

# RECHTLICHE RAHMENBEDINGUNGEN FÜR REVISIONSVERBÄNDE

## 1. DER BESTÄTIGUNGSVERMERK

Die Jahres- und Konzernabschlüsse mittelgroßer und großer Kapitalgesellschaften und Genossenschaften unterliegen einer gesetzlichen Prüfung, die mit einem formellen Bestätigungsvermerk endet. Geregelt ist der Bestätigungsvermerk im § 274 UGB.

Durch das ReLÄG 2004 wurde der § 274 UGB dahin gehend geändert, dass internationale Regelungen Eingang in österreichisches Recht gefunden haben; die Änderungen gelten für Geschäftsjahre, die nach dem 1. Jänner 2005 begonnen haben. Damit wurde der bis dahin formelhafte Bestätigungsvermerk durch einen Bestätigungsbericht ersetzt, der sich nach Inhalt und Länge deutlich vom bisher in Österreich üblichen formelhaften Bestätigungsvermerk unterscheidet, wengleich die Abweichungen in materieller Hinsicht, was die Grundaussage betrifft, nämlich das Ergebnis der Prüfung selbst, gering sind.



Vst.-Dir. Mag. Margareta Steffel

Der neue Bestätigungsvermerk definiert klar, welche Aufgaben in die Verantwortung der gesetzlichen Vertreter fallen und welche vom Abschlussprüfer wahrzunehmen sind. Diese Aufgabenverteilung dient insbesondere der Klarstellung der Kompetenzen. Darüber hinaus werden Inhalt und Ziel einer Abschlussprüfung spezifiziert. Insbesondere wird dem Bilanzadressaten offengelegt, dass Nachweise im Rahmen einer Prüfung überwiegend auf Basis von Stichproben erfolgen, dass also keine Vollprüfung erwartet werden darf, wie das gelegentlich angenommen wird.

Seit 2006, in der Prüfung Kredit seit 2007, findet sich am Ende des Bestätigungsvermerks der Hinweis, dass eine Veröffentlichung und Weitergabe des Jahresabschlusses mit dem von den Revisoren des ÖGV erteilten Bestätigungsvermerk nur in der bestätigten Fassung erfolgen darf. Bei Abweichungen sind die Vorschriften des § 281 Abs 2 UGB zu beachten, wonach der Bestätigungsvermerk nur dann beigefügt werden darf, wenn dessen Wortlaut ebenso wie der Jahresabschluss unverändert bleiben. Der zum Firmenbuch eingereichte oder veröffentlichte Jahresabschluss samt Be-

stätigungsvermerk muss daher jener Fassung entsprechen, die sich im Prüfungsbericht wiederfindet. Bezieht sich der Bestätigungsvermerk auf den vollständigen Jahresabschluss, was idR der Fall sein wird, und wird der Jahresabschluss wegen Inanspruchnahme von gesetzlich zulässigen Erleichterungen nur teilweise, z.B. mit verkürzter Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung, offengelegt, so ist darauf dezidiert hinzuweisen.

## 2. DER LAGEBERICHT

Durch das ReLÄG 2004 wurde der § 243 UGB – Lagebericht neu geregelt. Damit wurde der verpflichtend vorgeschriebene Inhalt des Lageberichts deutlich erweitert. Kernpunkte der Erweiterung sind die Analyse des Geschäftsverlaufs anhand von Kennzahlen und eine allgemeine Risikoberichterstattung.

In der allgemeinen Risikoberichterstattung ist auf wesentliche Risiken und Ungewissheiten einzugehen, denen das Unternehmen ausgesetzt ist. Darüber hinaus sind Angaben über das Risikomanagement der Gesellschaft, die dabei verfolgten Ziele und die eingesetzten Methoden aufzunehmen.

Der Lagebericht hat auch eine angemessene Analyse des Geschäftsverlaufs und des erwirtschafteten Ergebnisses zu enthalten. In der Praxis bedeutet dies, dass auch auf Veränderungen der Vermögens-, Finanz- und Ertragslage gegenüber dem Vorjahr und deren Ursachen einzugehen ist.

In Abhängigkeit von der Größe und Komplexität des Geschäftsbetriebs sind auch die wichtigsten finanziellen Leistungsindikatoren mit Gegenüberstellung der Vorjahreszahlen darzustellen, wobei die ausgewiesenen Beträge und Angaben zu erläutern sind. Solche Indikatoren sind beispielsweise Kennzahlen für die Kapital- und Vermögensstruktur, für die Rentabilität und Finanzierung.

Große Kapitalgesellschaften haben darüber hinaus auch nicht finanzielle Leistungsindikatoren anzugeben. Dazu zählen u.a. Informationen zur Umweltstrategie, zu Aus- und Weiterbildungsmaßnahmen der Mitarbeiter oder zur Arbeitssicherheit.

Die Erfahrungen im Zuge der Prüfung der Jahresabschlüsse 2005 und 2006 haben gezeigt, dass die den Revisoren vorgelegten Jahresabschlüsse nicht immer den gesetzlichen Vorschriften entsprachen und Änderungen erforderlich machten.

Was vielfach zu wenig beachtet wird, ist, dass auf alle vom Gesetz geforderten Punkte einzugehen ist, auch wenn sie für die betreffende Gesellschaft nicht relevant sind. Auch eine Leermeldung stellt für den Adressaten eine Information dar, und er kann daraus ableiten, dass dieser Punkt für die Gesellschaft nicht zutrifft. Dies betrifft insbesondere die Vorgänge von besonderer Bedeutung, die nach dem Schluss des Geschäftsjahres eingetreten sind, und den Bereich Forschung und Entwicklung, der für den Großteil der von uns geprüften Unternehmen zu einer Leermeldung führen wird. Auch dem Prognosebericht ist verstärkte Aufmerksamkeit zu widmen. Dieser hat zumindest Aussagen über die voraussichtliche wirtschaftliche Entwicklung im Folgejahr sowie geplante Expansionen, Markterschließungen, Änderungen im Produktangebot und wesentliche Investitionen zu enthalten.

### 3. DIE 8. EU-RICHTLINIE – PRÜFERRICHTLINIE

In den letzten Jahren wurde die 8. EU-Richtlinie, Basis für die nationale Gesetzgebung für Abschlussprüfungen und Abschlussprüfer, überarbeitet. Ursache dafür waren internationale Entwicklungen, aber auch die Finanzskandale der jüngsten Vergangenheit.

Die durch die Richtlinie erfolgten Änderungen haben zu einer Verschärfung der Bestimmungen geführt, von denen auch das genossenschaftliche Prüfungswesen betroffen ist, obwohl Genossenschaften und genossenschaftliche Revisoren in die Finanzskandale nicht involviert waren. Die Neuregelungen der 8. EU-Richtlinie betreffen unter anderem die Unvereinbarkeit bestimmter Leistungen, vor allem Beratungsleistungen, mit der Durchführung von Abschlussprüfungen, die Einführung eines externen Qualitätssicherungssystems auf nationaler Ebene sowie besondere Bestimmungen für die Abschlussprüfung von Unternehmen im öffentlichen Interesse.

Ziel der Richtlinie ist eine Harmonisierung der Anforderungen an Abschlussprüfungen auf hohem Niveau innerhalb der Europäischen Union. Im Mittelpunkt der Überlegungen stehen dabei Maßnahmen, die zu einer Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers führen sowie die verbindliche Einführung einer Qualitätskontrolle für Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften.

Die Fokussierung auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers verbunden mit einer exter-

nen Qualitätsprüfung ist darauf zurückzuführen, dass bei den in der Vergangenheit bekannt gewordenen Bilanzskandalen u.a. eine zu enge Verknüpfung zwischen Prüfungs- und Beratungsleistungen durch ein und dieselbe Prüfungsgesellschaft festgestellt wurde, was letztendlich zu einer Selbstprüfung führen kann.

Eine Harmonisierung innerhalb der EU ist einerseits Grundvoraussetzung für eine Liberalisierung der Dienstleistung Abschlussprüfung, andererseits bietet sie die Gewähr, dass Abschlussprüfungen nach annähernd gleichen, auf hohem Niveau angesiedelten Standards durchgeführt werden.

Der österreichische Gesetzgeber hat den durch die 8. EU-Richtlinie zu erwartenden Änderungen bereits teilweise Rechnung getragen. Das neue Qualitätssicherungsgesetz basiert beispielsweise bereits auf der geänderten Richtlinienfassung. Weitere Anpassungen betreffen den Umfang der zur Erlangung der Berufsbefugnis als Wirtschaftsprüfer abzulegenden Prüfung, der im WTBG (Wirtschaftstreuhandberufsgesetz) geregelt ist. Weitere Anpassungen nationaler Rechtsnormen werden folgen, um den Bestimmungen der neu gefassten 8. EU-Richtlinie zu entsprechen.

### 4. DIE EXTERNE QUALITÄTSPRÜFUNG

Nach einer längeren Vorbereitungszeit trat mit 1. Jänner 2006 das Gesetz über die Qualitätssicherung bei Abschlussprüfungen (Abschlussprüfungs-Qualitätssicherungsgesetz – A-QSG) in Kraft. Ziel des Gesetzes ist die Schaffung eines Qualitätssicherungssystems für die prüfenden Berufe, um den Wirtschaftsstandort Österreich, insbesondere den Finanzmarkt, zu stärken, das Vertrauen der Öffentlichkeit in Abschlussprüfungen zu fördern und die Qualität der Berufsausübung zu sichern.

Die Europäische Kommission, auf deren Empfehlung dieses Gesetz letztendlich geschaffen wurde, vertritt die Auffassung, dass Qualitätssicherung die Basis ist, um eine gute Qualität von Abschlussprüfungen zu gewährleisten, was die Glaubwürdigkeit von offengelegten Finanzinformationen fördert und den Nutzen



Vst.-Dir. Mag. Bernd Spohn

und Schutz für Aktionäre, Investoren, Gläubiger und andere Interessengruppen erhöht. Damit stellt die Qualitätssicherung das wichtigste Instrument des Berufsstands dar, um der Öffentlichkeit und den Aufsichtsbehörden zu zeigen, dass Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften ihre Tätigkeit auf der Grundlage allgemein anerkannter Prüfungsstandards und Prüfungsgrundsätze ausüben.

Alle Abschlussprüfer und Prüfungsgesellschaften einschließlich der Revisionsverbände und des Sparkassen-Prüfverbands sind nunmehr verpflichtet, sich alle drei bzw. sechs Jahre einer externen Qualitätsprüfung zu unterziehen. Gegenstand der Prüfung ist der gesamte Prüfungsbetrieb hinsichtlich der gesetzten Qualitätssicherungsmaßnahmen und deren Umsetzung in der Praxis.

Die von jedem Prüfungsbetrieb zu setzenden Qualitätssicherungsmaßnahmen müssen auf der Grundlage nationaler und internationaler Prüfungsstandards und Berufsgrundsätze basieren und haben jedenfalls Maßnahmen zur Gewährleistung der Unabhängigkeit, zu Auswahl, Einsatz und Beaufsichtigung der Mitarbeiter, zur Aus- und Weiterbildung sowie zur qualitativ hochwertigen Abwicklung von Abschlussprüfungen zu umfassen.

Die externe Qualitätsprüfung erstreckt sich auf alle Qualitätssicherungsmaßnahmen, soweit sie im Zusammenhang mit der Durchführung von Abschlussprüfungen stehen. Damit unterliegen sowohl die interne Organisation einschließlich internes Kontrollsystem als auch einzelne Prüfungsaufträge und die damit verbundene Berichterstattung, die dazu dienen, die Umsetzung der qualitätssichernden Maßnahmen in der Praxis zu evaluieren, dieser Prüfung.

Die Prüfung hat durch einen eingetragenen Qualitätsprüfer zu erfolgen. Voraussetzung für die Anerkennung als Qualitätsprüfer ist eine mindestens fünfjährige, die Durchführung von Abschlussprüfungen umfassende Praxis als Wirtschaftsprüfer, Buchprüfer, eingetragener Revisor oder Revisor des Sparkassen-Prüfverbands sowie der Nachweis über spezielle Schulungen oder einschlägige Erfahrungen auf dem Gebiet der Qualitätssicherung.

Die Bestellung zum Qualitätsprüfer erfolgt durch den Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfung auf Basis eines Dreivorschlags durch den zu überprüfenden Abschlussprüfer oder die zu überprüfende Prüfungsgesellschaft, wobei die drei vorgeschlagenen Qualitätsprüfer über die Qualifikation und Erfahrung

verfügen müssen, um eine ordnungsgemäße Prüfung zu gewährleisten. Dies bedeutet beispielsweise für den ÖGV, dass in seinen Dreivorschlag – aufgrund der Konzentration der durchgeführten Prüfungen auf Kreditinstitute – nur Qualitätsprüfer aufgenommen werden konnten, die über Erfahrung bei Bankprüfungen verfügen, wobei bei der Auswahl auf die gesetzlich geforderte Unabhängigkeit des Qualitätsprüfers zu achten ist, wonach keine finanziellen, persönlichen oder kapitalmäßigen Bindungen bestehen dürfen.

In der Praxis hat sich gezeigt, dass insbesondere Prüfungsgesellschaften, die Kreditinstitute prüfen, Schwierigkeiten haben können, einen Vorschlag mit drei gleichwertigen Qualitätsprüfern – unter Beachtung der gesetzlichen Unabhängigkeitsbestimmungen – zu erstellen und dem Ausschuss vorzulegen, da der Markt in diesem Segment sehr begrenzt ist.

Das in Österreich eingerichtete Qualitätssicherungssystem sieht eine zweistufige, in das BMFWA eingegliederte Behörde vor, die sich aus dem Arbeitsausschuss für externe Qualitätsprüfungen und der Qualitätskontrollbehörde als Oberbehörde zusammensetzt.

Der Arbeitsausschuss, in dem Mag. Spohn als Mitglied, und Mag. Steffel als Ersatzmitglied, beide Vertreter der VÖR (Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände) vertreten sind, war in den ersten neun Monaten des Jahres 2006 primär damit beschäftigt, die Rahmenbedingungen für die Anerkennung als Qualitätsprüfer, die Durchführung der Qualitätsprüfungen selbst und die Berichterstattung darüber zu entwickeln. Erst nach der Konstituierung der Qualitätskontrollbehörde als Oberbehörde war es letztendlich möglich, dass Anträge auf Anerkennung als Qualitätsprüfer beim Arbeitsausschuss eingebracht werden konnten. Ende 2006 sind auch die ersten Dreivorschläge auf Bestellung eines Qualitätsprüfers beim Ausschuss eingelangt. Zwischenzeitlich hat der Ausschuss für eine Reihe von Antragstellern, u.a. auch für den ÖGV, den Qualitätsprüfer ausgewählt. Nach ersten Gesprächen wurde die Durchführung der Qualitätsprüfung im ÖGV für Ende Juni/Anfang Juli 2007 festgelegt.

Das Thema Qualitätssicherung ist jedenfalls als kontinuierlicher Prozess zu sehen, der niemals endgültig abgeschlossen sein wird. Qualitätssichernden Maßnahmen und deren ständige Anpassung und Evaluierung hinsichtlich Effizienz und Einhaltung kommt in jedem

Unternehmen und somit auch in Prüfbetrieben eine wichtige Bedeutung zu. In Hinkunft stehen diese Maßnahmen auf dem Prüfstein durch einen externen Qualitätsprüfer, aber wie bei jeder Prüfung darf nicht die Sorge um allfällige Mängel oder anfallende Kosten im Mittelpunkt stehen, sondern die Chance des Aufzeigens von Verbesserungspotenzialen durch einen fachkundigen Berufskollegen.

## **5. VEREINIGUNG ÖSTERREICHISCHER REVISIONSVERBÄNDE**

Am 30. November 2004 hat der ÖGV zusammen mit GBV (Österreichischer Verband gemeinnütziger Bauvereinigungen – Revisionsverband) und ÖRV (Österreichischer Raiffeisenverband) die Vereinigung österreichischer Revisionsverbände, kurz VÖR genannt, gegründet. Dem Verein gehören inzwischen auch die Raiffeisen-Landesverbände an.

Zweck des Vereins ist die Förderung der österreichischen Wirtschaft, insbesondere des Genossenschaftswesens, sowie die Vertretung und Förderung der gemeinsamen Interessen, Rechte und Angelegenheiten der Mitglieder durch Sicherung der Qualität und Unabhängigkeit der Abschlussprüfung einschließlich Gebarungsprüfung.

Die Vereinigung versteht sich als Interessenvertretung österreichischer Revisionsverbände und Revisoren und ist insofern ein Gegenstück zur Kammer der Wirtschaftstreuhand. Durch diesen Zusammenschluss sollte es in Hinkunft möglich sein, gemeinsame Interessen der österreichischen Revisionsverbände noch besser zu vertreten und deren Anliegen mehr Gewicht zu verleihen.

Der Verein hat 2005 seine Tätigkeit aufgenommen und befasst sich derzeit primär mit der Anpassung der Revisorenausbildung an die Erfordernisse der 8. EU-Richtlinie, der Erstellung und Veröffentlichung eines Verzeichnisses eingetragener Revisoren, der Interessenvertretung im Rahmen des Vorschlags zu einer Änderung des Prüfberichts gemäß § 63 Abs 5 BWG und der Festlegung der künftigen Ausbildungserfordernisse zur Erlangung der Berufsbefugnis als Revisor mit anschließender Eintragung im öffentlichen Register.

## **6. ÖSTERREICHISCHES RECHNUNGSLEGUNGSKOMITEE**

Auf Initiative des BMJ wurde 2004 der Verein „Österreichisches Rechnungslegungskomitee“ (Austrian Financial Reporting and Auditing Committee – AFRAC) mit Sitz in Wien gegründet. Das BMJ hat sich aufgrund der ständig steigenden Anforderungen sowohl in zeitlicher als auch fachlicher Hinsicht auf Dauer nicht mehr in der Lage gesehen, ohne fachliche Unterstützung die gestellten Aufgaben im Bereich Rechnungslegung und Abschlussprüfung, insbesondere im Hinblick auf internationale Entwicklungen, bewältigen zu können.

Ordentliche Mitglieder sind u.a. BMJ, BMfWA, BMF, WKÖ, WT Kammer, Industriellenvereinigung, FMA, Vereinigung österr. Revisionsverbände, Sparkassen-Prüfungsverband und der Verband der Versicherungsunternehmen. Die Kosten des Vereins sind von den Mitgliedern zu tragen.

Die eigentliche Facharbeit erfolgt im Beirat. Es handelt sich dabei um ein Fachgremium, dessen Mitglieder über qualifizierte Kenntnisse der Rechnungslegung oder Abschlussprüfung verfügen. Die Mitglieder rekrutieren sich aus dem Kreis der rechnungspflichtigen Unternehmen, universitären Lehre, Wirtschaftstreuhand, des Sparkassen-Prüfverbandes, der Vereinigung österreichischer Revisionsverbände, der Investoren, Finanzanalysten, Versicherungsmathematiker, Aufsichtsbehörden börsennotierten Unternehmen und des Verbands der Versicherungsunternehmen. Seitens des ÖGV gehört Mag. Spohn der Vereinigung Österreichischer Revisionsverbände dem Beirat an.

Das AFRAC ist in Arbeitsgruppen organisiert, die sich mit den anstehenden Fachthemen auseinandersetzen. Derzeit sind u.a. Arbeitsgruppen zur Redepflicht des Bankprüfers, zu Finanzinstrumenten und zu den Internationalen Rechnungslegungsstandards IAS/IFRS eingerichtet.

Auf dem Arbeitsprogramm 2006 standen unter anderem die Lageberichterstattung gemäß §§ 243 und 267 UGB, die Bestimmungen des Börsegesetzes im BMF-Begutachtungsentwurf, die geplante Änderung des § 29a BWG sowie vereinbare und unvereinbare Rechts- und Steuerberatungsleistungen gemäß § 271 und § 271a UGB.

Laufende Projekte des Jahres 2007 sind neben Themen der internationalen Rechnungslegung u.a. die Auswirkungen der österreichischen Gruppenbesteuerung auf die Bilanzierung nach IFRS (International Financial Reporting Standards) und die Auswirkungen des VwGH-Erkenntnisses auf die unternehmensrechtliche phasengleiche Dividendenaktivierung.

## LEITBILD DES ÖGV

1. **Vision** Wir machen die Genossenschaft zur Qualitätsmarke der Zukunft.
2. **Freiheit und Verantwortung** sind die Grundwerte, nach denen wir leben.
3. **Zuverlässigkeit und Vertrauen** sind Basis unseres Handelns.
4. **Kompetenz und Einsatzfreude** unserer Mitarbeiterinnen und Mitarbeiter sind entscheidend für unseren Erfolg.
5. **Wir fördern** unsere Mitglieder durch eine unabhängige, zeitgemäße und engagierte Prüfung.
6. **Wir vertreten** aktiv die Interessen unserer Mitglieder
7. **Wir unterstützen** unsere Mitglieder durch ganzheitliche Beratung und Betreuung.
8. **Wir sind Gestalter und Motor** eines leistungsstarken Netzwerks selbständiger Unternehmer.
9. **Wir sind Vordenker** und zukunftsorientierter Partner unserer Mitglieder.
10. **Mission** Wir setzen uns mit aller Kraft für den Erfolg unserer Mitglieder ein!