

*„Wer grundlegende Freiheiten aufgibt,
um etwas Sicherheit zu gewinnen,
verdient weder Freiheit noch Sicherheit.“
(Benjamin Franklin, 1706–1790, US-Staatsmann)*

Aspekte der Abschlussprüfung von KMU

Josef Schlager

Inhaltsübersicht

1. Einleitung
 2. Was sind bei den Geprüften sowie bei den Prüfenden kleine und mittlere Unternehmen?
 3. „Blitzlichter“ in der Entwicklung der Abschlussprüfung und des Prüfungswesens
 4. Einzelaspekte der Abschlussprüferunabhängigkeit
 5. Der risikoorientierte Prüfungsansatz auch für KMU
 6. Besonderheiten der Prüfung von KMU
 7. Exkurs: Die Einführung einer „Eingeschränkten Revision“ in der Schweiz
 8. Zusammenfassung und Schlussfolgerungen
- Literaturverzeichnis

Erschienen in Urnik/Fritz-Schmied/Kanduth-Kristen (Hrsg.), *Steuerwissenschaften und betriebliches Rechnungswesen*, Festschrift für Herbert Kofler, Wien (LindeVerlag) 2009.

1. Einleitung

Am Institut für Revisions-, Treuhand- und Rechnungswesen der Johannes Kepler Universität Linz, das im Jahr 1972 von Univ.-Prof. Dr. Karl Vodrazka gegründet wurde und an dem Herbert Kofler und ich als Assistenten von Beginn tätig waren, hat sich schwerpunktmäßig in Forschung und Lehre das „Prüfungswesen“ und die „Betriebswirtschaftliche Steuerlehre“ entwickelt, die beide als angewandte Wissenschaft verstanden und weiterentwickelt wurden. Herbert Kofler veröffentlichte im Journal für Betriebswirtschaft einen Überblicksartikel „Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen – Entwicklung und/oder Reform? – Zugleich ein Wegweiser durch die Literatur“.¹

Von diesem Überblicksartikel von Herbert Kofler ausgehend behandle ich einzelne Aspekte des Prüfungswesens im Hinblick auf die Abschlussprüfung von kleinen und mittleren Unternehmen, wobei die Habilitationsschrift von Herbert Kofler: „Die Prüfung der Geschäftsführung. Entwicklung, Möglichkeiten und Grenzen“² ein wichtiger Begleiter ist. Nimmt man diese Arbeit in die Hand, so ist man von der Vielfalt an gerade heute verwertbaren und aktuellen Überlegungen, wie etwa zur Planungs- und Prognoseprüfung, beeindruckt. In den 70er-Jahren des vorigen 20. Jahrhunderts war es noch möglich, in fachwissenschaftlichen Arbeiten gleichsam den Vollständigkeitsgrundsatz, der dem im Prüfungswesen praktisch Tätigen immer begegnet, wenn er ein mit hinreichender Sicherheit anzustrebendes Prüfungsurteil abzugeben bemüht ist, bei der Erfassung der vorhandenen Literatur einzuhalten. Dies ist, wie ich bei der Arbeit an diesem Beitrag feststellen musste, heute leider nicht mehr möglich.³

Es wird nach einer Abgrenzung, in welcher auf prüfende und geprüfte Unternehmen Bezug genommen wird, auf Entwicklungsschwerpunkte der Abschlussprüfung und des Prüfungswesens eingegangen. Nach Hinweisen zur Abschlussprüferunabhängigkeit wird der gleichsam heute „vorgeschriebene“ risikoorientierte Prüfungsansatz knapp vorgestellt. Dieser hat sich durchgesetzt, gleichgültig, ob ein großes börsennotiertes Unternehmen oder ein Konzern geprüft wird, oder ein kleines Unternehmen, das gerade in die Prüfungspflicht „aufgestiegen“ ist. Anschließend werden Besonderheiten der Prüfung von KMU behandelt. In einem Exkurs wird auf den „Mut“ des Schweizer Gesetzgebers eingegangen, ab 2008 für kleine und mittlere Unternehmen eine „Eingeschränkte Revision“ neben der „Ordentlichen Revision“ vorzusehen. Mit den abschließenden Schlussfolgerungen sollen Anregungen gegeben werden, um dem Trend zur Einschränkung der Vielfalt zu begegnen.⁴

¹ Kofler, Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen – Entwicklung und/oder Reform? – Zugleich ein Wegweiser durch die Literatur, JfB 1/1980, 18 ff.

Dass dies im Rahmen der vom Institutsvorstand besonders geförderten wissenschaftlichen Entwicklung stand, zeigt ein zeitlich zusammenhängender Überblicksartikel von Schlager, Vom Nutzen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre – ein Wegweiser durch die Literatur, JfB 1/1979, 37 ff.

² Kofler, Die Prüfung der Geschäftsführung. Entwicklung, Möglichkeiten und Grenzen, Wien 1985.

³ Dies ist auch dadurch bedingt, dass von den Buchverlagen nach vier bis sieben Jahren aus meiner Beobachtung Fachbücher aus dem Programm genommen werden. Es sollte von den Verlagen angeboten werden, die Inhalte der Bücher weiterhin über die Verlagshomepage elektronisch beziehen zu können.

⁴ Vgl. Feyerabend, Die Vernichtung der Vielfalt, Wien 2005.

2. Was sind bei den Geprüften sowie bei den Prüfenden kleine und mittlere Unternehmen?

Unter Abschlussprüfung wird die Prüfung von (Regel)jahresabschlüssen verstanden. Das österreichische Unternehmensgesetzbuch (UGB) folgt der 4. EG-Richtlinie über den Jahresabschluss von Gesellschaften bestimmter Rechtsformen und sieht Befreiungen von der Jahresabschlussprüfung vor, die sich an den Größenmerkmalen Umsatz, Bilanzsumme und Zahl der Beschäftigten ausrichten. Dabei verlangt § 268 UGB die Pflicht zur Abschlussprüfung nicht für kleine Gesellschaften mit beschränkter Haftung, wenn die Bilanzsumme gegenwärtig unter € 4,84 Mio, die Umsatzerlöse unter € 9,68 Mio und im Jahresdurchschnitt weniger als 50 Mitarbeiter nicht überschritten werden und diese Gesellschaften nicht aufgrund gesetzlicher Vorschriften einen Aufsichtsrat haben müssen. Die mittelgroßen Kapitalgesellschaften sind solche, die € 19,25 Mio Bilanzsumme, € 38,5 Mio Umsatzerlöse und im Jahresdurchschnitt 250 Arbeitnehmer nicht überschreiten. Von großen Kapitalgesellschaften spricht das UGB, wenn mindestens zwei der angeführten Merkmale überschritten werden.

Diese Rechtsfolgen treten erst ein, wenn sie in zwei aufeinanderfolgenden Geschäftsjahren überschritten werden oder nicht mehr überschritten werden. So kommt es bei der regelmäßigen Valorisierung durch den Gesetzgeber dazu, dass Unternehmen herausfallen. Es kann auch durch wirtschaftliche Schwankungen zu einem Wechsel kommen. Dieser ist teilweise aufgrund der Anknüpfung an die genannten Größenmerkmale bilanzpolitisch gestaltbar.⁵ Der Gesellschaftsvertrag kann die Abschlussprüfung vorsehen bzw. können freiwillige Prüfungen erfolgen. Durch die genannten Größenmerkmale werden vielfach Branchenbesonderheiten nicht erfasst.

Nachdem die gesetzlichen Vertreter des Mutterunternehmens eines Konzerns, wenn die größenabhängigen Befreiungen (§ 246 UGB) nicht vorliegen, einen Konzernabschluss und Konzernlagebericht aufstellen müssen, der geprüft werden muss (§ 268 UGB), werden in dieser Arbeit derartige Mutterunternehmen, auch wenn sie selbst KMUs sind, für die prüferische Beurteilung nicht unter KMU eingeordnet.

Es hat sich gezeigt, dass für die Einordnung von Unternehmen, für die Besonderheiten bei der Prüfungsdurchführung und bei den Prüfungsnormen sinnvoll sind, nicht unbedingt die angeführten Größenmerkmale und die Rechtsform relevant sind, „vielmehr gilt es jene Unternehmen abzugrenzen, deren Prüfung durch spezielle Eigenschaften besondere Anforderungen an den Prüfer stellt.“⁶ Es gab bereits im Jahr 1982 eine U.E.C.-Empfehlung zur Prüfung des Jahresabschlusses kleiner Unternehmen,⁷ bei der zur Einordnung qualitative Kriterien herangezogen worden sind. Die einzelnen, qualitativen Kriterien müssen nicht kumulativ vorhanden sein und berücksichtigt werden.

Die International Federation of Accountants (IFAC) hat im International Auditing Practise Statement (IAPS) 1005⁸ die Prüfungsbesonderheiten von KMU zusammenge-

⁵ Vgl. *Schlager*, Probleme bei den Offenlegungsvorschriften von „kleinen“ und „mittelgroßen“ Kapitalgesellschaften, SWK 34, 35/1996 D, 37 ff.

⁶ *Marten/Quick/Ruhnke*, Wirtschaftsprüfung³, Stuttgart 2007, 604.

⁷ U.E.C.-Auditing Statements Board (ASB), U.E.C.-Empfehlungen zur Abschlußprüfung, Die Prüfung des Jahresabschlusses kleinerer Unternehmen, Diskussionsentwurf Nr 13, München 1982.

⁸ Wirtschaftsprüferkammer (Hrsg), International Standards on Auditing (ISAs) – Internationale Prüfungsgrundsätze, Stuttgart 2003, 860 ff.

fasst. Bei allen ab März 2003 verabschiedeten ISA ist ein gesonderter Abschnitt zu den KMU-Besonderheiten enthalten. Mit dieser Umstellung, die den IAPS 1005 laufend reduzieren soll, kann m. E. nur über Datenbankhilfen eine Gesamtheit der Aussagen, die für KMU getroffen werden, zusammengesucht werden oder es wird dies über spezielle Veröffentlichungen als Service geschehen.

Deutschland hat seit 2004 einen Prüfungshinweis „Besonderheiten der Abschlussprüfung kleiner und mittelgroßer Unternehmen“ (IDW 9.100.1, Stand: 29.11.2006) herausgebracht, der sich am IAPS 1005 orientiert. Damit ist man auch der faktisch bestehenden Verpflichtung nachgekommen, die Practise Statements in nationale Verlautbarungen umzusetzen.

In typisierender Betrachtungsweise werden u. a. folgende Umstände in diesen Prüfungsempfehlungen für die Abgrenzung von KMU und den in diesem Zusammenhang anzuführenden Familienunternehmen genannt:

- Das Eigentum liegt bei einer kleinen Anzahl von Personen, die teilweise auch geschäftsführende Tätigkeit ausüben oder im Unternehmen beschäftigt sind.
- Es wird weiters hervorgehoben, dass in der Regel wenige Geschäftsbereiche vorhanden sind, sowie ein einfaches Rechnungswesen und internes Kontrollsystem besteht, eine Unternehmensplanung fehlt bzw. ungenügend dokumentiert ist.
- Folgende Unternehmensrisiken seien typisch für KMUs: die Abhängigkeit von wenigen Produkten, Dienstleistungen oder Kunden, wodurch sich Nachfrageänderungen und Konkurrenzentwicklungen bei ungünstigen konjunkturellen Lagen in der Branche stark auswirken, eine ungenügende Eigenkapitalausstattung und eingeschränkte Finanzierungsmöglichkeiten.⁹

Da diese Besonderheiten der KMU-Betriebe den Prüfungsprozess beeinflussen und für deren Beachtung eine besondere Erfahrung des Prüfers gesehen wird, richten große internationale Prüfungskonzerne Abteilungen für die Prüfung von KMU ein, wie es auch im Steuerberatungsbereich feststellbar ist. KMUs können auch von Prüfungsbetrieben geprüft werden, die große Prüfungsmandate schon aus Kapazitätsgründen nicht annehmen können. Es ist daher naheliegend, wenn in der Literatur¹⁰ – gleichsam wie selbstverständlich – eine Abschlussprüfung von KMUs mit kleinen, mittleren und mittelgroßen Prüfungspraxen in Zusammenhang gebracht wird.

Bei diesen Prüfungsbetrieben ist vielfach nur ein Wirtschaftsprüfer mit Befugnis vorhanden, weiters sind Steuerberater oftmals als Mitarbeiter oder Gesellschafter tätig. Hofians spricht von „Prüfungsbetrieben mit geringer Aufgabendelegation und einfachen organisatorischen Strukturen.“¹¹ Es ist erkennbar, dass auch hier qualitative Kriterien für

⁹ Die ungenügende Eigenkapitalausstattung ist m. E. kein allgemeines Merkmal, da Familienunternehmen aufgrund der Unternehmensorientierung der Eigentümer eine Eigenkapitalausstattung vielfach von über 30 % haben.

¹⁰ Marten, u.a. (2007), S. 610, „Oftmals prüfen Einzelpraxen oder kleine Prüfungsgesellschaften kleine Unternehmen. Aufgrund der beschränkten Kapazitäten dürfte es besonders problematisch sein, Prüfer aus diesem Kreise in den ‚standard-setting‘-Prozeß einzubinden.“ Ruhnke/Niephaus, Jahresabschlussprüfung kleiner Unternehmen, Der Betrieb 1996, 789.

¹¹ Hofians, Qualitätssicherung für kleine und mittelgroße Prüfungsbetriebe, in Hammerschmied (Hrsg), Steuerberatung und Wirtschaftsprüfung in Europa, Festschrift für Alfred Brogyányi, Wien 2008, 289.

eine Einordnung der Prüfungsbetriebsgröße sinnvoll sind. In der „Anleitung zur Qualitätssicherung bei kleinen und mittelgroßen Revisionsunternehmen“ der Schweizer Treuhänderkammer vom 4.9.2008 wird zutreffend von „überschaubaren“ Verhältnissen gesprochen. Dieses Merkmal ist auch für die Einordnung der geprüften Unternehmen geeignet, wobei die subjektive Beurteilungskomponente damit deutlich wird. Die „freiberufliche Struktur“ ist als Merkmal dieser Prüfungspraxen, auch wenn sie als Kapitalgesellschaft geführt werden, deutlich feststellbar. Skopp führt an, dass die kleinen und mittleren Prüfungspraxen einen hohen Umsatzanteil an Steuerberatungsmandaten haben, „während die Prüfungsmandate zahlenmäßig gering, umsatzbezogen aber beachtenswert sind.“¹² Dies gilt für Österreich – insbesondere, wenn man die Stiftungsprüfungsmandate heranzieht – wohl nicht uneingeschränkt und lässt die starke Einzelfallbezogenheit ersichtlich werden. Bedeutsame Merkmale, die Skopp weiters erkennt, sind: „Die in diesen Praxen vorgefundenen Organisationsstrukturen sind meist von vielen Jahren beruflicher Erfahrung geprägt. Handlungsabläufe sind vielfach eingespielt, Informationen werden meist mündlich kommuniziert. Dokumentation von Prozessen sind eher die Ausnahme. Basis sind kurze Informationswege zwischen Praxisinhaber und Mitarbeiter. Schriftliche Arbeitsanweisungen werden meist durch mündliche Aufträge ersetzt. Beratungsverträge im Bereich der steuerlichen Betreuung sind vielfach nur in mündlicher Form abgeschlossen und werden von Veranlagungsjahr zu Veranlagungsjahr automatisch verlängert. Mitarbeiter haben über Jahre hinweg fest gefügte Tätigkeitsbereiche, die entweder sachbezogen (z.B. Lohnbuchhaltung) oder mandatsbezogen (fest zugeordnete Anzahl von Mandanten) bearbeitet werden. Das 'Vier-Augen-Prinzip' wird durch die Durchsicht der Unterlagen durch den Praxisinhaber gewahrt. Eigene Tätigkeiten des Praxisinhabers werden – zumindest bei Einzelpraxen – in seltenen Fällen einer weiteren Kontrolle unterzogen.“¹³

3. „Blitzlichter“ in der Entwicklung der Abschlussprüfung und des Prüfungswesens

Wenn die externe Pflichtprüfung in England um 1900, Deutschland 1931, USA 1934 und in der Schweiz 1936 eingeführt wurde,¹⁴ so stand dies immer im Zusammenhang mit großen Aktiengesellschaften, börsennotierten Unternehmen und Unternehmen im öffentlichen Interesse. Daran hat sich bis heute wohl nichts geändert. Deshalb ist es nachvollziehbar, warum die Prüfung von kleinen und mittelgroßen Unternehmen gleichsam als „Stiefkind“ betrachtet wurde und wird, auch wenn zahlenmäßig viele Unternehmen betroffen sind.

Wir stehen wieder mitten in Ereignissen, wie sie 1934 von Karoli beschrieben wurden: „Eine der unerläßlichen Voraussetzungen des harmonischen Wirtschaftsablaufs ist das Vertrauen von Unternehmung zu Unternehmung, das Vertrauen in der Wirtschaft und in die Wirtschaft schlechthin. Dieses Vertrauen erschien vor allem in der Epoche des Hochkapitalismus durch zu starke, zum Teil rücksichtslose Betonung egoistischer privatwirt-

¹² Skopp, Externe Qualitätskontrolle in der kleinen und mittleren Prüferpraxis, Nürnberg 2003, 14.

¹³ Ebenda, 14.

¹⁴ S etwa Loitlsberger, Dogmengeschichtlicher Abriß des Treuhänderwesens, in Lechner, Treuhänderwesen, Wien 1978, 42 f.

schaftlicher Ziele unter Zurückdrängung von gesamtwirtschaftlichen Interessen gefährdet, und mehr als je rückte deshalb der Gedanke einer den Zeitverhältnissen angepaßten vertrauensschaffenden Bilanzprüfung durch eine unabhängige und sachverständige Stelle in den Interessenbereich der Wirtschaftskrise und fand greifbaren Ausdruck in immer zahlreicher freiwillig durchgeführten Bilanzprüfungen und verschiedenen Spezialprüfungen. Es setzte sich allmählich die Erkenntnis durch, daß die Wirtschaft zum Wohle aller einer planmäßigen, unabhängigen, sachverständig durchgeführten und tiefgreifenden Prüfung mit betriebs- und volkswirtschaftlichen Auswertungsmöglichkeiten durch ein das Vertrauen der Allgemeinheit besitzendes Organ bedürfe, und diese Idee einer jährlich regelmäßig wiederkehrenden Bilanzprüfung fand in Wirtschaft, Wissenschaft und Beruf eifrige Verfechter.“¹⁵

Ein Unterschied ist wohl heute darin zu sehen, dass man zumindest seit dem Enron-Bilanzskandal am Beginn des 21. Jahrhunderts von einer Vertrauens- und Glaubwürdigkeitskrise der Wirtschaftsprüfung spricht, verbunden mit immer neuen Fragen zur sog. „Erwartungslücke“.

Vom Schweizer Wirtschaftsprüfer und Hochschullehrer Carl Helbling wurde eine „Geschichte der Treuhand- und Revisionsbranche“ veröffentlicht. Dort schildert er einen grundlegenden Unterschied zwischen dem kontinentaleuropäischen und dem angelsächsischen Ansatz für die Revision, „dass in Deutschland, Frankreich und auch in der Schweiz der Gläubigerschutz bis heute im Gesellschaftsrecht im Vordergrund steht – in Grossbritannien und den USA dagegen die Bedürfnisse des Kapitalmarktes, vor allem der Börse. Dies zeigt sich besonders deutlich in der Entwicklung und Formulierung der gesetzlichen Bilanzierungsgrundsätze. Dem Vorsichtsprinzip (mit stillen Ermessensreserven) beim Gläubigerschutz steht das Prinzip der True and fair view bei den Anforderungen der Börse gegenüber“.¹⁶ Aus diesen ganz anders gelagerten Zukunftsfragen und dem Invordergrundstehen des Konzernabschlusses als Informationsinstrument sind sowohl immer umfangreicher ausformulierte Rechnungslegungsstandards als auch in der Folge berufsständische internationale Prüfungsstandards hervorgebracht worden.

Im Umfeld des HGB-Einzelabschlusses – nunmehr in Österreich UGB – ist die Ordnungsmäßigkeitsprüfung als Einhaltung dieser Rechnungslegungsvorschriften gesehen worden, wo selbst bei einzelnen Zukunftsanknüpfungen ein sehr vorsichtiges Herangehen feststellbar war, wobei eine Ausweitung insbesondere durch Insolvenzen von geprüften Unternehmen erkennbar ist, da das Gesellschaftsrecht seit den 80er-Jahren des vorigen Jahrhunderts immer auch die Insolvenzfrüherkennung und -vermeidung verfolgte. Der sich ausweitende Tatbestand der Redepflicht des Abschlussprüfers (§ 273 UGB) bringt die Themen „Unternehmensfortbestandsgefährdung“ und „Verstöße“¹⁷ in das Bewusstsein als gemeinsam zu sehende und zu behandelnde Problemstellungen, wobei hier Wechselwirkungen bestehen können, aber naturgemäß nicht müssen.

¹⁵ Karoli, Bilanzprüfung und Prüfungsergebnis, Leipzig 1934, 5.

¹⁶ Helbling, Geschichte der Treuhand- und Revisionsbranche, Zürich 2006, 21.

¹⁷ S. Haller/Reitbauer, Redepflicht des Abschlussprüfers vor und nach Eintritt der Insolvenz, in Feldbauer-Durstmüller/Schlager (Hrsg), Krisenmanagement – Sanierung – Insolvenz², Wien 2002, 721 ff; Geirhofer, Redepflicht des Abschlussprüfers vor und nach Eintritt der Insolvenz, in Feldbauer-Durstmüller/Schlager (Hrsg), Krisenmanagement, Wien 2007, 183 ff; s die treffenden Ausführungen von Vodrazka in dieser Festschrift zur Abschlussprüfung.

Es ist feststellbar, dass in den USA die Anzahl der Prüfungsnormen nachweislich zunimmt, „wenn Ereignisse die Selbstregulierungskraft des Berufsstandes gefährden“,¹⁸ so ist der Sarbanes-Oxley-Act (SOA) im Jahr 2002 ein besonders wichtiges Beispiel. Die europäischen Staaten und die Schweiz mussten sich bemühen, die strengen Regeln zu übernehmen, da ihren Großunternehmen in den USA sonst zusätzliche Normen auferlegt würden. In der EU sind derartige Regulierungstendenzen aufgrund des Gesetzgebungsprozesses und den notwendigen Übernahmen in Länderrechte einer viel stärkeren Trägheit in der Anpassung unterworfen. Eingeleitete Entwicklungen können schwer zurückgenommen werden, selbst wenn kein Nutzen feststellbar ist oder sogar negative Entwicklungen ausgelöst werden. Im jeweiligen EU-Land können so nur die Interpretationsspielräume, die Normen bieten, ausgenutzt werden.¹⁹ Unter diesem Gesichtspunkt bietet sich eine Umsetzung der EU-Regelung nur im Mindestumfang an.

Man hat bei der Einführung der Abschlussprüfung für mittelgroße Kapitalgesellschaften in Österreich, die das EU-Gesellschaftsrechtsänderungsgesetz 1996 brachte²⁰,

¹⁸ *Ruhnke*, Normierung der Abschlussprüfung, Stuttgart 2000, 319. Er führt dazu aus: „In Deutschland dürften seitens der Öffentlichkeit wahrgenommene Defizite in ähnlicher Weise treibende Kraft der Regulierung sein.“ Weiters charakterisiert *Ruhnke* den Entwicklungsstand in Deutschland: „Des weiteren beeinflussen internationale Entwicklungen nicht nur die Rechnungslegung; vielmehr ist seit einigen Jahren ein prägender Einfluß auch auf die Abschlußprüfung zu konstatieren. Da der deutsche Berufsstand diese internationale Dimension lange Zeit weitgehend ignoriert hat, besteht derzeit ein starker Leidensdruck, diese Entwicklung ‚nachzuholen‘. Ob die dabei festzustellende Hektik bei der Anpassung der nationalen Normen an die internationalen Maßstäbe immer zu sachgerechten Ergebnissen führt, muß indes bezweifelt werden. Überdies haben gerade die Entwicklungen im Bereich der Rechnungslegung gezeigt, daß ein Beharren auf bestehenden Traditionen langfristig dazu führen kann, daß auch das aufgegeben werden muß, was (vermutlich) erhaltenswert gewesen wäre.“ Ebenda, 2.

¹⁹ „Galt zu Beginn der 90er Jahre noch der Respekt vor der Macht der Big Six bei der Gestaltung der Trends der Rechnungslegung, scheint heute eher Verständnis für die Ohnmacht der nur noch Big Four angebracht. Die Enron-Krise fegte die als straff und zentral geführtes Prüfungsunternehmen dominierende Arthur Andersen weg – ein Bauernopfer, wie sich heute zeigt. Denn die Verfehlungen der Prüfer scheinen weit weniger gravierend zu sein als in Medien und Politik der USA, getreu der Lynchjustiz des Wilden Westens, unterstellt wurde. Doch die Ausstrahlung von Entschlossenheit mittels Anordnung der Liquidation dieser Traditionsfirma, kombiniert mit viel zu weit gehenden Einzelmaßnahmen und Vorgaben für die Wirtschaft, brachte den USA weltweit Bewunderung und Anerkennung ein. Die Schweiz – und nicht nur sie – neigt dazu, solche Massnahmen rasch zu kopieren; allerdings sind sie bei uns dann in Stein gemeißelt. In den USA dagegen wird klammheimlich Ballast abgeworfen und – weil immer mehr ausländische Publikumsfirmen ihre dortige Kotierung rückgängig machen wollen – Schritt um Schritt vom Sarbanes-Oxley Act (SOA) abgerückt.“ *Behr*, Zukunft der Rechnungslegung – Rechnungslegung in der Zukunft, Beitrag zum Thema des Festvortrages anlässlich der Verleihung des Dr.-Kausch-Preises 2006, Der Schweizer Treuhänder 3/2007, 138.

²⁰ Damals betonte *Schlager*, dass die Einstiegsgrößen des Rechnungslegungsgesetzes 1990, das nur eine Entscheidung in kleine und große Kapitalgesellschaften getroffen hat, wobei die großen Gesellschaften – solche lagen vor, wenn zwei der folgenden Größenmerkmale überschritten wurden, nämlich ATS 200 Mio (€ 14,53 Mio) Bilanzsumme, ATS 300 Mio (€ 21,80 Mio) Umsatzerlöse sowie im Jahresdurchschnitt 300 Arbeitnehmer (§ 221 Abs. 1 HGB) – prüfungspflichtig wurden, so angelegt waren, dass keine wesentliche Diskussion über die Zweckmäßigkeit der Abschlussprüfung aufkam. „Dies wohl auch deshalb, weil Unternehmen dieser Größenordnung bereits das geschulte und erfahrene Mitarbeiterpotential im Rechnungswesen haben, um die Jah-

nicht bewusst signalisiert, dass eine Pflichtabschlussprüfung in den USA nur ein Thema für börsennotierte Unternehmen ist, und nicht aufgezeigt, obwohl die angeführte UEC-Empfehlung für die Prüfung von kleinen und mittelgroßen Unternehmen vorhanden war, dass die unter anderen Rechnungslegungs- und Größenordnungen entstandenen und aufgebauten Prüfungsstandards grundsätzlich anders zu sehen wären. Nachdem einerseits die Regulierung bei den kapitalmarktorientierten Unternehmen immer größer wurde und vom Gesetzgeber Sondernormen für besonders große Unternehmen als notwendig empfunden werden, wird nun doch der eingeschlagene Weg, der mit dem Schlagwort gekennzeichnet ist: „An Audit is an Audit“, zehn Jahre später national und international²¹ diskutiert. Das deutsche IDW hat zum Anlass von 75 Jahre Wirtschaftsprüfung ausgeführt, dass der Anspruch der Wahrung einer hohen Qualität der Arbeit aller Wirtschaftsprüfer nicht impliziert, „dass alle Situationen ein uniformes Vorgehen erfordern. Im Gegenteil: Situationspezifische Anpassungen sind Voraussetzung für eine gleichmäßig hohe Urteilsqualität aller Wirtschaftsprüfer.“²²

resabschlüsse selbständig erstellen zu können.“ *Schlager*, Wie kann und soll die Berichterstattung des Abschlußprüfers von mittelgroßen Gesellschaften erfolgen?, in Kofler/Nadvornik/Pernsteiner (Hrsg), Betriebswirtschaftliches Prüfungswesen in Österreich, Festschrift für Karl Vodrazka, Wien 1996, 659.

²¹ Auf der Homepage des IDW konnte am 31.12.2008 folgende Stellungnahme gefunden werden: „Die International Federation of Accountants (IFAC) hat am 02.10.2008 ein Positionspapier ‚IFAC’s Support for a Single Set of Auditing Standards: Implications for Audits of Small and Medium-sized Entities‘ veröffentlicht. Als Reaktion auf einzelne nationale Bestrebungen, ‚limited audits‘ einzuführen, betont die IFAC das Ziel der Förderung einer hohen Prüfungsqualität durch Anwendung einheitlicher internationaler Prüfungsstandards (International Standards on Auditing – ISA) unabhängig von der Größe der zu prüfenden Unternehmen. Die IFAC warnt davor, den Begriff audit auch im Zusammenhang mit Auftragsarten zu verwenden, die einen geringeren Sicherheitsgrad als reasonable assurance erreichen, weil dies zur Verwirrung der Marktteilnehmer führen kann. Insbesondere spricht sie sich gegen die selektive Anwendung von Prüfungsstandards aus, weil nicht gewährleistet ist, dass durch Anwendung einer solchen Teilmenge der gleiche Sicherheitsgrad erreicht werden kann. Im Sinne eines einheitlichen Verständnisses im Markt sollte der Begriff audit nur mit einem einheitlichen level of assurance in Verbindung gebracht werden. Die IFAC setzt sich damit weiterhin für den Ansatz ‚An Audit is an Audit‘ ein. Nach Auffassung der IFAC wird den Belangen von kleineren und mittleren Unternehmen (KMU) in den jeweiligen ISA-Abschnitten Considerations Specific to Smaller Entities ausreichend Rechnung getragen. Dem Vorwurf, dass die Anwendung der ISA für KMU besonders kostenintensiv sei, sei man durch das Clarity-Projekt des International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) begegnet, das zu klaren und verständlicheren Standards verhelfen soll. Ein Verweis auf die Anwendung der ISA darf nach Auffassung der IFAC nur erfolgen, wenn sämtliche internationalen Prüfungsstandards eingehalten wurden. Nach Auffassung der IFAC wäre das Konzept eines alternativen assurance service eher im öffentlichen Interesse als die Entwicklung verschiedener Ausprägungen von audits. Allerdings befürwortet die IFAC nicht die Schaffung einer völlig neuen Auftragsart. Stattdessen wird vorgeschlagen, den Bekanntheitsgrad von bereits existierenden Alternativen (review, compilation oder agreed-upon procedures) im Markt zu erhöhen. Dementsprechend ist im Arbeitsprogramm des IAASB eine Überarbeitung sowohl der Standards zu compilations als auch zu review engagements unter Berücksichtigung aktueller Marktbedürfnisse vorgesehen.“

²² *IDW*, Wirtschaftsprüfer im IDW. Ausblicke, Düsseldorf 2007, 26. Von *Naumann* wird ergänzt: „Das IDW ist sich dabei der Verantwortung dafür bewusst, dass bei vom Kapitalmarkt geforderten Reformmaßnahmen die Interessen der mittelständischen Unternehmen und deren Prüfer sowie die Auswirkungen auf die Struktur des Prüfermarktes berücksichtigt werden.“ *Naumann*, 75 Jahre Wirtschaftsprüfer im IDW. Gemeinsam verantworten, Die Wirtschaftsprüfung 18/2007, 1. Die

Hellseherische Fähigkeiten können Herbert Kofler in seiner Beurteilung der Entwicklung des Betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens zugeschrieben werden, wenn er hervorhebt: „Wie noch nie in der Entwicklungsgeschichte des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens scheint man heute vor einer Situation zu stehen, in der zunehmende Kritik am gegenwärtigen Rechnungslegungs- und Prüfungssystem die Disziplin geradewegs in eine als ‚Prüfungsreformdiskussion‘ zu bezeichnende Belebung gedrängt hat.“ Weiters wird gefolgert: „Und wenn im folgenden dieser derzeitige Stand des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens aufgezeigt werden und ggf. auch – zumindest annäherungsweise – darzulegen versucht werden soll, in welche Richtung zukünftige Veränderungen gehen können, so ließen interessante Parallelen zu früheren Stadien eine derartige Prognose zu erwartender Fortbildungen des Prüfungswesens ohne Berücksichtigung der allmählichen empirischen Entwicklung dieser Disziplin von vornherein mit großen Vorbehalten versehen, weshalb denn auch im folgenden ein kurzer Rückblick vorangestellt werden soll.“²³

Richter hat im Jahr 1996 ein Symposium zur „Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung“ initiiert, da „trotz vielversprechender Ansätze in den 60er und 70er Jahren (des vorigen Jahrhundert, d. Verf.) ... die Forschung im deutschen Sprachraum den Anschluß an die internationale Entwicklung verloren“ hat.²⁴ Es war wohl bis zum Sarbanes-Oxley Act nicht vorauszusehen, dass die Abschlussprüfung selbst und die Forschung auf diesem Gebiet mit so vielen neuen Schwerpunktsetzungen konfrontiert werden. So stellt man bei der Heranziehung von Literatur bis zum „Sarbanes-Oxley Act“ teilweise andere Blickwinkel und Schlussfolgerungen – beispielsweise im Bereich von Prüfung und Beratung²⁵ – fest, als sie nach der Vertrauenskrise deutlich wurden.

Diskussion geht in Deutschland weiter: „Die Entwicklung immer detaillierterer Prüfungs- und Dokumentationsanforderungen sollte vom Berufsstand allerdings zum Anlass genommen werden, im Rahmen der bestehenden gesetzlichen Vorschriften über alternative Prüfungsmodelle für die Prüfung kleiner und mittlerer Unternehmen nachzudenken.“ *Kämpfer/Schmidt*, Die Auswirkungen der neueren Prüfungsstandards auf die Durchführung von Abschlussprüfungen, Die Wirtschaftsprüfung 1/2009, 47. Es wird von diesen Autoren angedacht, „dass für die Prüfung kleiner und mittlerer Unternehmen Prüfungsstandards entwickelt werden, die sich durch eine größere Prinzipienorientierung und damit geringere Regelungsdichte von den ISA unterscheiden, ohne dass die grundlegenden Anforderungen an die Prüfungsqualität bei Abschlussprüfungen wesentlich geändert werden.“ (ebenda, 53). „Sind internationale Standards für sämtliche Unternehmen vorzuschreiben oder genügt es, kapitalmarktorientierte Unternehmen zur Einhaltung internationaler Standards zu verpflichten und für sonstige prüfungspflichtige Unternehmen lediglich Mindeststandards festzulegen. Meines Erachtens ist grundsätzlich der zweite Ansatz vorzugswürdig. Den internationalen Kapitalmärkten ist durch entsprechende gesetzliche und berufsständische Vorschriften zu signalisieren, dass die Abschlussprüfung kapitalmarktorientierter Unternehmen internationalen Anforderungen genügt. Für die Prüfung von Unternehmen, die nicht an den Kapitalmärkten agieren, müssen lediglich Mindeststandards definiert werden.“ *Gehring*, Abschlussprüfung, Gewissenhaftigkeit und Prüfungsstandards, Baden-Baden 2002, 226 f. *Ruhnke* entwickelte in seiner Habilitationsschrift ein „System der abgestuften Prüfung mit Signalfunktion“, damit könnten Differenzierungen in den Prüfungsleistungen bewirkt werden, *Ruhnke* (2000), 488.

²³ *Kofler* (1980), 20.

²⁴ *Richter*, Vorwort des Herausgebers, in *Richter* (Hrsg), *Theorie und Praxis der Wirtschaftsprüfung*, Berlin 1997, 5.

²⁵ So wurde die Beratung als Pflichtaufgabe des Wirtschaftsprüfers gesehen, *Ludewig*, Aufgaben und Verantwortung des Wirtschaftsprüfers in Zeiten wirtschaftlicher Anspannung, in *IDW* (Hrsg), *Be-*

Auswirkungen auf den deutschen Prüfungshinweis (IDW PH 9.100.1) für kleine und mittlere geprüfte Unternehmen glaubt man zumindest zu erkennen, wenn man die Aufsätze von Lück/Schreiber und Ruhnke²⁶ liest. Die empirische Forschung in der Abschlussprüfung, deren zunehmende Bedeutung feststellbar ist, sollte bei Verallgemeinerungen von Untersuchungsergebnissen, die doch vielfach unter einschränkenden Bedingungen stehen, darlegen, ob diese auch für prüfende und geprüfte KMUs gelten. Zu beachten ist weiters der wissenschaftliche Unabhängigkeitsmaßstab, nachdem die Beratung der Normengeber über empirische Untersuchungen erkennbar bedeutsam geworden ist.²⁷

4. Einzelaspekte der Abschlussprüferunabhängigkeit

Einen Schwerpunkt, den sich die EU-Gesetzgebung und der in der Folge davon abhängige Landesgesetzgeber, aber auch die Schweiz stellt, ist die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers.²⁸ Diese Problemstellung wird zunehmend komplexer und damit unüberschau-

richt über die Fachtagung 1974 des Instituts der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V., Düsseldorf 1975, 3 ff. Ausführlich zur prüfungsbezogenen Beratung auch *Steiner*, Der Prüfungsbericht des Abschlußprüfers, Köln 1990, 342 ff. S auch differenziert *Lück*, Prüfung der Rechnungslegung, Wien 1999, 249 ff. Den zunehmenden Abstand zum Jahr 2002 erkennt man heute bereits bei *Emmerich*, Die Beratung von Familienunternehmen auf der Grundlage der Abschlussprüfung, in Ballwieser/Grewe, Wirtschaftsprüfung im Wandel, Festgabe 100 Jahre Südtreu/Deloitte 1907 bis 2007, München 2008, 733 ff. Nach Nestroy gilt: „Die Welt ist die wahre Schul“, *Pauli* (Hrsg), Die Welt ist die wahre Schul, mit Nestroy durch das Jahr, Wien 2005.

²⁶ S *Lück/Schreiber*, Die Abschlußprüfung kleiner Unternehmen unter Berücksichtigung deutscher und US-amerikanischer Prüfungsgrundsätze – Ergebnisse einer empirischen Untersuchung –, BFuP 1/1996, 31 ff, *Ruhnke/Niephaus*, Jahresabschlußprüfung kleiner Unternehmen, Der Betrieb 1996, 789 ff. Zu verweisen ist auch auf *Schreiber*, Die Abschlußprüfung kleiner Unternehmen unter Berücksichtigung deutscher und US-amerikanischer Prüfungsgrundsätze, Marburg 1994.

²⁷ Dies erkennt man aus folgender Feststellung und Schlussfolgerung von *Ruhnke*, der auf die Gefahr einseitiger Auftragsforschung hinweist (214): „Die explorative Untersuchung von Lemon/Tatum/Turley 2000 beschreibt Strömungen in der Prüfungspraxis der großen Gesellschaften. Die nicht theoriebasierte Studie folgt keiner erkennbaren Systematik. Auch bleibt offen, ob und inwieweit die identifizierten BRA-Prüfungspraktiken wirklich zu Verbesserungen i.S. eines erhöhten Nutzens (z.B. höhere Fehleraufdeckungskraft) führen. Insofern ist nicht nachvollziehbar, dass die Studie ausdrücklich eine Ausrichtung der ISA an die Erfordernisse eines BRA anregt. Erstaunlich ist, dass die IFAC 2002, S. 8, diese Anregungen aufgegriffen hat, obwohl es sich bei näherer Prüfung nicht um eine (wissenschaftlich) fundierte Politikempfehlung handelt. Gleichwohl ist das Vorgehen aus dem Blickwinkel neoinstitutionalistischer Ansätze heraus verständlich, d.h. sowohl die großen Prüfungsgesellschaften als auch der Normengeber versuchen sich durch für die Öffentlichkeit wahrnehmbare Veränderungen zu legitimieren und es wird darauf vertraut, dass alleine der Hinweis auf ein Forschungsprojekt ausreicht, um den wahrgenommenen Nutzen einer Prüfung zu erhöhen bzw. den Anschein zu erwecken, der Berufsstand habe auf die jüngsten Bilanzskandale in geeigneter Weise reagiert.“ *Ruhnke*, Business Risk Audits: State of the Art und Entwicklungsperspektiven, JfB 2006, 209. S a *Siegel*, Zu Unabhängigkeit und Besorgnis der Befangenheit bei Wirtschaftsprüfern und bei Hochschullehrern, in Siegel et alii (Hrsg), Unternehmungen, Versicherungen und Rechnungswesen, Festschrift zur Vollendung des 65. Lebensjahres von Dieter Rückle, Berlin 2006, 537 ff.

²⁸ S Empfehlung der Kommission vom 16. Mai 2002. Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU – Grundprinzipien (2002/590/EG), abgedruckt im Anhang bei *Milla/Vcelouch-Kimeswenger/Weber*, Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008, Praxiskommentar, Wien 2008, 337 ff. Von der oft schwer zugänglichen Literatur s etwa *Gelter*, Die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, Österreichische und US-amerikanische Normen im Lichte einer ökonomischen Betrachtung, Wien

barer. Es steht wohl ein Misstrauen dahinter, das über den Grundsatz „Vertrauen ist gut, Überwachung ist besser“ gehoben wird. Die Begriffe „innere Einstellung“ und „äußerer Anschein“, im englischen „independence in fact“, also sachgerechte Erwartungen, wenn man nicht den Ausdruck „independence in mind“, die mentale innere Einstellung, synonym sieht,²⁹ sowie „independence in appearance“ sind zu nennen.³⁰ Der Begriff „Objektivität“ (objectivity) ist in diesem Zusammenhang auch anzuführen. Da es sich um subjektive Begriffe handelt, wird ein Maßstab gesucht, der hier nicht im sachverständigen Dritten gesehen wurde. Es ist auf „eine durchschnittliche Betrachterin aufgrund der allgemeinen Lebenserfahrung abzustellen.“³¹

Am Anfang des Berufes der Wirtschaftsprüfer in Deutschland war man damit konfrontiert, dass vom Gesetzgeber nicht eindeutig geregelt war, ob hier ein „freier Beruf“ vorliegt. Die „Standesehre“ wurde als Inbegriff der ethisch-ideellen Grundsätze gesehen.³²

Nach Zünd sind Übernormierung und -kommerzialisierung nicht die richtigen Wege, um den Vertrauensschwund in der Treuhandbranche aufzufangen. „Profession“ statt „Job“ lautet für ihn die Parole. „Früher lag ... der Schwerpunkt der Unabhängigkeit bei der inneren Unabhängigkeit: Unabhängig war, wer sich unabhängig fühlte. Unter dem Einfluss angloamerikanischen Denkens schlug das Pendel zur äußeren Unabhängigkeit aus: Der Anschein der Unabhängigkeit soll durch Vermeidung von Unvereinbarkeiten gewahrt werden. Die Folge ist eine wachsende Reglementierung.“³³ Dabei können kleine

2004; *Rückle*, Zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in Altenburger (Hrsg), Reformbedarf bei der Abschlussprüfung – Umstrittene Rückstellungen, Wien 2005, 9 ff, *Klösch*, Auditors's Independence: Eine Bestandsaufnahme zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in Albeseder et alii (Hrsg), Wirtschaft Steuer Recht, Interdisziplinäre Beratung überzeugt, Festschrift Dr. Walter Wundsam zum 75. Geburtstag, Wien 2003, 43 ff; *Quick*, Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im Spiegel der Wissenschaft, in Haller (Hrsg), Wirtschaftsprüfung und Corporate Governance in Österreich, Wien 2005, 91 ff.

²⁹ So *Marten*, ua (2007), 156.

³⁰ Diese Unterscheidung kann aus Gesetzestexten bereits herausgelesen werden bzw werden in den erläuternden Bemerkungen von Gesetzesnovellen diese Begriffe verwendet, womit die Problemstellung der Benutzung von Begriffen aus anderen Kulturen und Normenkreisen, die tatsächlich im Bereich der Rechnungslegung und Abschlussprüfung besonders bedeutsam geworden sind, angesprochen ist. S etwa *Krommes*, Zur Transformation internationaler Prüfungsstandards auf die deutsche Facharbeit – Mentalitätsunterschiede und Sprachbarrieren als Störfaktoren bei der Übertragung, DB 2008, 713 ff.

³¹ *Bertschinger*, Verantwortlichkeit der Abschlussprüfer im Schweizer Recht, in Gruber/Harrer (Hrsg), Aktuelle Probleme der Abschlussprüfung, Wien 2006, 87.

³² S *IDW*, 75 Jahre Wirtschaftsprüfer im IDW. Rückblicke, Düsseldorf 2007, 21. „Die den freien Beruf allgemein charakterisierende innere Einstellung, seine Tätigkeit nicht unter dem Gesichtspunkt des Gewinnstrebens einzuschätzen und durchzuführen, erscheint als die beste Gewähr dafür, daß der Berufsangehörige nicht einer zum Schaden des Berufes wie auch nicht zum Schaden der Wirtschaft und der Allgemeinheit sich auswirkenden rein kommerziellen Einstellung zuneigt.“ (*Karoli* [1934], 46)

³³ *Zünd*, Wirtschaftsethik und Wirtschaftsprüfung. Der Prüfer als moralischer Akteur, Der Schweizer Treuhänder 1-2/2005, 17. Die Steuerbarkeit ethischen Verhaltens über Normen behandelt *Ruhnke*. „Während Prüfer im konventionellen Stadium eine höhere Neigung zur (wortgetreuen) Normenbefolgung aufweisen, ziehen postkonventionelle Prüfer stärker die hinter den Normen stehende Absicht als den konkreten Wortlaut der Norm ins Kalkül. Demnach zeigen postkonventionelle Prüfer vermutlich stärker unabhängigkeitkonforme Verhaltensweisen, ohne daß diese detailliert in den Prüfungsnormen fixiert sind.“ (*Ruhnke*, 2000, 326)