Vermeidung von Steuerberatungsleistungen mit der gesetzlichen Abschlussprüfung durch denselben Wirtschaftstreuhänder, RWZ 2010; *Stengel/Jaster/Stoltani-Shirazi*, IKS – Interne

Kontrollsysteme nach der 8. EU-Richtlinie, RWZ 2010, 86 ff; *Reiter*, IWP/PG7 Richtlinie zur Sicherung der Qualität von Prüfungsbetrieben – Relevante Neuerungen für Prüfbetriebe, RWZ 2011, 240 ff; *Velte*, Stärkung der Qualität der Abschlussprüfung durch die externe Rotationspflicht? Die Wirtschaftsprüfung 2012, 317; *Baldauf/Steller*, Konzentration am österreichischen Markt für Abschlussprüfungsleistung, RWZ 2012, 157; *Möller/Risse/Stigler*, Die Transparenzberichterstattung nach § 24 A-QSG, RWZ 2014, 89 ff.

Für die Unterstützung bei der Überarbeitung des Beitrags bedanke ich mich bei Herrn *Markus Kofler*, BSc (WU).

1. Begriffsbestimmungen

1.1 Wirtschaftstreuhandwesen

Der Begriff des Wirtschaftstreuhandwesens tritt in der Literatur nur selten auf und ist im Zusammenhang mit den Begriffen Prüfungswesen, Revisionswesen und Treuhandwesen zu sehen. Diese Begriffe weisen einen hohen Redundanzgrad auf, da sie von den jeweiligen Autoren unterschiedlich weit gefasst werden. Je nach Breite der Definition werden die Funktionen der Feststellung, Prüfung, Begutachtung, Beratung, Betreuung, treuhändischen Verwaltung und Ausführung abrechnungstechnischer Dienste subsumiert. Diese unterschiedlichen Tätigkeiten ließen es lange Zeit unmöglich erscheinen, zu einem einheitlichen Begriffsverständnis zu gelangen.

Der Durchbruch zu einer neuen Betrachtungsweise gelang mit *Loitlsberger*, der den Wirtschaftstreuhandbetrieb als *institutionelles Erkenntnisobjekt* erkannte. Wirtschaftstreuhandische Tätigkeit kann nur in einem von Verantwortung geprägtem Umfeld, Gewissenhaftigkeit, Sorgfalt, Selbständigkeit und Fachwissen erfolgreich durchgeführt werden. Der Entscheidungsprozess und die Organisation des Treuhandbetriebes werden von diesen Rahmenbedingungen und vom Wirtschaftlichkeitsprinzip bestimmt. Die Abgrenzungskriterien des Erkenntnisobjektes Wirtschaftstreuhandbetrieb ergeben sich somit aus den Besonderheiten des Berufsstandes der Wirtschaftstreuhandberufe. Diese spezifischen Kriterien sind

- die Freiberuflichkeit und die damit verbundenen Berufsgrundsätze der Wirtschaftstreuhandberufe;
- die besonderen Aufgaben, der Inhalt und die Ziele wirtschaftstreuhandischer Tätigkeit;
- das Problem der Leistungsbewertung geistiger Leistungen.

1.2 Wirtschaftstreuhandberufe

Der Berufsstand der Wirtschaftstreuhandberufe, dessen gesetzliche Etablierung erst 1955 erfolgte, ist der jüngste unter den freien Berufen. Dennoch sind die Wirtschaftstreuhandberufe aus dem modernen Wirtschaftsleben nicht mehr wegzudenken. Aktuelle Rechtsgrundlage ist das 1999 geschaffene Wirtschaftstreuhandberufsgesetz (WTBG). Das WTBG in der Fassung Novelle 2014 definiert in seinem § 1 folgende Berufe als Wirtschaftstreuhandberufe:

1. Wirtschaftsprüfer und
2. Steuerberater

Natürliche Personen, die über die Berufsbefugnis als Wirtschaftsprüfer oder Steuerberater verfügen, sind daher berechtigt, die Berufsbezeichnung „*Wirtschaftstreuhandberufe*“ zu führen (vgl § 84 Abs 2 WTBG).

Wirtschaftstreuhandberufe dürfen nur von natürlichen und juristischen Personen ausgeübt werden, die dazu nach dem WTBG berechtigt sind und ihre Tätigkeit unter Beachtung der

berufsrechtlichen Vorschriften und sonstiger gesetzlicher Normen ausüben. Auch international ist es üblich, die Ausübung von Wirtschaftstreuhandberufen gesetzlichen und berufsrechtlichen Restriktionen zu unterwerfen. Vergleichbare Berufsgruppen in diesem Sinne sind zB in der Bundesrepublik Deutschland die Steuerberater, die Vereidigten Buchprüfer und die Wirtschaftsprüfer, in Italien die Dottori Commercialisti und die Ragionieri e Commercialista, in der Schweiz die Bücherexperten, in Frankreich die Experts Comptables, in den Niederlanden die Register Accountants, in Großbritannien die Accountants (Chartered bzw Certified Accountants) und in den USA die Certified Public Accountants (CPA).

1.3 Kammer der Wirtschaftstreuhänder

Die einen Wirtschaftstreuhandberuf Ausübenden werden in Österreich in der Kammer der Wirtschaftstreuhänder (KWT) zusammengefasst. Die KWT wurde zur Vertretung der gemeinsamen Interessen ihrer Mitglieder errichtet und ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Die KWT besorgt ihre Aufgaben entweder im eigenen oder im übertragenen Wirkungsbereich (§ 146 WTBG).

In den *eigenen Wirkungsbereich* der KWT fallen insb folgende Aufgaben:

- Die Vertretung und Förderung von Interessen, Rechten und Angelegenheiten der Gesamtheit ihrer Mitglieder,
- die Förderung der beruflichen Weiterbildung ihrer Mitglieder und der entsprechenden Heranbildung des beruflichen Nachwuchses,
- die Führung der Listen ihrer Mitglieder,
- die Aufsicht über ihre Mitglieder betreffend die Einhaltung berufsrechtlicher Vorschriften,
- die Errichtung, der Betrieb und die Förderung gemeinsamer wirtschaftlicher Einrichtungen, die der Wohlfahrt, der Unterstützung und der Altersvorsorge der Mitglieder und deren Hinterbliebenen dienen,
- die Anregung rechtlicher Maßnahmen und die Erstattung von Gutachten zu Gesetzes- und Verordnungsentwürfen,
- die Einbringung von Verbesserungsvorschlägen insb betreffend die Finanzverwaltung,
- die Erstattung von Berichten, Gutachten und Anträgen, die Erteilung von Auskünften und die Ausstellung von Bescheinigungen,
- die Entsendung von Vertretern in andere Körperschaften und Einrichtungen und die Erstattung von Besetzungsvorschlägen
- der Abschluss und die Aufrechterhaltung einer Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung zugunsten der Mitglieder für Schäden, deren Höhe die Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung der einzelnen Berufsberechtigten (§ 11 Abs 3 WTBG) übersteigt (Excedentenversicherung), sofern dies im Interesse der Gesamtheit ihrer Mitglieder sinnvoll erscheint.

In den *übertragenen Wirkungsbereich* der KWT fallen insb Aufgaben im Zusammenhang mit der Durchführung von Verfahren betreffend Erlangung und Entzug von Berufsberechtigungen. Insb in diesem Bereich besteht enge Kooperation mit dem Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten, deren Aufsicht die KWT unterliegt.

Als Organe der KWT werden 1 Präsident, Vizepräsidenten, das Präsidium, der Vorstand und der Kammertag tätig. Zur besonderen Berücksichtigung von Interessen einzelner Berufsgruppen werden Berufsgruppenobmänner bestellt. Aus Gründen der Servicequalität und des Föderalismus sind in den einzelnen Bundesländern Landesstellen eingerichtet. Zur Wahrnehmung einzelner Aufgaben können Ausschüsse eingerichtet werden. Zur Besorgung der Kam-

mergeschäfte und zur Mitwirkung an den der KWT durch besondere Gesetze oder sonstige Vorschriften übertragenen Aufgaben ist ein Kammeramt eingerichtet.

Es werden ordentliche und außerordentliche Kammermitglieder unterschieden. Ordentliche Mitglieder sind all jene, die durch Bestellung oder Anerkennung zur selbständigen Ausübung eines Wirtschaftstreuhandberufes berechtigt sind. Außerordentliche Mitglieder sind alle Berufsanwärter. Darüber hinaus ist es für Personen, die als selbständig beedete gerichtliche Sachverständige für das Buch- und Rechnungsfach oder als Inventurkommissare bestellt sind, und für Revisoren des Genossenschaftsrevisionsverbandes möglich, freiwillig der KWT beizutreten. Freiwillige Mitglieder werden der Berufsgruppe der Steuerberater zugezählt und haben die Rechte und Pflichten von außerordentlichen Mitgliedern.

1.4 Freier Beruf

Die Wirtschaftstreuhandberufe sind gem § 1 Abs 2 WTBG freie Berufe, die gewissenhaft, sorgfältig, eigenverantwortlich, unabhängig, verschwiegen und unter Beachtung der anerkannten fachlichen Regeln, insb der Fachgutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, auszuüben sind. Wirtschaftstreuhandberufsberechtigte sind strengen Standesregeln unterworfen, die das Verhalten der Angehörigen einer Berufsgruppe eindeutig regeln. In den Vorbemerkungen der Wirtschaftstreuhandberufs-Ausübungsrichtlinie 2003 (WT-Ausübungsrichtlinie) wird programmatisch Folgendes festgehalten: *„Die Berufsberechtigten eines Wirtschaftstreuhandberufes sind durch ihre Gewissenhaftigkeit und Sorgfältigkeit, ihre Eigenverantwortlichkeit und ihre Unabhängigkeit, ihre Verschwiegenheit, ihre fachliche Ausbildung, ihre nachgewiesene Qualifikation sowie ihre laufende Fortbildung im Rahmen ihres jeweiligen Berechtigungsumfanges ausgewiesene Berater und Vertreter ihrer Mandantschaft in allen deren wirtschaftlichen und abgabenrechtlichen Belangen; Wirtschaftstreuhänder im Besonderen auch als Verteidiger in behördlichen Finanzstrafverfahren.*

Die Berufsberechtigten eines Wirtschaftstreuhandberufes sind für den Rechtsstaat unentbehrlich und tragen in ihrer beratenden Funktion maßgeblich dazu bei, die Besteuerungsgerechtigkeit zu gewährleisten und das Vertrauen des Steuerbürgers zum Staat zu stärken.

In ihrer prüfenden Funktion nehmen Wirtschaftstreuhänder noch übergeordnete Aufgaben wahr.

Der Wirtschaftstreuhänder hat als Steuerberater die Einhaltung der Gesetze und seine Pflichterfüllung feierlich gelobt; als Buchprüfer und als Wirtschaftsprüfer hat er einen Eid geschworen.

Dies verpflichtet die Berufsberechtigten der Wirtschaftstreuhandberufe, in der Berufsausübung durch Redlichkeit und Ehrenhaftigkeit in ihrem Benehmen sowie durch besondere Vertrauenswürdigkeit und geordnete wirtschaftliche Verhältnisse die Ehre und Würde ihres Berufsstandes zu wahren.“

Es gelten international weitestgehend die gleichen Grundsätze der Berufsausübung, weshalb ein Vergleich der Erfahrungen über die nationalen Grenzen hinaus möglich ist. Supranationale Organisationen von Wirtschaftsprüfern und Steuerberatern leisten durch ihre Verlautbarungen wichtige Beiträge zur Weiterentwicklung der international anerkannten Berufsgrundsätze. Diesbezüglich sind im Bereich der Wirtschaftsprüfung insb zu nennen die IFAC (= International Federation of Accountants) und das IASB (= International Accounting Standards Board), auf europäischer Ebene weiters die FEE (= Federation des Experts Comptables Européen) und im Bereich der Steuerberatung die CFE (= Confederation Fiscale Européenne).

Grundlegendes Kennzeichen der Berufsausübung im freien Beruf ist neben Personenbezogenheit und Fachkompetenz vor allem das Vertrauen, das der Leistungsempfänger dem Berufsberechtigten entgegenbringt. Diesem Vertrauensverhältnis hat der einen Wirtschaftstreuhandberuf Ausübende aufgrund seiner besonderen sozialen Verpflichtungen durch die Garantie der Qualität seiner Leistung zu entsprechen.

1.5 Eigenverantwortliche Leistungserstellung

Das Leistungsangebot und die Leistungserstellung sind durch die Aufgaben und Tätigkeitsbereiche des Wirtschaftstreuhandbetriebes, aber auch durch die allgemeinen Arbeitsbedingungen, die technische Ausstattung, die Mandantenstruktur und die Frage der Standardisierbarkeit im Wirtschaftstreuhandbetrieb gekennzeichnet. Vor allem aber beeinflusst der freiberufliche Charakter der Leistungen auch die Art der Leistungserstellung.

Freie Berufe sind durch Individualismus und daher durch die Betriebsform der Einzelpraxis bzw des Einzelwirtschaftstreuhandbetriebes gekennzeichnet. Die Leistung wird höchstpersönlich und eigenverantwortlich erbracht, eine Delegation der Aufgaben- und Entscheidungsverantwortlichkeit erscheint kaum möglich. Diese Kennzeichen des freien Berufs haben beim Wirtschaftstreuhandberuf eine nicht so enge Ausprägung. Die Besonderheit seiner Leistungserstellung, nämlich die Standardisierbarkeit, einzelne Leistungsbereiche und ein vielseitiges Leistungsspektrum mit unterschiedlichen Qualifikationsanforderungen, erlauben es dem Wirtschaftstreuhandberuf, seine Arbeitsleistung durch Mitarbeiter zu vervielfältigen. Für diese Vervielfältigung kann aus den genannten Gründen auch unterschiedlich qualifiziertes Personal eingesetzt werden. Gleichzeitig führen steigende Klientenzahl und zunehmende Komplexität des Berufsinhalts zur Notwendigkeit der Spezialisierung des einzelnen Wirtschaftstreuhandberufes und somit zur Notwendigkeit der Kooperation mit anderen Wirtschaftstreuhandberufen, um weiterhin alle Aufgabengebiete sachkompetent abdecken zu können. Trotz dieser Übertragung von Aufgaben an Dritte und trotz der Arbeitsteilung bleibt der freiberufliche Wirtschaftstreuhandberuf für seine Leistungen persönlich verantwortlich und ist eigenverantwortlich tätig, da ansonsten das berufsimmanente Vertrauensverhältnis zum Abnehmer nicht aufrechterhalten werden kann. Diese Verantwortung soll eine hohe Qualität der Leistungserstellung bedingen, die auch oberstes Ziel des Wirtschaftstreuhandberufes sein sollte. Denn der Beruf ist auch Berufung und mit sozialer Verantwortung behaftet. Persönlichkeitsbezogenheit, geistige Leistung, Selbständigkeit, Eigenverantwortlichkeit und soziale Verantwortung zeichnen den Wirtschaftstreuhandberuf aus und stehen zwar nicht im Gegensatz, aber doch selbständig neben dem erwerbswirtschaftlichen Tätigkeitsbegriff.

2. Das Berufsrecht der Wirtschaftstreuhandberufe

2.1 Besondere Rechtsquellen für Wirtschaftstreuhandberufe

Es bestehen eine Reihe von Vorschriften, die einen Rahmen für die Ausübung von Wirtschaftstreuhandberufen vorgeben:

- Zentrale Rechtsgrundlage der Berufsausübung ist das Wirtschaftstreuhandberufsgesetz 1999 (WTBG). Es besteht aus drei Teilen und beinhaltet das Berufsrecht, das Disziplinarrecht und die Rechtsgrundlage für die Kammer der Wirtschaftstreuhandberufe.
- Basierend auf § 83 WTBG hat die Kammer der Wirtschaftstreuhandberufe eine Wirtschaftstreuhandberufsausübungsrichtlinie (WT-Ausübungsrichtlinie) erlassen. Diese enthält in fünf Abschnitten Aussagen zum standesgemäßen Verhalten, der Befangenheit/Interessen-

kollision, der Mediation, dem Schutz vor der Ausnützung durch die organisierte Kriminalität und Maßnahmen zur Verhinderung der Geldwäsche.

- Das Bundesministerium für wirtschaftliche Angelegenheiten hat Verordnungen über die Zulassung zur Fachprüfung Wirtschaftsprüfer bzw Steuerberater erlassen (Wirtschaftsprüfer-Fachprüferzulassungsverordnung bzw Steuerberater-Fachprüferzulassungsverordnung).
- Betreffend die nähere Ausgestaltung des Prüfungsverfahrens der Fachprüfung für die Wirtschaftstreuhandberufe wurde ebenfalls eine Verordnung des Bundesministers für wirtschaftliche Angelegenheiten erlassen (Wirtschaftstreuhandberufs-Prüfungsordnung)
- Zur Regelung bestimmter Bereiche wurden spezifische Organisationsordnungen erlassen, insb die Geschäftsordnung, die Haushaltsordnung, die Umlagenordnung, die Schlichtungsordnung und die Beitragsordnung der Vorsorgeeinrichtung.
- Vom Arbeitskreis für Honorarfragen und Auftragsbedingungen bei der Kammer der Wirtschaftstreuhandberufe wurden *Allgemeine Auftragsbedingungen für Wirtschaftstreuhandberufe* ausgearbeitet und vom Vorstand der Kammer der Wirtschaftstreuhandberufe zur Anwendung empfohlen.

Schlussendlich sind für die Berufsausübung die von der Kammer der Wirtschaftstreuhandberufe herausgegebenen Fachgutachten und die Richtlinien des Instituts österreichischer Wirtschaftsprüfer zu beachten.

2.2 Der Zugang zu den Wirtschaftstreuhandberufen

2.2.1 Allgemeine Voraussetzungen

2.2.1.1 Natürliche Personen

Natürliche Personen, die eine Befugnis zur Ausübung eines Wirtschaftstreuhandberufes erwerben wollen, müssen nach § 8 WTBG über volle Handlungsfähigkeit, besondere Vertrauenswürdigkeit, geordnete wirtschaftliche Verhältnisse, eine aufrechte Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung und einen Berufssitz verfügen. Die genannten Erfordernisse müssen während der gesamten Dauer der Berufsausübung erfüllt sein. Die *volle Handlungsfähigkeit* wird im WTBG nicht näher erläutert. Der Begriff knüpft an das ABGB an und meint die volle Geschäftsfähigkeit, die der geistig Gesunde üblicherweise mit dem 18. Lebensjahr erreicht (§ 21 ABGB).

Die *besondere Vertrauenswürdigkeit* wird im WTBG nicht abschließend definiert. Eine Orientierungshilfe bietet der 1. Abschnitt der WT-Ausübungsrichtlinie betreffend standesgemäßes Verhalten. § 9 WTBG führt lediglich aus, wann die besondere Vertrauenswürdigkeit nicht vorliegt. Dies ist insb gegeben, wenn der Berufswerber von einem Gericht rechtskräftig verurteilt oder bestraft worden ist wegen einer mit Vorsatz begangenen strafbaren Handlung zu einer mehr als dreimonatigen Freiheitsstrafe oder wegen einer mit Bereicherungsvorsatz begangenen strafbaren Handlung oder wegen eines Finanzvergehens oder von einer Finanzstrafbehörde wegen eines vorsätzlichen Finanzvergehens mit Ausnahme einer Finanzordnungswidrigkeit und diese Verurteilung oder Bestrafung noch nicht getilgt ist oder betreffend diese Verurteilung die Beschränkung der Auskunft gemäß Tilgungsgesetz noch nicht eingetreten ist.

Ebenfalls nicht abschließend normiert sind die *geordneten wirtschaftlichen Verhältnisse*. Nach § 10 WTBG liegen sie dann nicht vor, wenn (1) über das Vermögen des Berufswerbers der Konkurs anhängig ist oder innerhalb der letzten zehn Jahre rechtskräftig der Konkurs eröffnet worden ist, sofern nicht der Konkurs durch vollständige Erfüllung eines Sanierungspla-

nes aufgehoben worden ist, oder (2) zweimalig rechtskräftig ein Sanierungsverfahren eröffnet worden ist und mittlerweile nicht sämtliche diesem Verfahren zugrunde liegenden Verbindlichkeiten nachgelassen oder beglichen worden sind oder (3) gegen den Berufswerber ein Insolvenzverfahren mangels kostendeckenden Vermögens nicht eröffnet oder aufgehoben worden ist und die Überschuldung nicht beseitigt wurde.

Berufsberechtigte sind nach § 11 WTBG verpflichtet, für Schäden aus ihrer Tätigkeit eine *Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung* bei einem zum Betrieb in Österreich berechtigten Versicherer abzuschließen und für die gesamte Dauer des Bestehens ihrer Berufsberechtigung aufrechtzuerhalten. Die Versicherungspflicht gilt nicht für Tätigkeiten, wenn und insoweit für diese Tätigkeiten ein anderer Berufsberechtigter mit einer Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung den betreffenden Klienten gegenüber kraft gesetzlicher Schadenersatzbestimmung haftet und in dieser Versicherung die Haftung der betreffenden schadenstiftenden Person oder Gesellschaft für denselben Versicherungsfall mitgedeckt ist. Dies bedeutet, dass Berufsberechtigte, die ausschließlich unselbständig tätig sind, keine Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung aufrechterhalten müssen. Die Versicherungssumme dieser Versicherung darf nicht geringer sein als € 72.673,- für jeden einzelnen Versicherungsfall. In diesem Zusammenhang ist zu bedenken, dass die Annahme von Aufträgen durch Berufsberechtigte, die im Deckungsumfang ihrer Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung nicht enthalten sind, unzulässig ist (§ 88 Abs 1 WTBG).

Berufsberechtigte sind verpflichtet, einen in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat gelegenen *Berufssitz* zu haben (§ 12 WTBG). Unter einem Berufssitz ist eine feste Einrichtung zu verstehen, welche durch ihre personelle, sachliche und funktionelle Ausstattung die Erfüllung der an den Berufsberechtigten gestellten fachlichen Anforderungen gewährleistet. Berufsberechtigte dürfen in Österreich nur *einen* Berufssitz haben.

2.2.1.2 Wirtschaftstreuhandgesellschaften

Allgemeine Voraussetzungen für die Anerkennung einer Gesellschaft, die Wirtschaftstreuhandberufe und damit vereinbare Tätigkeiten auszuüben beabsichtigt, sind das Vorliegen einer zulässigen Gesellschaftsform, ein schriftlich abgeschlossener Gesellschaftsvertrag, ein spezifischer Firmenwortlaut, Gesellschafter und Aufsichtsräte, die bestimmte Kriterien erfüllen müssen, eine abgeschlossene Vermögensschaden-Haftpflichtversicherung und geordnete wirtschaftliche Verhältnisse gem § 10 WTBG.

Als zulässige *Gesellschaftsformen* werden vom § 66 WTBG die offene Gesellschaft, die Kommanditgesellschaft, die GmbH und die AG genannt.

Die *Firma* einer Wirtschaftstreuhandgesellschaft hat je nach ausgeübtem Wirtschaftstreuhandberuf die Bezeichnung „Steuerberatungsgesellschaft“ oder „Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ zu enthalten.

Der *Sitz* einer Gesellschaft muss in Österreich liegen. Der Berufssitz mindestens eines der gesetzlichen Vertreter muss in dem Bundesland liegen, in dem die Gesellschaft ihren Sitz hat (§ 67 WTBG).

Gesellschafter dürfen nur berufsberechtigte natürliche Personen, Ehegatten und Kinder von an der Gesellschaft beteiligten Berufsberechtigten und Gesellschaften sein, die berechtigt sind, einen Wirtschaftstreuhandberuf auszuüben. Seit der WTBG-Novelle 2005 sind auch nach ausländischem Recht Berufsberechtigte als Gesellschafter zugelassen, wenn ihre Kapitalanteile am Gesellschaftsvermögen und ihre Stimmrechte ein Viertel nicht übersteigen, sofern zwischen Österreich und dem Staat, in dem die Berufsberechtigung erlangt wurde, Reziprozität gegeben ist und eine ähnliche Ausbildung nachgewiesen wird und die Geschäfts-

führung und die Vertretung nach außen mehrheitlich durch in Österreich Berufsberechtigte erfolgt. Sämtliche Gesellschafter unterliegen den Bestimmungen des WTBG. Ehegatten und Kinder von an der Gesellschaft beteiligten Berufsberechtigten müssen einen in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat gelegenen Hauptwohnsitz, die besondere Vertrauenswürdigkeit gem § 9 WTBG und geordnete wirtschaftliche Verhältnisse gem § 10 WTBG besitzen. Alle Gesellschafter müssen ihre Rechte im eigenen Namen und auf eigene Rechnung innehaben. Die treuhänderische Ausübung von Gesellschaftsrechten, partiarische Darlehen und ähnliche Vertragsverhältnisse sind unzulässig. Stille Beteiligungen sind nur durch jenen Personenkreis zulässig, der auch Direktgesellschafter werden könnte, und sind der Kammer der Wirtschaftstreuhänder unverzüglich zu melden. Bei Aktiengesellschaften dürfen nur vinkulierte Namensaktien ausgegeben werden. Für den Fall des Erlöschens der Berufsberechtigung eines Gesellschafters oder des Todes eines Berufsberechtigten sind im WTBG Übergangsregeln vorgesehen.

Aufsichtsräte einer Wirtschaftstreuhandgesellschaft müssen einen in einem EU- oder EWR-Mitgliedstaat gelegenen Hauptwohnsitz, die besondere Vertrauenswürdigkeit und geordnete wirtschaftliche Verhältnisse besitzen. Außerdem unterliegen sie der Verschwiegenheit (§ 69 WTBG).

2.2.2 Besondere Voraussetzungen

2.2.2.1 Natürliche Personen

Natürliche Personen, die eine Befugnis zur Ausübung eines Wirtschaftstreuhandberufes erwerben wollen, müssen neben den allgemeinen Voraussetzungen eine entsprechende Vorbildung und Praxis aufweisen und eine einschlägige Fachprüfung bestanden haben.

2.2.2.1.1 Vorbildung und Praxis

- Zur Fachprüfung für Steuerberater ist nach § 14 WTBG zuzulassen, wer (1.) ein facheinschlägiges (Fach-)Hochschulstudium oder einen facheinschlägigen Lehrgang universitären Charakters oder eine vergleichbare Ausbildung in Österreich erfolgreich absolviert hat und mindestens drei Jahre als Berufsanwärter bei einem Berufsberechtigten, der über die Berufsbefugnis Steuerberater verfügt, oder bei einem anerkannten Revisionsverband, der die steuerliche Beratung und Vertretung von Verbandsmitgliedern vor Abgabenbehörden wahrnimmt, in Österreich steuerberatend tätig war, oder (2.) in Österreich die Fachprüfung zum Genossenschaftsrevisor erfolgreich abgelegt hat und mindestens zwei Jahre hauptberuflich zulässig bei einem Steuerberater oder einem anerkannten Revisionsverband steuerberatend tätig war, oder (3.) nach der öffentlichen Bestellung zum Bilanzbuchhalter den Beruf Bilanzbuchhalter mindestens fünf Jahre hauptberuflich selbständig oder unselbständig ausgeübt hat und ordentliches Mitglied der Kammer der Wirtschaftstreuhänder ist.
- Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder hat durch Verordnung festzulegen, welche (Fach-)Hochschulstudien oder Ausbildungen als facheinschlägig gelten. Auf die Berufsanwärterzeit können verschiedene Tätigkeiten im Ausmaß von bis zu eineinhalb Jahren angerechnet werden (zB Rechtsanwaltsanwärter, Notariatskandidat). Auf die fünf Jahre Tätigkeit als Bilanzbuchhalter können hauptberufliche Tätigkeiten im Rechnungswesen im Höchstmaß von zwei Jahren angerechnet werden. Anzumerken ist, dass für die Tätigkeit als Bilanzbuchhalter der Abschluss eines (Fach-)Hochschulstudiums nicht erforderlich ist. Nach langjähriger praktischer Tätigkeit und Absolvierung der Steuerberaterprüfung ist es nunmehr möglich, ohne (Fach-)Hochschulstudium die Berufsbefugnis als Steuerberater zu erlangen. Mit dieser Regelung wurde vom „Akademikerprinzip“ abgegangen.

- Zur Fachprüfung für Wirtschaftsprüfer ist zuzulassen (§ 16 WTBG), wer ein facheinschlägiges (Fach-)Hochschulstudium in Österreich erfolgreich absolviert hat und (1.) mindestens drei Jahre als Berufsanwärter bei einem berufsberechtigten Wirtschaftsprüfer oder als Revisionsanwärter bei einem Revisionsverband der Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften oder als Revisionsassistent oder zeichnungsberechtigter Prüfer der Prüfungsstelle des Sparkassen-Prüfungsverbandes in Österreich wirtschaftsprüfend tätig war, oder (2.) in Österreich die Fachprüfung für Steuerberater erfolgreich abgelegt und mindestens zwei Jahre hauptberuflich zulässige wirtschaftsprüfende Tätigkeiten in Österreich ausgeübt hat.

Um die Berufsbefugnis als Wirtschaftsprüfer zu erlangen, war es vor der WTBG-Novelle 2005 erforderlich, zunächst die Berufsbefugnis als Steuerberater zu erlangen und weitere Praxiszeiten zu erwerben. Nunmehr ist der unmittelbare und schnellere Zugang zum Beruf des Wirtschaftsprüfers eröffnet worden.

Personen, die zu einer Fachprüfung anzutreten beabsichtigen, haben einen Antrag auf Zulassung unter Nachweis der Voraussetzungen bei der Kammer der Wirtschaftstreuhandler schriftlich einzubringen (§ 17 WTBG). Über den Antrag auf Zulassung zu einer Fachprüfung hat die Kammer der Wirtschaftstreuhandler mit Bescheid zu entscheiden. Mittels Bescheid kann die Kammer der Wirtschaftstreuhandler Nachsicht von den Voraussetzungen für die Zulassung zur Fachprüfung erteilen, wenn nach dem Bildungsgang und der bisherigen Tätigkeit des Nachsichtswerbers eine erfolgreiche Ablegung der Prüfung erwartet werden kann (§ 19 WTBG).

Hinsichtlich der näheren Ausgestaltung des Prüfungsverfahrens der Fachprüfungen für Wirtschaftstreuhandberufe hat die Kammer der Wirtschaftstreuhandler eine Prüfungsordnung verordnet.

2.2.2.1.2 Fachprüfungen

- Die Fachprüfung für *Steuerberater* (§§ 28 ff WTBG) besteht aus zwei siebenstündigen schriftlichen Klausurarbeiten und einem mündlichen Prüfungsteil. Eine Klausurarbeit hat die Ausarbeitung von Prüfungsfragen aus den Fachgebieten betriebswirtschaftliche Steuerlehre, steuerliche Einkommens- und Erfolgs- bzw Ertragsermittlung, Verfassung von Abgabenerklärungen, Umsatzsteuer, Verkehrsteuern und sonstige Gebühren zu umfassen. Die andere Klausurarbeit betrifft das Fachgebiet Erstellung von Jahresabschlüssen und Betriebswirtschaftslehre (Kosten- und Leistungsrechnung, Planungsrechnungen, Finanzierung und Investition einschließlich Unternehmensbewertung, Betriebsanalyse, Grundzüge der Unternehmens- und EDV-Anwendungsorganisation). Der mündliche Prüfungsteil umfasst die Fachgebiete Qualitätssicherung, Risikomanagement und Berufsrecht, Abgabenrecht einschließlich Abgabenverfahrensrecht, Rechnungslegung, Betriebswirtschaftslehre und Rechtslehre.
- Zur Erlangung der Berufsbefugnis als *Wirtschaftsprüfer* bedarf es der Ablegung einer Fachprüfung bestehend aus drei viereinhalbstündigen und zwei siebenstündigen schriftlichen Klausurarbeiten und einem mündlichen Prüfungsteil (§ 32 ff WTBG). Prüfungskandidaten, die sich der Fachprüfung für Wirtschaftsprüfer unterziehen und bereits die Fachprüfung für Steuerberater erfolgreich abgelegt haben, sind im Rahmen des schriftlichen Prüfungsteils von der Ablegung der beiden siebenstündigen Klausurarbeiten befreit (§ 35a WTBG). Der Prüfungsumfang umfasst (inklusive jener Fachgebiete, die bereits von der Steuerberaterprüfung abgedeckt werden) folgende Fachgebiete (§ 35 WTBG):
 1. Qualitätssicherung, Risikomanagement und Berufsrecht der Wirtschaftstreuhandler
 2. Abgabenrecht einschließlich Abgabenverfahrensrecht

3. Rechnungslegung, insb
 - Sonderfragen des Jahresabschlusses und der Zwischenabschlüsse und der Inhalt des Lageberichtes,
 - Jahresabschlussanalyse, Kennzahlen und Kennzahlensysteme,
 - Konzernrechnungslegung,
 - Sonderbilanzen unter Berücksichtigung handelsrechtlicher und steuerrechtlicher Vorschriften,
 - Organisation der EDV-Anwendung für die Rechnungslegung,
 - Grundzüge der Sonderrechnungslegungsvorschriften,
 - Internationale Rechnungslegungsstandards;
4. Betriebswirtschaftslehre, insb
 - Kosten- und Leistungsrechnung einschließlich kurzfristige Erfolgsrechnung,
 - Unternehmensorganisation (insb Organisationsstruktur, Informationssysteme und interne Kontrolle) und Risikomanagement,
 - Planungsrechnungen,
 - Finanzierung und Investition einschließlich Unternehmensbewertung,
 - betriebswirtschaftliche Steuerlehre,
 - Betriebsanalyse und
 - Organisation der EDV-Anwendung für oben angeführte Bereiche;
5. Rechtslehre, insb
 - Grundzüge des Bürgerlichen Rechts unter besonderer Berücksichtigung des Schuld-, Sachen- und Erbrechts,
 - Handelsrecht unter besonderer Berücksichtigung des Rechts der Personengesellschaften und Kapitalgesellschaften und der Rechnungslegungsvorschriften,
 - besondere Kenntnisse im Insolvenzrecht,
 - Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht,
 - Grundzüge des Verfassungs- und Verwaltungsrechts mit den Schwerpunkten Verfahren vor den Verwaltungsgerichten und dem Verwaltungsgerichtshof und Grundzüge des Umweltrechts,
 - ausgewählte Teile des EU-Rechts,
 - besondere Kenntnisse der Kapitalgesellschaften, Genossenschaften und Stiftungen, Corporate Governance;
6. Abschlussprüfung, insb
 - Abschluss- und Sonderprüflingen,
 - Internationale Prüfungsgrundsätze,
 - Prüfung von internen Kontrollsystemen,
 - Prüfung der EDV-Anwendung in der Rechnungslegung,
 - Prüfung mit technischen Hilfsmitteln und Anwendung von Prüfungssoftware,
 - Grundzüge der Statistik, soweit für die Abschlussprüfung relevant;
7. Grundzüge der Volkswirtschaftslehre und Finanzwissenschaft, soweit für die Abschlussprüfung relevant;
8. Grundzüge des Bank-, Versicherungs-, Wertpapierrechts (einschließlich des Börsenrechts) und Devisenrechts.

Die drei viereinhalbstündigen schriftlichen Klausurarbeiten umfassen Prüfungsfragen aus den Fachgebieten Rechnungslegung, Abschlussprüfung und Rechtslehre. Die beiden siebenstündigen schriftlichen Klausuren behandeln dieselben Bereiche wie die beiden schriftlichen Teile der Steuerberaterprüfung. Der Prüfungsumfang des mündlichen Prüfungsteiles umfasst alle acht Fachgebiete, soweit nicht Einschränkungen bestehen, weil bereits die Fachprüfung für Steuerberater abgelegt wurde.

Für die Abhaltung der Fachprüfungen sind bei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder Prüfungsausschüsse eingerichtet, deren Zusammensetzung gesetzlich festgeschrieben ist (§ 36 ff WTBG). Die Prüfungsausschüsse und ihre Mitglieder sind in Angelegenheiten des Prüfungswesens unabhängig und an keinen Auftrag gebunden. Prüfungsverlauf und Prüfungsbeurteilung sind ebenfalls gesetzlich geregelt (§§ 44 ff WTBG). Die nähere Ausgestaltung des Prüfungsverfahrens der Fachprüfungen für Wirtschaftstreuhandberufe ist in einer von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder verordneten Prüfungsordnung geregelt.

Zur Vorbereitung auf die Fachprüfungen werden von der Akademie der Wirtschaftstreuhänder, einer Tochtergesellschaft der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, Kurse angeboten. Diese Kurse bestehen aus Vortragszyklen und Intensivprüfungsseminaren. Außerdem wird ein Großteil des Prüfungsstoffes durch Skripten abgedeckt. Anzumerken ist weiters, dass die Kammer der Wirtschaftstreuhänder berechtigt ist, von den Bestimmungen dieses Bundesgesetzes abweichende Regelungen durch Verordnung zu treffen, sofern dies zur Erfüllung zwischenstaatlicher Vereinbarungen erforderlich ist. So hat sie auch durch Verordnung zu bestimmen, welche Diplome, Prüfungszeugnisse und sonstige Befähigungsnachweise, die auf dem Gebiet der EWR-Vertragsparteien erworben wurden, die Voraussetzungen der fachlichen Befähigung iS dieses Bundesgesetzes zu erfüllen geeignet sind bzw welche allfälligen zusätzlichen fachlichen Kenntnisse EWR-Bürger jeweils für die Verleihung einer Befugnis nach dem WTBG entweder in Form von Eignungsprüfungen nachzuweisen oder in Form von Lehrgängen zu erwerben haben (§ 231 WTBG).

2.2.2.2 *Juristische Personen*

Weitere Voraussetzung für die Anerkennung einer Gesellschaft zur Ausübung eines Wirtschaftstreuhandberufes ist nach § 65 Abs 2 WTBG

- bei Personengesellschaften eine Aufteilung der Kapitalanteile und Stimmrechte, die einen mehrheitlichen und maßgebenden Einfluss von Berufsberechtigten der entsprechenden oder mit weiter gehenden Befugnissen ausgestatteten Berufsgruppe gewährleisten,
- bei Kapitalgesellschaften eine Aufteilung des Grund- oder Stammkapitals und der Stimmrechte, die einen mehrheitlichen und maßgebenden Einfluss von Berufsberechtigten der entsprechenden oder mit weiter gehenden Befugnissen ausgestatteten Berufsgruppe gewährleisten.

Dies bedeutet etwa, dass bei einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft Personen, die über eine Berufsbefugnis als Wirtschaftsprüfer verfügen, Kapitalanteile und Stimmrechte in einem Ausmaß halten müssen, dass ein mehrheitlicher und maßgeblicher Einfluss gewährleistet ist.

Die Geschäftsführung und Vertretung nach außen hat mehrheitlich durch Berufsberechtigte der entsprechenden Berufsgruppe zu erfolgen, wobei die Vertretung der Gesellschaft durch Berufsberechtigte der entsprechenden Berufsgruppe einzeln oder kollektiv auch ohne Mitwirkung anderer gewährleistet sein muss. Sind bei Personengesellschaften nur zwei Gesellschafter vorhanden, so genügt es, wenn einer von diesen ein Berufsberechtigter der entsprechenden Berufsgruppe ist, über eine mehrheitliche Beteiligung verfügt und selbständig vertretungsberechtigt ist.

Schließlich ist darauf hinzuweisen, dass das WTBG interdisziplinäre Zusammenarbeit in Gesellschaftsform mit „nahestehenden“ Berufsgruppen erlauben würde (§§ 70 ff WTBG). Eine Kooperation auf gesellschaftsrechtlicher Basis wäre insb möglich mit Berufsberechtigten anderer freier Berufe (insb Rechtsanwälte) und gewerblichen Unternehmensberatern. Ein derartiger „gemischter Wirtschaftstreuhandbetrieb“ dürfte in der Rechtsform einer OG, KG oder GmbH betrieben werden, wobei bestimmte Vorgaben hinsichtlich Sitz, Firma und Gesell-

schafterzusammensetzung bestehen, und sichergestellt sein muss, dass Wirtschaftstreuhandberufsberechtigte in der Gesellschaft zumindest gleichberechtigt sind. Das WTBG würde also zB eine „gemischte 50 : 50 Rechtsanwalts-/Wirtschaftsprüfungsgesellschaft“ zulassen. Praktisch scheitert dies derzeit daran, dass die Rechtsanwaltsordnung derartige berufsübergreifende Kooperationen untersagt.

2.3 Berechtigungsumfang der einzelnen Berufsgruppen

Das Tätigkeitsgebiet der Wirtschaftstreuhandberufe im modernen Wirtschaftsleben ist sehr weit und umfasst die Wahrnehmung von Klienteninteresse in praktisch allen wirtschaftlichen Angelegenheiten. Aufgrund der Breite dieses Tätigkeitsfeldes ergeben sich zwangsläufig Berührungspunkte mit anderen freien Berufen, deren Berufstätigkeit die Durchführung ähnlicher Aufgaben umfasst. Diese benachbarten Berufe sind insb die des Rechtsanwaltes und des Unternehmensberaters. Daher definiert das WTBG Tätigkeiten, die den Wirtschaftstreuhandberufen vorbehalten sind, und solche, die die Berufsberechtigten in Konkurrenz mit anderen freien Berufen ebenfalls ausüben berechtigt sind. Die Bezeichnung als Vorbehaltstätigkeit bedeutet allerdings für die meisten darunter subsumierten Tätigkeiten nicht, dass die Wirtschaftstreuhandberufsberechtigten über ein Ausübungsmonopol verfügen, sondern zeigt lediglich an, dass der Kern dieser Tätigkeit bei ihnen liegt. Die Befugnisse der Rechtsanwälte, Patentanwälte, Notare, Revisions- und Prüfungsverbände etc werden nicht tangiert (§ 6 WTBG).

Entsprechend der Unterteilung in vier Berufsgruppen sind die Befugnisse nach einem aufsteigenden System gestaltet:

2.3.1 Berechtigungsumfang der Steuerberater (§ 3 WTBG)

Vorbehaltsaufgaben der Steuerberater sind

1. die Beratung und Hilfeleistung auf dem Gebiet des Abgabenrechts und der Rechnungslegung,
2. die Beratung auf dem Gebiet des Bilanzwesens und der Abschluss kaufmännischer Bücher,
3. die Vertretung in Abgabe- und Abgabestrafverfahren vor Finanzbehörden, Gebietskörperschaften oder Verwaltungsgerichten, hierbei ersetzt die Berufung auf die Bevollmächtigung deren urkundlichen Nachweis,
4. die Durchführung von Prüfungsaufgaben, die nicht die Erteilung eines förmlichen Bestätigungsvermerks erfordern, und eine diesbezügliche schriftliche Berichterstattung,
5. die Erstattung von Sachverständigengutachten auf den Gebieten des Buchführungs- und Bilanzwesens, des Abgabenrechts und auf jenen Gebieten, zu deren fachmännischer Beurteilung Kenntnisse des Rechnungswesens und der Betriebswirtschaftslehre erforderlich sind.

Darüber hinaus sind Steuerberater zu folgenden Tätigkeiten berechtigt:

1. Alle Tätigkeiten der Bilanzbuchhaltungsberufe, ausgenommen Tätigkeiten gem § 32 der Gewerbeordnung 1994 (BGBl Nr 194),
2. sämtliche Beratungsleistungen und Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem betrieblichen Rechnungswesen und die Beratung betreffend Einrichtung und Organisation des internen Kontrollsystems,
3. die Beratung in Beitrags-, Versicherungs- und Leistungsangelegenheiten der Sozialversicherung, einschließlich der Vertretung vor den Verwaltungsgerichten,

4. die Sanierungsberatung, insb die Erstellung von Sanierungsgutachten, die Organisation von Sanierungsplänen, die Prüfung von Sanierungsplänen und die begleitende Kontrolle bei der Durchführung von Sanierungsplänen,
5. die Beratung in Rechtsangelegenheiten, soweit diese mit den für den gleichen Auftraggeber durchzuführenden wirtschaftstreuhänderischen Arbeiten unmittelbar zusammenhängen,
6. die Beratung und Vertretung vor gesetzlich anerkannten Kirchen und Religionsgemeinschaften in Beitragsangelegenheiten,
7. die Vertretung bei den Einrichtungen des Arbeitsmarktservice, der Berufsorganisationen, der Landesfremdenverkehrsverbände und bei anderen in Wirtschaftsangelegenheiten zuständigen Behörden und Ämtern, einschließlich der Vertretung vor den Verwaltungsgerichten, soweit diese mit den für den gleichen Auftraggeber durchzuführenden wirtschaftstreuhänderischen Arbeiten unmittelbar zusammenhängen,
8. die Übernahme von Treuhandaufgaben und die Verwaltung von Vermögenschaften, mit Ausnahme der Verwaltung von Gebäuden,
9. die Beratung in arbeitstechnischen Fragen und
10. die Vertretung in Abgaben- und Abgabenstrafverfahren vor dem Verwaltungsgerichtshof, wobei sie in diesem Verfahren die Beschwerde und die Anträge auf Wiederaufnahme des Verfahrens und die Wiedereinsetzung in den vorigen Stand auch mit ihrer Unterschrift versehen dürfen.

2.3.2 Berechtigungsumfang der Wirtschaftsprüfer (§ 5 WTBG)

Den Wirtschaftsprüfern ist die Ausübung jener wirtschaftstreuhänderischen Arbeiten vorbehalten, auf die in anderen Gesetzen mit der ausdrücklichen Bestimmung hingewiesen wird, dass sie nur von Wirtschaftsprüfern gültig ausgeführt werden können. Darüber hinaus umfasst der Berechtigungsumfang der Wirtschaftsprüfer folgende Tätigkeiten:

1. Die Durchführung von Prüfungsaufgaben, die nicht die Erteilung eines förmlichen Bestätigungsvermerkes erfordern, und diesbezügliche schriftliche Berichterstattung,
2. die gesetzlich vorgeschriebene und jede auf öffentlichem oder privatem Auftrag beruhende Prüfung der Buchführung, der Rechnungsabschlüsse, der Kostenrechnung, der Kalkulation und der kaufmännischen Gebarung von Unternehmen, mit der die Erteilung eines förmlichen Bestätigungsvermerkes verbunden ist,
3. die Beratung auf dem Gebiet des Bilanzwesens und des Abschlusses kaufmännischer Bücher,
4. sämtliche Beratungsleistungen und Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem betrieblichen Rechnungswesen und die Beratung betreffend der Einrichtung und der Organisation des internen Kontrollsystems,
5. die Sanierungsberatung,
6. die Beratung in Rechtsangelegenheiten, soweit diese mit den für den gleichen Auftraggeber durchzuführenden wirtschaftstreuhänderischen Arbeiten unmittelbar zusammenhängen,
7. die Beratung und Vertretung ihrer Auftraggeber in Devisensachen mit Ausschluss der Vertretung vor Gerichten,
8. die Erstattung von Sachverständigengutachten auf den Gebieten des Buchführungs- und Bilanzwesens und auf jenen Gebieten, zu deren fachmännischer Beurteilung Kenntnisse des Rechnungswesens und der Betriebswirtschaftslehre erforderlich sind,
9. die Ausübung jener wirtschaftstreuhänderischen Arbeiten, auf die in anderen Gesetzen mit der ausdrücklichen Bestimmung hingewiesen wird, dass sie nur von Buchprüfern gültig ausgefüllt werden können, und
10. alle Tätigkeiten, zu denen ein Steuerberater berechtigt ist (§ 3 WTBG).

2.3.3 Sonstige Tätigkeitsfelder

Nicht im WTBG angeführt, aber iSd Konkurs- und Ausgleichsordnung durchaus möglich, ist die Bestellung eines Wirtschaftstreuhanders als Masse- oder Ausgleichsverwalter.

Als weiteres Tätigkeitsfeld hat sich in den letzten Jahren die Mediation entwickelt. Ein Mediator fungiert als „Vermittler“ bzw. „Streitschlichter“. Der Mediator ist nicht entscheidungsbefugt und setzt sich dafür ein, dass von den Parteien eine Konfliktregelung erarbeitet wird. Die Funktion als Mediator setzt Unabhängigkeit, Allparteilichkeit und Neutralität des Wirtschaftstreuhanders voraus. Der Wirtschaftstreuhandler als Mediator hat die anerkannten Techniken und Regeln zu beachten und anzuwenden. Im Abschnitt 4 der WT-Ausübungsrichtlinie finden sich Richtlinien, wie sich ein Wirtschaftstreuhandler als Mediator zu verhalten hat.

2.4 Vereinbare und unvereinbare andere Tätigkeiten

Berufsberechtigte sind berechtigt, auch andere Tätigkeiten selbständig oder unselbständig neben einem Wirtschaftstreuhandberuf auszuüben, außer sie beruhen auf Provisionsbasis oder gefährden die Unabhängigkeit bei der Ausübung der Berufsberechtigung.

Jede selbständige und unselbständige Tätigkeit ist der Kammer der Wirtschaftstreuhandler unverzüglich anzuzeigen. Diese kann die Tätigkeit mit Bescheid untersagen, wenn sie auf Provisionsbasis beruht oder die Unabhängigkeit des Berufsberechtigten gefährdet. Gegen diesen Bescheid steht das Rechtsmittel der Berufung zu, worüber der Landeshauptmann entscheidet.

Es ist zulässig, dass Berufsberechtigte bei anderen Berufsberechtigten im Werkvertrag oder als zeichnungsberechtigte Vertreter im Angestelltenverhältnis tätig sind. Ebenso können Berufsberechtigte Angehörige anderer selbständiger Berufe für einzelne bestimmte und übliche Aufgaben durch Werkvertrag heranziehen (§ 89 Abs 1 WTBG). Auf die Möglichkeiten interdisziplinärer Zusammenarbeit im Rahmen einer gemeinsamen Gesellschaft wurde bereits an anderer Stelle hingewiesen.

2.5 Die Berufsgrundsätze der Wirtschaftstreuhandberufe

Jede berufliche Tätigkeit unterliegt gesetzlichen Bestimmungen. Die Wirtschaftstreuhandberufsberechtigten und auch andere freiberuflich Tätige haben bei ihrer Berufsausübung darüber hinausgehende Normen zu beachten. Die Gesamtheit dieser Normen bilden die Berufsgrundsätze. Der Grund für die Notwendigkeit von Berufsgrundsätzen für Wirtschaftstreuhandberufe liegt in der sozialen Verantwortung und dem dem Berufsstand entgegengebrachten öffentlichen Vertrauen. Der Klient kann die Leistungen eines Wirtschaftstreuhanders wegen deren Komplexität vielfach nicht beurteilen, die Aktionäre und andere am Jahresabschluss Interessierte können die Ordnungsmäßigkeit des Jahresabschlusses selbst nicht prüfen, sie alle müssen auf die Qualität der Wirtschaftstreuhandlerleistung vertrauen können.

§ 82 WTBG hält programmatisch fest: *„Berufsberechtigte sind verpflichtet, ihren Beruf gewissenhaft, sorgfältig, eigenverantwortlich und unabhängig und unter Beachtung der“* Ausübungsrichtlinie auszuüben.

2.5.1 Gewissenhaftigkeit und Sorgfalt

Diese Berufsgrundsätze verpflichten die Berufsberechtigten zu sach- und fachgerechter Arbeit, wie sie vom Berufsstand gefordert werden kann, das heißt Sorgfaltsmaßstab ist der von den Berufsberechtigten erwartete Leistungsstandard. Dieser Anspruch steht hinter verschiedenen Einzelbestimmungen. So verpflichtet etwa § 2 der WT-Ausübungsrichtlinie Berufsberechtigte, die übernommenen Angelegenheiten, Aufgaben, Vertretungen und Verteidigungen gesetzmäßig auszuführen. Dabei sind sie verpflichtet, die anerkannten fachlichen Regeln, insb die Fachgutachten der Kammer der Wirtschaftstreuhandberufe, zu beachten.

Nach § 3 der WT-Ausübungsrichtlinie besteht weiters die Verpflichtung, die beruflichen Kenntnisse stets auf dem Laufenden zu halten. Die Erfüllung der Fortbildungspflicht im Ausmaß von 120 Stunden verteilt auf drei Jahre ist gegenüber der Kammer der Wirtschaftstreuhandberufe zu bestätigen.

§ 7 der WT-Ausübungsrichtlinie sieht vor, dass Berufsberechtigte nur dann berechtigt sind, einen Auftrag anzunehmen und auszuführen, wenn sie über die dafür erforderliche Sachkunde und die zur Bearbeitung erforderliche Zeit verfügen. Berufsberechtigte haben die für eine gewissenhafte Berufsausübung erforderlichen sachlichen, personellen und sonstigen organisatorischen Voraussetzungen zu gewährleisten. Ergibt sich nachträglich die Unerfüllbarkeit des Auftrages, ist dieser zurückzulegen. Darüber hinaus ist auf § 275 Abs 2 UGB zu verweisen, wonach der Abschlussprüfer zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung verpflichtet wird.

Schlussendlich ist an den Berufsberechtigten auch der Sorgfaltsmaßstab nach § 1299 ABGB anzuwenden, wonach er verpflichtet ist, seine Leistungen derart zu erbringen, wie sie vom durchschnittlichen Fachmann des jeweiligen Gebietes erwartet werden können.

2.5.2 Eigenverantwortlichkeit

Berufsberechtigte sind zur eigenverantwortlichen Ausübung ihrer Tätigkeit verpflichtet. Eigenverantwortlichkeit bedeutet, dass die Berufsberechtigten ihr Handeln in eigener Verantwortung zu bestimmen, ihr Urteil selbst zu bilden und ihre Entscheidung selbst zu treffen haben. Berufsberechtigten ist es nach § 5 der WT-Ausübungsrichtlinie untersagt, berufliche Aufträge zu übernehmen, wenn die geforderte Eigenverantwortung nicht getragen wird oder nicht getragen werden kann.

Für Berufsberechtigte, die bei einem anderen Berufsberechtigten im Angestelltenverhältnis tätig sind, muss eine Organisation geschaffen werden, die es dem angestellten Berufsberechtigten erlaubt, eigenverantwortlich zu handeln. Hinweise fachlicher Art von anderen Berufsberechtigten oder spezifischen Experten sind nicht als fachliche Weisungen zu qualifizieren.

Das WTBG versucht durch verschiedene Bestimmungen den Grundsatz der Eigenverantwortlichkeit zu sichern:

- Jeder Wirtschaftstreuhandberufe darf nur einen Berufssitz haben (§ 12 Abs 3 WTBG).
- Zweigstellen müssen von einem hauptberuflich beschäftigten Berufsberechtigten geleitet werden, der seinen Berufssitz im Bundesland der Zweigstelle hat (§ 85 Abs 2 WTBG).
- Im Angestelltenverhältnis tätige Berufsberechtigte müssen zeichnungsberechtigt sein. Nach § 88 Abs 1 WTBG sind Berufsberechtigte verpflichtet, die Übernahme eines Auftrages abzulehnen, der sie bei Ausübung ihrer Tätigkeit an Weisungen fachlicher Art des Auftraggebers binden würde.

2.5.3 Unabhängigkeit

Der Grundsatz der Unabhängigkeit ist insb im Zusammenhang mit der Jahresabschlussprüfung zu sehen. So verpflichtet § 88 Abs 2 WTBG Berufsberechtigte, Prüfungs- oder Sachverständigenaufträge abzulehnen, wenn

- sie von dem zu Prüfenden oder dem Auftraggeber oder, falls der Auftraggeber ein Dritter ist, auch von diesem persönlich und wirtschaftlich nicht unabhängig sind, oder
- einer der Beteiligten mittelbaren oder unmittelbaren Einfluss auf die Führung der Geschäfte des anderen hat oder
- Ausschließungsgründe oder Befangenheitsgründe iSd Jurisdiktionsnorm vorliegen oder
- Berufsberechtigte als Prüfer tätig werden sollen und sie selbst die zu prüfenden Bücher geführt oder den zu prüfenden Abschluss erstellt haben.

§ 21 der WT-Ausübungsrichtlinie führt weiter aus, dass Berufsberechtigte bei Ausübung ihrer Tätigkeit jede Bindung oder Handlung zu vermeiden haben, die ihre berufliche Entscheidungsfreiheit und Unbefangenheit gefährdet oder gefährden könnte. Berufsberechtigte sind befangen, wenn Umstände vorliegen, die es nach objektiver Prüfung und Beurteilung rechtfertigen, die Unbefangenheit in Zweifel zu ziehen. Dabei genügt der Anschein der Voreingenommenheit oder die Besorgnis, dass bei Ausübung der Tätigkeit andere als rein sachliche Überlegungen eine Rolle spielen könnten.

In den letzten Jahren hat ausgelöst durch Bilanzskandale (insb ENRON und Parmalat) international eine intensive Diskussion über Corporate Governance begonnen. Ein Aspekt dabei ist, wie die Institution Abschlussprüfung effizienter gestaltet werden kann, um einen Beitrag zur Verhinderung bzw früheren Aufdeckung von Bilanzmalversationen zu leisten.

In den *USA* wurde im Gefolge der ENRON-Affäre der sog Sarbanes-Oxley Act 2002 (SOA) erlassen, der in seinem 2. Abschnitt Regelungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers enthält. Ergänzend hat die US-Börsenaufsicht Securities and Exchange Commission (SEC) am 23.1.2003 Ausführungsregeln zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers erlassen. Section 201 SOA nennt eine Reihe von Aktivitäten, die für den Abschlussprüfer bei Prüfungsklienten verboten sind, namentlich Buchführung, Erstellung und Implementierung von Finanzinformationssystemen, Erstellung von Bewertungsgutachten, versicherungsmathematische Leistungen, Übernahme der internen Revision, Personalauswahl, gewisse Finanzdienstleistungen, Rechtsberatung und Gutachtertätigkeit ohne Zusammenhang mit der Prüfung. Alle anderen Aktivitäten neben der Abschlussprüfung bedürfen grundsätzlich der Vorabgenehmigung durch das Audit Committee. Steuerberatungsleistungen sollen weiterhin zulässig bleiben, sofern sie nicht mit der Vertretung vor Gericht verbunden sind.

Auch in der *Europäischen Union* beschäftigt man sich seit geraumer Zeit mit Rolle und Bedeutung der Abschlussprüfung. Die fehlende Harmonisierung im Bereich der Abschlussprüfung war der Hauptgrund dafür, dass die Kommission 1996 mit ihrem Grünbuch „Rolle, Stellung und Haftung des Abschlussprüfers in der Europäischen Union“ (ABl C 321 vom 28.10.1996) weitreichende Diskussionen zum Thema Abschlussprüfung und zur Notwendigkeit weiterer Maßnahmen auf EU-Ebene einleitete. Die grundsätzlichen Schlussfolgerungen, die die Kommission aus diesen Diskussionen zog, floss 1998 in eine Mitteilung „Die Abschlussprüfung in der Europäischen Union: Künftiges Vorgehen“ (ABl C 143 vom 8.5.1998) ein. Auf Grundlage von Vorarbeiten eines EU-Ausschusses, an dem auch Abschlussprüfer mitwirkten, veröffentlichte die Kommission im November 2000 die Empfehlung „Mindestanforderungen an Qualitätssicherungssysteme für die Abschlussprüfung in der EU“ (ABl L 91 vom 31.3.2001) und im Mai 2002 die Empfehlung „Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU“ (ABl L 191 vom 19.7.2002).

All diese Vorarbeiten gipfelten am 16. März 2004 in der Veröffentlichung eines Entwurfs der Kommission zur Modernisierung der 8. EG-Richtlinie (84/253/EWG). Dadurch sollte die seit dem 10. April 1984 geltende, sog „Prüferrichtlinie“, abgelöst werden. Am 17. Mai 2006 wurde die „Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates über Abschlussprüfungen von Jahresabschlüssen und konsolidierten Abschlüssen, zur Änderung der Richtlinien 78/660/EWG und 83/349/EWG des Rates und zur Aufhebung der Richtlinie 84/253/EWR“ vom europäischen Parlament verabschiedet. Diese neue 8. EU-Richtlinie (2006/43/EG) regelt die Pflichten, die Unabhängigkeit und die Berufsgrundsätze des Abschlussprüfers genauer, verpflichtet zur externen Qualitätssicherung, hat eine externe Beaufsichtigung des Prüferberufes eingeführt, regelt die Zusammenarbeit zwischen den Berufsaufsichten in der EU.

Die Finanzkrise 2008 entfachte die Diskussion um die Qualität (Sicherung) der Jahresabschlussprüfung neu. Ende 2011 veröffentlichte die Europäische Kommission umfangreiche Vorschläge zur Neuregulierung der Abschlussprüfung sowie einen Entwurf zur Modifizierung der Prüferrichtlinie und einen Entwurf zu einer Verordnung über spezifische Anforderungen für die Abschlussprüfung bei Unternehmen von öffentlichem Interesse. Darauf folgten drei Jahre dauernde intensive Diskussionen und Verhandlungen, die im sog „Trilog-Verfahren“ stattfanden und im Dezember 2013 zu einer politischen Einigung und zu einem Kompromisstext führten. Am 3.4.2014 verabschiedete das Europäische Parlament die Richtlinie 2014/56/EU, mit der eine Neuregelung der Abschlussprüfung in der EU erfolgte.

Auch in **Österreich** wurde geraume Zeit diskutiert, wie die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gesichert werden kann. Diese Reformüberlegungen führten zum Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 2005. Weitere Änderungen waren aufgrund der Neufassung der 8. EU-Richtlinie notwendig, die mit dem Unternehmensrechtsänderungsgesetz 2008 umgesetzt wurden. Die erneute Reformierung durch die Richtlinie 2014/56/EU wird bis spätestens Mitte Juni des Jahres 2016 in nationales Recht miteinfließen.

Die Bestimmungen zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers umfassen nunmehr die §§ 271, 271a, 271b und 271c UGB.

§ 271 Abs 1 UGB enthält jetzt eine Generalklausel; ein Wirtschaftsprüfer darf die Abschlussprüfung demnach nicht durchführen, wenn Gründe, insb Beziehungen geschäftlicher, finanzieller oder persönlicher Art, vorliegen, nach denen die Besorgnis der Befangenheit besteht. Abs 2 leg cit enthält einen Katalog an Tatbeständen zum Ausschluss als Abschlussprüfer. Als Abschlussprüfer darf ua nicht fungieren, wer

1. Anteile an der zu prüfenden Gesellschaft oder an einem Unternehmen besitzt, das mit dieser Gesellschaft verbunden ist oder an dieser mindestens 20 % der Anteile besitzt, oder wer auf Erwerb, Verwaltung und Veräußerung derartiger Anteile maßgeblichen Einfluss hat;
2. gesetzlicher Vertreter oder Mitglied des Aufsichtsrates oder Arbeitnehmer der zu prüfenden Gesellschaft oder eines Unternehmens ist, das mit dieser Gesellschaft verbunden ist oder an dieser mindestens 20 % der Anteile besitzt, oder diese Tatbestände innerhalb von 24 Monaten vor dem Beginn des zu prüfenden Geschäftsjahres erfüllt hat;
3. über keine Bescheinigung gem § 15 A-QSG verfügt;
4. bei der zu prüfenden Gesellschaft oder für die zu prüfende Gesellschaft in dem zu prüfenden Geschäftsjahr oder bis zur Erteilung des Bestätigungsvermerks
 - a) bei der Führung der Bücher oder der Aufstellung des zu prüfenden Jahresabschlusses über die Prüfungstätigkeit hinaus mitgewirkt hat („Selbstprüfungsverbot“),
 - b) bei der internen Revision mitgewirkt hat,

- c) Managementaufgaben übernommen hat oder an der Entscheidung über die Auswahl der gesetzlichen Vertreter oder der im Bereich der Rechnungslegung leitenden Angestellten beteiligt war,
 - d) Bewertungsleistungen oder versicherungsmathematische Dienstleistungen erbracht hat, die sich auf den zu prüfenden Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken;
5. gesetzlicher Vertreter, Mitglied des Aufsichtsrats oder Gesellschafter einer juristischen oder natürlichen Person oder einer Personengesellschaft, Inhaber oder Arbeitnehmer eines Unternehmens ist, sofern die juristische oder natürliche Person, die Personengesellschaft oder einer ihrer Gesellschafter oder das Einzelunternehmen gemäß vorstehendem Absatz nicht Abschlussprüfer der zu prüfenden Gesellschaft sein darf;
 6. bei der Prüfung eine Person beschäftigt, die gemäß der vorstehenden Tatbestände nicht Abschlussprüfer sein darf;
 7. in den letzten fünf Jahren jeweils mindestens 30 % der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit aus der Prüfung und Beratung der zu prüfenden Gesellschaft oder von verbundenen Unternehmen oder von Unternehmen, an denen die zu prüfende Gesellschaft mindestens 20 % der Anteile besitzt, bezogen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist.

Als Abschlussprüfer ist ferner ausgeschlossen, wer seinen Beruf zusammen mit einer gemäß obiger Aufstellung ausgeschlossenen Person ausübt oder mit dieser gemeinsam die Voraussetzungen der Z 7 erfüllt.

Sinngemäß gelten diese Ausschlussgründe auch für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften.

Weiß der Abschlussprüfer, dass er nach obigen Bestimmungen oder nach § 271a UGB ausgeschlossen ist oder hätte er dies wissen müssen, so gebührt ihm für dennoch erbrachte Leistungen kein Entgelt.

§ 271a UGB definiert für „extra große“ Gesellschaften zusätzliche „Ausschlussgründe in besonderen Fällen“. Als „extra große“ Gesellschaft gelten börsennotierte Gesellschaften sowie Gesellschaften, bei denen das Fünffache eines der in Euro ausgedrückten Größenmerkmale einer großen Gesellschaft (§ 221 Abs 3 in Verbindung mit Abs 4–6 UGB) überschritten wird. Diese Ausschlussgründe in besonderen Fällen gelten auch für Banken und Versicherungsgesellschaften. All diese Gesellschaften gelten als „Gesellschaften von besonderem öffentlichem Interesse“, bei denen erweiterte Ausschlussgründe zur Sicherung der Unabhängigkeit vorgesehen sind. Demnach ist zusätzlich zu den in § 271 UGB genannten Gründen ausgeschlossen, wer

1. in den letzten fünf Jahren jeweils mindestens 15 % der Gesamteinnahmen aus seiner beruflichen Tätigkeit aus der Prüfung und Beratung der zu prüfenden Gesellschaft oder von verbundenen Unternehmen oder von Unternehmen, an denen die zu prüfende Gesellschaft mindestens 20 % der Anteile besitzt, bezogen hat und dies auch im laufenden Geschäftsjahr zu erwarten ist;
2. in dem zu prüfenden Geschäftsjahr über die Prüfungstätigkeit hinaus für die zu prüfende Gesellschaft Rechts- oder Steuerberatungsleistungen erbracht hat, die über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinausgehen und die sich auf den Jahresabschluss nicht nur unwesentlich auswirken;
3. in dem zu prüfenden Geschäftsjahr für die zu prüfende Gesellschaft bei der Entwicklung, Installation und Einführung von Rechnungslegungsinformationssystemen mitgewirkt hat;
4. einen Bestätigungsvermerk gem § 274 UGB über die Prüfung des Jahresabschlusses der Gesellschaft bereits in fünf Fällen gezeichnet hat; dies gilt nicht nach einer Unterbrechung der Prüfungstätigkeit für mindestens zwei aufeinanderfolgende Geschäftsjahre („interne Rotation“).

Anzumerken ist, dass der Regelungsinhalt des in Z 2 definierten Ausschlussgrundes in der Praxis unklar bleibt. Auch die Erläuternden Bemerkungen zur Regierungsvorlage bringen diesbezüglich keine Klärung. Festzuhalten bleibt, dass jedenfalls kein striktes Verbot besteht, dass eine Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die Abschlussprüfer einer „Gesellschaft von öffentlichem Interesse“ ist, gleichzeitig auch Steuerberatungsleistungen erbringt. Wo dabei die Grenze zur verbotenen Steuerberatung liegt, wird in den nächsten Jahren durch Lehre und Rechtsprechung präzisiert werden. Als Beurteilungsmaßstab wird auf das Selbstprüfungsverbot zurückzugreifen sein, wobei eine Orientierung an der Judikatur des deutschen Bundesgerichtshofes möglich ist. In der „Allweiler-Entscheidung“ des BGH (21.4.1997, II ZR 317/95) hat der BGH den Grundsatz entwickelt, dass Beratung dann zulässig ist, wenn lediglich Handlungsmöglichkeiten und ihre Konsequenzen aufgezeigt werden, die eigentliche Entscheidung aber beim Beratenen verbleibt. Diesen Grundsatz hat der BGH in der Entscheidung „HVB“ vom 25.11.2002 bestätigt.

Gem Z 4 darf ein Wirtschaftsprüfer die Jahresabschlüsse einer „Gesellschaft von öffentlichem Interesse“ nur fünf Jahre hindurch testieren und muss anschließend „rotieren“, dh für mindestens zwei aufeinanderfolgende Geschäftsjahre als Wirtschaftsprüfer aussetzen. Dies gilt auch für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, wobei die Bestimmung mit der Maßgabe Anwendung findet, dass von der Prüfung der den Bestätigungsvermerk unterzeichnende Wirtschaftsprüfer und eine für ihn tätige Person, die eine maßgebliche leitende Funktion bei der Prüfung ausübt, ausgeschlossen ist (§ 271a Abs 3 UGB).

§ 271b UGB regelt den Ausschluss von Wirtschaftsprüfern innerhalb eines Netzwerks. Ein Netzwerk liegt vor, wenn Personen bei ihrer Berufsausübung zur Verfolgung gemeinsamer wirtschaftlicher Interessen für eine gewisse Dauer zusammenwirken.

Bei Erfüllung der Tatbestände der §§ 271 Abs 2 Z 4 (Mitwirkung) bzw 271 Abs 1 Z 2 UGB (Rechts- oder Steuerberatungsleistungen über das Aufzeigen von Gestaltungsalternativen hinaus) innerhalb des Netzwerks ist der Prüfer jedenfalls ausgeschlossen.

Bei Erfüllung der Tatbestände der §§ 271 Abs 1 (Generalklausel), Abs 2 Z 1 (finanzielles Interesse), Abs 2 Z 2 bzw 5 (gesetzliche Vertretung, Aufsichtsrat oder Arbeitnehmer), Abs 2 Z 6 (Beschäftigung einer ausgeschlossenen Person bei der Prüfung) bzw 271a Abs 1 Z 3 (Rechnungslegungsinformationssysteme) innerhalb des Netzwerks ist der Prüfer nur dann ausgeschlossen, wenn nicht durch Schutzmaßnahmen sichergestellt ist, dass das (die Befangenheit auslösende) Netzwerkmitglied auf das Ergebnis der Abschlussprüfung keinen Einfluss nehmen kann.

§ 271c UGB bestimmt, dass ein Abschlussprüfer einer „extra großen“ Gesellschaft innerhalb von zwei Jahren bei dem geprüften Unternehmen keine Organfunktion und keine leitende Stellung einnehmen darf. Dies gilt auch für den Konzernabschlussprüfer sowie für den Abschlussprüfer eines bedeutenden verbundenen Unternehmens. Eine dennoch erfolgte Organbestellung ist nichtig, für dennoch erbrachte Leistungen gebührt kein Entgelt.

2.5.4 Verschwiegenheit

Die Pflicht zur Verschwiegenheit kann aus § 1009 ABGB abgeleitet werden und wird durch § 91 WTBG ausdrücklich auferlegt und präzisiert: *„Berufsberechtigte sind zur Verschwiegenheit über die ihnen anvertrauten Angelegenheiten verpflichtet.“* Für den Abschlussprüfer ist ferner § 275 Abs 1 UGB zu beachten: *„Der Abschlussprüfer, seine Gehilfen und die bei der Prüfung mitwirkenden gesetzlichen Vertreter einer Prüfungsgesellschaft sind zur Verschwiegenheit verpflichtet. Sie dürfen nicht unbefugt Geschäfts- und Betriebsgeheimnisse*

verwerten, die sie bei ihrer Tätigkeit erfahren haben.“ Es können drei Bereiche der Verschwiegenheitspflicht festgestellt werden:

- Der sachliche Geltungsbereich: Der Verschwiegenheitspflicht unterliegen sämtliche anvertraute Angelegenheiten. Es ist ohne Bedeutung, ob die Kenntnis dieser Umstände und Tatsachen auch anderen Personen zugänglich ist oder nicht. Die Verschwiegenheitspflicht der Berufsberechtigten erstreckt sich auch auf persönliche Umstände und Betriebs- oder Geschäftsgeheimnisse, die ihnen bei Durchführung erteilter Aufträge oder im Zuge eines behördlichen, nicht öffentlichen Verfahrens in Ausübung ihres Berufes als solche bekannt geworden sind.
- Der persönliche Geltungsbereich: Der Berufsberechtigte ist gegenüber jedermann zur Verschwiegenheit verpflichtet. Seine Mitarbeiter, die ebenfalls an den Verschwiegenheitsgrundsatz gebunden sind, hat er nur insoweit zu informieren, als dies zur Bearbeitung der Aufträge unbedingt notwendig ist. Inwieweit ein Berufsberechtigter in Ansehung dessen, was ihm in Ausübung seines Berufes bekannt geworden ist, von der Verbindlichkeit zur Ablegung eines Zeugnisses, zur Einsichtgewährung in Geschäftspapiere oder zur Erteilung von Auskünften im Verwaltungs-, Abgaben-, Zivil- und Strafverfahren befreit ist, bestimmen die Verwaltungs- und Abgabenverfahrensgesetze sowie die Zivil- und Strafprozessordnung, jedoch mit der Maßgabe, dass im Abgabenverfahren vor den Finanzbehörden einem Berufsberechtigten die gleichen Rechte wie einem Rechtsanwalt zustehen. Die Verschwiegenheitspflicht entfällt, wenn und insoweit Melde- und Auskunftspflichten nach der EU-Geldwäsche-Richtlinie oder im Rahmen der Qualitätsprüfungen aufgrund des Bundesgesetzes über die Qualitätssicherung bestehen oder der Auftraggeber den Berufsberechtigten ausdrücklich von dieser Pflicht entbunden hat. Wird der Berufsberechtigte vom Klienten von seiner Verschwiegenheitspflicht entbunden, kann er die Zeugenaussage unter Berufung auf das WTBG trotzdem verweigern, wenn der Klient die nachteiligen Folgen nicht richtig einschätzt. Die Verschwiegenheitspflicht gilt sinngemäß für die Erfüllungsgehilfen der Berufsberechtigten, Gesellschafter, Aufsichtsräte, Prokuristen und Berufsanwärter.
- Der zeitliche Anwendungsbereich: Die Verschwiegenheitspflicht ist grundsätzlich zeitlich unbegrenzt. Sie wird durch die Beendigung des Auftrags- oder Dienstverhältnisses nicht aufgehoben und geht auch über den Tod des Klienten hinaus. Sie wird suspendiert, wenn der Berufsberechtigte vom Klienten ausdrücklich entbunden wurde, oder wenn berechnete Interessen des Wirtschaftstreuhanders nicht anders gewahrt werden können, zB wenn der Wirtschaftstreuhandler im Zusammenhang mit dem Klienten in ein Steuerstrafverfahren verwickelt wurde oder in Fällen der Berufshaftpflicht.

Aus § 275 Abs 1 UBG ergibt sich für den Abschlussprüfer auch ein Verwertungsverbot, das heißt, erfährt er im Rahmen seiner Berufsausübung von geschäftlichen Entschlüssen oder Transaktionen eines Auftraggebers, so darf er diese Kenntnis auch nicht für eigene Vermögensdispositionen nutzen. Eine Verwertung zum Nachteil des Klienten verbietet von vornherein die Treuepflicht.

2.5.5 Sonstige Berufsgrundsätze

2.5.5.1 Der Berufsgrundsatz der Treue

Die Treuepflicht ergibt sich aus § 1009 ABGB und wird in § 88 Abs 6 WTBG und § 2 Abs 2 der WT-Ausübungsrichtlinie explizit angesprochen: Berufsberechtigte sind verpflichtet, die übernommenen Angelegenheiten, Aufgaben, Vertretungen und Verteidigungen gesetzmäßig zu führen und die Rechte des Auftraggebers gegen jedermann mit Treue und Nach-

druck zu verfolgen. Sie sind im Rahmen ihrer Aufträge befugt, alle ihren Auftraggebern zur Verfügung stehenden gesetzmäßigen Angriffs- und Verteidigungsmittel zu gebrauchen.

Die Treuepflicht stellt das Interesse des Auftraggebers in den Mittelpunkt, sodass von den wirtschaftstreuhandischen Aufgaben nur die abrechnungstechnischen Dienstleistungen, die Beratung, die Vertretung und die treuhändischen Aufgaben von der Treuepflicht betroffen sind. Bei Prüfungen hat der Wirtschaftstreuhänder die Einhaltung gesetzlicher Regelungen zu beurteilen, bei Gutachten sind Sachverhalte richtig, vollständig und unparteiisch darzustellen.

2.5.5.2 Der Berufsgrundsatz der Unparteilichkeit

Der Berufsgrundsatz der Unparteilichkeit gilt nur für die Tätigkeit als Abschlussprüfer und Begutachter. Nach § 275 Abs 2 UGB ist der Abschlussprüfer zur gewissenhaften und unparteiischen Prüfung verpflichtet. Unparteilichkeit bedeutet, dass der Wirtschaftstreuhänder bei Prüfung und Begutachtung alle für die Beurteilung wesentlichen Tatbestände zu erfassen und sie allein nach sachlichen Gesichtspunkten zu beurteilen hat. Der Berufsberechtigte hat wesentliche Tatbestände nicht zu verschweigen, keine einseitigen Feststellungen zu treffen und gegensätzliche Auffassungen darzustellen und gegeneinander abzuwägen.

2.5.5.3 Das Provisionsannahmeverbot

Berufsberechtigten ist nach § 95 WTBG die Annahme oder die Gewährung von Provisionen oder die Weitergabe von Aufträgen unter Provisionsvorbehalt verboten. Auch die Ausübung selbständiger und unselbständiger anderer Tätigkeiten ist unzulässig, wenn sie auf Provisionsbasis beruhen oder die Unabhängigkeit gefährden (§ 90 Abs 2 WTBG). Wenn ein Berufsberechtigter dagegen verstößt, begeht er ein Berufsvergehen (§ 120 Z 10 und 18 WTBG). Nach § 8 der WT-Ausübungsrichtlinie ist einem Berufsberechtigten auch die Vereinbarung ausschließlicher Erfolgshonorare verboten.

Sehr wohl zulässig ist, wenn der Berufsberechtigte im Rahmen der Beratungsleistung Empfehlungen hinsichtlich zB anderer Berater abgibt, die er für seinen Klienten als bestens geeignet ansieht. Entscheidend dabei ist, dass der Berufsberechtigte für seine Tätigkeit keine Provision erhält, sondern seine wirtschaftstreuhandische Leistung im Rahmen der Beratung abgegolten wird.

2.5.5.4 Das Pfuscherdeckungsverbot

Wer einen Wirtschaftstreuhandberuf selbständig ausübt oder eine den Berufsberechtigten vorbehaltene Tätigkeit anbietet, ohne die erforderliche Berechtigung zu besitzen, oder eine Berufsbezeichnung unberechtigt verwendet, begeht, sofern die Tat nicht den Tatbestand einer in die Zuständigkeit der Gerichte fallenden strafbaren Handlung bildet, eine Verwaltungsübertretung.

Sollte ein Berufsberechtigter einen Werkvertrag abschließen, der eine berufliche Zusammenarbeit mit einem Nichtberufsberechtigten unter Missachtung der Bestimmungen des WTBG vorsieht, begeht er ein Berufsvergehen.

2.5.5.5 Der Auftragsschutz

Nach § 88 Abs 3 WTBG dürfen Wirtschaftstreuhänder eine Vertretungsvollmacht nur annehmen, wenn nicht ein anderer Wirtschaftstreuhänder zur Vertretung bevollmächtigt ist. Sehr wohl zulässig ist, dass ein Auftraggeber neben einem steuerlichen Vertreter einen weiteren

Berufsberechtigten als Berater beschäftigt. Es gilt der Grundsatz „ein Vertreter, mehrere Berater“. Durch diese Regelung können Berufsberechtigte, die sich auf einzelne Gebiete spezialisiert haben, von anderen Berufsberechtigten oder direkt vom Klienten unter Beachtung des Auftragsschutzes für Sonderaufgaben und Sonderaufträge herangezogen werden.

Weiters ist auf § 88 Abs 8 WTBG hinzuweisen, wonach Personen, die für einen Berufsberechtigten in welchem Rechtsverhältnis auch immer tätig sind, während, innerhalb und anlässlich der Beendigung dieser Tätigkeit nur mit Zustimmung des Berufsberechtigten Aufträge oder Bevollmächtigungen von dessen Klienten selbst übernehmen oder dessen Klienten anderen Berufsberechtigten zuführen dürfen.

2.5.5.6 Standesgemäßes Verhalten

Der Berufsberechtigte hat sich innerhalb und außerhalb des Berufes so zu verhalten, dass Ehre und Ansehen des Berufes nicht beeinträchtigt werden. Beispielsweise schädigt ärgerniserregendes Verhalten in der Öffentlichkeit, fahrlässige Herbeiführung eines Konkurses oder Ausgleiches Ehre und Ansehen des Berufes. Im weitesten Sinn gilt jegliche Verletzung der Berufsgrundsätze als den Berufsstand schädigendes Verhalten.

Im 1. Abschnitt der WT-Ausübungsrichtlinie (§§ 1–13) sind verschiedene Einzelfragen standesgemäßen Verhaltens genannt. Ohne Verhaltensregeln, die schon an anderer Stelle erwähnt worden sind, nochmals zu nennen, seien beispielsweise angeführt: Fortbildungsverpflichtung, gewissenhafte Verwaltung von Treuhandvermögen, Krankenversicherungspflicht, Aufbewahrung von Unterlagen, sachlich korrektes Verhalten gegenüber Behörden, verantwortungsbewusstes Umgehen mit FinanzOnline, Verhalten bei Hausdurchsuchungen, Auswahl, Weiterbildung und Anleitung von Mitarbeitern.

2.5.5.7 Titelschutz und Titelführung

§ 84 WTBG verpflichtet natürliche Personen, die zur selbständigen Ausübung eines Wirtschaftstreuhandberufes berechtigt sind, sich bei Ausübung des Wirtschaftstreuhandberufes korrekt zu bezeichnen, das heißt eine exakte Berufsbezeichnung zu führen, die ihre Zugehörigkeit zu einer bestimmten Berufsgruppe erkennen lässt. Die Führung unzulässiger Bezeichnungen oder solcher Bezeichnungen, die zur Verwechslung geeignet sind, bzw Bezeichnungen, die geeignet sind, die Berechtigung zur Ausübung eines Wirtschaftstreuhandberufes oder die Zugehörigkeit zu einer anderen Berufsgruppe vorzutäuschen, ist verboten. Berufsberechtigte, welche eine andere vereinbare berufliche Tätigkeit befugt ausüben, sind berechtigt, auch auf diese hinzuweisen (zB Rechtsanwalt, Universitätsprofessor).

Die Firma von juristischen Personen, die einen Wirtschaftstreuhandberuf ausübt, hat gem § 67 WTBG die korrekte Berufsgruppenbezeichnung zu enthalten.

2.6 Verstöße gegen Berufsgrundsätze

Ordentliche und außerordentliche Mitglieder der Kammer der Wirtschaftstreuhänder unterliegen dem Disziplinarrecht (§§ 118–144 WTBG). Für Berufsvergehen von Gesellschaften sind im Disziplinarverfahren deren gesetzliche Vertreter oder geschäftsführende Gesellschafter verantwortlich.

Im Disziplinarverfahren sind als Strafen Verwarnungen auszusprechen oder Geldbußen bis zu € 14.536,- zu verhängen.

§ 120 WTBG enthält in 27 Ziffern einen Katalog von Berufsvergehen, ua Verstöße gegen die Ausübungsrichtlinie, Verletzung von Berufsgrundsätzen, fälschliches Berufen auf eine Bevollmächtigung, Ausübung einer unvereinbaren anderen Tätigkeit, Verletzung von Meldepflichten etc.

Weiters sei erwähnt, dass unter bestimmten Voraussetzungen die Kammer der Wirtschaftstreuhänder die Ausübung eines Wirtschaftstreuhandberufes vorläufig untersagen (§ 99 WTBG) oder die öffentliche Bestellung bzw Anerkennung widerrufen kann (§§ 102 ff WTBG). Derartige Maßnahmen sind insb dann zu ergreifen, wenn die allgemeinen Voraussetzungen für die Ausübung eines Wirtschaftstreuhandberufes nicht mehr erfüllt sind.

Die Bestrafung der in § 120 WTBG aufgezählten Berufsvergehen hat in 1. Instanz durch den Disziplinarrat, in 2. Instanz durch den Disziplinaroberrat der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zu erfolgen. Der Disziplinarrat entscheidet in Senaten zu vier Mitgliedern, wobei bei jeder Landesstelle ein Senat einzurichten ist. Der Disziplinaroberrat ist bei der Kammer der Wirtschaftstreuhänder angesiedelt und entscheidet in Senaten, die aus einem Vorsitzenden und vier Beiräten zusammengesetzt sind. Die Bestellung der Mitglieder des Disziplinarrates und Disziplinaroberrates ist gesetzlich geregelt. Das Disziplinarverfahren ist an der Zivilprozessordnung orientiert. Ein Kammeranwalt hat die Anzeigen über Berufsvergehen an den zuständigen Senat zu erstatten oder weiterzuleiten und sie im Disziplinarverfahren als Partei zu vertreten. Ein Untersuchungskommissär hat Erhebungen durchzuführen, Zeugen und Sachverständige zu vernehmen, alle der Aufklärung der Angelegenheit dienlichen Umstände zu erforschen und Beweismittel heranzuziehen. Der Angezeigte ist berechtigt, sich eines Verteidigers zu bedienen, und wird im Verfahren gehört.

3. Organisation des Wirtschaftstreuhandbetriebes

3.1 Planung und Organisation

Nur wer rationell arbeitet, setzt die vorhandenen Kräfte und Mittel richtig ein und spart damit Zeit und Kosten. Planung und Organisation sind die Voraussetzung für eine solche rationelle Gestaltung der Arbeit. Auch die durch Gesetz und Standesrichtlinien geprägte freie Berufstätigkeit der Wirtschaftstreuhänder bedarf der Planung und der Organisation. Nur so kann der Berater dem Auftrag, seine Tätigkeit gewissenhaft, sorgfältig, sachkundig und verschwiegen auszuüben, gerecht werden. Die klassischen Probleme der Freiberufler, nämlich Zeitmangel, allgemeine Arbeitsüberlastung, Zeitdruck, Stress, unregelmäßige Kompetenzen, schlechter Informationsfluss, Belastung mit Unwesentlichem, Rückdelegation, angespanntes Betriebsklima, resultieren aus zu wenig Organisation. Die zunehmende Aufgabenvielfalt und damit verbunden das Wachsen der Wirtschaftstreuhandbetriebe verlangt zwingend eine intensive Auseinandersetzung mit Organisationsfragen im Wirtschaftstreuhandbetrieb. So wie qualifizierte wirtschaftstreuhänderische Beratung sich nicht mit der Aufarbeitung der Vergangenheit begnügt, sondern nach der Sachverhaltsermittlung bestimmte Beratungsziele planmäßig formuliert und verwirklicht, bedarf auch die Gründung und laufende Führung eines Wirtschaftstreuhandbetriebes fundierter Planung. Unternehmerisches Denken, Entscheiden und Handeln ist immer in die Zukunft gerichtet und insoweit mehr oder weniger stark mit Unsicherheit behaftet. Aus der Verantwortung, die jeder Wirtschaftstreuhänder für den Fortbestand und das Wachstum seines Wirtschaftstreuhandbetriebes gegenüber seinen Mandanten, Mitarbeitern und der Gesellschaft trägt, ergibt sich für ihn die Verpflichtung, diese Unsicherheit und das damit verbundene Risiko so klein wie möglich zu halten. Dies soll mithilfe der Planung erreicht werden.

3.2 Aufbau- und Ablauforganisation

Unter Organisation kann man die Summe aller Regelungen zur Erfüllung einer Aufgabe bzw eines Unternehmenszieles verstehen.

Für die Organisationsplanung unterscheidet man üblicherweise zwischen Aufbau- und Ablauforganisation.

Bei der **Aufbauorganisation** geht es um die Frage der Räumlichkeiten, der technischen Hilfsmittel, der Organisation der Ablage, der Planung des Personalbestandes, der Büromöbel und auch um die grundsätzliche Frage nach dem Corporate Design und Stil des Wirtschaftstreuhandbetriebes.

Inhalt der **Ablauforganisation** ist die Vorbereitung und Durchführung der einzelnen Tätigkeiten (Sekretariat, Buchhaltungen, Bilanzen und Steuererklärungen).

Im Zuge der Organisationsgestaltung lassen sich vier Schritte identifizieren:

1. Kenntnis und Konkretisierung der persönlichen, der Mitarbeiter- und der Organisationsziele.
2. Zielorientierte Analyse der bestehenden Situation im Wirtschaftstreuhandbetrieb und der Einflussgrößen.
3. Erarbeitung eines zieladäquaten Organisationskonzeptes unter Beachtung der im zweiten Schritt festgestellten IST-Situation.
4. Feststellung von Abweichungen zwischen SOLL und IST und Setzen konkreter Maßnahmen.

Es muss aber festgehalten werden, dass Organisation nie als abgeschlossen zu betrachten ist, sondern einer ständigen Weiterentwicklung unterworfen ist.

3.2.1 Die Aufbauorganisation

Die organisatorische Gestaltung setzt die Kenntnis der organisationsrelevanten Einflussgrößen der Gestaltung voraus. Mithilfe der Organisationsanalyse lassen sich als wesentlichste Faktoren folgende festmachen:

- Mitarbeiter,
- Unternehmensgröße und Breite des Leistungsangebots,
- Einhaltung der Berufsgrundsätze,

wobei hinsichtlich der unmittelbaren organisatorischen Strukturierung den Einflussgrößen Mitarbeiter und Unternehmensgröße besondere Bedeutung zukommt. Die Einhaltung der Berufsgrundsätze ist eine ständig zu erfüllende Nebenbedingung.

- *Die Mitarbeiter*

Der Leistungserstellungsprozess im Wirtschaftstreuhandbetrieb ist arbeitsteilig, dh die Leistung kann durch (nicht Berufsbefugte) Mitarbeiter vervielfältigt werden. Der Mitarbeiterauswahl, der Mitarbeiterausbildung und dem optimalen Einsatz der Mitarbeiter kommt daher sowohl aus Sicht der Leistungsqualität als auch aus Sicht der Wirtschaftlichkeit große Bedeutung zu.

Da viele Aufgaben standardisierbar sind, können sie an minderqualifiziertes Personal, das nicht berufsbefugt ist, delegiert werden. Neben der Möglichkeit der Delegation von Aufgaben ergibt sich auch eine Notwendigkeit der Delegierung, wenn neben der Qualität der Leistungserstellung auch das Formalziel der Wirtschaftlichkeit angestrebt wird oder wenn die Kapazität des Wirtschaftstreuhanders selbst erschöpft ist.

Die Delegation von Aufgaben muss allerdings im Einklang mit der Qualifikation der Mitarbeiter erfolgen. Eine erfolgreiche Delegation ist dann gegeben, wenn dem für eine Leis-

tung jeweils qualifizierten Mitarbeiter diese auch tatsächlich zugeordnet wird. Die Vorstufe dieses Zuordnungsprozesses ist die Kenntnis der Mitarbeiterqualifikation und damit die Bildung von qualitativen Mitarbeiterklassen.

In Anlehnung an die Einteilung der amerikanischen CPA-Firmen lassen sich folgende Klassen definieren:

- Professionals (= berufsbefugte Wirtschaftstreuhänder, Berufsanwärter und sonstige hoch qualifizierte Fachkräfte)
- Paraprofessionals (= fachliche Mitarbeiter ohne Berufsprüfung bzw akademische Vorbildung wie zB Buchhalter)
- Non-Professionals (= Verwaltungskräfte)

Die Breite der erforderlichen fachlichen und menschlichen Qualifikationen der Berufsangehörigen, aber auch der Fachgehilfen, darf nicht unterschätzt werden. Zunächst muss man einen ausgeprägten Sinn für Zahlen und das Rechnungswesen überhaupt besitzen, da man es in diesem Beruf mit großen Zahlenwerken zu tun hat. Der Beruf stellt hohe Anforderungen an die Auffassungsgabe. Von besonderer Bedeutung sind Gewandtheit im Verkehr mit Behörden und Auftraggebern, ausgeprägtes Unterscheidungsvermögen für Haupt- und Nebensachen, vor allem folgerichtiges und kombinierendes Denken, schnelles Einstellen auf neue Lagen und die Fähigkeit, verwickelte Verhältnisse klar und deutlich darstellen zu können. Wegen des ständigen Kontaktes mit Menschen in leitenden wie auch nachgeordneten Positionen sind gewandte Umgangsformen, Taktgefühl und Verhandlungsgeschick von nicht zu unterschätzender Bedeutung. Darüber hinaus sind Persönlichkeitswerte wie Rechtsempfinden, Festigkeit des Charakters, Verantwortungsgefühl und Vertrauenswürdigkeit erforderlich.

Besondere Bedeutung für die Qualität der Leistungserstellung hat die laufende Fortbildung. Die vielfältigen Gesetzesänderungen, die Fülle an Rechtsprechung, Verwaltungserlassen und Literatur erfordern ständige Fortbildung. Die dem Berufsangehörigen verbindlich vorgeschriebene Fortbildung sollte grundsätzlich auch auf die qualifizierten Mitarbeiter ausgedehnt werden.

Damit die grundsätzlich festgelegte Organisation auch realisierbar und kontrollierbar wird bzw Organisationsgestaltungsmaßnahmen für die Organisationsmitglieder transparent sind, müssen ausformulierte Verfahrensregelungen in Form von Organisationsanweisungen erstellt (dokumentiert) werden. Ein solches Dokumentationsinstrument ist die **Stellenbeschreibung**. Mit der Stellenbeschreibung sollen die Ziele klargestellt werden, die mit der Ausübung einer bestimmten Tätigkeit im Rahmen der Gesamtorganisation verbunden sind. Es werden die hierarchischen Verhältnisse eindeutig festgelegt und damit auch das Ausmaß und die Grenzen der Delegation. Die damit verbundene Verantwortungszuordnung soll auch jegliche Rückdelegation von Aufgaben vermeiden. Der Vorteil einer Stellenbeschreibung liegt demnach in der Transparenz der Beziehungen der Organisationsmitglieder, in der Vermeidung von Kompetenzkonflikten und damit in einer verbesserten Zusammenarbeit. Gleichzeitig erleichtert die Stellenbeschreibung die Organisationsplanung, sie gibt einen verbesserten Einblick in den organisatorischen Kontext des Unternehmens und erleichtert somit die Einführungsphase neuer Organisationsmitglieder. Schließlich ist die Stellenbeschreibung ein nützliches Instrument für die Bedarfsplanung, Auswahl, Beurteilung und Förderung von Mitarbeitern, für ein klares Karrierekonzept und Grundlage für eine leistungsgerechte Entlohnung der Mitarbeiter.

- *Die Unternehmensgröße*

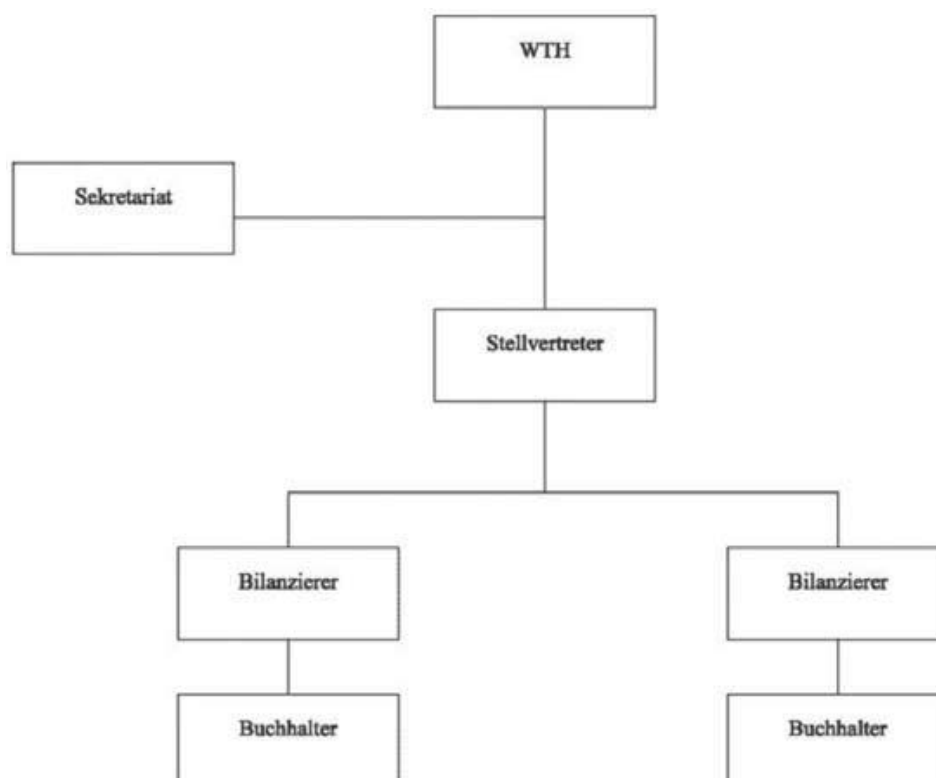
Die Größe des Unternehmens wird in der Organisationsliteratur einhellig als wesentliches Strukturmerkmal angesehen. Mit zunehmender Größe entwickeln sich bestimmte Organisationsformen (Spartenorganisation, Stablinienorganisation, Teamorganisation), die hierar-

chische Tiefengliederung steigt und bürokratische Organisationsmaßnahmen greifen verstärkt.

Die Analyse der Realität zeigt, dass in Österreich die Mehrzahl der Wirtschaftstreuhandbetriebe Kleinbetriebe sind, in denen neben einem Wirtschaftstreuhänder bis zu fünfzehn Mitarbeiter beschäftigt sind. In solchen Kleinbetrieben werden im Allgemeinen alle Klienten, wenn auch unter Mithilfe von Mitarbeitern, vom Wirtschaftstreuhänder selbst hauptverantwortlich betreut. Es besteht entweder eine funktionale Gliederung (zB nach Buchhaltung, Bilanzierung, Verwaltung etc) oder die Mitarbeiter werden den Klienten eindeutig zugeordnet.

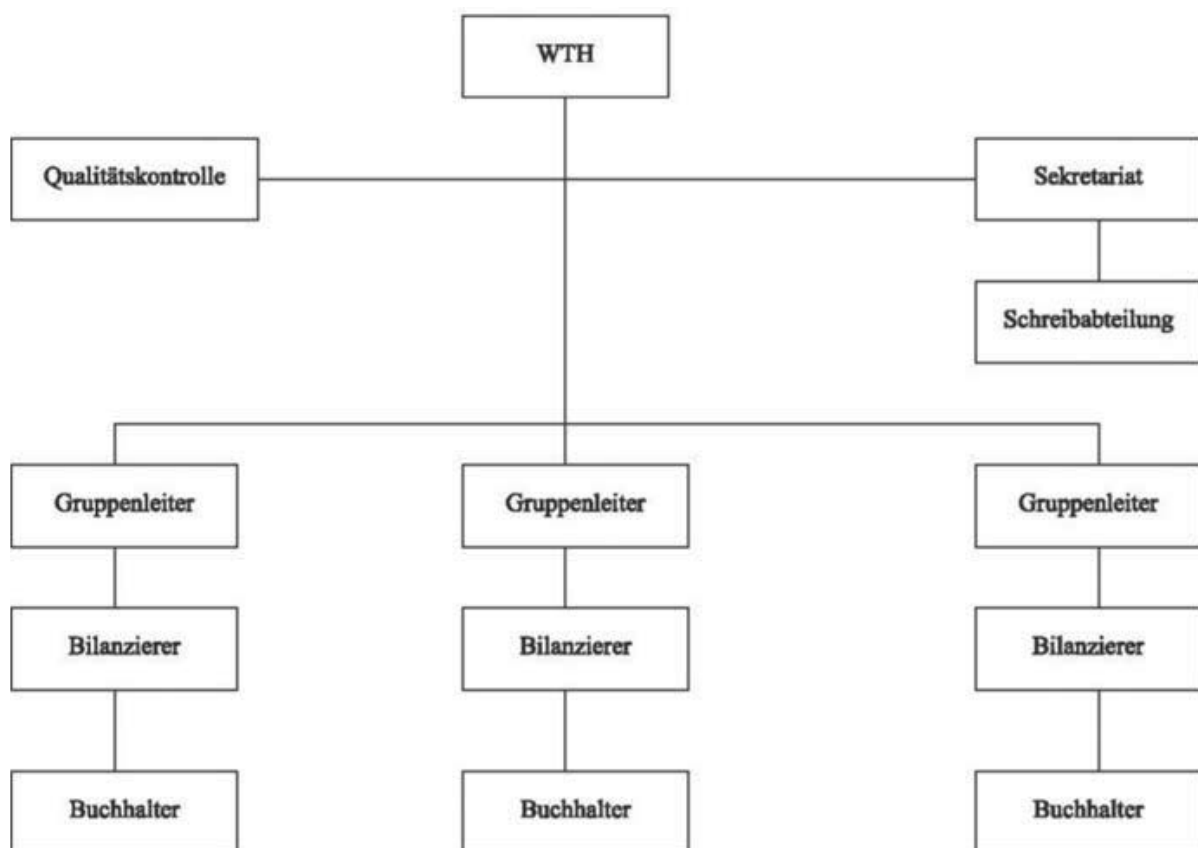
Bei fortgesetztem Wachstum des Wirtschaftstreuhandbetriebes wird die Einführung einer zweiten Entscheidungsebene unumgänglich. Wann die Größenordnung erreicht ist, die die Einführung einer zweiten Entscheidungsebene verlangt, wird jedoch sehr von Umfang und Ausprägung des Leistungsspektrums, von der Art der Aufgabendurchführung und von der Anzahl der Klientenkontakte bestimmt sein. So können zB ein großer Anteil standardisierbarer Leistungen, wie es die Buchhaltung beispielsweise darstellt, ein Kleinklientel mit seltenen Klientenkontakten und der Einsatz von maschinellen Einrichtungen (EDV-Anlagen) zu einer sehr weiten Ausdehnung des Mitarbeiterpotenzials, ohne der Einführung einer zweiten Führungsebene, führen. Werden jedoch vom Wirtschaftstreuhandbetrieb vor allem hoch qualifizierte Beratungsleistungen erbracht, die auch mit häufigen Klientenkontakten einhergehen und hoch spezialisiertes, nicht standardisierbares Wissen verlangen, wird es schon sehr bald notwendig sein, eine Organisationsstruktur zu finden, in der qualifizierte Mitarbeiter Führungs- und Stellvertretungsaufgaben übernehmen können.

Eine Musterlösung dieses Organisationsproblems wäre zB der verantwortliche Wirtschaftstreuhänder, dem ein qualifizierter Sachbearbeiter zugeordnet ist, dem wiederum je nach Leistungsstruktur ein bis zwei Bilanzierer und diesen je nach Leistungsstruktur ein bis zwei Buchhalter untergeordnet wären. Abgerundet wird diese Betriebsorganisation durch eine Verwaltungseinheit (Sekretariat bzw Schreibabteilung), die gleichsam als Stabstelle allen Mitarbeitern zur Verfügung steht.



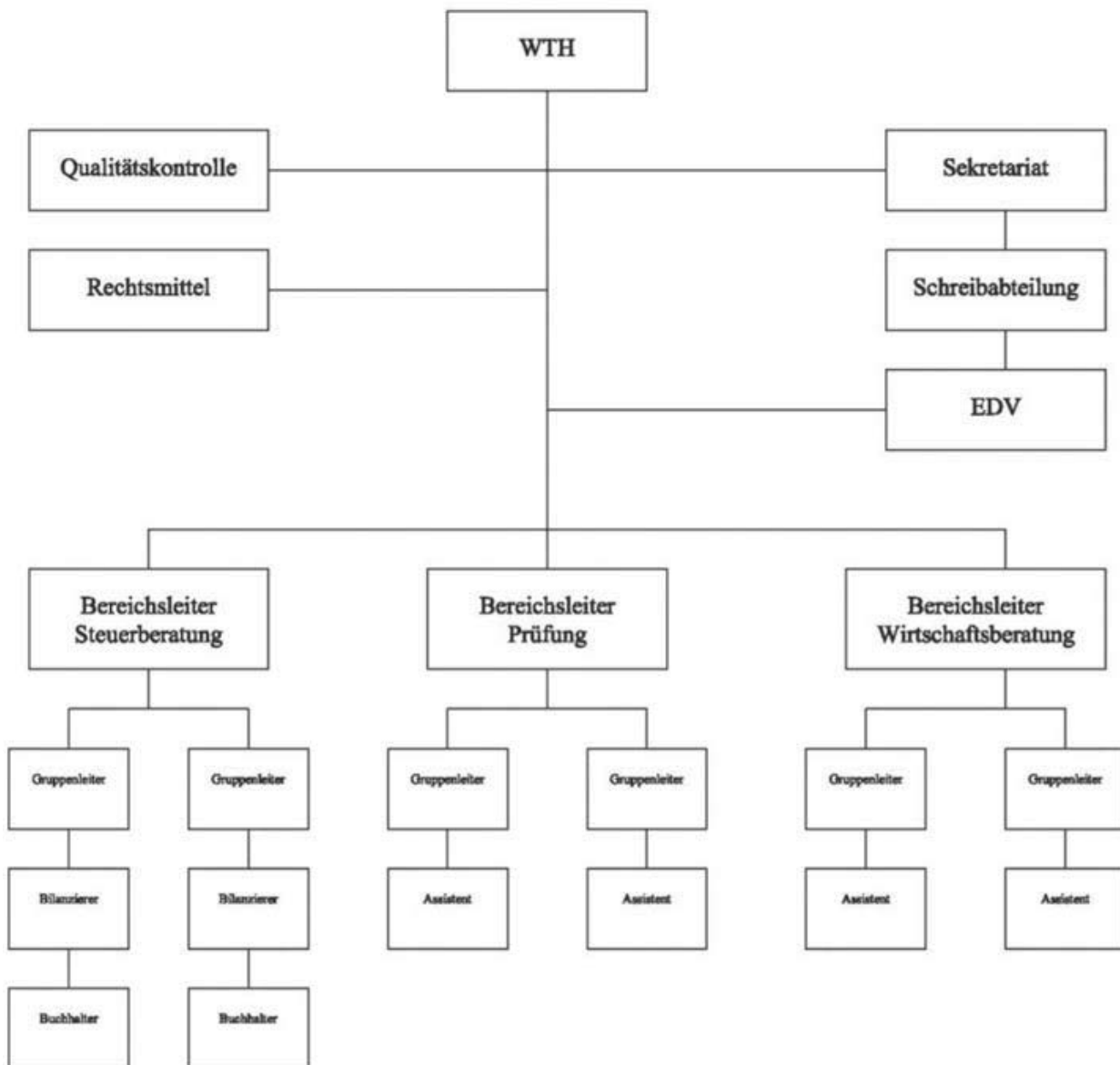
Die Organisationsstruktur der obigen Abbildung zeigt eine derartige delegationsfähige Struktur eines Wirtschaftstreuhandbetriebes, wobei Verantwortung und Entscheidungsbefugnis auf verschiedene Organisationsmitglieder aufgeteilt werden können. Gleichzeitig hat der Wirtschaftstreuhandbetriebe jedoch mit einer derartigen Organisationsstruktur die Basis für weiteres Wachstum gefunden. Bei weiterem Wachstum dieses Systems erscheint es aus der Sicht der Verantwortungsdelegation sinnvoller, die Organisation eines Kleinbetriebes zu vervielfältigen und somit „Betriebe im Betrieb“ zu bilden. Man könnte ein derartiges System auch **Gruppensystem** nennen. Innerhalb der einzelnen Teams (Gruppen, Divisionen oder Profit Centers) wird es in der Regel zB im Steuerberatungsbereich wieder Funktionen wie die der Buchhaltung, Lohnverrechnung und Bilanzierung geben. Denkbar sind jedoch auch Gruppen mit Universalisten (zB in der Wirtschaftsprüfung) oder mit gleichberechtigten Spezialisten (zB in der Unternehmensberatung). Eine derartige Organisation entlastet die Führungsebene von operationalen Einzelentscheidungen, innerhalb jedes Geschäftsbereiches besteht ein klarer Zielbezug und geringerer Koordinationsbedarf, die Entscheidungsfindung erfolgt problemnäher und die Identifikation der Mitarbeiter mit ihrer Arbeit fällt in der Kleingruppe leichter. Die bei der Gruppenorganisation notwendige eindeutige Kompetenzabgrenzung und der Bedarf an hoch qualifizierten Mitarbeitern für die zweite Führungsebene sind im Hinblick auf die Qualitätssicherung im Wirtschaftstreuhandbetrieb nur zu begrüßen.

In der nachfolgenden Abbildung wird eine derartige Organisationsstruktur am Beispiel eines Steuerberatungsbetriebes gezeigt. In diese Abbildung wurde weiters eine Stabstelle Qualitätskontrolle eingefügt, die für die formale oder auch materielle Endkontrolle der ausgehenden Bilanzen, Steuererklärungen etc verantwortlich ist und damit ebenfalls den Wirtschaftstreuhandbetriebe entlastet.



Bei einem weiteren Wachstum wird es notwendig, umfassendere Delegationsmechanismen und zusätzliche Koordinationsstellen einzuführen. Dies könnte mithilfe der Divisionalisierung des Unternehmens zB in die Bereiche Wirtschaftsprüfung, Steuerberatung, ab-

rechnungstechnische Dienstleistungen, Unternehmensberatung etc erfolgen, wobei jeder Division ein Bereichsleiter (BL) vorangestellt wird. Die Bereichsleiter als neue Organisationsebene zwischen den Gruppenleitern (GL) und der Unternehmensführung übernehmen bis auf die Eigentümerfunktion und Fragen der strategischen Planung eigenverantwortlich die jeweiligen Aktivitäten des Wirtschaftstreuhänders. Ergänzt wird die Organisation durch Stabstellen, die sich sowohl auf organisatorisch-verwaltungstechnische Problemstellungen als auch auf fachliche beziehen können. Dazu zählen EDV-Stabstellen, Organisations- und Schulungsabteilungen ebenso wie Rechtsmittelstäbe und sonstige fachliche Spezialstäbe (zB Cash-Management).



Im Bereich der Steuerberatung hat sich eine weitere, matrix-ähnliche Organisationsform sehr bewährt, bei der einzelnen Fachbereichen Organisationsmitglieder aus der Linie spezifisch zugeordnet und diese den anderen Organisationsmitgliedern fachlich vorgesetzt werden (= **Referentensystem**). Diese Betriebsorganisation versteht sich als adäquate Antwort auf die Organisation der Finanzverwaltung, die ja im Bereiche der Steuerberatung direkter Adressat und unter Umständen Kontrahent der Beratungstätigkeit ist. So wie es im Bereich der Finanzverwaltung Fachreferenten für die Bereiche der einzelnen Steuerarten gibt, könnte dieses System auch in mittleren und größeren Steuerberatungsorganisationen eingerichtet werden. So könnten im zuletzt dargestellten Organigramm die Be-

reichs- und Gruppenleiter auch Fachreferenten für Steuerarten oder andere Spezialgebiete sein.

Die organisatorische Entwicklung international aber auch national bewegt sich auf zwei konträre Ziele zu. Das eine Ziel ist die Bildung großer Wirtschaftstreuhandunternehmen, das andere die Bildung kleiner spezialisierter Wirtschaftstreuhandbetriebe.

- *Die räumliche Organisation*

Büroräume:

Der Standort eines Wirtschaftstreuhandbetriebes sowie die Größe, Aufteilung und Ausstattung der Betriebsräume bestimmen sehr wesentlich das Erscheinungsbild des Wirtschaftstreuhandbetriebes. Bei der Wahl des Standortes müssen die Verkehrs- und Parkplatzmöglichkeiten bedacht werden. Ungenügende Räumlichkeiten wirken sich hemmend und nachteilig auf die Leistung (Motivation) aller im Betrieb tätigen Personen aus und werden auch bei den Mandanten einen schlechten Eindruck hinterlassen.

Die Raumaufteilung hängt unter anderem davon ab, wie viele Mitarbeiter beschäftigt werden, ob eine Notwendigkeit zur Einrichtung von besonderen Räumen mit technischen Geräten besteht, ob und in welchem Umfang Mandanten im Wirtschaftstreuhandbetrieb empfangen werden. Jedenfalls muss sowohl an einen möglichst zweckmäßigen Arbeitsablauf als auch an das Wohlbefinden der Mitarbeiter gedacht werden. Besonderes Augenmerk sollte auch auf die ergonomische Arbeitsplatzgestaltung gerichtet werden. Die Bildung und Bereitstellung menschengerechter Arbeitsplätze und Arbeitstechnologien erhöhen den Leistungswillen der Organisationsmitglieder, helfen gesundheitliche Schäden zu vermeiden und dienen der Befriedigung der Individualbedürfnisse. Zu den Fragen der Arbeitsplatzgestaltung gehören nicht nur Raum- und Büromöbelarchitektur, sondern auch Probleme des Raumklimas, der Beleuchtung und des Lärms.

Gesondert zu überlegen sind die Gestaltung des Empfangsbereiches, der Besprechungszimmer, der Aktenzimmer und der Bibliothek.

Die Ablageorganisation:

Hinsichtlich der Ablageorganisation, dh der Verwahrung von Unterlagen, Klientenakten und Schriftverkehr, sind vorweg zwei grundsätzliche Fragen zu klären. Erstens ist zu entscheiden, ob man eine zentrale oder dezentrale Ablageorganisation einsetzen will, und zweitens ist eng verbunden mit der Beantwortung dieser Frage das Problem der technischen Hilfsmittel zu lösen. Als technische Hilfsmittel sind von der klassischen Ordnerablage über Hängeregistratur bis hin zur elektronischen Archivierung die verschiedensten Ablageorganisationen möglich, wobei die Entscheidung, abgesehen vom persönlichen Arbeitsstil, wohl von einer individuellen Kosten-Nutzen-Analyse abhängen wird.

Der Vorteil der dezentralen Ablageorganisation liegt sicherlich darin, dass der jeweils direkt mit dem Fall betraute Mitarbeiter unmittelbaren Zugriff zu den Unterlagen hat. Schwierig wird die dezentrale Ablage immer dann sein, wenn mehrere Mitarbeiter einen Mandanten bzw einen Akt bearbeiten und nicht in den gleichen Räumlichkeiten tätig sind. Die zentrale Organisation hat unter Umständen Kostenvorteile, führt jedoch in der Regel zu vermehrten Arbeitswegen und auch leichter zu Verlusten von Unterlagen als die dezentrale Ablageorganisation.

Bibliothekorganisation:

Im Gegensatz zur Ablage ist die Bibliothek sicherlich zentral besser organisiert. Im Gegensatz zu den Klientenunterlagen handelt es sich bei Zeitschriften und Büchern um Informationsinstrumente, die allen Mitarbeitern zur Verfügung stehen sollen. Um die jederzeitige Zugänglichkeit zu gewährleisten, sollte ein eigener Bibliotheksraum eingerichtet werden. Die Entnahme von Literatur aus der Bibliothek zur Lösung von Spezialproblemen sollte für kurze Zeiträume möglich sein, muss jedoch entsprechend dokumentiert werden.

Ausgenommen von der zentralen Bibliothekseinstellung ist jedoch die grundlegende Literatur, die jedem einzelnen Mitarbeiter zur Verfügung stehen sollte. Wesentlich erleichtert wird zumindest bzgl. Judikatur die Bibliotheksorganisation durch Datenbankorganisationen. Da die Leistungserstellung in Wirtschaftstreuhandbetrieben praktisch zur Gänze in Form von EDV-Anwendung erfolgt und jeder Mitarbeiter seinen eigenen EDV-Arbeitsplatz hat, bestehen vielfältige Möglichkeiten zu direkten Zugängen zu Literatur und Judikatur vom Arbeitsplatz aus.

3.2.2 Die Ablauforganisation

Unter Ablauforganisation versteht man die sachliche, zeitliche, räumliche und personelle Abstimmung und Zuordnung der zur Leistungserstellung notwendigen Teilaufgaben. Die Ablauforganisation entsteht nach einer Analyse der Arbeitsabläufe und ihrer Zerlegung in Einzelschritte, die sich zur Gesamttätigkeit in sachlicher Abstimmung ergänzen. Dabei werden die Teilabläufe personell, maschinell, zeitlich und räumlich zugeordnet. Man hat insb. zu analysieren:

- Die Anzahl der betroffenen Mitarbeiter, ihre Kenntnisse und Fähigkeiten, ihre Erfahrungen und ihre derzeitige hierarchische Einordnung,
- die Art und Anzahl der betroffenen technischen Einrichtungen (insb. die EDV-Ausstattung), ihre Kapazität, Technologie, Nutzungsdauer, die Reparaturanfälligkeit, Personalintensität und die Anzahl ihrer Einsatzmöglichkeiten.

Arbeitsabläufe können durch grafische Darstellung in Form von Aufgabengliederungsplänen, Arbeitsgangdiagrammen, Funktionen- oder Flussdiagrammen veranschaulicht werden. Voraussetzung für einen geordneten Arbeitsablauf ist eine entsprechende Planung. Dies gilt sowohl für die Wirtschaftsprüfung als auch zB für abrechnungstechnische Dienstleistungen. Ziel der Planung ist es, einen Großteil der innerhalb des Planungshorizontes zu bearbeitenden Mandanten rechtzeitig festzulegen, sodass zB in einer Bilanzierungsgruppe für Mandanten und Mitarbeiter eine genügend lange Vorlaufzeit zur Aufbereitung der Bilanzierungsunterlagen zur Verfügung steht. So sollte ein Gruppenleiter gemeinsam mit seinen Gruppenmitgliedern für den jeweils übernächsten Monat einen Arbeitsplan erstellen, wobei folgende Umweltbedingungen zu beachten sind:

- beim Finanzamt einzureichende Quoten,
- Anforderungen durch die Leistungsfähigkeit des Wirtschaftstreuhandbetriebes und Zielvorgaben,
- Klientenwünsche,
- vom Finanzamt direkt abberufene Steuernummern.

In den so entstehenden Gruppenplänen sind ca. 80 % der Arbeitskapazität zu verplanen, der Rest dient als Sicherheitsspanne für dringende Fälle. Die Koordination der einzelnen Gruppenpläne erfolgt dann mit den verantwortlichen Betriebsleitern in einer einmal monatlich stattfindenden Besprechung, in der die Pläne für den Folgemonat um eingetretene Änderungen korrigiert und die Teilpläne für den zweitfolgenden Monat zum Gesamtplan zusammengeführt werden. Die Einhaltung des Planes ist von einer entsprechenden Überwachungsstelle laufend zu kontrollieren.

Nach der Planung kann die Arbeit selbst in Angriff genommen werden. Die Sammlung der dazu notwendigen Unterlagen muss rechtzeitig veranlasst werden. Um die Vollständigkeit der Unterlagen und die Vollständigkeit der Tätigkeitsdurchführung zu gewährleisten, bedient man sich, da der gesamte Nachvollzug durch übergeordnete Mitarbeiter zu zeit- und arbeitsintensiv ist, Standardisierungshilfsmitteln, insb. Checklisten. Checklisten erlauben es aber auch dem ausführenden Mitarbeiter, sich selbst bzw. seine Arbeit selbst zu überprüfen. Der-

artige Checklisten sind in vielen Bereichen des Wirtschaftstreuhandbetriebes einsetzbar, wie zB Vollständigkeit der Arbeitsunterlagen und Arbeitsdurchführung, Überprüfung von Steuerbescheiden, Arbeitsvorbereitung und -planung, Erstellung des Jahresabschlusses. Checklisten als Hilfsmittel für die Standardisierung und Dokumentation können aber auch in anderen Bereichen nützliche Dienste leisten. Beispielsweise können standardisierte Bewerbungsbögen, in denen eine IST-Aufnahme der persönlichen und fachlichen Situation eines Stellenbewerbers durchgeführt wird, leicht mit den SOLL-Vorstellungen gemäß einer Stellenbeschreibung verglichen werden. Ebenso hilfreich sind Checklisten als Leitfaden von Karrieregesprächen mit Mitarbeitern oder als Grundlage von regelmäßigen Mitarbeiterbesprechungen.

4. Qualitätssicherung im Wirtschaftstreuhandbetrieb

4.1 Der Begriff „Qualität“ und die Notwendigkeit der Qualitätssicherung

Qualität ist ganz allgemein die Güte einer Sache oder Ware, die zB in dem Nutzen der Leistung für den Abnehmer, der Entsprechung der Leistung hinsichtlich eines bestimmten Standards oder auch der allgemeinen Bedürfnisbefriedigungsmöglichkeit durch die Leistung messbar ist. Qualität ist aber auch ein moralischer Faktor.

Die direkte Qualitätsfeststellung ist aber in der Regel dem Empfänger einer wirtschaftstreuhänderischen Leistung wegen dessen mangelnden Wissenstandes nicht unmittelbar möglich. Der Leistungsempfänger kauft in einem Zustand der Unsicherheit Informationen, um ökonomische Entscheidungen treffen zu können. Es ist nun die Verpflichtung des Wirtschaftstreuhänders gegenüber dem Klienten, aber auch gegenüber der Gesellschaft, diese Informationen bestmöglich bereitzustellen. Diese Verpflichtung wird zum bestimmenden Grundsatz wirtschaftstreuhänderischer Tätigkeit. Um diesem Anspruch zu genügen, ist Qualitätskontrolle im Wirtschaftstreuhandbetrieb unerlässlich.

Die Notwendigkeit von Qualitätssicherungsmaßnahmen ergibt sich aus den besonderen Berufspflichten der Abschlussprüfer, die ihnen übertragenen Aufgaben mit der ihrer beruflichen Verantwortung entsprechenden Sorgfalt und Gewissenhaftigkeit auszuführen. Das Ziel besteht insb darin, die sachgerechte Bildung und Abgabe eines Urteils über die Rechnungslegung eines Unternehmens zu gewährleisten, um dadurch das Vertrauen der Urteilempfänger in die Richtigkeit des Urteils zu stärken. Unter Qualitätssicherungsmaßnahmen sind alle organisatorischen Maßnahmen und Kontrollen zu verstehen, die eine hohe Qualität der Jahresabschlussprüfung gewährleisten sollen und den gesamten Wirtschaftsprüfungsbetrieb betreffen. Diese Qualitätssicherung ist im Hinblick auf die erweiterte „Redepflicht“ in § 273 Abs 1 UGB von großer Bedeutung, um das öffentliche Vertrauen zu behalten, die Vorbehaltstätigkeiten und den Titelschutz rechtfertigen und staatliche Eingriffe in die berufliche Selbstverwaltung verhindern zu können. Der Berufsstand hat daher die Aufgabe, Systeme zu entwickeln, die geeignet sind, die Fehlerwahrscheinlichkeit in jeder Phase der Leistungserstellung zu minimieren. Die Aufgabenerfüllung im Wirtschaftstreuhandbetrieb erfolgt grundsätzlich in drei Phasen,

- dem Auftragslerlungsprozess (Aufgabenauswahl),
- dem Leistungserstellungsprozess (Aufgabendurchführung) und
- dem Überwachungsprozess (Aufgabenkontrolle).

Die Qualitätsbeherrschung ist in jeder Phase sicherzustellen und reicht daher von der fachlichen Kompetenz des Wirtschaftstreuhänders, die durch strenge Zulassungsbedingungen und permanente Weiterbildung garantiert wird, und seiner Mitarbeiter über die Aufbau- und

Ablauforganisation bis zur Prozess- und Produktkontrolle. Qualitätssicherung ist also eine Philosophie, die den gesamten Wirtschaftstreuhandbetrieb durchdringen muss und sich auf die gesamte Organisation des Wirtschaftstreuhandbetriebes erstreckt.

Im Zusammenhang mit Qualitätssicherungsmaßnahmen wurde in der internationalen Diskussion insb zwischen internen und externen Kontrollmaßnahmen unterschieden. Erstere betreffen unternehmensinterne organisatorische Maßnahmen, Zweitere eine Überprüfung durch unabhängige externe Dritte. Besonders hervorgehoben sei die Verpflichtung zur permanenten Fortbildung des Wirtschaftsprüfers bzw generell aller Wirtschaftstreuhandberufsberechtigten, was als ein wichtiges Element im Rahmen der internen Qualitätssicherungsmaßnahmen angesehen wird.

4.2 Qualitätskontrolle in den USA

Den Ausgangspunkt nahm die derzeitige Philosophie der Qualitätssicherung in den USA im Bereich der Jahresabschlussprüfung, als in den 70er-Jahren die Certified Public Accountants (CPAs) ins Kreuzfeuer der Kritik gerieten. Ursachen der Kritik waren fachliche Fehler von Berufsmitgliedern, Zusammenbrüche von geprüften Unternehmen sowie Betrugsaffären. Wegen der Kritik der Öffentlichkeit sah sich der Kongress gezwungen, Druck auf den Berufsstand auszuüben und setzte Untersuchungskommissionen ein. Diese massive Kritik am Berufsstand hatte umfangreiche Reformbestrebungen des American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) zur Folge. Das AICPA ist die Organisation des US-amerikanischen Berufsstandes der Wirtschaftsprüfer. Die überwiegende Mehrzahl der praktizierenden CPAs sind Mitglieder.

Als Antwort entwarf das AICPA bereits 1974 unter der Bezeichnung „**Quality Control**“ Grundsätze und Richtlinien zur Einhaltung und Sicherstellung von Qualitätsnormen. Darüber hinaus wurden die Wirtschaftsprüfer einer Qualitätskontrolle in Form des „Peer Review“ unterworfen.

1977 wurde das AICPA reorganisiert. Eine der wichtigsten Änderungen bestand darin, die Berufsangehörigen in Abteilungen aufzuspalten, nämlich die „Individuals“ und die „Division for CPA Firms“, wobei sich Letztgenannte in die „SEC Practice Section“ und in die „Privat Company Practice Section“ unterteilt.

In der „SEC Practice Section“ wurden jene Prüfungsfirmen zusammengefasst, die börsennotierte Unternehmen prüfen, die den Vorschriften der amerikanischen Wertpapier- und Börsenkommission SEC (= Securities and Exchange Commission) unterliegen. Diese Prüfungsgesellschaften wurden verpflichtet, sich einmal innerhalb von drei Jahren einem Peer-Review-Verfahren zu unterziehen. Unter Peer Review ist die Prüfung der Prüfer durch andere Prüfer zu verstehen. Es bezeichnet die amerikanische Prüfungspraxis für die Überprüfung der Tätigkeiten, Arbeitsweise und Kontrolleinrichtungen einer Wirtschaftsprüfungsgesellschaft durch Wirtschaftsprüfer einer anderen Prüfungsgesellschaft. Es handelt sich um eine Qualitätskontrolle durch externe Prüfer (Peers) hinsichtlich der Qualität der Standards der geprüften Gesellschaft und der Einhaltung und Beachtung vorgeschriebener und allgemein anerkannter Standards. Bei der Auswahl der Peer-Review-Prüfer haben die geprüften Unternehmen grundsätzlich drei Möglichkeiten:

- Firm-on-Firm-Review: Durchführung des Peer Review durch eine andere Prüfungsgesellschaft.
- Committee-Appointed-Review-Teams: Durchführung des Peer Review durch ein vom AICPA bestelltes Prüfungsteam.

- Association-Review: Durchführung des Peer-Review durch ein von der Vereinigung von Prüfungsgesellschaften gewähltes Team.

Das Peer Review sollte im Wesentlichen eine externe Überprüfung der Quality Control-Maßnahmen der Wirtschaftstreuhandbetriebe in Amerika sicherstellen. Insb waren folgende Bereiche dem Peer Review zu unterziehen:

- Wahrung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers
- Auswahl, Einsatz und Beaufsichtigung der Mitarbeiter
- Innerbetriebliche Kommunikation und Dokumentation

Als legislative Reaktion nach dem Zusammenbruch von ENRON wurde der Sarbanes-Oxley Act of 2002 (SOA) verabschiedet. In Section 104 sieht der SOA eine Reformierung des externen Qualitätssicherungssystems in den USA vor, die mit der Abkehr vom Peer-Review-System für Abschlussprüfer von SEC-Unternehmen eine weiter gehende staatliche Regulierung der Wirtschaftsprüfung und somit einen tiefen Einschnitt in die Selbstregulierung mit sich bringt. Das für Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, die SEC-Unternehmen geprüft haben, seit über 20 Jahren praktizierte Peer-Review-Verfahren ist durch ein *Monitoring* ersetzt worden. Hierfür wurde ein mit weitreichenden Kompetenzen ausgestattetes Kontroll- und Aufsichtsorgan, das Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), geschaffen, das direkt der SEC unterstellt ist. SEC und PCAOB haben die Aufgabe, die lediglich skizzenhaften Grundsätze des SOA durch Ausführungsbestimmungen in Form von Rechtsverordnungen (Rules) zu konkretisieren und deren Einhaltung zu kontrollieren. In der Zwischenzeit sind eine Reihe von Ausführungsregelungen erlassen worden. Die Aufgaben des PCAOB umfassen

- die Registrierung von Wirtschaftsprüfungsunternehmen, die Prüfungsleistungen bei SEC-registrierten Mandanten durchführen,
- Erlass und/oder Übernahme von Prüfungs-, Qualitätskontroll-, Ethik-, Unabhängigkeits- und anderen die Abschlussprüfung betreffenden Standards,
- Durchführung von Kontrollen bei registrierten Prüfungsunternehmen,
- Durchführung von Untersuchungen und Disziplinarmaßnahmen sowie Verhängung von angemessenen Sanktionen gegenüber registrierten Prüfungsunternehmen und damit verbundene Personen,
- Durchsetzung der Regelungen des SOA, der Regelungen des PCAOB, der Berufsgrundsätze, der Wertpapiergesetze, die mit der Erstellung und Herausgabe von Audit Reports und den damit verbundenen Pflichten von Prüfern im Zusammenhang stehen.

Grundsätzlich sind von der Neuregelung all jene Wirtschaftsprüfungsgesellschaften betroffen, die Prüfungsleistungen für Mandanten erbringen, die unter die Bestimmungen der SEC fallen. Diese haben sich beim PCAOB registrieren zu lassen und unterliegen dessen Aufsicht. Dies betrifft auch nicht-US-amerikanische Wirtschaftsprüfungsgesellschaften, deren Prüfungsklienten in den USA börsennotiert sind. Dementsprechend können auch europäische Wirtschaftsprüfungsgesellschaften der externen Qualitätskontrolle durch das PCAOB im Rahmen eines Monitoring-Verfahrens – zusätzlich zur nationalen Berufsaufsicht – unterworfen sein. Dies könnte nur dann verhindert werden, wenn entsprechend Section 106 SOA die nationale Berufsaufsicht des ausländischen Wirtschaftsprüfungsunternehmens als gleichwertig anerkannt und daher eine Ausnahme gewährt werden würde. Diesbezüglich haben bereits Gespräche zwischen US- und EU-Experten stattgefunden. Nach derzeitigem Informationsstand ist nicht zu erwarten, dass die SEC/das PCAOB die in Europa üblichen Maßnahmen der externen Qualitätsüberwachung (idR Peer-Review) als gleichwertig anerkennt. Dies wird auch durch einen von der EU-Kommission im März 2004 vorgelegten Richtlinienvorschlag bestätigt, der europaweit die Einführung einer öffentlichen Aufsicht über die Abschlussprüfer vorsieht.

Das PCAOB hat in den letzten Jahren versucht, die Zusammenarbeit mit ihren ausländischen Partnerbehörden zu fördern, um sich auf die Inspektionsarbeiten ausländischer Aufsichtsbehörden abstützen zu können. So hat das PCAOB in Rule 4012 Grundsätze für das Abstellen (Reliance) auf Inspektionen festgelegt, die von ausländischen Aufsichtsbehörden durchgeführt werden. In dieser Bestimmung werden fünf allgemeine Kriterien (Adäquanz und Integrität, Unabhängigkeit, Finanzierung, Transparenz und erbrachte Leistungen) genannt, die bei der Bestimmung des Ausmaßes der Reliance geprüft werden müssen.

Nachdem in den letzten Jahren Erfahrungen gesammelt und Gespräche mit ausländischen Behörden geführt wurden, hat das PCAOB am 5. Dezember 2007 entschieden, die in Rule 4012 festgehaltenen Kriterien zu präzisieren und in einem Policy Statement die Kriterien für ein volles Abstellen auf Inspektionen von ausländischen Behörden, die sog „Full Reliance“, aufzulisten. Das Policy Statement sieht vor, dass die Prüfung der Kriterien für den Erhalt der „Full Reliance“ nur im Rahmen von gemeinsamen Inspektionen (sog Joint Inspections) vorgenommen werden kann. Ergeben diese, dass die ausländische Partnerbehörde die erwähnten Kriterien erfüllt, kann das PCAOB in einer zweiten Phase der ausländischen Partnerbehörde die „Full Reliance“ gewähren.

4.3 Qualitätskontrolle in Europa

Am 17. Mai 2006 wurde von der Europäischen Union die Richtlinie 2006/43 verabschiedet. Durch sie wurden die 8. Richtlinie (84/253/EWG) vom 10. April 1984 ersetzt sowie die 4. und 7. Richtlinie modifiziert. Zweck der Richtlinie ist eine Harmonisierung der Anforderungen an die Abschlussprüfung auf hohem Niveau, wenn auch eine vollständige Harmonisierung nicht angestrebt wird. Erklärtes Ziel war es auch, durch die Verabschiedung der Richtlinie die Grundlage für eine erfolgreiche und ausgewogene Zusammenarbeit mit Berufsaufsichten in Drittländern, insb mit dem Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) in den USA, zu liefern.

Die Richtlinie regelt folgende Bereiche zur Abschlussprüfung:

- Zulassung, kontinuierliche Fortbildung und gegenseitige Anerkennung
- Registrierung
- Berufsgrundsätze, Unabhängigkeit, Unparteilichkeit, Verschwiegenheit und Berufsgeheimnis
- Prüfungsstandards und Bestätigungsvermerk
- Qualitätssicherung
- Untersuchungen und Sanktionen
- Öffentliche Aufsicht und gegenseitige Anerkennung der mitgliedstaatlichen Regelungen
- Bestellung und Abberufung
- Internationale Aspekte

In Kapitel VII „Qualitätssicherung“ ist als Artikel 29 „Qualitätssicherungssysteme“ Folgendes vorgesehen:

„1. Jeder Mitgliedstaat stellt sicher, dass alle Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften einem Qualitätssicherungssystem unterliegen, das mindestens die folgenden Kriterien erfüllt:

- a) Das Qualitätssicherungssystem muss so organisiert sein, dass es von den überprüften Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften unabhängig ist und der öffentlichen Aufsicht gemäß Kapitel VIII unterliegt;

- b) die Finanzierung des Qualitätssicherungssystems muss gesichert sein und darf Abschlussprüfern oder Prüfungsgesellschaften keine Möglichkeit zur ungebührlichen Einflussnahme geben;
- c) das Qualitätssicherungssystem muss über angemessene Ressourcen verfügen;
- d) die Personen, die die Qualitätssicherungsprüfungen durchführen, müssen über eine angemessene fachliche Ausbildung und einschlägige Erfahrungen auf den Gebieten der Abschlussprüfung und Rechnungslegung verfügen und darüber hinaus eine spezielle Ausbildung für Qualitätssicherungsprüfungen absolviert haben;
- e) die Personen, die mit Qualitätssicherungsprüfungen betraut werden, sind nach einem objektiven Verfahren auszuwählen, das darauf ausgelegt ist, Interessenkonflikte zwischen den Qualitätssicherungsprüfern und dem überprüften Abschlussprüfer oder der überprüften Prüfungsgesellschaft auszuschließen;
- f) die Qualitätssicherungsprüfung muss auf der Grundlage angemessener Überprüfungen von ausgewählten Prüfungsunterlagen eine Beurteilung der Einhaltung einschlägiger Prüfungsstandards und Unabhängigkeitsanforderungen, der Quantität und der Qualität von eingesetzten Ressourcen sowie der berechneten Prüfungshonorare und des internen Qualitätssicherungssystems der Prüfungsgesellschaft umfassen;
- g) über die Qualitätssicherungsprüfung ist ein Bericht zu erstellen, der die wichtigsten Schlussfolgerungen dieser Prüfung wiedergibt;
- h) Qualitätssicherungsprüfungen müssen mindestens alle sechs Jahre stattfinden;
- i) die Gesamtergebnisse des Qualitätssicherungssystems sind jährlich zu veröffentlichen;
- j) die im Rahmen von Qualitätsprüfungen ausgesprochenen Empfehlungen müssen von dem Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaft innerhalb einer angemessenen Frist umgesetzt werden.

Wenn die unter Buchstabe j genannten Empfehlungen nicht umgesetzt werden, so werden gegebenenfalls gegen den Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft die in Artikel 30 genannten Disziplinarmaßnahmen oder Sanktionen verhängt.

2. Die Kommission kann nach dem in Artikel 48 Absatz 2 genannten Verfahren Durchführungsmaßnahmen erlassen, um das Vertrauen der Öffentlichkeit in Abschlussprüfungen zu stärken und die einheitliche Anwendung von Absatz 1 Buchstaben a, b und e bis j zu gewährleisten.“

In Kapitel VIII „Öffentliche Aufsicht und gegenseitige Anerkennung der mitgliedstaatlichen Regelungen“ wird die Einführung einer öffentlichen Aufsicht für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften vorgesehen. Die öffentliche Aufsicht muss in der Hand von Personen liegen, die nicht als Abschlussprüfer tätig sind und in den für die Abschlussprüfung relevanten Bereichen über umfassende Kenntnisse verfügen. Die öffentliche Aufsicht muss in letzter Instanz dafür zuständig sein,

- die Zulassung und Registrierung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften zu überwachen,
- die Annahme von Prüfungsgrundsätzen, von Standards für die interne Qualitätskontrolle von Prüfungsgesellschaften sowie von Prüfungsgrundsätzen zu überwachen, und
- die kontinuierliche Fortbildung, die Qualitätssicherungs- sowie die Sonderuntersuchungs- und Disziplinarsysteme zu überwachen.

Die Mitgliedstaaten haben sicherzustellen, dass die Regelungen für öffentliche Aufsichtssysteme auf Gemeinschaftsebene eine wirksame Zusammenarbeit bei den Aufsichtstätigkeiten der Mitgliedstaaten ermöglichen. Zu diesem Zweck hat jeder Mitgliedstaat die Verantwortung für diese Zusammenarbeit einer Einrichtung speziell zu übertragen.

Weiters ist die gegenseitige Anerkennung der mitgliedstaatlichen Regelungen geregelt. Es gilt das Herkunftslandprinzip. Das heißt, es gelten die Rechtsvorschriften und Aufsichtsregeln des Mitgliedstaats, in dem der Abschlussprüfer oder die Prüfungsgesellschaft zugelassen ist und das geprüfte Unternehmen seinen eingetragenen Sitz hat.

Durch die Neufassung der Prüferrichtlinie (EU-Richtlinie 2014/56/EU vom 3. April 2014) wird es zu weiteren Veränderungen im Regelwerk und in den Rechtsnormen der Jahresabschlussprüfung kommen. Die bis spätestens Mitte 2016 in nationales Recht umzusetzenden neuen Regelungen betreffen ua die zwingende Anwendung von internationalen Prüfungsstandards (ISA) und neue Regelungen für den Prüfungsausschuss von Gesellschaften. Weiters wurde eine Verordnung für Unternehmen von öffentlichem Interesse (Public Interest Entities) erlassen. In dieser sind eine Einschränkung der zulässigen Nichtprüfungsleistung, eine auftragsbegleitende Qualitätssicherung und eine maximale Laufzeit des Mandats für die Prüfungskanzlei (externe Rotation) vorgesehen.

4.4 Qualitätskontrolle in Deutschland

Zum 1.1.2001 wurde durch das Wirtschaftsprüferordnungs-Änderungsgesetz in Deutschland – in Anlehnung an das US-amerikanische Peer-Review-System – ein System der externen Qualitätskontrolle eingeführt (§§ 57a–57h WPO). Unter einer externen Qualitätskontrolle wird dabei die Überprüfung der Angemessenheit und Wirksamkeit der Grundsätze und Maßnahmen der internen Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis nach Maßgabe der gesetzlichen Vorschriften und der Berufssatzung durch einen außenstehenden Dritten verstanden. Wirtschaftsprüfungsunternehmen, die bei börsennotierten Aktiengesellschaften Abschlussprüfungen durchführen, hatten sich bis zum 31.12.2002 einer externen Qualitätskontrolle zu unterziehen. Alle übrigen Wirtschaftsprüfer, die gesetzliche Abschlussprüfungen durchführen, müssen bis spätestens 31.12.2005 eine externe Qualitätskontrolle durchführen lassen.

Das System der externen Qualitätskontrolle in Deutschland ist organisatorisch der Wirtschaftsprüferkammer (WPK) angegliedert. Bei der WPK handelt es sich um eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, die der Staatsaufsicht durch das Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit untersteht. Es wurde eine Kommission für Qualitätskontrolle als eigenständiges Organ der WPK eingerichtet, deren Mitglieder Wirtschaftsprüfer und vereidigte Buchprüfer sind, die im Rahmen der Kommissionstätigkeit unabhängig und nicht weisungsgebunden agieren. Die Qualitätskontrolle wird durch bei der WPK registrierte „Prüfer für Qualitätskontrolle“ durchgeführt. Dabei handelt es sich um gesondert registrierte Wirtschaftsprüfer, die über einschlägige Kenntnisse und Erfahrungen als Wirtschaftsprüfer verfügen. Zusätzlich existiert ein Qualitätskontrollbeirat, dessen Mitglieder nicht dem Berufsstand angehören. Dieses externe Gremium soll Angemessenheit und Funktionsfähigkeit des Systems der externen Qualitätskontrolle überwachen. Hinsichtlich der praktischen Abwicklung der externen Überprüfungsmaßnahmen wurde ein IDW-Prüfungsstandard „Die Durchführung von Qualitätskontrollen in der Wirtschaftsprüferpraxis (IDW PS 140)“ am 4.9.2001 verabschiedet. Dieser wird ergänzt um den IDW-Prüfungshinweis „Checklisten zur Durchführung der Qualitätskontrolle (IDW PH 9.140)“, ebenfalls verabschiedet am 4.9.2001. Die Anforderungen an die Qualitätssicherung sind mit Inkrafttreten des Gesetzes zur Fortentwicklung der Berufsaufsicht über Abschlussprüfer in der Wirtschaftsprüferordnung (Abschlussprüferaufsichtsgesetz) und der geänderten Fassung der Berufssatzung WP/vBP konkretisiert und teilweise erweitert worden. In Anpassung daran wurde IDW PS 140 adaptiert und am 2.3.2005 novelliert durch den HFA verabschiedet.

Das Ergebnis der Qualitätskontrolle ist in einem Qualitätskontrollbericht festzuhalten und der Wirtschaftsprüferkammer vorzulegen. Es ist eine Beurteilung der Angemessenheit und Wirksamkeit des internen Qualitätssicherungssystems des Wirtschaftsprüfungsunternehmens im Hinblick auf dessen Gewährleistung einer ordnungsmäßigen Durchführung von Abschlussprüfungen, die die Erteilung eines Bestätigungsvermerkes beinhalten, abzugeben. Das Qualitätssicherungssystem ist angemessen, wenn es im Einklang mit den gesetzlichen Vorschriften und den satzungsmäßigen Anforderungen steht. Das Qualitätssicherungssystem ist wirksam, wenn die Grundsätze und Maßnahmen zur Qualitätssicherung von der Praxisleitung und den Mitarbeitern zur Kenntnis genommen und in der täglichen Arbeit eingehalten werden.

Wesentlicher Maßstab der Beurteilung ist die im Dezember 1995 erlassene Verordnung 1/1995 „Zur Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüfungspraxis“, die als gemeinsame Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer und des Instituts der Wirtschaftsprüfer veröffentlicht wurde. In der Folge wurde in Anpassung an die Weiterentwicklung der gesetzlichen Rahmenbedingungen diese Verordnung überarbeitet und im Jänner 2006 als „Gemeinsame Stellungnahme der Wirtschaftsprüferkammer und des Instituts der Wirtschaftsprüfer: Anforderungen an die Qualitätssicherung in der Wirtschaftsprüferpraxis (VO 1/2006)“ beschlossen. Die Verordnung, die sich wiederum auf die Wirtschaftsprüfung konzentriert, gliedert sich in folgende Hauptpunkte:

1. Vorbemerkung
2. Definitionen
3. Einrichtung, Durchsetzung und Überwachung eines Qualitätssicherungssystems
4. Regelungen zur Steuerung und Überwachung der Qualität in der Wirtschaftsprüferpraxis
 - 4.1. Beachtung der allgemeinen Berufspflichten
 - 4.1.1. Unabhängigkeit, Unparteilichkeit und Vermeidung der Befangenheit
 - 4.1.2. Gewissenhaftigkeit
 - 4.1.3. Verschwiegenheit
 - 4.1.4. Eigenverantwortlichkeit
 - 4.1.5. Berufswürdiges Verhalten
 - 4.2. Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen
 - 4.3. Mitarbeiterentwicklung
 - 4.3.1. Einstellung von Mitarbeitern
 - 4.3.2. Aus- und Fortbildung
 - 4.3.3. Mitarbeiterbeurteilungen
 - 4.3.4. Bereitstellung von Fachinformationen
 - 4.4. Gesamtplanung aller Aufträge
 - 4.5. Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen
 - 4.6. Auftragsabwicklung
 - 4.6.1. Organisation der Auftragsabwicklung
 - 4.6.2. Einhaltung der gesetzlichen Vorschriften und der fachlichen Regeln für die Auftragsabwicklung
 - 4.6.3. Anleitung des Auftragsteams
 - 4.6.4. Einholung von fachlichem Rat
 - 4.6.5. Laufende Überwachung der Auftragsabwicklung
 - 4.6.6. Abschließende Durchsicht der Auftragsergebnisse
 - 4.6.7. Auftragsbezogene Qualitätssicherung durch prozessunabhängige Personen
 - 4.7. Nachschau
5. Übereinstimmung mit ISQC 1 und ISA 220

Hinsichtlich der Überprüfung der Qualitätssicherungsmaßnahmen sieht Abschnitt 4.7. der Verordnung lediglich eine interne Nachschau vor. Diese obliegt dem Leiter der Wirtschaftsprüferpraxis und hat sich auf die Organisation der Wirtschaftsprüferpraxis als auch die Abwicklung einzelner Prüfungsaufträge zu erstrecken. Eine Überprüfung durch Externe ist nicht verpflichtend vorgesehen.

Hingewiesen sei auch auf die in Abschnitt 4.3.2. angesprochene notwendige Qualifikation des fachlichen Personals. Große Bedeutung wird dabei der Fortbildung beigemessen, die bereits in der **Verordnung 1/1993** verpflichtend vorgeschrieben wurde: Jedes in der aktiven Berufstätigkeit stehende IDW-Mitglied hat neben dem notwendigen Literaturstudium Fortbildungsmaßnahmen im Umfang von mindestens 40 Stunden pro Jahr oder 120 Stunden innerhalb eines Zeitraumes von drei Jahren zu setzen. Dazu zählen der Besuch von (IDW-) Fachveranstaltungen, die Teilnahme an Diskussionsgruppen sowie gleichwertige Fortbildungsmaßnahmen in der eigenen Praxis. Die Fortbildung ist zu dokumentieren.

Im Jahr 2005 wurde schließlich die Abschlussprüferaufsichtskommission (APAK) geschaffen, die als vom Berufsstand unabhängiges Aufsichtsgremium die öffentliche Aufsicht über die Wirtschaftsprüferkammer und alle ihre Maßnahmen ausübt. Gleichzeitig wurde für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die Unternehmen von öffentlichem Interesse – insb börsennotierte Unternehmen – prüfen, das System der anlassunabhängigen Sonderprüfungen eingeführt. Diese Sonderprüfungen betreffen sowohl das Qualitätssicherungssystem als auch einzelne Prüfungsmandate und werden von Vollzeitmitarbeitern der Wirtschaftsprüferkammer durchgeführt, die selbst keine Berufsangehörigen sind.

4.5 Qualitätskontrolle in Österreich

In Österreich gab es lange Zeit – mit Ausnahme der Bestimmungen über Ausbildung und Berufszulassung – keine gesetzlichen Vorschriften oder expliziten Empfehlungen der Kammer der Wirtschaftstreuhandler über Quality Control-Maßnahmen im Wirtschaftstreuhandbetrieb. In den letzten Jahren wurden aber zunehmend Anstrengungen unternommen, Qualitätsnormen (vor allem die Jahresabschlussprüfung betreffend) durch Fachgutachten und Empfehlungen der Kammer der Wirtschaftstreuhandler und Richtlinien des Instituts österreichischer Wirtschaftsprüfer einzuführen.

4.5.1 Fachgutachten der KWT und Richtlinien des iwv

Zahlreiche Fachgutachten und Richtlinien enthalten Qualitätsnormen zur ordnungsgemäßen Durchführung von Jahresabschlussprüfungen, insb

- KFS/PG 1 Fachgutachten über die Durchführung von Abschlussprüfungen
- KFS/PG 2 Fachgutachten über Grundsätze ordnungsmäßiger Berichterstattung bei Abschlussprüfungen nach § 273 Abs 1 UGB
- KFS/PG 3 Fachgutachten über die Erteilung von Bestätigungsvermerken nach den Vorschriften des UGB bei Abschlussprüfungen von Jahres- und Konzernabschlüssen
- KFS/PG 11 Fachgutachten über Grundsätze für die prüferische Durchsicht von Abschlüssen
- KFS/PG 12 Fachgutachten über die Durchführung von Konzernabschlussprüfungen
- KFS/PG 13 Fachgutachten über die Durchführung von sonstigen Prüfungen
- KFS/PG 14 Fachgutachten über vereinbarte Untersuchungshandlungen
- IWP/PG 5 Richtlinie über Grundsätze der Bestimmung des Umfangs von Prüfungshandlungen

Zentrale Bedeutung kommt IWP/PG 7 „*Richtlinie zur Sicherung der Qualität von Prüfungsbetrieben*“ zu. Dieser Standard ist wie folgt gegliedert:

1. Anwendungsbereich
2. Definitionen
3. Bestandteile eines Qualitätssicherungssystems
 - 3.1. Allgemeines
 - 3.2. Qualitätsumfeld
 - 3.3. Feststellung und Beurteilung qualitätsgefährdender Risiken
 - 3.4. Regelungen zur Qualitätssicherung
 - 3.5. Dokumentation der Regelungen zur Qualitätssicherung
 - 3.6. Überwachung der Regelung zur Qualitätssicherung
4. Steuerung und Überwachung der Qualität im Prüfungsbetrieb
 - 4.1. Einhaltung der allgemeinen Berufsgrundsätze
 - 4.2. Annahme, Fortführung und vorzeitige Beendigung von Aufträgen
 - 4.3. Mitarbeiterentwicklung
 - 4.4. Gesamtplanung aller Aufträge
 - 4.5. Ausreichender Versicherungsschutz
 - 4.6. Umgang mit Beschwerden und Vorwürfen
 - 4.7. Auftragsabwicklung
 - 4.8. Interne Nachschau
5. Schlussbestimmungen
 - 5.1. Anwendungszeitpunkt
 - 5.2. Änderungen anderer Richtlinien, Fachgutachten und Stellungnahmen
 - 5.3. Übereinstimmung mit ISQC 1 und ISA 220

Entsprechend der Internationalisierung der Berufsausübung und der in KFS/PG 1 vorgesehenen Verpflichtung zur Beachtung von Verlautbarungen internationaler Berufsorganisationen ist auch der International Standard on Auditing (ISA) 220 „*Quality Control for Audit Work*“ zu berücksichtigen.

4.5.2 Interne Qualitätssicherungsmaßnahmen

Im Sommer 1997 wurde von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder eine „*Stellungnahme zur Qualitätssicherung im Wirtschaftstreuhandbetrieb*“ veröffentlicht. Die Stellungnahme ist für alle Wirtschaftstreuhänder und Wirtschaftstreuhandgesellschaften, unabhängig von deren Berufsbefugnis, der Rechtsform und der Größe, gemessen an Umsatz und Mitarbeiterzahl, anwendbar. Es sollen damit Grundsätze ordnungsmäßiger Organisation im Wirtschaftstreuhandbetrieb geschaffen werden. Die *Maßnahmen der Qualitätssicherung* werden unterteilt in

- allgemeine Maßnahmen (Qualitätspolitik, Verantwortung, Struktur des Qualitätsmanagementsystems),
- auftragsunabhängige Maßnahmen (Personalpolitik und -entwicklung, Aus- und Weiterbildung, Büroorganisation einschließlich EDV und Controlling, interne Kommunikation und Information), sowie
- auftragsabhängige Maßnahmen (allgemeine Maßnahmen und solche in Abhängigkeit der Dienstleistungsart).

Die *Dokumentation* ist ein wesentlicher Bestandteil des Qualitätsmanagementsystems, wodurch das eingeführte System erst transparent und für Externe nachvollziehbar wird. Um die Einhaltung der für den Wirtschaftstreuhandbetrieb geltenden Qualitätsnormen zu gewährleisten, ist das Qualitätsmanagementsystem in angemessener Weise einem *Review* zu unter-

ziehen. Die Stellungnahme schreibt einen internen Review verbindlich vor, der von der Leitung des Wirtschaftstreuhandbetriebes oder einem qualifizierten Mitarbeiter zumindest jedes dritte Jahr oder laufend über einen Zeitraum von drei Jahren verteilt durchzuführen ist. Darüber hinaus wird ein externer Review empfohlen, um eine höhere Objektivität der Beurteilung zu erreichen.

4.5.3 Fortbildungsverpflichtung

Vorreiter in Österreich war diesbezüglich das Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer, das im April 1997 die verpflichtende Fortbildung und eine angemessene Dokumentation in ihre Satzung aufgenommen hat. In der Folge wurde eine Durchführungsrichtlinie IWP/1-1999 erlassen, die sich an alle ordentlichen Mitglieder des Instituts österreichischer Wirtschaftsprüfer richtet (RWZ 1999, 95 f).

Die Prinzipien fanden später auch Eingang in die WT-Ausübungsrichtlinie 2001, die sich generell an alle Berufsberechtigten eines Wirtschaftstreuhandberufes richtet. § 3 der WT-Ausübungsrichtlinie in der Fassung 2011 lautet:

- „(1) *Berufsberechtigte natürliche Personen sind verpflichtet, ihre beruflichen Kenntnisse stets auf dem Laufenden zu halten. Die Fortbildungsverpflichtung gilt für Berufsberechtigte, die das Ruhen ihrer Befugnis gemäß § 97 WTBG erklärt haben, gleichermaßen, es sei denn sie üben keine facheinschlägige Tätigkeit aus.*
- (2) *Berufsberechtigte sind verpflichtet, sich laufend im Ausmaß von 120 Stunden, verteilt auf drei Jahre fortzubilden. Pro Kalenderjahr hat das Ausmaß der Fortbildung zumindest 30 Stunden zu betragen. Die Fortbildungsverpflichtung hat durch die Teilnahme facheinschlägiger Fortbildungsveranstaltungen oder durch Selbststudium zu erfolgen. Zur Erfüllung des vorgeschriebenen Umfangs der Fortbildung kann das Selbststudium im Ausmaß von höchstens 10 Stunden pro Kalenderjahr herangezogen werden. In dem Kalenderjahr, in welchem eine Fachprüfung nach dem WTBG erfolgreich abgelegt wird, entfällt die Fortbildungsverpflichtung.*
- (3) *Auf den Umfang der Fortbildungsverpflichtung können facheinschlägige Tätigkeiten als Schriftsteller, Lektor, Vortragender, Prüfungskommissär und als Mitglied in Fachgremien der Kammer der Wirtschaftstreuhänder, des Instituts Österreichischer Wirtschaftsprüfer, des Instituts Österreichischer Steuerberater, des Österreichischen Rechnungslegungskomitees und vergleichbarer Organisationen im Ausmaß von höchstens 20 Stunden pro Kalenderjahr angerechnet werden.*
- (4) *Zu Vortragstätigkeiten im Sinne des Abs. 3 sind auch Vorbereitungszeiten zu zählen. Diese sind pauschal mit dem Zweifachen der Vortragszeit dieser hinzuzurechnen.*
- (5) *Lehreinheiten von zumindest 45 Minuten gelten als eine Stunde im Sinne der Abs. 2 und 3.*
- (6) *Die in einem Kalenderjahr absolvierten Fortbildungsmaßnahmen sind der Kammer der Wirtschaftstreuhänder bis spätestens 31. März des Folgejahres unter Verwendung eines von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder zu diesem Zweck bereitzustellendes Formular schriftlich oder auf elektronischem Wege bekannt zu geben.*
- (7) *Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder ist zur Überprüfung der übermittelten Meldungen über die absolvierten Fortbildungsmaßnahmen berechtigt. In diesem Zusammenhang sind die Berufsberechtigten verpflichtet, die für die Überprüfung der Meldung erforderlichen Auskünfte zu erteilen und die erforderlichen Unterlagen vorzulegen.“*

Bei der Novelle des A-QSG Ende 2009 wurde in § 1b eine 120-stündige Fortbildungsverpflichtung innerhalb dreier Jahre kodifiziert, wobei auf jedes Jahr mindestens 30 Stunden entfallen müssen.

4.5.4 Externe Qualitätssicherungsmaßnahmen

4.5.4.1 Das Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer

Die Idee der externen Qualitätssicherung in Form eines Peer Review wurde in Österreich zunächst vom Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer aufgegriffen. In der Hauptversammlung vom 15.4.1999 wurde erstmalig die Verpflichtung zur externen Qualitätssicherung für die Mitglieder beschlossen; in der Folge wurden mehrere Richtlinien zur Durchführung des Peer Review erlassen.

Hierzu waren besonders qualifizierte Personen zugelassen („Peer Reviewer“). Zur Überwachung der Peer Reviews wurde ein *Qualitätsüberwachungsbeirat* eingerichtet, der aus fünf Mitgliedern bestand, die weder Mitglied des Instituts noch der Kammer der Wirtschaftstreuhänder sein durften.

Einem Tätigkeitsbericht des Vorstandes des Instituts österreichischer Wirtschaftsprüfer (RWZ 2005, 145 ff) ist zu entnehmen, dass in den Jahren 2000–2004 79 Peer Reviews abgeschlossen wurden. Der unabhängige Qualitätsüberwachungsbeirat äußerte sich in einem Tätigkeitsbericht positiv zum Funktionieren des Systems der externen Qualitätsüberwachung (RWZ 2005, 149 ff).

Die Prinzipien des Peer Review wurden im Jahr 2001 von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder in Abschnitt 2 (§§ 14–20) der **WT-Ausübungsrichtlinie** übernommen, womit in Österreich erstmalig die Verpflichtung zur externen Qualitätsüberwachung für alle Wirtschaftsprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften vorgesehen wurde. Der Peer Review war für Prüfer von börsennotierten Gesellschaften, Banken und Versicherungen ab 2002 verpflichtend, für Prüfer anderer großer Kapitalgesellschaften iSd § 221 UGB ab 2002. Da die Verpflichtung zum Peer Review analog zu den Richtlinien des iwip in einem Vierjahresintervall vorgesehen war, waren die ersten Reviews somit in den Jahren 2006 bzw 2007 notwendig.

Die Richtlinien des Instituts österreichischer Wirtschaftsprüfer bzw der Kammer der Wirtschaftstreuhänder waren rasch überholt: Aufgrund der internationalen Entwicklung wurde die externe Qualitätssicherung im Jahr 2005 auch in Österreich auf gesetzliche Basis gestellt.

4.5.4.2 Das Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz

In Fortentwicklung des vom iwip aufgebauten Systems der externen Qualitätskontrolle hat der Gesetzgeber im Juli 2005 ein „Bundesgesetz über die Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen (Qualitätssicherungsgesetz)“ beschlossen.

Das Gesetz umfasst nicht nur Abschlussprüfer iSd WTGB, sondern auch den Sparkassen-Prüfungsverband und die genossenschaftlichen Revisionsverbände. § 2 A-QSG verpflichtet Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, Maßnahmen zu setzen, die eine hohe Qualität und eine laufende Verbesserung der Qualität der von ihnen durchzuführenden Prüfungen gewährleisten. Dies betrifft insb Maßnahmen auf den Gebieten der Wahrung der Unabhängigkeit, Auswahl, Einsatz und Beaufsichtigung der Mitarbeiter, Aus- und Weiterbildung des Abschlussprüfers und seiner Mitarbeiter sowie Maßnahmen betreffend die qualitativ hochwertige Abwicklung von Abschlussprüfungen. Diese Maßnahmen unterliegen einer Überprüfung mittels Einschau durch einen „**Qualitätsprüfer**“. Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften, die börsennotierte Unternehmen, Kreditinstitute, Versicherungen oder Pensionskassen prüfen, müssen sich einer solchen externen Qualitätsprüfung alle drei Jahre unterziehen. Die übrigen Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften unterliegen alle sechs Jahre einer externen Qualitätsprüfung. Externe Qualitätsprüfungen dürfen nur durch anerkannte und in einer Liste ein-

getragene Qualitätsprüfer erfolgen, die im Rahmen eines schriftlichen Prüfungsberichts ein Prüfungsurteil abgeben müssen.

Zur Durchführung des Qualitätssicherungssystems ist ein „**Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen**“ eingerichtet, der aus sieben Mitgliedern (und Ersatzmitgliedern) besteht, die unabhängig und weisungsgebunden agieren. Die Kammer der Wirtschaftstreuhänder hat vier Mitglieder, die genossenschaftlichen Revisionsverbände und der Sparkassen-Prüfungsverband insgesamt drei Mitglieder zu bestellen. Der Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen hat die bei ihm einlangenden schriftlichen Prüfberichte innerhalb einer Frist von sechs Wochen auszuwerten und über die Erteilung oder Versagung einer Bescheinigung hinsichtlich der Teilnahme an der externen Qualitätsprüfung zu entscheiden. Unabhängig von der Erteilung einer Bescheinigung hat der Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen die Kompetenz, Maßnahmen anzuordnen, wenn Mängel bei dem überprüften Prüfungsbetrieb vorliegen oder bei der Durchführung der externen Qualitätsprüfung gegen die Bestimmungen dieses Bundesgesetzes oder der Qualitätssicherungsrichtlinie (siehe unten) verstoßen wurde.

Weiters ist beim Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit eine „**Qualitätskontrollbehörde**“ mit Geschäftsstelle eingerichtet. Die Qualitätskontrollbehörde hat aus sechs ehrenamtlich tätigen Mitgliedern zu bestehen, die nicht Mitglieder der Kammer der Wirtschaftstreuhänder oder Revisoren sein dürfen. Die Mitglieder müssen insb in den Bereichen Rechnungslegung, Finanzwesen, Wissenschaft oder Rechtsprechung tätig (gewesen) sein. Zentrale Aufgabe der Qualitätskontrollbehörde ist die Überwachung der Angemessenheit und der Funktionsfähigkeit des Qualitätssicherungssystems. Eine intensive Zusammenarbeit mit dem Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen ist vorgesehen. Die Qualitätskontrollbehörde hat ein öffentliches Register aller Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften in elektronischer Form zu führen.

Auf Grundlage von § 22 A-QSG hat der Bundesminister für Wirtschaft und Arbeit am 4. Juli 2006 die „**Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsrichtlinie**“ erlassen. Diese Verordnung regelt:

- Dokumentation des Qualitätssicherungssystems,
- Veröffentlichung des Transparenzberichts,
- Planung der Abschlussprüfungsarbeiten,
- Überwachung des Abschlussprüfungsablaufs,
- Regelung über den Kostenersatz der Mitglieder der Qualitätskontrollbehörde,
- die Abfolge der Laufzeiten von Bescheinigungen und
- Erleichterungen für die Erlangung der Bescheinigung bei Neuaufnahme eines Prüfungsbetriebs.

Zur vollständigen Erfüllung der europarechtlichen Vorgaben durch die 2006 neu gefasste Richtlinie regelte eine Novelle des A-QSG Ende 2009 zusätzlich folgende Punkte:

- die Verpflichtung zur kontinuierlichen Fortbildung für Abschlussprüfer (§ 1b A-QSG)
- die Zulassung von Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften aus EU-Mitgliedstaaten, den Vertragsstaaten des EWR und der Schweiz sowie aus Drittstaaten (§§ 25–25d A-QSG)
- die Gestaltung der Zusammenarbeit mit den zuständigen Behörden dieser Staaten (§§ 25e, 25f A-QSG)
- die Einführung eines Systems von Strafbestimmungen bei Pflichtverletzungen von Abschlussprüfern (§§ 18, 27 A-QSG)
- die Sicherstellung einer von den überprüften Abschlussprüfern und Prüfungsgesellschaften unabhängigen Finanzierung des Qualitätssicherungssystems (§ 7 A-QSG in Verbindung mit §§ 5, 26 A-QSG)

Weiters wurde die Novelle genützt, um eine Empfehlung der EU-Kommission vom 6. Mai 2008, 2008/362/EG teilweise umzusetzen und Sonderuntersuchungen zur Steigerung der Prüfungsqualität bei einem kontrollierten Abschlussprüfer oder einer Prüfungsgesellschaft einzuführen, vgl § 16 A-QSG.

Die letzte Novelle des A-QSG erfolgte mit dem Bundesgesetzblatt 2013/129 und enthält ua Regelungen über den Widerruf der Anerkennung von Qualitätsprüfern, über das Verfahren des Entzuges der Bescheinigung hinsichtlich der Teilnahme an der externen Qualitätsprüfung, über die Anordnungen von Maßnahmen beim Prüfungsbetrieb und über die Organisation der Qualitätskontrollbehörde selbst.

4.5.5 Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung – AFRAC

Basierend auf einem Entschließungsantrag des Nationalrates wurde internationalen Vorbildern folgend ein Verein „Österreichisches Rechnungslegungskomitee“ gegründet, bei dem das Bundesministerium für Justiz, das Bundesministerium für Wirtschaft und Arbeit, das Bundesministerium für Finanzen, die Kammer der Wirtschaftstreuhänder, das Institut österreichischer Wirtschaftsprüfer, die Wirtschaftskammer Österreich, die Industriellenvereinigung, die Vereinigung österreichischer Revisionsverbände, der Sparkassen-Prüfungsverband, die Finanzmarktaufsicht, der Verband der Versicherungsunternehmen Österreichs und das Institut österreichischer Steuerberater ordentliche Mitglieder sind. Dieser Verein agiert als Trägerorganisation für den „**Beirat für Rechnungslegung und Abschlussprüfung (Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC)**“. Dieser Beirat hat statutengemäß folgende Aufgaben:

- a) Erstellung von Informationen über aktuelle Vorhaben auf dem Gebiet der Rechnungslegung und der Abschlussprüfung auf nationaler, europäischer und internationaler Ebene für die Mitglieder,
- b) Erstattung von fachkundigen Stellungnahmen zu den unter lit a beschriebenen Vorhaben,
- c) Unterstützung der österreichischen Vertreter in internationalen und europäischen Arbeitsgruppen auf dem Gebiet der Rechnungslegung und Abschlussprüfung bei der Festlegung ihrer Verhandlungsposition,
- d) fachliche Beratung der zuständigen Ministerien bei der Erstellung von Gesetzesvorschlägen, insb bei der Ausübung von Mitgliedstaatenwahlrechten im Rahmen der Umsetzung von Rechtsakten der Europäischen Gemeinschaft,
- e) fachliche Beratung für die Vertretung der österreichischen Interessen gegenüber internationalen Standardsetzern und Zusammenarbeit mit diesen,
- f) Abhaltung von Informationsveranstaltungen,
- g) Veröffentlichungen und
- h) Erstellung von Fachgutachten.

Durch diesen Beirat wurde ein Forum von an der Rechnungslegung und Abschlussprüfung interessierten Parteien institutionalisiert, das als Kompetenz- und Informationszentrum zu einer konsistenten Vertretung der österreichischen Position in den internationalen und EU-Gremien beiträgt. Stellungnahmen, Informationsveranstaltungen und Fachgutachten sowie die fachliche Beratung der zuständigen Ministerien bei der Erstellung von Gesetzesvorschlägen – insb bei der Ausübung von Mitgliedstaatenwahlrechten im Rahmen der Umsetzung von Rechtsakten der Europäischen Gemeinschaft – runden den Aufgabenbereich des Beirats für Rechnungslegung und Abschlussprüfung ab.

Der Beirat besteht aus 20 Mitgliedern sowie 20 Ersatzmitgliedern, die sich wie folgt zusammensetzen:

- vier Mitglieder aus dem Kreis der rechnungslegungspflichtigen Unternehmen,
- drei Mitglieder aus dem Kreis der universitären Lehre, die nicht zugleich Wirtschaftsprüfer sind,
- vier Mitglieder aus dem Kreis der Wirtschaftstreuhandler,
- ein Mitglied, das im genossenschaftlichen Revisionswesen eines in Österreich anerkannten Revisionsverbandes tätig ist,
- ein Mitglied des Vorstandes des Sparkassen-Prüfungsverbandes bzw ein von diesem nominiertes, sachkundiges Sachbearbeiter,
- ein Mitglied aus dem Kreis der Finanzanalysten,
- ein Mitglied aus dem Kreis der Investoren,
- ein Mitglied aus dem Kreis der Versicherungsmathematiker,
- zwei Mitglieder aus dem Kreis der Aufsichtsbehörden,
- ein Mitglied aus dem Kreis des Verbandes der Versicherungsunternehmen Österreichs und
- ein Mitglied aus dem Kreis der Banken und Bankiers.

Mindestens zwei Mitglieder des Beirats müssen auch bei oder für Klein- und Mittelunternehmen tätig sein.