

Unterrichtung

durch die Bundesregierung

Vorschlag einer Achten Richtlinie nach Artikel 54 Absatz 3 Buchstabe g des EWG-Vertrages über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften beauftragten Personen

»EG-Dok. Nr. R/979/78 (ES 43)«

DER RAT DER EUROPÄISCHEN
GEMEINSCHAFTEN —

gestützt auf den Vertrag zur Gründung der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, insbesondere auf Artikel 54 Abs. 3 Buchstabe g,

auf Vorschlag der Kommission,
nach Stellungnahme des Europäischen Parlaments,
nach Stellungnahme des Wirtschafts- und Sozialausschusses,

in Erwägung nachstehender Gründe:

Aufgrund der Richtlinie Nr. ... vom ... zur Koordinierung der einzelstaatlichen Rechtsvorschriften über den Jahresabschluß von Kapitalgesellschaften¹⁾ sind die in ihrem Artikel 1 Abs. 1 Buchstabe b genannten Gesellschaften verpflichtet, ihren Jahresabschluß durch eine oder mehrere Personen prüfen zu lassen, die aufgrund des einzelstaatlichen Rechts zur Prüfung des Jahresabschlusses zugelassen sind.

Diese Richtlinie ist durch die Richtlinie Nr. ... vom ... über den Konzernabschluß²⁾ ergänzt worden.

Aufgrund der Richtlinie Nr. ... vom ... zur Koordinierung der innerstaatlichen Rechtsvorschriften über die Struktur der Aktiengesellschaften und die Befugnisse und Pflichten ihrer Organe³⁾ können nur unabhängige, durch eine Justiz- oder Verwaltungs-

behörde bestimmte oder zugelassene Personen mit der Rechnungsprüfung der Aktiengesellschaften beauftragt werden.

Wenn auch einige Mitgliedstaaten die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften besonders befähigten Berufsangehörigen übertragen, so ist dies noch nicht in allen Ländern der Gemeinschaft der Fall.

So ist diese Richtlinie die unerläßliche Ergänzung der Vorschläge zur vierten, fünften und siebten Richtlinie.

Für die Durchführung der Pflichtprüfung des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften muß ein hoher Stand theoretischer und praktischer Kenntnisse gefordert werden; die Mitgliedstaaten dürfen daher die Zulassung nur solchen Personen erteilen, die mit Erfolg eine berufliche Eignungsprüfung auf dem Niveau eines Universitätsabschlusses abgelegt haben.

Allerdings sind die Mitgliedstaaten zu ermächtigen, den Personen die Möglichkeit zum beruflichen Aufstieg zu geben, die zwar keine theoretische Ausbildung, jedoch eine langjährige und qualifizierte praktische Erfahrung auf den Gebieten des Rechts, des Finanzwesens und der Buchführung nachweisen.

Desgleichen sind die Mitgliedstaaten zu ermächtigen, Übergangsvorschriften zugunsten der Berufsangehörigen zu erlassen, die nicht alle hier geforderten Voraussetzungen erfüllen.

Die Mitgliedstaaten können sowohl natürliche Personen als auch Gesellschaften und Vereinigungen

- 1) Geänderter Vorschlag einer vierten Richtlinie über die Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften, Beilage 6/74 zum Bulletin der Europäischen Gemeinschaften
- 2) Vorschlag einer siebten Richtlinie ABl. EG Nr. C 121 vom 2. Juni 1976
- 3) Vorschlag einer fünften Richtlinie ABl. EG Nr. C 131 vom 13. Dezember 1972

zulassen, wenn insbesondere sichergestellt ist, daß niemand innerhalb einer solchen Gesellschaft oder Vereinigung mit einer Pflichtprüfung beauftragt wird, der selbst nicht eine individuelle Zulassung erhalten könnte.

In Ergänzung der besonderen Vorschriften des Vorschlags der fünften Richtlinie muß die Unabhängigkeit des zugelassenen Berufsangehörigen allgemein geregelt werden.

Die Angehörigen der verschiedenen Berufe, welche die Voraussetzungen der Richtlinie erfüllen, können in dem Mitgliedstaat ihre Zulassung beantragen, in dem sie die Tätigkeit der Abschlußprüfung von Kapitalgesellschaften ausüben wollen –

HAT FOLGENDE RICHTLINIE ERLASSEN:

Artikel 1

Die mit dieser Richtlinie vorgeschriebenen Maßnahmen der Koordinierung gelten für die Rechts- und Verwaltungsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Unterlagen des Jahresabschlusses folgender Gesellschaften beauftragten Personen:

- in Belgien:
la société anonyme, de naamloze vennootschap, la société en commandite par actions, de commanditaire vennootschap op aandelen, la société de personnes à responsabilité limitée, de personen vennootschap met beperkte aansprakelijkheid;
- in Dänemark:
Aktieselskab, Kommandit-Aktieselskab, Anpartselskab;
- in Deutschland:
die Aktiengesellschaft, die Kommanditgesellschaft auf Aktien, die Gesellschaft mit beschränkter Haftung;
- in Frankreich:
la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée;
- in Irland:
companies incorporated with limited liability;
- in Italien:
la società per azioni, la società in accomandita par actions, la società à responsabilité limitée;
- in Luxemburg:
la société anonyme, la société en commandite par actions, la société à responsabilité limitée;

- in den Niederlanden:
de naamloze vennootschap, de besloten vennootschap met beperkte aansprakelijkheid; de commanditaire vennootschap op aandelen;
- im Vereinigten Königreich:
companies incorporated with limited liability.

Artikel 2

Jeder Mitgliedstaat läßt für die Durchführung der Pflichtprüfung der Unterlagen des Jahresabschlusses der in Artikel 1 genannten Gesellschaften nur zu:

1. natürliche Personen, die mindestens die in den folgenden Artikeln genannten Voraussetzungen erfüllen;
2. juristische Personen oder andere Arten von Berufsgesellschaften oder -vereinigungen, sofern folgende Voraussetzungen erfüllt sind:
 - a) Die Mitglieder oder Gesellschafter der Berufsgesellschaften oder -vereinigungen oder die mit deren Geschäftsführung, Verwaltung, Leitung oder Aufsicht beauftragten Personen, welche die Voraussetzungen dieser Richtlinie nicht erfüllen, dürfen keinen Einfluß auf die im Namen der zugelassenen Berufsgesellschaften oder -vereinigungen durchgeführten Pflichtprüfungen ausüben.
Außerdem müssen die Rechtsvorschriften insbesondere folgendes sicherstellen:
 - die genannten Personen dürfen an der Bestellung und Abberufung der Abschlußprüfer nicht beteiligt sein und diesen für die Durchführung ihrer Prüfungstätigkeit keine Weisung erteilen;
 - die genannten Personen dürfen nicht die Mehrheit des Kapitals der nach Erlaß der Ausführungsbestimmungen für diese Richtlinie gegründeten Berufsgesellschaften oder -vereinigungen besitzen; sie dürfen nach diesem Zeitpunkt auch ihre Beteiligung an bereits bestehenden Berufsgesellschaften oder -vereinigungen nicht derart erhöhen, daß sie die Mehrheit des Kapitals besitzen;
 - die Prüfungsberichte der Abschlußprüfer und dazugehörigen Unterlagen unterliegen dem Schutz des Berufsgeheimnisses und dürfen nicht zur Kenntnis der genannten Personen gelangen.
 - b) Die natürlichen Personen, welche in dem Mitgliedstaat, in dem die Zulassung beantragt wird, für die Prüfung des Jahresabschlusses

Gemäß Artikel 2 Satz 2 des Gesetzes vom 27. Juli 1957 zugeleitet mit Schreiben des Chefs des Bundeskanzleramts vom 9. Mai 1978 – 14 – 680 70 – E – Ni 9/78:

Dieser Vorschlag ist mit Schreiben des Herrn Präsidenten der Kommission der Europäischen Gemeinschaften vom 24. April 1978 dem Herrn Präsidenten des Rates der Europäischen Gemeinschaften übermittelt worden. Die Anhörung des Europäischen Parlaments und des Wirtschafts- und Sozialausschusses zu dem genannten Kommissionsvorschlag ist vorgesehen.

Der Zeitpunkt der endgültigen Beschlußfassung durch den Rat ist noch nicht abzusehen.

und die Erteilung des Bestätigungsvermerks im Namen der Berufsgesellschaft oder -vereinigung verantwortlich sind, müssen mindestens die in den folgenden Artikeln genannten Voraussetzungen erfüllen.

Artikel 3

Die Mitgliedstaaten erteilen die Zulassung nur an ehrenhafte und unabhängige Personen.

Artikel 4

1. Zur Ausübung der in Artikel 1 genannten Tätigkeiten darf eine natürliche Person nur zugelassen werden, wenn sie nach Erlangung der Hochschulreife eine akademische Ausbildung erhalten und sich mit Erfolg einer staatlichen oder staatlich anerkannten beruflichen Eignungsprüfung auf dem Niveau eines Hochschul- oder gleichwertigen Ausbildungsabschlusses unterzogen hat.
2. Die Prüfung, deren Einzelheiten in Artikel 5 geregelt sind, hat in geeigneter Weise gute theoretische Kenntnisse auf den für die Rechnungsprüfung erforderlichen Sachgebieten und die Fähigkeit zur praktischen Anwendung dieser Kenntnisse bei der Rechnungsprüfung zu gewährleisten.

Artikel 5

1. Die Prüfung der theoretischen Kenntnisse muß insbesondere folgende Sachgebiete umfassen:
 - Revisionslehre
 - Bilanzanalyse
 - allgemeines Rechnungswesen
 - Probleme des Rechnungswesens im Konzern
 - Betriebsbuchführung und management accounting
 - interne Kontrollsysteme
 - Bewertung und Erfolgsermittlung
 - Steuerrecht der Unternehmen
 - Wirtschaftsstrafrecht
 - Gesellschaftsrecht
 und soweit die Prüfungstätigkeit davon berührt wird:
 - Rechtskenntnisse (Bürgerliches Recht, Handelsrecht, Sozialrecht)
 - Informationssysteme und Informatik
 - Betriebswirtschaft, Volkswirtschaft, Finanzwirtschaft
 - Mathematik und Statistik
 - Wesentliche Grundlagen der betrieblichen Rechnungsführung.
2. Abweichend von Absatz 1 können Inhaber von Hochschulzeugnissen oder gleichwertigen Zeugnissen, die sich auf ein oder mehrere der in Absatz 1 genannten Sachgebiete beziehen, von der Prüfung der theoretischen Kenntnisse in den Sachgebieten befreit werden, die durch die Zeugnisse bestätigt sind.

3. Die in Artikel 4 geregelte Prüfung der praktischen Kenntnisse hat nach einer praktischen Ausbildung von wenigstens drei Jahren bei einem nach dieser Richtlinie zugelassenen Berufsangehörigen zu erfolgen; die praktische Ausbildung muß sich hauptsächlich auf die Pflichtprüfung der Unterlagen des Jahresabschlusses von Gesellschaften erstrecken.
4. Abweichend von Absatz 3 kann die praktische Ausbildung teilweise nach dem Bestehen der beruflichen Eignungsprüfung erfolgen. In diesem Fall müssen die zuständigen Behörden vor der Erteilung der Zulassung bescheinigen, daß der Bewerber über alle zur Wahrnehmung seiner Aufgaben erforderlichen praktischen Kenntnisse verfügt.

Artikel 6

1. Die Mitgliedstaaten können Personen, die das nach Artikel 4 erforderliche Ausbildungsniveau noch nicht erreicht haben, dennoch zur beruflichen Eignungsprüfung nach Artikel 4 zulassen, wenn diese Personen nachweisen können, daß sie
 - a) 15 Jahre lang Tätigkeiten ausgeübt haben, die es ihnen ermöglichten, auf den Gebieten des Finanzwesens, des Rechts und der Buchführung ausreichende Erfahrungen zu erwerben oder,
 - b) sofern sie mindestens das 25. Lebensjahr vollendet haben, sieben Jahre lang Tätigkeiten auf diesen Gebieten ausgeübt und die kontrollierte praktische Ausbildung nach Artikel 5 Abs. 3 oder 4 erhalten haben.
2. Die Mitgliedstaaten können berufliche Ausbildungszeiten auf den in Artikel 5 Abs. 1 genannten Sachgebieten auf die in Absatz 1 Buchstaben a und b erwähnten Berufsjahre anrechnen.

Artikel 7

Vorbehaltlich der Anwendung der Artikel 3, 9 und 11 können die Mitgliedstaaten:

1. sofern nicht schon geschehen, auch solche Berufsangehörige zulassen, die zwar nicht alle in dieser Richtlinie festgelegten Voraussetzungen erfüllen, die aber bis zum Inkrafttreten der in Artikel 13 Abs. 1 genannten Vorschriften die Befähigung zur Pflichtprüfung der Unterlagen des Jahresabschlusses von Gesellschaften besitzen, auch wenn sie tatsächlich diese Tätigkeit nicht ausgeübt haben;
2. Übergangsvorschriften für diejenigen Berufsangehörigen erlassen, die nach dem in Ziffer 1 genannten Zeitpunkt die Befugnis zur Prüfung des Jahresabschlusses bestimmter Arten von Gesellschaften, die keiner Pflichtprüfung unterliegen, zwar behalten, diese Befugnis durch die Einführung weiterer Pflichtprüfungen aber verlieren würden, sofern nicht zugunsten dieser Berufsangehörigen besondere Maßnahmen getroffen werden würden.

Artikel 8

1. Die Mitgliedstaaten können Übergangsmaßnahmen für Studenten treffen, die sich bei Inkrafttreten dieser Richtlinie in der Berufsausbildung befinden, bei Abschluß ihres Studiums die Bedingungen dieser Richtlinie nicht erfüllen und deswegen die Tätigkeit der Pflichtprüfung der Unterlagen des Jahresabschlusses von Gesellschaften, für die sie ausgebildet wurden, nicht ausüben könnten.
2. Für die Erteilung der Zulassung der in Absatz 1 genannten Personen gelten Artikel 3, 9 und 11.

Artikel 9

Ein Berufsangehöriger kann, abweichend von Artikel 4, nach Artikel 7 oder 8 nur zugelassen werden, wenn er nach Auffassung der zuständigen Behörde für die Erfüllung seiner Aufgaben die gleichen Garantien bietet wie die nach Artikel 4 zugelassenen Berufsangehörigen.

Artikel 10

1. Ein Mitgliedstaat kann, gegebenenfalls abweichend von Artikel 4, Berufsangehörige zur Ausübung der in Artikel 1 genannten Tätigkeiten zulassen, wenn sie nachweisen:
 - a) eine außerhalb dieses Mitgliedstaates erworbene Befähigung, die von der zuständigen Behörde als der nach dieser Richtlinie erforderlichen Befähigung gleichwertig anerkannt wird. Die in einem anderen Mitgliedstaat erworbenen Befähigungen sind als gleichwertig anzuerkennen, sofern von diesem Mitgliedstaat bereits eine Zulassung unter Anwendung dieser Richtlinie erteilt worden ist und
 - b) Rechtskenntnisse, die zur Durchführung von Pflichtprüfungen in dem Mitgliedstaat, in dem die Zulassung beantragt wird, erforderlich sind.
2. Die Artikel 3 und 11 finden Anwendung.

Artikel 11

1. Zum Abschlußprüfer einer Gesellschaft kann nicht ein Berufsangehöriger bestellt werden, dessen Unabhängigkeit gegenüber den Mitgliedern des Vertretungs-, Verwaltungs-, Leitungs- und Aufsichtsorgans sowie den Mehrheitsgesellschaftern dieser Gesellschaft nicht hinreichend gesichert erscheint.
2. Der Abschlußprüfer einer Gesellschaft darf weder unmittelbar noch über eine Mittelsperson Kredite von dieser Gesellschaft oder von den in Absatz 1 genannten Personen erhalten, noch an deren Kapital beteiligt sein.
3. Kein Berufsangehöriger darf den Jahresabschluß einer Gesellschaft oder eines Konzerns prüfen, wenn auf diesen Auftraggeber mehr als 10 v. H. seines Umsatzes entfällt, es sei denn, die zu-

ständige Aufsichtsbehörde stellt fest, daß dies nach den Umständen die Unabhängigkeit des Berufsangehörigen nicht berührt.

4. Die Mitgliedstaaten stellen die Einhaltung der Pflichten der zugelassenen Berufsangehörigen durch geeignete Verwaltungsmaßnahmen oder eine berufsständische Ordnung sicher. Insbesondere müssen Disziplinarmaßnahmen gegen zugelassene Berufsangehörige verhängt werden können, die ihre Prüfungstätigkeit nicht mit der erforderlichen beruflichen Sorgfalt oder nicht in moralischer und finanzieller Unabhängigkeit ausüben.

Artikel 12

1. Die Mitgliedstaaten veröffentlichen ein Verzeichnis aller natürlichen Personen sowie Berufsgesellschaften oder -vereinigungen, die zur Pflichtprüfung der Unterlagen des Jahresabschlusses der in Artikel 1 genannten Gesellschaften zugelassen sind.
2. Das Verzeichnis muß bei der Bezeichnung der zugelassenen juristischen Personen, Berufsgesellschaften oder -vereinigungen die Namen der in Artikel 2 Ziffer 2 Buchstabe b genannten natürlichen Personen aufführen.
3. Das Verzeichnis ist ferner laufend auf den neuesten Stand zu bringen und jedes Jahr neu zu veröffentlichen; jede interessierte Person muß jederzeit das genaue Verzeichnis der zugelassenen Berufsangehörigen bei der zuständigen Behörde einsehen können.

Artikel 13

1. Die Mitgliedstaaten erlassen die erforderlichen Rechts- und Verwaltungsvorschriften, um dieser Richtlinie innerhalb von 18 Monaten nach ihrer Bekanntgabe nachzukommen. Sie setzen die Kommission hiervon unverzüglich in Kenntnis.
2. Die Mitgliedstaaten brauchen die in Absatz 1 genannten Rechts- und Verwaltungsvorschriften erst zwei Jahre nach deren Inkrafttreten auf die Betroffenen anzuwenden.
3. Die Mitgliedstaaten teilen der Kommission den Wortlaut der wichtigsten Vorschriften des innerstaatlichen Rechts mit, die sie auf dem von dieser Richtlinie erfaßten Gebiet erlassen werden.
4. Die Mitgliedstaaten übermitteln der Kommission ferner eine Aufstellung der Prüfungen, die von ihnen nach Artikel 4 Absatz 1 dahin gehend anerkannt werden, daß sie zumindest den Garantien entsprechen, welche die staatlich geregelte Prüfung bietet.

Artikel 14

Diese Richtlinie ist an die Mitgliedstaaten gerichtet.

Begründung

1970 und in geänderter Fassung 1975 legte die Kommission dem Rat den Vorschlag eines Statuts für Europäische Aktiengesellschaften vor¹⁾. Nach Artikel 203 dieses Vorschlags sind „der Jahresabschluß und der Lagebericht, soweit er den Geschäftsverlauf und die Lage der Gesellschaft im vergangenen Geschäftsjahr darstellt, von einem unabhängigen Abschlußprüfer ordnungsgemäß und in eigener Verantwortung zu prüfen. Als Abschlußprüfer können nur Personen bestellt werden, die eine für die Ausübung dieser Tätigkeit ausreichende Ausbildung und Erfahrung auf Grund eines gesetzlich geregelten oder anerkannten Zulassungs- und besonderen Fachprüfungsverfahrens nachweisen und daraufhin in einem der Mitgliedstaaten zur Prüfung des Jahresabschlusses von Aktiengesellschaften zugelassen sind, deren Aktien an der Börse gehandelt werden.“ 1971 und in geänderter Fassung 1974 legte die Kommission dem Rat den Vorschlag einer vierten Richtlinie nach Artikel 54 Abs. 3 Buchstabe g des EWG-Vertrages vor, demzufolge die einzelstaatlichen Rechtsvorschriften über die Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften zu koordinieren sind. Nach Artikel 49 dieses Vorschlags sind „die in Artikel 1 Abs. 1 Buchstabe b genannten Gesellschaften verpflichtet, ihren Jahresabschluß und Lagebericht durch eine oder mehrere Personen prüfen zu lassen, die auf Grund des nationalen Rechts zur Prüfung des Jahresabschlusses zugelassen sind“. Dieser Vorschlag wurde 1976 durch den Vorschlag einer siebten Richtlinie über den Konzernabschluß ergänzt.

1972 legte die Kommission dem Rat den Vorschlag einer fünften Richtlinie nach Artikel 54 Abs. 3 Buchstabe g des EWG-Vertrages über die Struktur der Aktiengesellschaft sowie die Befugnisse und Pflichten ihrer Organe vor. Nach den Artikeln 51 und 52 dieses Vorschlags „müssen eine oder mehrere Personen für die Rechnungsprüfung der Gesellschaft bestellt werden“ und „zwar dürfen nur unabhängige, durch eine Justiz- oder Verwaltungsbehörde bestimmte oder zugelassene Personen mit der Rechnungsprüfung der Gesellschaft beauftragt werden“. Nach der Begründung müssen diese zur Rechnungsprüfung der Gesellschaft bestellten Personen „die erforderliche Sachkunde besitzen. Nähere Vorschriften darüber können jedoch in dieser Richtlinie noch nicht getroffen werden. Es wird dazu eine besondere Regelung vorbereitet“.

Dies ist der Gegenstand des vorliegenden Vorschlags einer achten Richtlinie nach Artikel 54 Abs. 3 Buchstabe g des EWG-Vertrages über die Zulassung der mit der Pflichtprüfung der Unterlagen des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften beauftragten Personen. Sie stellt die unerläßliche Ergänzung der genannten vier Vorschläge dar. Sie zieht einen gemeinschaftlichen Rahmen, um zu garantieren, daß in allen Mitgliedstaaten die Berufsangehörigen, die zur Pflichtprüfung des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften zugelassen werden, die gleiche Mindestbefähigung besitzen. Damit wird in allen Mitgliedstaaten der gleiche Mindestschutz von Ak-

tionären und Dritten erreicht. Gegenwärtig ist festzustellen, daß, wenn auch einige Mitgliedstaaten die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften besonders befähigten Berufsangehörigen übertragen, dies nicht in allen Gemeinschaftsländern der Fall ist. Deshalb verfolgt der Richtlinienvorschlag das Ziel, den Aktionären und Dritten zu gewährleisten, daß in allen Mitgliedstaaten die durch andere Richtlinien und Verordnungen vorgeschriebenen Pflichtprüfungen tatsächlich von besonders befähigten Berufsangehörigen durchgeführt werden.

Der Richtlinienvorschlag bezweckt also zum Schutz der Interessen von Aktionären und Dritten die Angleichung der in den Mitgliedstaaten verlangten Mindestbefähigungen. Gegenstand des Vorschlags ist daher nicht die gegenseitige Anerkennung von Diplomen, Zeugnissen oder anderen Bescheinigungen, die zur Ausübung dieser Tätigkeit erforderlich sind. Ferner hat der Vorschlag nicht zum Ziel, die Freiheit des Dienstleistungsverkehrs oder die Niederlassungsfreiheit für einen Berufsangehörigen zu verwirklichen, der nach seiner Zulassung in einem Mitgliedstaat seine Tätigkeit in einem anderen Mitgliedstaat ausüben wünscht. Sicher ist jedoch, daß die Verwirklichung der Niederlassungsfreiheit und die Freiheit des Dienstleistungsverkehrs für die Durchführung der Pflichtprüfung des Jahresabschlusses von Gesellschaften dadurch erleichtert wird, daß der Richtlinienvorschlag die Mindestbefähigungen, die für die Zulassung in einem Mitgliedstaat erforderlich sind, bereits angleicht.

Gegenstand der vorliegenden Richtlinie ist auch nicht die Angleichung der Befähigungserfordernisse der Angehörigen eines bestimmten Berufs oder die Regelung der Zugangsbedingungen zu einem bestimmten Beruf. Sie betrifft eine bestimmte Aufgabe, nämlich die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses, die in manchen Mitgliedstaaten in der Tat von Angehörigen mehrerer verschiedener Berufe wahrgenommen wird. Der vorliegende Richtlinienentwurf ändert an diesem Sachverhalt nichts; vielmehr können die Angehörigen aller dieser verschiedenen Berufe, soweit sie die Voraussetzungen der Richtlinie erfüllen, ihre Zulassung in dem Mitgliedstaat beantragen, in dem sie ihre Tätigkeit ausüben wünschen. Diese müssen ein hohes Niveau theoretischer Kenntnisse und praktischer Befähigung nachweisen, um zur Pflichtprüfung der Jahresabschlüsse von Kapitalgesellschaften bestellt werden zu können. In diesem Sinne besteht das Hauptanliegen des vorliegenden Richtlinienvorschlages darin, eine Eignungsprüfung auf Hochschulniveau (theoretisch und praktisch) und deren Einzelheiten festzulegen. Diese Prüfung müssen alle diejenigen Personen bestehen, die eine Zulassung zur Durchführung von Pflichtprüfungen des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften anstreben.

Die Kommission stellt es den Mitgliedstaaten frei, zur selben Eignungsprüfung wie der für Hochschulabsolventen auch Autodidakten zuzulassen, die keine theoretische Ausbildung nachzuweisen brauchen, statt dessen aber eine langjährige und qualifizierte praktische Tätigkeit vorweisen können. Für

¹⁾ Abl. EG C 124 vom 10. Oktober 1970, Beilage 4/75 zum Bulletin der Europäischen Gemeinschaften

diese ist das Bestreben einer Prüfung auf Hochschulniveau das geeignetste Mittel, um den Nachweis zu führen, daß ihre berufliche Qualifikation ebenso groß ist wie die der Hochschulabsolventen, welche dieselbe Prüfung bestanden haben.

Besondere Vorschriften gestatten die Zulassung von Berufsausübenden, die nicht den Anforderungen der Richtlinie entsprechen. Diese können von der Eignungsprüfung befreit werden, sofern nach Auffassung der zuständigen Behörden die von ihnen durchgeführten Pflichtprüfungen denen gleichwertig sind, die von Berufsangehörigen durchgeführt werden, welche die Eignungsprüfung bestanden haben.

Auch das Problem der Berufsangehörigen, die ihre Befähigung nicht in dem Mitgliedstaat erworben haben, in dem sie ihre Zulassung beantragen, wird entsprechend der Grundkonzeption des Richtlinienvorschlages geregelt, die auf die Gleichwertigkeit der Garantien abzielt: Die Befähigung dieser Berufsangehörigen muß von der zuständigen Behörde des Mitgliedstaats, in dem die Zulassung beantragt wird, als gleichwertig anerkannt werden. Darüberhinaus müssen diese Berufsangehörigen die Rechtskenntnisse nachweisen, die zur Durchführung von Pflichtprüfungen in dem Staat erforderlich sind, in dem die Zulassung beantragt wird.

Das besonders wichtige Problem der Unabhängigkeit der zugelassenen Berufsangehörigen ist allgemein geregelt, wodurch die einschlägigen besonderen Vorschriften des Vorschlags einer fünften Richtlinie (Artikel 52, 53, 54) ergänzt werden. Die moralische und finanzielle Unabhängigkeit muß nicht nur bei Erteilung der Zulassung, sondern während der gesamten Dauer der Ausübung dieser Tätigkeit gegeben sein.

Der vorliegende Richtlinienvorschlag vervollständigt Artikel 52 des Vorschlags einer fünften Richtlinie noch in einem anderen Punkt: der Durchführung der Rechnungsprüfung durch Gesellschaften anstelle von natürlichen Personen. Die Mitgliedstaaten können nicht nur natürliche Personen, sondern auch jede beliebige Art von Berufsgesellschaften oder -vereinigungen mit oder ohne Rechtspersönlichkeit zulassen. Dazu sind Vorschriften getroffen, damit Aktionäre oder Dritte, sofern die Aufgabe der Pflichtprüfung durch eine derartige Gesellschaft oder Vereinigung wahrgenommen wird, die gleiche Garantien genießen, als wenn die Pflichtprüfung durch einen einzelnen selbständigen Berufsangehörigen vorgenommen werden würde. Insbesondere ist zu verhindern, daß unter dem Etikett einer Berufsvereinigung jemand Pflichtprüfungen vornehmen kann, ohne über die Qualifikation zu verfügen, die für eine Einzelzulassung notwendig ist.

Artikel 1

Der vorliegende Richtlinienvorschlag ergänzt die Vorschläge zur vierten, fünften und siebten Richtlinie, durch die den Mitgliedstaaten vorgeschrieben wird, den Jahresabschluß nur von Personen prüfen zu lassen, die durch eine Justiz- oder Verwaltungsbehörde zugelassen wurden. Den Mitgliedstaaten steht es frei, diese Verfahren nach eigenem Ermessen zu regeln; ebenso frei sind sie bei der Benen-

nung der zuständigen Behörden, welche die Eignungsprüfung von Bewerbern um die Zulassung nach der vorliegenden Richtlinie durchzuführen haben. In manchen Mitgliedstaaten nimmt diese Aufgabe ein bestimmtes Ministerium wahr; in anderen ist es ein Gericht, eine Verwaltungsbehörde oder ein Berufsverband. Da eine Koordinierung nur „so weit erforderlich“ erfolgen soll, ist es nicht nötig, durch den vorliegenden Richtlinienvorschlag in dieses Gebiet einzugreifen.

Die in Artikel 1 bezeichneten „Unterlagen des Jahresabschlusses“, die Gegenstand der Pflichtprüfung sind, werden hier nicht näher definiert; dies ist schon im Vorschlag zur vierten Richtlinie geschehen. Die Berufsangehörigen haben einmal die Ordnungsmäßigkeit und Richtigkeit des Jahresabschlusses im Sinne von Artikel 2 dieser Richtlinie (d. h. Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang) und zum anderen die Übereinstimmung des Lageberichts mit dem Jahresabschluß gemäß Artikel 49 Abs. 1 der vierten Richtlinie zu bestätigen.

Wenn die Zulassung verlangt wird für die Wahrnehmung einer bestimmten Tätigkeit, nämlich der Pflichtprüfung des Jahresabschlusses, und nicht zur Ausübung eines bestimmten Berufs, so deshalb, weil in den einzelnen Mitgliedstaaten mit der Pflichtprüfung Angehörige verschiedener Berufe betraut werden können und kein Anlaß besteht, daran etwas zu ändern. Entscheidend ist allein, daß, was immer auch ihr Beruf sei, nur solche Personen mit der Pflichtprüfung betraut werden, die alle Voraussetzungen der Richtlinie erfüllen und denen durch einen Mitgliedstaat die erforderliche Zulassung erteilt worden ist.

Artikel 2

Die Zulassung kann einzelnen Berufsangehörigen erteilt werden (Absatz 1). Ein Mitgliedstaat kann aber auch unter bestimmten Voraussetzungen Berufsgesellschaften oder -vereinigungen aller Art, mit oder ohne Rechtspersönlichkeit, Personen- oder Kapitalgesellschaften, Gesellschaften des bürgerlichen Rechts, berufliche Vereinigungen, maatschappen, associazioni, partnerships usw. zulassen (Absatz 2). Diese Berufsvereinigungen sind sodann ermächtigt, Pflichtprüfungen durchzuführen. Wenn jedoch ein Mitgliedstaat die Gesellschaft X oder die partnership Z zur Pflichtprüfung zuläßt, muß er Bestimmungen treffen, um zu verhindern, daß unter dem Deckmantel dieser Berufsvereinigung Gesellschafter, Geschäftsführer, Mitglieder des Verwaltungs- oder Aufsichtsorgans, die nicht die nach dieser Richtlinie erforderliche Qualifikation haben, auf die Durchführung von Pflichtprüfungen Einfluß nehmen oder in irgendeiner Weise in die Ausführung der Kontrollfunktionen der zugelassenen Berufsangehörigen eingreifen (Buchstabe a).

Ein Mitgliedstaat darf einer Berufsvereinigung die Zulassung nicht erteilen, ohne sich zuvor vergewissert zu haben, daß alle natürlichen Personen, die für die Durchführung der Prüfung und die Erteilung des Bestätigungsvermerks im Namen der Berufsvereinigung verantwortlich sind, den Anforderungen dieser

Richtlinie entsprechen. Das betrifft nicht Arbeitnehmer dieser Vereinigungen, die ihre Tätigkeit unter der Verantwortung eines Abschlußprüfers ausüben, der den Anforderungen dieser Richtlinie entspricht. Es gibt Berufsgesellschaften oder -vereinigungen, die ihre Tätigkeit über die gesamte Gemeinschaft oder sogar weltweit ausüben. Selbstverständlich kann die Richtlinie nicht von allen Abschlußprüfern dieser Gesellschaften oder Vereinigungen die Kenntnis aller Rechte der Gemeinschaft verlangen. Die unter Buchstaben b bezeichneten Voraussetzungen für natürliche Personen müssen in dem Mitgliedstaat erfüllt sein, in dem die Zulassung beantragt wird. So muß z. B. eine in Deutschland zugelassene Vereinigung, um ihre Zulassung in Frankreich zu erlangen, dort den Nachweis führen, daß die Abschlußprüfer dieser Vereinigung, die in Frankreich für die im Namen der Vereinigung durchgeführten Prüfungen verantwortlich sind, den Anforderungen der Richtlinie entsprechen.

Das Wort „mindestens“ stellt klar, daß die Mitgliedstaaten frei sind, strengere Anforderungen zu stellen und so für den Bereich eines Mitgliedstaats Gesellschafter und Dritte noch wirksamer zu schützen, als dies derzeit für die Gemeinschaft insgesamt möglich ist.

Artikel 3

Die Vorschrift regelt die besonders wichtige Frage der Unabhängigkeit und Ehrenhaftigkeit aller zur Pflichtprüfung der Unterlagen des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften zugelassenen Berufsangehörigen.

Vertrauen in die Qualität der ausgeführten Aufträge setzt Ehrenhaftigkeit und Unabhängigkeit der Beauftragten voraus.

Die Bestätigung des Jahresabschlusses hat für Aktionäre, Gläubiger und Arbeitnehmer nur dann einen Wert, wenn derjenige, der die Bestätigung vornimmt, rechtschaffen ist und man in seine Unterschrift volles Vertrauen setzen kann.

Der Begriff der Ehrenhaftigkeit ist nicht definiert. Die Mitgliedstaaten verlangen im allgemeinen die Vorlage eines Strafregisterauszuges, d. h. eines Leumundszeugnisses. In manchen Mitgliedstaaten wird die Ansicht vertreten, das Privatleben dürfe bei der Bewertung der beruflichen Eignung nicht berücksichtigt werden. Dies ist ein Standpunkt, über den sich streiten läßt, den die Richtlinie jedoch nicht zu ändern beabsichtigt. Jedem Mitgliedstaat steht also die Aufstellung von Kriterien frei, nach denen beurteilt wird, ob ein Berufsangehöriger ehrenhaft ist.

Der Begriff der Unabhängigkeit ist ebenfalls schwer zu bestimmen; so gibt es in bestimmten Ländern dafür mehr als zwölf verschiedene Definitionen. Artikel 3 macht es den Mitgliedstaaten zur Pflicht, die Zulassung nur an unabhängige Berufsangehörige zu erteilen. Das bedeutet, daß in der Person des Bewerbers nicht Gründe bestehen dürfen, die ihn von Rechts wegen von der Tätigkeit eines Abschlußprüfers ausschließen. Das zu regeln ist Sache der Mitgliedstaaten. Allgemein läßt sich nur soviel sagen, daß die Funktion des Abschlußprüfers mit jeder

Tätigkeit unvereinbar ist, die seine Unabhängigkeit berührt, und daß, sofern eine solche Tätigkeit ausgeübt wird, die Erteilung der Zulassung verweigert werden muß. Selbstverständlich muß die Unabhängigkeit während der gesamten Dauer seiner Funktionen bestehen; dieser Aspekt der Unabhängigkeit wird in Artikel 11 geregelt.

Artikel 4

Die Ausbildungsmethoden sind in den einzelnen Mitgliedstaaten grundverschieden, und es ist keineswegs erforderlich, diesen Zustand zu beenden. Entscheidend ist das erzielte Ergebnis: Die Erreichung einer hohen Qualifikation für die Durchführung von Pflichtprüfungen durch Gewährung aller dafür notwendigen Garantien.

In allen Mitgliedstaaten ist der Begriff der „Hochschulreife“ verständlich und geläufig. Sie wird mit dem Abitur, einem Abschlußzeugnis einer höheren Lehranstalt oder einer höheren technischen Lehranstalt erworben. Die Universitätsstudien beschränken sich in manchen Mitgliedstaaten auf Fächer, die eine Ausbildung als Abschlußprüfer nicht umfassen; dann wird eine Ausbildung notwendig, die einer Hochschulausbildung gleichsteht.

Die berufliche Eignungsprüfung steht am Ende des Hochschulstudiums und somit auf dem Niveau eines Universitätsabschlusses. Es wird nicht das Niveau des Doktors verlangt; es muß lediglich ein akademischer Studiengang – das Lizenziat z. B. – abgeschlossen oder das Niveau einer gleichwertigen Ausbildung erreicht worden sein, sofern die Studien nicht im Rahmen einer eigentlichen Universität erfolgten, sondern etwa an einem Hochschulinstitut, einer „Grande Ecole“ usw. Es handelt sich bei dem Examen um eine Prüfung der beruflichen Eignung, die es ermöglicht, die berufliche Qualifikation der Bewerber festzustellen und zwar auf theoretischem Gebiet wie auch hinsichtlich der Fähigkeit, die Theorie bei der Pflichtprüfung in der Praxis anzuwenden. Es steht dem Mitgliedstaat frei zu entscheiden, ob die Prüfungen schriftlich und mündlich oder, wie in zahlreichen Mitgliedstaaten der Fall, nur schriftlich erfolgen. Der Mitgliedstaat kann ein Staatsexamen durchführen. Er kann auch anerkennen, daß eine Prüfung vor dafür zuständigen Stellen die gleichen Garantien wie ein Staatsexamen bietet. In diesem Fall können die Inhaber von als gleichwertig anerkannten Zeugnissen von einer erneuten Prüfung befreit werden. So können in einem Mitgliedstaat nach der dort geltenden Regelung die Inhaber des Diploms eines Buchführungssachverständigen regelmäßig von der Prüfung als Abschlußprüfer befreit werden.

Artikel 13 Abs. 4 verpflichtet die Mitgliedstaaten lediglich, der Kommission das Verzeichnis der Prüfungen zu übermitteln, die sie als gleichwertig im Sinne von Artikel 4 anerkennen. Es wird so zu verfahren sein, daß Prüfungen einer niedrigeren Stufe, weil nicht gleichwertig, die Anerkennung zu verweigern ist.

Sofern eine Berufsvereinigung die Zulassung beantragt, kann sie natürlich als solche nicht geprüft wer-

den. Dann müssen alle in Artikel 2 Abs. 2 Buchstabe b genannten natürlichen Personen die berufliche Eignungsprüfung mit Erfolg absolviert haben.

Artikel 5

1. Dieser Artikel nennt die Sachgebiete, auf die sich die in Artikel 4 bezeichnete berufliche Eignungsprüfung erstrecken muß.

Der technische Charakter dieser Fächer verlangt eine nähere beispielhafte Erläuterung dessen, was unter den im folgenden aufgeführten Gegenständen u. a. zu verstehen ist:

Revisionslehre

Zielsetzung, Art und Gegenstand der Pflichtprüfung von Jahresabschlüssen, Zeichnungsprospekten, Gewinnaussichten sowie besonderer Revisionen; Befugnisse, Pflichten sowie Haftung der Prüfer in diesem Zusammenhang; Methoden und Techniken der Revision, wenn erforderlich unter Anwendung der Statistik und Informatik.

Allgemeines Rechnungswesen

Grundsätze und Praxis der Erstellung von Buchungssystemen auf der Grundlage doppelter Buchführung. Grundsätze, Praxis und Regeln der Bewertung des Unternehmensvermögens, des Geschäftsergebnisses sowie der Vorbereitung und Vorlage der Unterlagen, des Jahresabschlusses und diesbezügliche gesetzliche Vorschriften.

Auswertung und Verwendung buchmäßiger Informationen im Hinblick auf alle Aspekte der Finanzierung und Investition in Gesellschaften.

Betriebsbuchführung und Management Accounting
Methoden und Techniken der Ermittlung und Kontrolle von Kosten und Gestehungspreisen.

Organisation von betrieblichen Organisationssystemen; ihre Beziehung zur Struktur und zu den Aufgaben des Managements sowie Organisationsprobleme; Aufbereitung, Analyse und Auswertung von buchmäßigen Informationen für die Bestimmung der Unternehmenspolitik, die kurz- und langfristige Planung, den Entscheidungsprozeß und die Kontrolle der Durchführung von Entscheidungen auf allen Organisationsebenen und unter allen Gesichtspunkten: Fertigung, Absatzförderung, Finanzierung, Investition.

Interne Kontrollsysteme

Grundsätze und Praxis von internen Kontrollmaßnahmen durch die Organisation insbesondere im Hinblick auf die Planung, die Verwendung von Vollmachten und die Ausübung delegierter Befugnisse, die Überwachung des Wertumlaufs in der Organisation, die Kontrolle von Einnahmen und Ausgaben sowie die Richtigkeit der Registrierung der Unternehmenstätigkeit. Besondere Erfordernisse der internen Kontrolle im Rechnungswesen. Bedeutung der internen Kontrollen und ihre Mängel.

Informationssysteme und Informatik

Merkmale der Geräte aller Art und der angewandten Verfahren, soweit die Funktion des Prüfers berührt ist, sowie Grundsätze für Auswahl und Verwendung dieser Geräte zu einem bestimmten Zweck.

Bei der Analyse angewandte Konzepte und Methoden, die Organisation und Einrichtung aller Buchungssysteme unter Einbeziehung der Ziele und Grenzen der verschiedenen Informatik- und Anlagesysteme. Bewertungsgrundsätze dieser Systeme unter dem Gesichtspunkt ihrer praktischen Wirksamkeit und der internen Kontrolle.

Techniken dieser Systeme und ihre Anwendung (z. B. Flußdiagramme, Kurvenblätter, usw.).

Allgemein verwendete Begriffe.

Steuer- und Strafrecht der Gesellschaften, Bürgerliches Recht, Handelsrecht, Sozialrecht und Gesellschaftsrecht

Recht und Praxis der Besteuerung von natürlichen Personen und Gesellschaften, einschließlich der Quellen des Steuerrechts, Struktur der Abgaben sowie die Vorschriften zur Veranlagung, Berechnung, Einziehung und über die allgemeine Steuerverwaltung.

Die wichtigsten Besonderheiten der direkten und indirekten Steuern auf den Ertrag, das Vermögen und die Veräußerung von Vermögensgegenständen. Haftung bei Gesetzesverstößen sowie bei Zuwiderhandlungen gegen Verwaltungs-, Wirtschafts- und Steuerregelungen.

Rechtsgrundsätze, Methoden und Normen sowie allgemeine Merkmale der juristischen Institutionen; juristische Aspekte von Verträgen aller Art; die verschiedenen Eigentumsformen; die Urkunden des Handelsverkehrs; Fragen der sozialen Sicherheit; Rechtsformen von Unternehmen.

Volkswirtschaft, Betriebswirtschaft und Finanzwirtschaft

Grundlagen der Mikro- und Makroökonomie, unter besonderer Berücksichtigung der Handels- und Industriestruktur, die Funktionen der wichtigsten Finanzinstitute sowie allgemeine Rechts- und Steuerprobleme des Unternehmens.

Unternehmensorganisation:

Grundlagen der Wahrscheinlichkeitsrechnung und Statistik, Tendenzen, Dispersion und Korrelation, Warenproben.

Anwendung statistischer Methoden zur Lösung praktischer Probleme.

Bestimmung und systematische Analyse von Managementzielen und -problemen (einschließlich der Anwendung von mathematischen Methoden auf das Unternehmen) mit dem Ziel, dem Management Orientierungshilfen für die Auswahl zwischen verschiedenen Aktionen zu geben.

Methoden der Unternehmensbewertung.

2. Es kann sich als ungerechtfertigt erweisen, die Inhaber von Universitätsdiplomen oder gleichwertigen Zeugnissen, die sich auf eines der in Absatz 1 genannten Sachgebiete erstrecken, zu einer erneuten Prüfung in diesem Sachgebiet, dessen Kenntnis durch ein Diplom auf hohem Niveau bereits nachgewiesen wurde, zu verpflichten. Dies könnte manchen Bewerber abhalten, vertiefte Studien in dem einen oder anderen sonstigen Sachgebiet zu treiben; das liefe dem von der Richtlinie verfolgten Ziel zu-

wider, ein möglichst hohes Befähigungsniveau zu erreichen. Die Ausnahmeregelung nach Absatz 2 verfolgt jedoch nicht das Ziel, den Inhaber eines Diploms für das Rechnungswesen von allen aufgeführten Prüfungen zu befreien; sie hat lediglich zur Folge, daß z. B. ein Lizenciat der Rechtswissenschaft mit den Schwerpunkten Zivil- und Handelsrecht in diesen beiden Fächern nicht geprüft zu werden braucht. Der Mitgliedstaat ist allerdings nicht verpflichtet, die entsprechende Befreiung zu erteilen; er kann eine Prüfung in allen unter Absatz 1 genannten Fächern verlangen.

3. Die Prüfung der praktischen Kenntnisse kann nur nach einer praktischen Ausbildung erfolgen, die nach Qualität und Dauer eine vollständige Beherrschung der zu erfüllenden Aufgabe gewährleistet. Der Bewerber muß eine dreijährige Tätigkeit bei einem entsprechend dieser Richtlinie zugelassenen Berufsangehörigen sowie die Tatsache nachweisen, während dieser Zeit „hauptsächlich“ die Pflichtprüfung des Abschlusses von Gesellschaften durchgeführt zu haben. Die Vorschrift soll verhindern, daß während des dreijährigen Praktikums bei einem Berufsangehörigen vor allem Arbeiten verrichtet werden, die nicht mit der Pflichtprüfung zusammenhängen. Andererseits kann aber nicht verlangt werden, daß während dreier Jahre ausschließlich Pflichtprüfungen durchgeführt wurden; schließlich macht diese Tätigkeit auch für Berufsangehörige lediglich einen Teil ihres jährlichen Arbeitsanfalls aus. Ferner kann der Bewerber die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses von Gesellschaften gleich welcher Rechtsform und nicht nur der in Artikel 1 genannten Kapitalgesellschaften durchgeführt haben. Denn die Pflichtprüfung ist in manchen Mitgliedstaaten auch für andere Rechtsformen als die der Kapitalgesellschaft vorgeschrieben. Es ist keinesfalls erforderlich, die Pflichtprüfung solcher Gesellschaften bei der praktischen Ausbildung nicht zu berücksichtigen. Allerdings verlangt Absatz 3, daß es sich um die Pflichtprüfung von Gesellschaften und nicht von sonstigen Instituten wie z. B. Genossenschaften oder Krankenhäusern handelt, die nicht die Rechtsform einer Gesellschaft haben und folglich auch nicht die zur Prüfung des Jahresabschlusses von Gesellschaften notwendigen Kenntnisse vermitteln können, welche die Bewerber beherrschen sollen.

4. In einigen Mitgliedstaaten schließt sich die praktische Ausbildung unmittelbar den theoretischen Studien an. Die berufliche Eignungsprüfung bestätigt die theoretischen Kenntnisse und eine gewisse Praxis; sie kann jedoch sehr wohl vor Beendigung der überprüften praktischen Ausbildung erfolgen. Daß diese ausreicht, wird durch die Einschaltung der zuständigen Behörde gewährleistet. Bei diesem Zustand bleibt es solange, als der Bewerber nicht von dem Mitgliedstaat die Erlaubnis erhält, selbständig Bestätigungsvermerke zu erteilen, was wiederum von dem Nachweis abhängt, die praktische Ausbildung in befriedigender Weise beendet zu haben. Das gilt ohne Rücksicht darauf, daß er schon zuvor mit Erfolg die berufliche Eignungsprüfung bestanden hat. Es ist allerdings nicht zulässig, die gesamte praktische Ausbildung nach dem Bestehen der

beruflichen Eignungsprüfung abzuhalten; denn diese Prüfung darf nicht auf die Kontrolle rein theoretischer Kenntnisse beschränkt werden.

Jedem Mitgliedstaat steht es frei, die Prüfung der nach der beruflichen Eignungsprüfung erworbenen praktischen Fähigkeiten so zu gestalten, wie es seinem Ausbildungssystem am besten entspricht, sofern dafür die Vorschriften des Absatzes 4 beachtet werden.

Die Dauer der praktischen Ausbildung, die auf die berufliche Eignungsprüfung folgen kann, ist, um genügend Spielraum zu lassen, nicht zwingend vorgeschrieben. Sie sollte aber so kurz wie möglich sein, um der Eignungsprüfung nicht den Charakter einer beruflichen Prüfung zu nehmen. Im allgemeinen wird davon ausgegangen, daß eine praktische Ausbildung von etwa einem Jahr erforderlich ist, um die Fähigkeit eines Bewerbers, die Technik der Pflichtprüfung zu beherrschen, feststellen zu können. Es ist schwer vorstellbar, daß ein Mitgliedstaat den Sinn von Absatz 4 nicht berücksichtigt und die Eignungsprüfung so gestaltet, daß er eine gänzlich unzureichende Dauer der praktischen Ausbildung anerkennt.

Die „zuständige Behörde“, von der in diesem Absatz die Rede ist, wird nicht näher bezeichnet. Es steht jedem Mitgliedstaat frei, dafür ein Ministerium, eine Verwaltungsbehörde, ein Gericht oder auch einen oder mehrere Berufsverbände zu bestimmen.

Artikel 6

1. Dieser Artikel zielt darauf ab, den beruflichen Aufstieg von Personen zu ermöglichen, welche die Hochschulreife nicht erworben oder die erforderliche Hochschulausbildung nicht erhalten haben, die jedoch auf Grund langjähriger eigener Tätigkeit die theoretischen und praktischen Kenntnisse erworben haben, die erforderlich sind, um sich, ebenso wie die Bewerber, welche die normalerweise geforderten Studien absolviert haben, der beruflichen Eignungsprüfung zu unterziehen.

Um nicht zwei unterschiedliche Kategorien von Berufsangehörigen mit verschiedenem Niveau zu schaffen, ist es notwendig, daß sich die Autodidakten genau der gleichen beruflichen Eignungsprüfung unterziehen wie die Bewerber, welche die vorgeschriebenen Studien absolviert haben. Die den Aktionären und Dritten gebotenen Garantien sind daher insofern identisch.

Üblicherweise wird von derartigen Autodidakten eine langjährige Praxis auf den Gebieten des Finanzwesens, des Rechts und der Buchführung verlangt. Andernfalls bestünde die Gefahr, Bewerbern einen Anreiz zu geben, vorzugsweise diese Möglichkeit des beruflichen Aufstiegs zu wählen (was die Ausnahme sein soll), anstatt sich ausgedehnten Studien zu unterziehen (was die Regel bleiben soll). In diesem Sinne wird ein Mindestalter von 25 Jahren für diejenigen vorgeschrieben, die über die kürzeste Berufserfahrung verfügen (Buchstabe b): Diese Bewerber müssen eine siebenjährige Tätigkeit

nachweisen; sie müssen ferner die gleiche kontrollierte praktische Ausbildung genossen haben, die nach Artikel 5 Abs. 3 erforderlich ist. Die Gleichbehandlung hat zwei Vorteile: Die Mitgliedstaaten können den gleichen praktischen Ausbildungsgang veranstalten für die Bewerber mit Studienabschluß und die unter Buchstaben d fallenden Bewerber. Sie erlaubt soweit wie möglich eine Annäherung der beiden Kategorien von Bewerbern, da Autodidakten mit der kürzesten Berufserfahrung die gleichen Chancen eingeräumt werden wie den sonstigen Bewerbern, die sich derselben beruflichen Eignungsprüfung unterziehen.

Unbestreitbar erwerben die in Buchstabe a genannten Autodidakten, von denen die kontrollierte praktische Ausbildung nicht verlangt wird, mit dem Bestehen der beruflichen Eignungsprüfung ein größeres persönliches Verdienst. Es wäre dennoch unrealistisch, von ihnen zur Erleichterung der Prüfung eine zusätzliche Ausbildung von drei Jahren zu verlangen. Nach 15 Jahren beruflicher Tätigkeit zählen sie nicht mehr zu den Jüngsten und werden zumeist Familie und sonstige Verpflichtungen haben. Mit Sicherheit können sie während der Ausbildungszeit nicht die gleichen Einkünfte wie bei Ausübung ihrer Tätigkeit erzielen; es wäre nicht gerecht, sie der Einkünfte zu berauben, auf die sie angewiesen sind. Ein solches Erfordernis ist auch deshalb nicht gerechtfertigt, weil die Gleichwertigkeit der Garantien für Aktionäre und Dritte in jedem Fall durch das Bestehen der Prüfung sichergestellt ist.

2. Es gibt Personen, die das nach Artikel 4 erforderliche Hochschulniveau nicht erreicht, gleichwohl aber eine Ausbildung auf dem Gebiete der Rechnungsprüfung im weiteren Sinne, d. h. für jede Art der Prüfung von Jahresabschlüssen und nicht nur für die der Pflichtprüfung von Kapitalgesellschaften, erhalten haben. Diese Personen haben ausreichende theoretische Kenntnisse in den in Artikel 4 Abs. 1 aufgezählten Sachgebieten erwerben können. Da es ungerecht sein kann, den Zeitaufwand für diese Ausbildung, die immerhin mehr ist als keinerlei theoretische Ausbildung dieser Art, nicht zu berücksichtigen, ist es zulässig, daß die Mitgliedstaaten, soweit sie es für erforderlich halten, die Ausbildungszeit auf die nach Buchstaben a und b erforderlichen Berufsjahre anrechnen. Selbstverständlich müssen die Mitgliedstaaten von den Bewerbern, die diese Anrechnung beantragen, den Nachweis verlangen, daß ein Studiengang zur beruflichen Vorbereitung auf die Tätigkeit der Rechnungsprüfung belegt wurde. Ferner ist durch Bescheinigungen der Unterrichtsbehörden der Nachweis zu erbringen, daß der Erwerber diese Ausbildung regelmäßig und mit befriedigendem Erfolg absolviert hat.

Artikel 7

Nach diesem Artikel können die Mitgliedstaaten Übergangsmaßnahmen zugunsten derjenigen Berufsangehörigen, natürlichen Personen oder Berufsvereinigungen treffen, die bei Inkrafttreten der Richtlinie den dadurch gestellten neuen Anforderungen noch nicht entsprechen. Es ist nicht erforderlich, für diese Maßnahmen besondere Fristen vorzuschreiben, da

alle Änderungen der nationalen Vorschriften auf die Betroffenen erst nach einer Frist von höchstens zwei Jahren nach dem Inkrafttreten dieser Vorschriften anwendbar sind (Artikel 13 Abs. 2), was seinerseits innerhalb von 18 Monaten nach Bekanntgabe der Richtlinie (Artikel 13 Abs. 1) zu geschehen hat.

Alle Berufsangehörigen, natürliche Personen, Gesellschaften oder Vereinigungen, die berechtigt waren, Pflichtprüfungen des Jahresabschlusses aller Arten von Gesellschaften, auch der nicht in Artikel 1 genannten, durchzuführen, können Übergangsmaßnahmen in Anspruch nehmen, soweit der betreffende Mitgliedstaat dies verfügt.

Ziffer 1 betrifft nicht Berufsangehörige, die bereits von Inkrafttreten der Richtlinie eine amtliche Zulassung des Mitgliedstaates zur Durchführung der Pflichtprüfung des Jahresabschlusses von Kapitalgesellschaften besaßen: Abschlußprüfer, reviseurs d'entreprises, Wirtschaftsprüfer, auditors usw., selbst wenn sie nicht den neuen Anforderungen der Richtlinie entsprechen. Doch braucht eine neue Zulassung dann nicht beantragt zu werden, wenn eine amtliche Zulassung bereits erteilt wurde. Es genügt nicht, daß der Berufsangehörige, nur weil es nicht ausdrücklich untersagt war, derartige Pflichtprüfungen hat durchführen können, solange keine entsprechenden Rechts- oder Verwaltungsvorschriften bestanden.

Die Übergangsmaßnahmen können nur Berufsangehörigen zugute kommen, die zur Pflichtprüfung der Unterlagen des Jahresabschlusses von Gesellschaften zugelassen sind. Damit sind alle diejenigen ausgeschlossen, die in bestimmten Mitgliedstaaten die Möglichkeit besaßen, gelegentlich Pflichtprüfungen vorzunehmen (Geschäftsführer, ehemalige Beamte, ehrenamtlich tätige Personen usw.). Es genügt ferner nicht, die Pflichtprüfung bei sonstigen Instituten, wie Krankenhäusern usw. durchgeführt haben zu können, die nicht die Rechtsform einer Gesellschaft besitzen; denn diese Art von Prüfungen können nicht gewährleisten, daß die unerläßlichen Kenntnisse zur Pflichtprüfung von in Artikel 1 nicht genannten Gesellschaften vorhanden sind.

Es ist Sache der Mitgliedstaaten, darüber zu befinden, ob die Angehörigen einer bestimmten Berufsgruppe, die zur Pflichtprüfung der Unterlagen des Jahresabschlusses von Gesellschaften zugelassen waren, auch wenn dies nur einen Teil ihrer Tätigkeit ausmachte, von den Übergangsmaßnahmen begünstigt werden sollen. Es kann sich als unumgänglich erweisen, abgesehen von auf der Hand liegenden sozialen Erwägungen, diese Berufsangehörigen beizubehalten, wenn es ohne sie in dem betreffenden Land keine ausreichende Zahl von qualifizierten Prüfern zur Durchführung der Pflichtprüfung von Gesellschaften gäbe.

Die Ziffer 2 betrifft Übergangsvorschriften zugunsten von Berufsangehörigen, deren Tätigkeit in Form „freiwilliger“ Prüfungen des Jahresabschlusses von Gesellschaften nicht unmittelbar von Inkrafttreten dieser Richtlinie, die nur die Pflichtprüfung zum Inhalt hat, betroffen wird. Diese Berufsangehörigen können jedoch später unter diese Richtlinie fallen, wenn eine andere Richtlinie oder ein innerstaat-

liches Gesetz die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses bestimmter unter Artikel 1 genannter Gesellschaften vorschreiben sollte, die bis dahin einer Pflichtprüfung nicht unterlegen haben. Dieser Absatz erfaßt eben diese künftigen Auswirkungen der vorliegenden Richtlinie. In bestimmten Mitgliedstaaten unterliegt beispielsweise die GmbH noch nicht der Pflichtprüfung. Dennoch gibt es Berufsangehörige, deren Tätigkeit darin besteht, die Abschlüsse dieser Arten von Kapitalgesellschaften zu prüfen. Sobald die Pflichtprüfung der GmbH gesetzlich vorgeschrieben sein wird (etwa auf Grund der vierten Richtlinie), verpflichtet die vorliegende Richtlinie die Mitgliedstaaten schon jetzt, die dann zur Pflichtprüfung gewordene freiwillige Prüfung nur Berufsangehörigen zu übertragen, die den Anforderungen dieser Richtlinie entsprechen. Die in Ziffer 2 genannten Personen können ihre Tätigkeit nicht weiter ausüben, wenn der Mitgliedstaat keine besonderen Vorschriften zu ihren Gunsten erläßt. Alle im Zusammenhang mit Ziffer 1 erörterten Voraussetzungen für die Erteilung der Zulassung gelten auch für Ziffer 2. Im übrigen steht es den Mitgliedstaaten in dem einen wie dem anderen Fall frei, solche Übergangsmaßnahmen zu treffen oder nicht. Gegebenenfalls müssen sich die Berufsangehörigen, die keine Pflichtprüfungen vornehmen dürfen, mit den freiwilligen Prüfungen oder mit den Pflichtprüfungen bei Krankenhäusern, Genossenschaften und ähnlichen Instituten begnügen, die nicht die Rechtsform der Kapitalgesellschaft besitzen, für die allein die vorliegende Richtlinie gilt.

Artikel 8

Ein Mitgliedstaat kann den Studenten, die bereits einen Ausbildungsgang begonnen haben, die Befugnis einräumen, diesen Ausbildungsgang zu beenden, ohne daß ihnen die Aufnahme des Berufs, für den sie ausgebildet wurden, allein deshalb verweigert werden dürfte, weil inzwischen strengere Bestimmungen in Kraft getreten sind. Es obliegt den Mitgliedstaaten, die Vorschriften zu erlassen, die sie den Umständen nach als angemessen erachten.

Für die Erteilung der Zulassung müssen dieselben Bedingungen wie für die in Artikel 7 bezeichneten Berufsangehörigen erfüllt sein.

Artikel 9

Nach Artikel 7 oder 8 kann ein Mitgliedstaat die Zulassung nur erteilen, wenn gesichert ist, daß der zuzulassende Berufsangehörige für die Wahrnehmung seiner Aufgaben dieselben Garantien bietet wie ein nach Artikel 4 zugelassener Berufsangehöriger. Die Feststellung der Eignung kann sich zum Beispiel darauf stützen, daß die bislang von diesem Berufsangehörigen, welche die Eignungsprüfung bestanden haben, vorgenommen werden. Ein Mitgliedstaat kann das aber auch für nicht ausreichend ansehen und eine „erleichterte“ Eignungsprüfung oder jede andere den Umständen angemessene Art der Kontrolle durchführen. Im Fall einer Berufsvereinigung würde das selbstverständlich für die in Artikel 2 Abs. 1 Buchstabe b genannten natürlichen Personen gelten.

Außerdem muß sich der betreffende Mitgliedstaat vergewissern, daß die Bewerber um eine Zulassung ehrenhaft und unabhängig sind.

Artikel 10

Einige Mitgliedstaaten legen großen Wert darauf, Berufsangehörige zulassen zu können, die in einem anderen Staat innerhalb oder außerhalb der Europäischen Gemeinschaft ausgebildet wurden. Die vorliegende Richtlinie beläßt ihnen diese Möglichkeit, sofern bestimmte Voraussetzungen, insbesondere hinsichtlich der Qualifikation dieser Berufsangehörigen, bei denen es sich nur um natürliche Personen handeln kann, erfüllt sind. Die Frage der ausländischen beruflichen Vereinigungen, die in einem Mitgliedstaat um Zulassung nachsuchen, muß nach Artikel 2 Abs. 2 Buchstaben a und b entschieden werden.

Beantragt ein Berufsangehöriger, der in einem Drittstaat ausgebildet wurde, die Zulassung in einem Mitgliedstaat, so haben die zuständigen Behörden dieses Mitgliedstaates mit den Mitteln, die ihnen am geeignetsten erscheinen (Vorlage von als gleichwertig anerkannten Diplomen, Überprüfung von Art und Dauer der Studien sowie der praktischen Ausbildung usw.), zu prüfen, ob die in einem Drittstaat erworbene Qualifikation der nach der vorliegenden Richtlinie erforderlichen Befähigung objektiv gleichwertig ist. Wenn dagegen die Befähigung in einem anderen Mitgliedstaat erworben wurde, muß sie als gleichwertig anerkannt werden, sofern in diesem Mitgliedstaat bereits eine Zulassung erteilt worden ist. Denn dieser Mitgliedstaat ist verpflichtet, bei der Erteilung der Zulassung die Voraussetzungen dieser Richtlinie zu beachten (Absatz 1 Buchstabe a).

Die zuständige Behörde hat ferner festzustellen, daß ein solcher Berufsangehöriger, der sicherlich das Recht seines Herkunftslandes kennen wird, auch über die Kenntnis des Rechts desjenigen Mitgliedstaates verfügt, in dem er seine Zulassung beantragt (Absatz 1 Buchstabe b).

Im übrigen dürfen nur ehrenhafte und unabhängige Berufsangehörige die Zulassung erhalten (Absatz 2).

Artikel 11

Die Unabhängigkeit der von dieser Richtlinie betroffenen Berufsangehörigen muß nicht nur im Zeitpunkt der Erteilung der Zulassung (Artikel 2 Abs. 2), sondern auch während ihrer gesamten Dauer gewährleistet sein.

Die Unabhängigkeit ist einmal in dem Zeitpunkt zu überprüfen, in dem der zugelassene Berufsangehörige beauftragt wird, eine bestimmte Gesellschaft zu kontrollieren: dazu müssen die Mitgliedstaaten untersagen, daß zum Abschlußprüfer einer Gesellschaft ein Berufsangehöriger bestellt wird, dessen Unabhängigkeit zweifelhaft erscheint, einmal gegenüber den Geschäftsführern schlechthin, und zum andern gegenüber den Gesellschaftern, welche auf Grund des Umfangs ihrer Kapitalbeteiligung die Gesellschaft beherrschen können. Die zuständige Behörde wird diese Prüfung vor einer beabsichtigten Bestellung vorzunehmen haben (Absatz 1).

Der einmal zugelassene und bestellte Berufsangehörige muß seine Prüfungsaufgaben in moralischer und finanzieller Unabhängigkeit erfüllen. Sofern ein Berufsangehöriger dem Erfordernis der Unabhängigkeit nicht entspricht, sollten auf jeden Fall gegen ihn Disziplinarmaßnahmen verhängt werden (Absatz 4). Die moralische Unabhängigkeit zeigt sich zum Beispiel darin, daß er dem Versuch von Einmischungen nicht nachgibt, es an Pflichttreue nicht fehlen läßt und keine Gefälligkeitskontrollen durchführt. Er hat mit aller gebotener Strenge die Wahrheit zu sagen, auch wenn es der Leitung der geprüften Gesellschaft nicht gefällt.

Ein Berufsangehöriger darf die finanzielle Unabhängigkeit auch nicht dadurch verlieren, daß ein großer Teil des Kapitals der Prüfungsgesellschaft, für die der Berufsangehörige tätig ist, von Geldgebern stammt, welche die Gesellschaft beherrschen (Artikel 2 Abs. 2 Buchstabe a). Dieser Artikel soll die Unabhängigkeit von Berufsangehörigen innerhalb von Berufsgesellschaften oder -vereinigungen gewährleisten, indem verhindert wird, daß sich die Geschäftsführer oder die Inhaber des Gesellschaftskapitals in irgendeiner Weise in die Buchführung der Prüfungsaufgaben einmischen und die Unabhängigkeit des Abschlußprüfers infrage stellen können.

Ferner muß verhindert werden, daß ein bedeutender Auftraggeber, auf den ein beträchtlicher Teil des Umsatzes des Rechnungsprüfers entfällt, diesem den Entzug des Auftrags für den Fall androht, daß er sich nicht dem Willen des Auftraggebers fügt (Absatz 3) oder daß ein Berufsangehöriger, der am Kapital der zu kontrollierenden Gesellschaft beteiligt ist, zögert, bestimmte Feststellungen zu treffen, die zu einem Kursverfall der Aktien führen könnten (Absatz 2). Das alles gehört zur finanziellen Unabhängigkeit, die von der Aufsichtsbehörde zu kontrollieren ist (Absätze 2, 3 und 4).

Ehrenhaftigkeit und Unabhängigkeit sind nicht die einzigen Verpflichtungen des Berufsangehörigen. Er muß außerdem seinen Auftrag mit der erforderlichen und üblichen beruflichen Sorgfalt ausführen. Dazu gehört alles das, was ein Berufsangehöriger tun muß, um seine Aufgabe korrekt zu erfüllen. Andernfalls setzt er sich der Gefahr von Disziplinarstrafen aus; außerdem kann er zivilrechtlich und sogar strafrechtlich zur Verantwortung gezogen werden.

Die Erfüllung der Berufspflichten sowie die finanzielle und moralische Unabhängigkeit muß seitens der Mitgliedstaaten entweder, wie in einigen Ländern, durch geeignete Verwaltungsmaßnahmen oder durch die Unterwerfung unter eine berufsständische Ehrenordnung sichergestellt werden (Absatz 2). Verhängte Disziplinarmaßnahmen schließen zivilrechtliche und strafrechtliche Sanktionen durch die zuständigen Gerichte selbstverständlich nicht aus (Absatz 4).

Sofern eine berufliche Vereinigung die Zulassung beantragt oder ihre Tätigkeit ausübt, sind es die in Artikel 2 Abs. 2 Buchstabe b bezeichneten natürlichen Personen, auf die Artikel 11 Anwendung findet.

Artikel 12

Alle daran Interessierten bedürfen eines einfachen Mittels, um in Erfahrung zu bringen, ob die Person, welche die Pflichtprüfung des Jahresabschlusses einer Gesellschaft vornimmt, auch die dafür erforderliche Befähigung besitzt. So muß der Name des Berufsangehörigen aus einer jährlich durch den Mitgliedstaat zu veröffentlichenden amtlichen Liste hervorgehen. Jeder Interessierte muß zu jeder Zeit die Möglichkeit haben, diese Liste bei den zuständigen Behörden einzusehen, die sie stets auf neuestem Stand zu halten haben.

Die Liste muß die Namen der natürlichen Personen enthalten, die einzeln tätig sind, die Bezeichnung von zugelassenen Berufsgesellschaften und -vereinigungen und bei diesen zusätzlich den Namen der natürlichen Personen, die nach Artikel 2 Abs. 2 Buchstabe b in dem Mitgliedstaat, in dem die Zulassung erteilt worden ist, allein für die Durchführung der Prüfung und die Erteilung des Bestätigungsvermerks verantwortlich sind.

Artikel 13

Den Mitgliedstaaten werden ausreichende Fristen eingeräumt, einmal um die durch diese Richtlinie notwendigen Änderungen ihres Rechts inkraftzusetzen (Absatz 1) und zum anderen, um diese geänderte Recht auf die Betroffenen anzuwenden (Absatz 2). Absatz 4 ist bereits bei Artikel 4 erläutert worden.