

#### 4. Zusammenfassung

Zum Überwinden der Informationsbarrieren gehören außer dem Wunsch, glaubwürdige Informationen zu besitzen oder zu erhalten, eine kritische Einstellung, viel Verständnis und hochgradige Motivierung sowie die Ermächtigung, seine Fähigkeiten und Sachkenntnisse einsetzen zu dürfen. Wesentliches Hilfsmittel ist dabei eine Metasprache, in der man der Prüfungsaufgabe entsprechend unabhängige und kritische Aussagen über Aussagen in einer Objektsprache machen kann.<sup>19</sup>

Erst im Mensch-Maschine Verbund wird heute Wissen möglich, aber auch immer notwendiger und schwieriger. Aufgrund der modularen Architektur

und flexiblen Implementierungen wird Prüfsoftware wie ACL selbst nicht nur „klüger“ in der Hand intelligenter Anwender, sondern unterstützt als „kluges“ Hilfsmittel alle seine Benutzer gleichzeitig immer wirkungsvoller. Wenn die Prüfungstheorie demnächst auch intelligenter wird, läßt sich Prüfsoftware in der Zukunft vielleicht lernfähiger machen, so daß es dann seinen Benutzern nicht nur Hilfestellung leisten, sondern entsprechend dem aktuellen Prüfungsgeschehen auch „intelligente“ Anweisungen geben oder nützliche Vorschläge machen kann.

19 Vgl. Will, *The New CAATS* (a.a.O. FN 9).

## Wirtschaftsprüfung in Italien

Von RA/StB/Revisore Contabile Carsten René Beul, Neuwied

### I. Problemstellung

In der letzten Zeit hat Jungen<sup>1</sup> zwei Beiträge über die Wirtschaftsprüfung in Italien im deutschen Schrifttum veröffentlicht, die nicht unwidersprochen bleiben können. Die im Jahr 1995 publizierte Monographie bezog sich auf die Rechtslage vor Inkrafttreten der neuen Regelungen über die Umsetzung der 8. Bilanzrichtlinie. Obwohl der Autor in seinem Beitrag aus dem Jahr 1996 mißverständliche Passagen seiner Monographie richtigstellt, erscheint eine Stellungnahme<sup>2</sup> unerlässlich.

### zu II. Abschlußprüfer gesetzlicher Jahresabschlußprüfungen

Zuerst ist auf die Zulassung zum Revisore Contabile einzugehen<sup>3</sup>.

Zutreffend ist, daß „Revisore Contabile“ nur einen funktionellen Berufstitel darstellt. Erst mit der Wahl in den Rechnungsprüferausschuß oder als Leiter einer Prüfungsgesellschaft werden Prüfungsaufgaben übernommen, was jedoch in der Konzeption der Wahl des Abschlußprüfers in Deutschland entspricht. Der Rechnungsprüferausschuß ist allerdings als Kollegialorgan der Gesellschaft konzipiert.

### zu 2. Berufszugangsvoraussetzungen

Berufszugangsvoraussetzung für natürliche Personen ist die Zulassung nach Ablegung des Examens durch Einschreibung in das beim Justizministerium in Rom geführte Register der Revisori Contabili. Zwar können auch juristische Personen als Prüfungsgesellschaften in das Berufsregister eingeschrieben werden, können aber nicht diesen Titel führen.

### zu 3. Abgrenzung von anderen Prüfungsinstanzen

Jungen nennt als Beispiel für andere Berufsgruppen, die Prüfungstätigkeiten ausüben, die Dottori Commercialisti und Ragionieri. Allerdings entsprechen Dottori Commercialisti und Ragionieri eher den deutschen Steuerberatern und Steuerbevollmächtigten<sup>4</sup>. Beide nehmen – ähnlich den deutschen Steuerberatern – Prüfungstätigkeiten vor, ohne jedoch zu Abschlußprüfungen zugelassen zu sein. Abschlußprüfer können sie nur sein, wenn sie gleichzeitig als Revisori Contabili zugelassen sind.

Zur Zeit bedarf es auch nach Ablegen eines Staatsexamens zum Dottore Commercialista einer Zusatzprüfung zum Revisore Contabile. Daneben soll die Möglichkeit eröffnet werden, mit zusätzlichen Prüfungsfächern im Rahmen des Staatsexamens zum Dottore Commercialista gleichzeitig die Prüfung für den Revisore Contabile abzulegen. Damit ist rechtlich klargestellt, daß das Examen des Dottore Commercialista ein minus im Vergleich zur Prüfung des Revisore Contabile darstellt.

Vollkommen einseitig ist die Feststellung, nur Dottori Commercialisti und Ragionieri, die in Prüfungsgesellschaften beschäftigt sind, hätten ausreichende praktische Erfahrung im Bereich des Prüfungswesens. Dies mag bei vielen Dottori Commercialisti und Ragionieri zutreffen, liegt aber in einer in der Vergan-

1 Jungen, *Wirtschaftsprüfung in Italien und Deutschland unter europäischen Harmonisierungsgesichtspunkten*, Frankfurt 1995; derselbe, *WPg* 1996, S. 751.

2 Diese soll sich am zuletzt erschienenen Beitrag (*WPg* 1996, S. 751) orientieren.

3 Ausführlich *Mauri*, *RIW* 1996, S. 306; *Beul*, *ISr* 1996, S. 64.

4 Vgl. *Beul*, *ISr* 1996, S. 64, m.w.N.

genheit eher laschen Pflicht-Abschlußprüfung und mangelnder Überwachung begründet. Zu betonen ist, daß sehr viele der italienischen Berater durchaus – auch ohne in einer Prüfungsgesellschaft beschäftigt zu sein – ausreichende Erfahrungen im Prüfungswesen aufweisen und solide Arbeit leisten.

Was die Zulassung der Revisori Ufficiali dei Conti angeht, so ist diese mit Einführung des Registers der Revisori Contabili am 21. April 1995 weggefallen<sup>5</sup>. Der Titel existiert nicht mehr.

### zu III. Berufsarbeit und Berufsgrundsätze

#### zu 2. Berufsarbeit und Berufsgrundsätze von Revisori Contabili in der Funktion von Prüfungsgesellschaften gem. DPR n. 136/1975

Es existieren nur 26 Prüfungsgesellschaften gem. DPR n. 136/1975, die durch die CONSOB<sup>6</sup> überwacht werden. Daneben gibt es – entgegen Jungen – auch Prüfungsgesellschaften, die nicht durch die CONSOB überwacht werden. Es handelt sich um weitere 151 Gesellschaften, die in das Register der Revisore Contabile eingeschrieben sind und durch das Justizministerium<sup>7</sup> überwacht werden. Auch diese können Prüfungen mit Erteilung eines Bestätigungsvermerks durchführen.

#### zu 3. Berufsarbeit und Berufsgrundsätze von Revisori Contabili in der Funktion von Rechnungsprüfern

Zutreffend ist, daß es sich bei dem Rechnungsprüferausschuß um ein Gesellschaftsorgan handelt. Von einer Stellung ähnlich dem deutschen Aufsichtsrat kann jedoch nicht gesprochen werden. Insoweit fehlt dem Rechnungsprüfer nicht die nach deutschem und EG-Recht zur ordnungsgemäßen Durchführung von Jahresabschlüssen unerläßliche Unabhängigkeit. Der Rechnungsprüferausschuß überwacht die Geschäftsführung keinesfalls in ihrer Zweckmäßigkeit, sondern lediglich Einhaltung der Satzung und Ordnungsmäßigkeit von Buchführung und Jahresabschluß sowie die Rechtmäßigkeit der Geschäftsführung. Eine weitere Auslegung des Art. 2403 CC entspricht nicht der in Italien üblichen Praxis. Die Vorschrift des Art. 2403 CC normiert den Inhalt der Prüfungspflicht und verweist auf die Haftung gemäß Art. 2407 CC. Damit hat der Rechnungsprüferausschuß im Zusammenhang mit Art. 2429 CC die Pflicht zur Stellungnahme über die Führung der Buchhaltung sowie zu Stellungnahmen und Vorschlägen zum Jahresabschluß und seiner Genehmigung. Die Pflicht zur materiellen Prüfung ergibt sich aus dem Verweis des Art. 2403 CC auf die Bewertungsvorschriften des Art. 2426 CC. Im Gegensatz zum deutschen Aufsichtsrat ist der Rechnungsprüferausschuß als Prüfungsorgan konzipiert. Berücksich-

tigt werden muß, daß im italienischen Gesellschaftsrecht die Stellung der Gesellschafterversammlung der Kapitalgesellschaften – auch bei der Aktiengesellschaft – stark ausgeprägt ist. Diese bestellt die Geschäftsführung (Art. 2364 I Nr. 2 CC) und kann auch über Geschäftsführungsmaßnahmen (Art. 2364 I Nr. 4 CC) beschließen. Daher entfällt die Notwendigkeit de lege lata, dem Rechnungsprüferausschuß eine dem deutschem Aufsichtsrat entsprechende Funktion zuzusprechen. Als Organ ist der Rechnungsprüferausschuß demnach unabhängig.<sup>8</sup> Auch im deutschen Recht stellt die Einordnung des Abschlußprüfers als Gesellschaftsorgan – trotz der im Vordringen befindlichen Gegenansicht – wohl noch die h.M. dar<sup>9</sup>; folgt man dieser Auffassung, ist der Abschlußprüfer als Überwachungsorgan – in bezug auf die Rechnungslegung – anzusehen.

Eine Überwachungsfunktion im Sinne des § 111 Abs. 1 AktG ist dem Rechnungsprüferausschuß – im Gegensatz zum deutschen Aufsichtsrat – nicht zugestanden, da Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit der Geschäftsführung – als Bestandteil dieser Überwachung – nach allgemeiner Ansicht vom Rechnungsprüferausschuß nicht der Kontrolle unterliegen.<sup>10</sup>

Ob einzelne Rechnungsprüfer aus Gründen, die in ihrer Person liegen, als abhängig anzusehen sind, ist eine andere Frage.<sup>11</sup> Externe Prüfer sind i. d. R. unabhängig. Etwas anderes gilt für Angestellte oder Organe von Konzerngesellschaften, wegen der Struktur der italienischen Industrie, die den Rechnungsprüfer oft als Instrument der Innenrevision nutzt und daher eigene konzernabhängige Prüfer wählt.

Mißverständlich ist auch die Gleichsetzung der Prüfung börsennotierter Unternehmen mit der Funktion des gesetzlichen Abschlußprüfers. Hierbei handelt es sich nur um eine aufgrund des Börsenrechts zu-

5 Art. 28 II D.Lgs. vom 27. 1. 1992, n. 88.

6 Die CONSOB ist die nationale Börsenaufsichtsbehörde. Diese überwacht auch die neben der Pflichtprüfung durch den Rechnungsprüferausschuß vorgeschriebene zusätzliche Pflichtprüfung börsennotierter Unternehmen.

7 Vgl. Mauri, RIW 1996, S. 306; derselbe, IStR 1997, S. 315

8 Vgl. C.N.D.C. Principi di Comportamento del Collegio Sindacale (Beilage zu Italia Oggi vom 21. 12. 1995). Einleitung I: „Der Rechnungsprüfer der Gesellschaft ... muß unparteiisch und objektiv handeln sowie „unabhängig“ sein. Die Unabhängigkeit ist eine der fundamentalen Eigenschaften des Revisore Contabile ... und daher auch die des Rechnungsprüfers.“ (Übersetzung Verf.) In den folgenden Passagen der Principi di Comportamento wird auf die einzelnen Punkte des Position Paper der FEE vom Juni 1995 über Audit Independence and Objectivity verwiesen und damit ausdrücklich an die internationalen Standards angeknüpft.

9 Clausen in Kölner Kom., § 318 Tz 30 f, ADS<sup>6</sup>, § 319 Tz 8 f, m. w. N.

10 Principi di Comportamento (a.a.O. FN 8) Teil 1, Kap. V, Norma 5.1: „Der Rechnungsprüferausschuß ist nicht gehalten, eine Kontrolle über die Zweckmäßigkeit oder Angemessenheit der Handlungen der Geschäftsführung vorzunehmen.“ (Übersetzung Verf.).

11 Vgl. Beul, WPg 1996, S. 186.

sätzliche Pflichtprüfung für derartige Unternehmen.<sup>12</sup> Allerdings bleiben z. B. die – vierteljährlich vorzunehmenden – Formalprüfungen (Kassenbestand etc.) alleinige Pflichtaufgaben der Rechnungsprüfer.

Bei Abgrenzung der Aufgabenbereiche zu den Rechnungsprüfern ist zu berücksichtigen, daß diese auf die Ergebnisse der anderen Pflichtprüfung oder einer freiwilligen Prüfung zurückgreifen können<sup>13</sup>, was nicht als negatives Qualitätsmerkmal für Prüfungshandlungen des Rechnungsprüferausschusses herangezogen werden kann.

#### zu 4./5. Berufsaufsicht, Dokumentation der Prüfung

Eine unbefriedigende Regelung der Berufsaufsicht ist tatsächlich zu beklagen.<sup>14</sup>

Bei der Dokumentation ist insbesondere darauf hinzuweisen, daß zwar zu Form und Inhalt des Berichtes der Rechnungsprüfer keine präzisen Vorgaben durch gesetzliche Regelungen bestehen, allerdings eine Berichtspflicht besteht (Art. 2429 CC). Dieser Bericht wird beim jeweils zuständigen Tribunale (Landgericht) hinterlegt und von diesem überwacht. Den Principi di Comportamento kommt dabei praktisch – als Interpretation gesetzlicher Vorschriften – eine bindende Wirkung zu.

In jedem Fall ist ein Urteil über die Einhaltung der Vorschriften über die Buchführung und den Jahresabschluß sowie die Einhaltung der Bewertungsvorschriften notwendig, die Berichterstattung durch short-form-report<sup>15</sup> auch gesetzlich zwingend, und in der Praxis üblich.

#### zu 6. Schlußbemerkung

Der Schlußbemerkung von Jungen ist insoweit zuzustimmen, als ein Hauptkritikpunkt in der Beset-

zung der Mitglieder des Rechnungsprüferausschusses durch Angestellte/Organe der Muttergesellschaft oder anderer Konzerngesellschaften in Italien an der Tagesordnung ist. Keinesfalls kann daraus geschlossen werden, daß jede Abschlußprüfung durch Revisori Contabili in den Rechnungsprüferausschüssen zweifelhaft ist.

Notwendig erscheint aber – wie in jedem Fall<sup>16</sup> – die Seriosität und Glaubwürdigkeit des lokalen Abschlußprüfers zu sein.

Abschließend ist darauf hinzuweisen, daß es sowohl in italienischen Prüfungsgesellschaften und bei italienischen Abschlußprüfern – wie auch bei deutschen Wirtschaftsprüfern – „schwarze Schafe“ gibt, die den Berufstand in Mitleidenschaft ziehen können. Die unübersichtliche standesrechtliche Organisation läßt allerdings die Beurteilung in Italien schwieriger erscheinen.

12 Hierzu *Mauri*, IStR 1997, S. 315 (316) m. w. N., der die Problematik eingehend erläutert.

13 Principi di Comportamento del Collegio Sindacale; (a. a. O. FN 8) Teil II, Kap. III.: „... Die Rechnungsprüfer behalten, über die ihnen allein vorbehaltenen ... angegebenen Kompetenzen hinaus eine generelle Zuständigkeit zur Kontrolle, die unabhängig und autonom im Verhältnis zu der der Società di Revisione ist ... die Kontrolle sollte synthetisch – kompressiv sein, unter Berücksichtigung der mitwirkenden Kontrolle der Società di Revisione kann eine solche Analyse und solche Vertiefung, wie sie bei nicht börsenorientierten Unternehmen vorgesehen sind, nicht verlangt werden“ (Übersetzung Verf.). Beilage zu *Italia Oggi* vom 21. 12. 1995.

14 Vgl. hierzu *Mauri*, RIW 1996, S. 306; derselbe, IStR 1997, S. 315 (316 f.).

15 Hierdurch ist eine weitere Abstufung als in Deutschland möglich; vgl. auch die Stellungnahme der WP-Kammer zum Grünbuch der Kommission (WPK-Mitt. 1996, S. 296 (297) II 2 a).

16 Auch deutsche Wirtschaftsprüfungsgesellschaften mußten in z. T. großem Umfang nicht ordnungsgemäß verlaufende Prüfungen beklagen.

## Anmerkungen zur Stellungnahme von Beul zum Beitrag „Wirtschaftsprüfung in Italien“<sup>1</sup>

Von Dr. Dirk Jungen, Hannover

### I. Vorbemerkung

Die in der von Beul verfaßten Stellungnahme vertretenen Ansichten zur Wirtschaftsprüfung in Italien unterscheiden sich insbesondere hinsichtlich der Einordnung der Rechnungsprüfer im Rahmen gesetzlicher Jahresabschlußprüfungen und der Abgrenzung der Revisori Contabili von anderen prüfenden Berufsständen von den Aussagen des oben genannten Beitrags. Diese beiden Themenkreise, die nicht isoliert voneinander betrachtet werden können, waren im Vorfeld der Umsetzung der VIII. EG-Richtlinie in nationales Recht auch in der italienischen Literatur

Gegenstand einer heftigen Diskussion<sup>2</sup>, die bis heute keinen befriedigenden Abschluß gefunden hat. Der Grund hierfür liegt in dem Bestreben des italienischen Gesetzgebers, die vor Umsetzung der prüfungsrelevanten EG-Richtlinien bestehenden – vielfach kritisierten – Strukturen des italienischen Prüfungswesens im wesentlichen beizubehalten und sich

1 Vgl. *Jungen*, WPg 1996, S. 751-761.

2 Zur Darstellung der in der Literatur geäußerten Ansichten vgl. *Jungen*, Wirtschaftsprüfung in Italien und Deutschland unter europäischen Harmonisierungsgesichtspunkten, Frankfurt 1995, S. 60 ff. und S. 77 ff.