

BERNADETT SZEKERES*

WIRKUNG DER EUROPÄISCHEN QUALITÄTSPRÜFUNGSSYSTEME AUF DIE UNGARISCHE WIRTSCHAFTSPRÜFUNG*

Der von der Unternehmensführung erstellte Jahresabschluß kann vom Interesse des Managements abhängig sein, deshalb ist der Anspruch nach einem unabhängigen Experten, der ihre Rechenschaftslegung prüft und bestätigt, berechtigt. Die Offenlegung des Jahresabschlusses bedeutet nicht die Verletzung des Geschäftsgeheimnisses oder der Unternehmensinteressen, die korrekten Jahresabschlüsse verstärken sogar das Vertrauen gegenüber dem Unternehmen. Mangelhafte, die eigene Geschäftstätigkeit nicht bewertende oder verspätet offengelegte Berichte können Geschäftspartner oder Gläubiger mißtrauisch machen und abschrecken.

Die Leser der Jahresabschlüsse brauchen zur Entscheidungsfindung eine unabhängige Meinung, die frei von Vorurteilen ist. In der Hoffnung des Eintritts in die Europäische Union versucht Ungarn auf mehreren Fachgebieten den internationalen Vorschriften zu entsprechen, es ist auch der Fall auf dem Gebiet der Wirtschaftsprüfung. Die Regelungen des Rechnungswesens und der Wirtschaftsprüfung sind nicht nur für Fachleute aus diesen Gebieten wichtig, sondern auch für Aktionäre und andere Eigentümer, für Investoren und für alle, die geschäftliche Entscheidungen treffen.

Qualität spielt heutzutage auf jedem Fachgebiet eine Schlüsselrolle. Für Industrieunternehmen ist die Herstellung von Produkten guter Qualität unerlässlich, diese bedeutet ja Schlüsselbedingung dazu, die Firma in Wettbewerb halten zu können. Auf dem Gebiet der Dienstleistungen spielt Qualität eine große Rolle, obwohl hier die Erfassung und die Messung dieser viel komplizierter ist.

Wirtschaftsprüfung ist auch eine Art Dienstleistung, so wurde auch hier Qualität und folgend daraus Qualitätsprüfung eine wichtige Frage. Nicht nur für

* A szerző a BGF Kereskedelmi, Vendéglátóipari és Idegenforgalmi Főiskolai Kar adjunktusa, a BMGE Gazdaság- és Társadalomtudományi Kar Ph. D. hallgatója.

* A Budapesti Gazdasági Főiskolán a Magyar Tudomány Napja alkalmából, 2002. november 7-8. között „HÍD KELET ÉS NYUGAT KÖZÖTT” címmel tartott konferencián elhangzott előadás szerkesztett változata.

Wirtschaftsprüfer, sondern auch für viele anderen Marktteilnehmer ist es unerlässlich, daß Wirtschaftsprüfung in hoher Qualität und professionel geleistet wird und auch auf internationaler Ebene wettbewerbsfähig wird.

ALLGEMEINE ZIELE DER QUALITÄTSPRÜFUNG IN DER WIRTSCHAFTSPRÜFUNG

Im allgemeinen hat das Qualitätsprüfungssystem das Ziel,

- sich davon zu überzeugen, ob alle Wirtschaftsprüfer die Gesetze und die Vorschriften im Bezug auf Wirtschaftsprüfung sowie die Regelungen der Kammer – die ungarischen National Auditing Standards – anwenden und auf dieser Weise ihre Dienstleistung diesen Vorschriften entspricht,
- die Richtigkeit des „Endproduktes“ der Wirtschaftsprüfung, der Bericht zu kontrollieren,
- fachliche Hilfe, Empfehlungen zwecks Verbesserung der Arbeitsqualität der Buchprüfer zu leisten,
- die Wirtschaftsprüfer auf die Verbesserung der Arbeitsqualität zu motivieren.

Entsprechend den allgemeinen Zielen der Auditing Standards ist Qualitätsprüfung ein Mittel für Minderung der Risiken in der Wirtschaftsprüfung. Die Audit gibt keine absolute Sicherheit, diese Arbeit trägt auch Risikofaktoren in sich, die teilweise abhängig vom Buchprüfer sind, teilweise aber nicht.

Die vom Wirtschaftsprüfer abhängige Risikoschätzung hat die Rolle, daß der Prüfer aufgrund der schon aufgedeckten Fehlermöglichkeiten ermessen kann, wie gründlich er vorgehen soll. Die National Auditing Standards unterscheiden drei Arten der Wirtschaftsprüfungsrisiken:

- Systemrisiko: es ist unabhängig von der internen Audit, entsteht imfolge der Gegebenheiten der Unternehmung.
- Kontrollrisiko: das Rechnungswesenssystem und das interne Auditsystem können die Fehler rechtzeitig nicht aufdecken und korrigieren. Wegen der Mangel oder der mangelhaften Arbeit des internen Prüfungssystems werden entweder die Fehler nicht aufgedeckt oder ihre Korrektur fällt weg.
- Aufdeckungsrisiko: wenn während der Arbeit des Buchprüfers wesentliche Falschaussagen nicht aufgedeckt werden. Es folgt daraus, daß der Wirtschaftsprüfer einzeln oder insgesamt wichtige Fehler nicht auffindet.

Wirtschaftsprüfungsrisiko ist das Risiko, das in dem Fall auftritt, wenn der Wirtschaftsprüfer kein entsprechendes Bestätigungsvermerk ausgibt, weil der Jahresabschluß einen oder mehrere wesentlichen Fehler beinhaltet. Wirtschaftsprüfungsrisiko wird nie Null sein, da während der Prüfungsarbeit volle Gewißheit nicht erreicht werden kann.

ZUSAMMENHÄNGE DER RISIKEN

Bei der Risikoschätzung stellt der Buchprüfer die geschätzte Größe der System- und Kontrollrisiken fest, und mithilfe deren Größe kann er die Größe des

Aufdeckungsrisikos ermitteln. Das National Auditing Standard 400 stellt die Zusammenhänge der Risiken in folgender Tabelle dar:

Merkmale des Aufdeckungsrisikos		Schätzung des Kontrollrisikos		
		Groß	Mittelgroß	Klein
Schätzung des Systemrisikos	Groß	Am niedrigsten	Niedriger	Mittelgroß
	Mittelgroß	Niedriger	Mittelgroß	Größer
	Klein	Mittelgroß	Größer	Am größten

Laut dem Standard gibt es ein umgekehrtes Verhältnis zwischen dem Aufdeckungsrisiko und der kombinierten Größe der System- und Kontrollrisiken. Damit das Prüfungsrisiko auf einem niedrigen Niveau gehalten wird, braucht man im Falle von großen System- und Kontrollrisiken ein möglichst niedrigstes Aufdeckungsrisiko. Wenn aber niedrige System- und Kontrollrisiken erreicht werden können, muß man dann das Abdeckungsrisiko nicht so streng nehmen.

Qualitätsprüfung ist Mittel für Minderung dieser Risiken. Ihr allgemeines Ziel ist das Zustandebringen einer auch in internationalem Verhältnis niveaureichen, wettbewerbsfähigen Dienstleistung.

DIE ENTWICKLUNG DER QUALITÄTSPRÜFUNG IN EUROPA

Die European Committee beschäftigte sich mit der Qualität der Arbeit der Wirtschaftsprüfer in dem 1996 herausgegebenen „Grünen Buch“ mit dem Titel „Rolle, Position und Verantwortung der Wirtschaftsprüfer innerhalb der Europäischen Union“. Das Grüne Buch beschrieb, daß die Methoden und Gewohnheiten, wie die Arbeit der Mitglieder bei den europäischen Berufsorganisationen geprüft wird, in den einzelnen Länder sehr unterschiedlich ist. Die European Committee begründete schließlich im Mai 1998 die European Auditing Committee, deren wichtigste Aufgabe die Qualitätsprüfung der Wirtschaftsprüfung wurde.

Während der ersten Sitzung im Mai 1998 wurden die Abweichungen der schon eingeführten Qualitätsprüfungssystemen der Mitgliedstaaten diskutiert und wurde beschlossen, daß jeder Mitgliedstaat ein eigenes Qualitätsprüfungssystem einführen soll. Die Harmonisierung der Qualitätsprüfungssysteme sollte möglichst ohne neue Gesetze verwirklicht werden. Die Committee wird deshalb Empfehlungen für die alten und für die vor Eintritt stehenden Mitgliedstaaten ausarbeiten und wenn durch diese die Harmonisierung nicht gelingt, darf nur dann ein neues Gesetz verabschiedet werden.

Bei der Sitzung der Auditing Committee in Lissabon wurde hervorgehoben, daß jedes EU-Mitgliedstaat gleiche und hochwertige Wirtschaftsprüfung und Qualitätsprüfung braucht. Die Monitoringsysteme, sowie das Peer Review System, die ihre Anwendbarkeit in der Praxis schon gut bewiesen, entsprechen den Erwartungen

der Committee. Die meisten Qualitätsprüfungssysteme wurden in Europa in den 90er Jahren, in Deutschland jedoch erst am 01. 01. 2001 eingeführt, aber Österreich schuldet heute noch die Einführung eines Qualitätsprüfungssystems.

QUALITÄTSPRÜFUNGMETHODEN IN EUROPA

Die „Richtlinie 84/253/EEC über die Genehmigung der verantwortlichen Personen für die Ausführung der gesetzlichen Wirtschaftsprüfung von Unternehmensunterlagen“ beinhaltet die Erwartungen gegenüber Personen, die gesetzlich zur Wirtschaftsprüfung berechtigt werden. Wirtschaftsprüferberichte sollen in jedem Mitgliedsstaat die Verlässlichkeit und Richtigkeit der Finanzangaben sichern.

Qualitätsprüfung hat in der EU keine lange Tradition hinter sich, auch hier handelt es sich um ein ziemlich neues Phänomen. In zahlreichen Mitgliedstaaten wurde erst jetzt ein nationales Qualitätsprüfungssystem eingeführt, damit lassen sich auch die Abweichungen der entwickelten Systeme erklären. Andere wichtige Ursache ist dafür die Mangel an ein unioweit angenommenes Standard, das die Minimalbedingungen gegenüber ein Qualitätsprüfungssystem beschreiben würde. Das von der EU - Kommission veröffentlichte Werk „Qualitätsprüfung der gesetzlichen Wirtschaftsprüfung in der EU: Minimalbedingungen“ hat das Ziel, eine Richtlinie im Bezug auf die Qualitätsprüfungssysteme der Mitgliedstaaten anzugeben. Außer dieser Richtlinie gehören die weiteren Maßnahmen zum Kompetenzkreis des Mitgliedstaates. Der Gutachterausschuß der Ungarischen Wirtschaftsprüferkammer (MKVK) hat bei der Ausarbeitung des ungarischen Qualitätsprüfungssystems (MER) auch diese Empfehlung beachtet.

Für Eigentümer, für Investoren, für Gläubiger und für andere Marktteilnehmer leistet nur der Jahresabschluß, der von einer Wirtschaftsprüfung hohen Niveaus bestätigt wird, verlässliche, überzeugende und hochwertige Finanzangaben. Eine Wirtschaftsprüfung von guter Qualität bedeutet deshalb für alle Länder großen Wert und für die Sicherung dieser braucht man unbedingt ein gesetzliches, gutfunktionierendes Qualitätsprüfungssystem. Qualitätsprüfung hilft den Wirtschaftsprüfern und den Prüfergesellschaften ihre Arbeit anhand von Standards und sonstigen Regelungen leisten zu können. Die anhand eines einheitlichen Regelungssystems erbrachte Arbeit ermöglicht die Kontrolle der Qualität der vollgebrachten Arbeit, weil jeder tut seine Arbeit anhand derselben Prinzipien.

In der Europäischen Union werden zwei gleichwertige Qualitätsprüfungssysteme: die Monitoring- und die Peer Review - Methode angeandt. Beide Methoden legen besonderen Wert auf die Fachkompetenz, auf die Objektivität und auf die Unabhängigkeit des Prüfers.

Bei Anwendung der Monitoring – Methode leisten die Aufgabe der Qualitätsprüfung sowie die der Prozessenaufsicht hauptberufliche Angestellten in der Berufsorganisation des Mitgliedstaates. Diese Fachorganisation entscheidet wer wen und wann prüft.

Vorteile dieses Systems:

- zur Prüfung genügt ein kleineres Prüferteam,
- sichert eine relativ homogene Prüfung,

- die Prüfung der Fachgebiete, die im Mittelpunkt der öffentlichen Interesse stehen, wird zentral verwirklicht.

Monitoringsystem wird in England, in Irland und in Spanien angewandt. In diesen Ländern wurde 1992 das Qualitätsprüfungssystem, das auf den Grundsatz des Monitorings aufgebaut wurde, eingeführt. Die Systeme dieser Länder weichen nur insofern ab, daß während in England die Kammer mit der Qualitätsprüfung eine externe, unabhängige Organisation beauftragte, läßt die Kammer in Spanien das Monitoringsystem selbst arbeiten. In diesen Ländern zeigt die kleinere Kostenempfindlichkeit des Wirtschaftsprüfungsfachgebietes auch die Tatsache, daß hier nebeneinander mehrere (drei) nationale Wirtschaftskammer arbeiten.

Im Falle der Peer Review – Methode prüfen Fachleute oder Gesellschaften mit gleicher Fachkompetenz. In den Länder, die diese Methode anwenden, prüft die Berufsorganisation nur das, ob die vorgeschriebenen Prüfungsarbeiten der Periode erledigt wurden oder nicht. Der Prüfer kann selbst entscheiden, wen von den praktizierenden Wirtschaftsprüfer mit der Prüfungsarbeit beauftragt.

Vorteile dieser Methode:

- die Prüfung wird von praktizierenden Wirtschaftsprüfern mit großer Erfahrung erledigt, so kann ihr Fachwissen direkt während der Prüfung angeandt werden,
- es ist eine flexiblere, kostengünstigere Methode,
- wird in der Gesellschaft besser angenommen.

Diese Methode benutzt man in Belgien, in Dänemark, in Finnland, in Holland, in Deutschland, in Norwegen, in Italien, in Portugal und in Schweden. In diesen Ländern wurde die Peer Review – Methode in den Jahren 1993 – 2000 eingeführt. In diesen Ländern ist die Zahl der Prüfungsverbindlichkeit pro Prüfer ist höher, als in Ungarn. Die Ursache liegt darin, daß bei uns im Verhältnis zu der Zahl der Unternehmungen, die der Prüfungspflicht unterliegen, die Zahl der vereidigten Buchprüfer ziemlich hoch ist. In diesen europäischen Ländern ist das Einkommen, das durchschnittlich auf einen Prüfer fällt, relativ hoch und das mindert die Prozeßkosten des Qualitätsprüfungssystems.

Die gemischte Methode legiert die beiden vorher dargestellten Methoden. Die Methode bewährt die Vorteile des Monitoringsystems, baut aber grundsätzlich auf die Peer Review – Methode. Auch die in Ungarn angewandte Qualitätsprüfungsmethode basiert sich auf dieser Methode. Von der Berufsorganisation werden die zu prüfenden Wirtschaftsprüfer und Prüfergesellschaften und ihre Qualitätsprüfer ausgewählt. Der Qualitätsprüfer ist aber keine Angestellte der Fachorganisation, sondern ein tätiger Wirtschaftsprüfer.

Diese gemischte Methode wurde in Frankreich und in den USA eingeführt. In Frankreich wird die Qualitätsprüfung der Wirtschaftsprüfung sowohl bei börsennotierten, als auch bei außerbörslichen Unternehmungen mit der Peer Review – Methode durchgeführt, aber die börsennotierten Unternehmen werden außerdem noch von der Aufsichtsorganisation kontrolliert. In den USA wurde neben der Peer Review – Methode auch der Fall angenommen, wenn ein Wirtschaftsprüfer auf eine unabhängige Qualitätsprüfung aufgefordert wird, deren Abwicklung von Angestellten der Aufsichtsorganisation geleitetet wird.

In Frankreich ist das Qualitätsprüfungssystem auf dem Gebiet der Wirtschaftsprüfung zweistufig:

- Auf der Landesebene erfolgt die Bestimmung der Theorie und des Rahmens, sowie auf dieser Ebene werden die Berichte nach den Prüfungen vorgetragen. Zwecks Erleichterung der Arbeit der Prüfer wurden Handbücher und verschiedene Empfehlungen ausgegeben, außerdem werden häufig Konferenzen veranstaltet, an denen über die Durchführung der Prüfungen diskutiert wird. Es werden oft auch Umfragen über das gesellschaftliche Risiko der Wirtschaftsprüfung durchgeführt.
- Auf Bezirksebene können die Bezirke selber bestimmen, wen sie prüfen möchten.

Am Ende der Prüfung wird der Wirtschaftsprüfer eingeordnet, die Qualitätsprüfer teilen ihre Bemerkungen und die aufgetauchten Probleme, die gelöst werden müssen, mit. Diese Praxis der Franzosen ist deshalb zu loben, weil nicht nur die Einhaltung der fachlichen Normen, sondern auch die Einhaltung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und anderer Rechnungslegungsvorschriften streng kontrolliert wird.

Als Konklusion kann festgestellt werden, daß in den meisten Ländern die Peer Review – Methode angewandt wird, und die Länder, die das Qualitätsprüfungssystem erst nach 1993 eingeführt haben, wenden nur diese Methode an.

DAS UNGARISCHE QUALITÄTSPRÜFUNGSYSTEM

Wichtigere Merkmale der Ausstattung des ungarischen Qualitätsprüfungssystems

Bei der Ausstattung des ungarischen Qualitätsprüfungssystems (ungarische Abkürzung: MER) spielten die Empfehlung der Europäischen Union sowie das Kennenlernen der internationalen Erfahrungen eine wichtige Rolle. Die Richtungsangabe der EU, die Minimalanforderungen wurden bei der Ausstattung des ungarischen Systems in Betracht genommen. Die geltenden Rechtsvorschriften und Gesetze, die sich auf Wirtschaftsprüfung beziehen, die National Auditing Standards wirkten auch auf die Ausgestaltung des vor Einführung stehenden MER, weil „große“ Gesetzveränderungen nicht nötig waren. Dieser neuer Teil des Systems paßt gut zu dem schon existierenden und funktionierenden Regelungssystem.

Rechtliche Grundlagen der Einführung des MER

Laut dem Kammergesetz ist der Mitglied der Kammer verpflichtet, seine Aufgaben auf dem Gebiet der Wirtschaftsprüfung und der anderen erlaubten Tätigkeiten gewissenhaft, dem Eidschwur treu, aufgrund der Rechtsvorschriften und der ungarischen National Auditing Standards, mit Umsicht zu erledigen und ist verpflichtet, im Laufe der Wirtschaftsprüfung mit einer Sorgfalt, die in der gegebenen Situation allgemein erwartet werden kann, nach seinem besten Wissen vorzugehen.

Auch dieser Absatz des Kammergesetzes beweist die Tatsache, daß eine Arbeit gleichen Niveaus und guter Qualität nur dann erwartet werden kann, wenn ein einheitliches Regelungssystem dafür als Grundlage dasteht. In Ungarn brachte die Anwendung der ungarischen National Auditing Standards die Grundlagen der Qualitätsprüfung zustande.

Zielsetzung des MER

Wichtige Zielsetzung, daß jeder Kammermitglied durch die Anwendung der National Auditing Standards eine Arbeit gleichen Niveaus leisten soll. Laut den gültigen Rechtsvorschriften darf nur Mitglied der Ungarischen Wirtschaftsprüferkammer (ungarische Abkürzung: MKVK) oder eine durch die Kammer registrierte Wirtschaftsprüfergesellschaft Wirtschaftsprüfung leisten, aber andere verantwortungsvolle Rechnungslegungsarbeiten dürfen auch von Personen geleistet werden, die keine Kammermitglieder sind.

Die Benützer des Jahresabschlusses haben den Anspruch, daß die darin veröffentlichten Informationen zuverlässig und richtig seien. Unter den Benützern muß der Auftraggeber hervorgehoben werden, der in dem Fall mit der Arbeit des Wirtschaftsprüfers dann zufrieden ist, wenn dieser die bestellte Arbeit in der gewünschten Qualität sachgemäß erledigt hat. In den folgenden werden die drei Pfeiler aufgezählt, die dem Auftraggeber Sicherheit und Garantie dafür leisten, daß die bestellte Arbeit in der entsprechenden Qualität und sachgemäß geleistet wird:

- Der Buchprüfer, der den Jahresabschluß bestätigt ist Mitglied der MKVK.
- Die National Auditing Standards, als einheitliche Regelung, anhand deren die Prüfung durchgeführt wurde.
- Das Qualitätsprüfungssystem, als Kontrollstelle für die Einhaltung der Regelungen.

Position des MER innerhalb der MKVK

Unter den Kammerausschüssen beschäftigt sich mit der Qualitätsprüfung der Gutachterausschuß, dessen Aufgaben im Gesetz folgenderweise verfaßt werden:

Aufgabe des Gutachterausschusses ist

- in Vertretung der Mitglieder die Begutachtung der Gesetze, die die Bedingungen der Praktizierung und der Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer behandeln;
- Überwachung der Entwicklung und der ständigen Instandhaltung der National Auditing Standards, die Veröffentlichung von Fachpublikationen;
- die Überwachung der International Auditing Standards sowie derer praktischen Anwendung und Verwirklichung;
- die Ausarbeitung und die Veröffentlichung von Meinungen und Stellungnahmen im Bezug auf theoretische und praktische Fragen aus dem Fachgebiet der Wirtschaftsprüfung um eine einheitliche berufliche Auffassung schaffen zu können;
- die regelmäßige Bewertung der Tätigkeit der Wirtschaftsprüfer und die Veröffentlichung der summierten Ergebnisse der Bewertung.

Aufgrund dieses Paragraphen erledigt der Gutachterausschuß die Ausarbeitung, die Überwachung und die fachliche Führung des Qualitätsprüfungssystems.

Wesen des MER

Qualitätsprüfer (Wirtschaftsprüfer) mit großer Berufserfahrung kontrollieren regelmäßig nach einem bestimmten Zeitraum, ob die Wirtschaftsprüfer und die Prüfergesellschaften die Audit anhand den geltenden National Auditing Standards durchgeführt haben oder nicht. Die Qualitätsprüfer sind keine „Kammerpolizisten“, die sich mit dem Fehlersuchen bei dem Wirtschaftsprüferkollegen beschäftigen. Das Qualitätsprüfungssystem soll eng den schon gut funktionierenden Kammerverfahren anpassen und auf diesen gebaut soll es verwirklicht werden.

LITERATURVERZEICHNIS

- A Magyar Könyvvizsgálói Kamara Programja, 1998-2002. Számvitel, adó, könyvvizsgálat, 1999/1.
- A Magyar Könyvvizsgálói Kamara 2000. évi célkitűzései. Számvitel, adó, könyvvizsgálat, 2000/4.
- A magyar nemzeti könyvvizsgálati standardok bevezetésének ütemterve. Számvitel, adó, könyvvizsgálat, 2000/9.
- DR. NAGY LAJOS: Minőségellenőrzés a könyvvizsgálatban. Könyvvizsgálói Konferencia, Balatonszéplak, 2000. szeptember 7-8.
- DR. NAGY LAJOS: A minőségbiztosítási rendszer bevezetéséről. Magyar Könyvvizsgálói Konferencia, Balatonszéplak, 2001. szeptember 6-7.
- Minőségellenőrzési pályázat. Számvitel, adó, könyvvizsgálat, 2000/3.
- Minőségellenőrzési rendszer, Kérdőív tervezet. Magyar Könyvvizsgálói Kamara, 2000. november.
- Minőségellenőrzési rendszer, Pályázati felhívás a Magyar Könyvvizsgálói Kamara minőségellenőrzési rendszerének kidolgozásához. Számvitel, adó, könyvvizsgálat, 2000/5.
- SOMOGYINÉ DR. KOVÁTS ERZSÉBET: Minőségbiztosítás a könyvvizsgálói gyakorlatban. Számvitel, adó, könyvvizsgálat, 1999/9.
- SOMOGYINÉ DR. KOVÁTS ERZSÉBET: Minőségellenőrzés a könyvvizsgálatban. Számvitel és Könyvvizsgálat, 1998/12.