

Honorar versus Qualität?

Ein Verbot von Nichtprüfungsleistungen für Abschlussprüfer ist notwendig!

Plädoyer für eine strikte Trennung von Beratung und Abschlussprüfung

ULRICH KRASSNIG*)



Dass Prüfungshonorare regelmäßig unangemessen niedrig sind und darunter die Prüfungsqualität leidet, darüber sind sich Literatur, Berufsstand, Öffentlichkeit und Gesetzgeber einig.¹⁾ Die Praxis stellt sich dabei so dar, dass sich Abschlussprüfer mittels Honorardumping im Bereich der Wirtschaftsprüfung „Zutritt“ zu großen Unternehmen verschaffen und in weiterer Folge mit Beratungsleistungen gute Geschäfte machen. Die Prüfungsqualität leidet dabei in zweierlei Hinsicht: Erstens besteht die Gefahr, dass der Abschlussprüfer über Bilanzierungsfehler großzügig hinwegsieht, weil er auf Beratungsaufträge des zu prüfenden Unternehmens angewiesen ist. Zweitens liegt in es auf der Hand, dass in Ermangelung angemessener Prüfungshonorare Prüfungshandlungen gar nicht oder nicht im erforderlichen Ausmaß vorgenommen und billige Arbeitskräfte (unerfahrene Berufsanwärter) eingesetzt werden, wogegen teure Experten in der weitaus lukrativeren Beratung tätig sind.²⁾

1. Unabhängigkeit in Gefahr?

In der Forschung wird der Einfluss von Beratungsleistungen auf die Qualität der Abschlussprüfung unterschiedlich diskutiert. Bisherige Forschungsarbeiten befassen sich – soweit ersichtlich – weitgehend mit der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bei der Erbringung von Nichtprüfungsleistungen hinsichtlich der Gefahr der Selbstprüfung. Vernachlässigt wird dagegen der Aspekt der wirtschaftlichen Abhängigkeit des Abschlussprüfers, insbesondere wenn zu niedrige Prüfungshonorare mit Beratungshonoraren ausgeglichen werden müssen. Ein weiterer bis dato wenig erforschter Problembereich in diesem Zusammenhang betrifft den sich daraus ergebenden Umstand, dass Prüfungshandlungen aufgrund niedriger Prüfungshonorare unzureichend vorgenommen werden und fachliche Kompetenz von den wenig einträglichen Prüfungsaufträgen abgezogen und hin zu lukrativen Beratungsaufträgen transferiert werden. Außer Diskussion steht, dass die Verknüpfung von Prüfungs- und Beratungsleistungen die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gefährden kann.³⁾ Die potenzielle Gefährdung geht dabei im Wesentlichen auf die Erfüllung folgender Tatbestände zurück:⁴⁾ wirtschaftliche Abhängigkeit vom Prüfungsmandanten, Selbstprüfung, Interessenkonflikt, Vertrautheit,

*) DDr. Ulrich Krassnig, LL.M. ist Wirtschaftsprüfer und Steuerberater in Klagenfurt. – Eine Langfassung mit ausführlicher theoretischer und normativer Analyse finden Sie demnächst in *Lindeonline*.

1) Siehe etwa *Peemöller/Hofmann*, Bilanzskandale (2005) 194; *Peemöller*, Gebührenordnung für Abschlussprüfer, Ein Ansatz zur Qualitätssicherung, WPK-Magazin 1/2012, 38; *ErRV* 467 *BlgNR* 23. GP, 35 (URAG 2008; zu § 270 Abs 1 UGB).

2) Dem Verfasser gelang es ferner, das Vorliegen zu niedriger Prüfungshonorare auch empirisch (indirekt), und die Auswirkungen dieses Umstands auf die Prüfungsqualität modelltheoretisch zu belegen. Vgl *Krassnig*, Das Zusammenwirken von Aufsichtsrat und Abschlussprüfer im Prüfungsausschuss – eine empirische Analyse, *RWZ* 2011, 231; *Krassnig*, Der Einfluss unangemessen niedriger Prüfungshonorare auf die Qualität der Abschlussprüfung in einer modelltheoretischen Betrachtung, *IRZ* 2015, 205.

3) Siehe auch *International Federation of Accountants*, Code of Ethics for Professional Accountants, Sec 290.156.

4) Siehe hierzu ua auch *IFAC*, Code of Ethics for Professional Accountants, Sec 110.12.

Vertretung von Interessen für oder gegen den Prüfungsmandanten und Möglichkeit der Einflussnahme durch den Mandanten.

Der Gesetzgeber vermeint, das Problem mit den in Art 5 Abs 1 VO (EU) 537/2014 (Abschlussprüfer-VO) und in §§ 271, 271a und § 271b UGB genannten verbotenen Nichtprüfungsleistungen gelöst zu haben, und folgt der ansonsten herrschenden Ansicht, dass ein generelles Verbot von gleichzeitiger Abschlussprüfung und Beratung weder theoretisch noch empirisch begründet werden kann.⁵⁾ Vielmehr wird darauf verwiesen, dass durch die Verknüpfung von Prüfungs- und Beratungsleistungen Synergieeffekte entstünden (*knowledge spillovers*),⁶⁾ die sich sowohl auf die Prüfungs- als auch die Beratungsqualität positiv auswirken.⁷⁾ ME greift diese Perspektive zu kurz, weil sie weitgehend nur die tatsächliche Unabhängigkeit (*independence in fact*), nicht jedoch die wahrgenommene Unabhängigkeit (*independence in mind*) im Blick hat. Studien zeigen nämlich, dass Beratungsleistungen zu einer Beeinträchtigung der wahrgenommenen Unabhängigkeit führen können.⁸⁾ Ausschlaggebend sind dabei freilich deren Art, Umfang und Häufigkeit bzw. das damit verbundene Honorarvolumen.⁹⁾

2. Verknüpfung von Prüfungs- und Beratungsleistungen

2.1. Argumente für eine Zulässigkeit

Fraglich ist, ob dies für ein generelles Verbot der Verknüpfung von Prüfungs- und Beratungsleistungen ausreicht. Eine nicht unbeachtliche Anzahl an Autoren bringt dagegen ua folgende Argumente vor:¹⁰⁾

- Insgesamt liefern die Arbeiten in diesem Forschungsfeld uneinheitliche Ergebnisse und besitzen keine Allgemeingültigkeit; eine empirische Evidenz für ein generelles Verbot von Beratungsleistungen durch den Abschlussprüfer sei nicht gegeben.
- Einschlägige gesetzliche Unabhängigkeitsvorschriften in Verbindung mit der Möglichkeit von Schutzmaßnahmen schließen eine Beeinträchtigung der tatsächlichen Unabhängigkeit aus. Dies muss einen objektiven, verständigen und informierten Dritten zur Annahme verleiten, dass die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers gegeben ist, sofern nicht ein gesetzlicher Ausschlussbestand erfüllt wird.
- Durch die Pflicht des Aufsichtsrats, sich mit der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu befassen (§ 270 Abs 1a UGB, § 92 Abs 4a AktG bzw § 30g Abs 4a GmbHG, Art 5 Abs 3 Abschlussprüfer-VO iVm § 271a Abs 6 UGB) wird eine weitere Verschärfung der Unabhängigkeitsbestimmungen als unnötig erachtet.
- *Knowledge spillovers* seien höher zu bewerten als eine wahrgenommene Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers aufgrund gleichzeitiger Erbringung von Beratungsleistungen.

2.2. Argumente gegen eine Zulässigkeit

Die Punkte, die die Verfechter einer grundsätzlichen Zulässigkeit von gleichzeitiger Abschlussprüfung und Beratung zur Untermauerung ihrer Meinung ins Treffen führen, vermögen mE nicht zu überzeugen; die argumentativen Klimmzüge sind zum Teil beachtlich:

⁵⁾ Vgl anstatt vieler Lenz, EU-Grünbuch zur Abschlussprüfung: Evidenzbasierte Beurteilung ausgewählter Reformvorschläge durch die Prüfungsforschung, RWZ 2011, 201.

⁶⁾ Vgl *Ballwieser*, Die Unabhängigkeit des Wirtschaftsprüfers – eine Analyse von Beratungsverbot und externer Rotation, in *Lutter* (Hrsg), Der Wirtschaftsprüfer als Element der Corporate Governance (2001) 104 ff.

⁷⁾ Vgl *Lenz*, RWZ 2011, 201.

⁸⁾ Vgl zB *Davis/Hollie*, The Impact of Non-Audit Service Fee Levels on Investors' Perception of Auditor Independence, *Behavioral Research in Accounting* 2008, 31 (31 ff); *Quick/Warming-Rasmussen*, Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Zum Einfluss von Beratungsleistungen auf Unabhängigkeitseinschätzungen von Aktionären, *ZfB* 2007, 1007 (1007 ff).

⁹⁾ Vgl zB *Quick*, Prüfung, Beratung und Unabhängigkeit des Abschlussprüfers – Eine Analyse der neuen Unabhängigkeitsnormen des dHGB im Lichte empirischer Forschungsergebnisse, *BFuP* 2006, 42.

¹⁰⁾ Vgl *Pott/Mock/Watrin*, Review of Empirical Research on Rotation and Non-Audit Services: Auditor Independence in Fact vs. Appearance, *Journal für Betriebswirtschaft* 2009, 233; *Lenz*, RWZ 2011, 201 (201 f).

- Dass uneinheitliche Forschungsergebnisse keine empirische Evidenz für eine strikte Trennung von Abschlussprüfung und Beratung liefern, reicht mE als Argument nicht aus. Insbesondere vor dem Hintergrund laufender Kritik am Berufsstand der Wirtschaftsprüfer im Zuge unzähliger Bilanzskandale und des damit einhergehenden Verlusts des Vertrauens in die Abschlussprüfung sollten bereits Anhaltspunkte einer wahrgenommenen Gefährdung der Unabhängigkeit für eine strikte Trennung von Abschlussprüfung und Beratung reichen. Da der Abschlussprüfer nicht nur das Vertrauen der Eigentümer und des Aufsichtsrats, sondern auch jenes der Öffentlichkeit genießen muss, gilt aus rechtspolitischer Sicht auch die wahrgenommene und nicht nur die tatsächliche Unabhängigkeit als erstrebenswert.¹¹⁾

Sämtliche klassischen Beratungsfelder von Wirtschaftsprüfungs- und Beratungsunternehmen zeigen einen überwiegend negativen Einfluss von Beratungsleistungen iZm Rechnungslegungsinformationssystemen, Rechtsberatung und Steuerberatung auf die wahrgenommene Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. Lediglich bei der Erbringung von EDV-Dienstleistungen kommen Forschungsarbeiten einheitlich zum Ergebnis, dass dadurch die wahrgenommene Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nicht beeinträchtigt wird.¹² Extra hierfür eine Ausnahmeregelung zu schaffen, liegt jedoch nicht nahe; dies gilt auch angesichts dessen, dass mitunter Abgrenzungsschwierigkeiten mit anderen Beratungsfeldern auftreten könnten, insb mit Beratungsleistungen iZm Rechnungslegungsinformationssystemen.

Ferner bedarf es einer Würdigung der klassischen Unternehmens- und Organisationsberatung im Hinblick auf eine wahrgenommene Unabhängigkeit des Abschlussprüfers. ME ist kein Grund identifizierbar, warum eine Tätigkeit des Abschlussprüfers in diesen Beratungsfeldern anders beurteilt werden sollte als etwa die Rechts- oder Steuerberatung. Insbesondere in der Organisationsberatung ist wohl eine absolute Unvereinbarkeit zu sehen, weil gerade die Aufbau- und Ablauforganisation eines Unternehmens immer wieder Gegenstand von Prozessprüfungshandlungen im Zuge der Abschlussprüfung ist. Daher wäre auch iZm der Unternehmens- und Organisationsberatung ein Ausschlussgrund für die Abschlussprüfung zu sehen.

- Auch die Argumentation, dass der Gesetzgeber mit §§ 271, 271a und § 271b UGB entsprechende Vorkehrungen gegen eine Beeinträchtigung der tatsächlichen Unabhängigkeit getroffen hat, wodurch ein objektiver, verständiger und informierter Dritter von einer unabhängigen Abschlussprüfung ausgehen kann, überzeugt nicht. Fraglich ist dann nämlich, ob man empirische Ergebnisse, die zu einem anderen Schluss führen, nicht ernst nehmen soll; mE wäre dies fahrlässig. Schließlich darf man wohl nicht unterstellen, dass die dort befragten Adressaten nicht den Ansprüchen eines objektiven, verständigen und informierten Dritten genügen. Außerdem zielt dieses Argument einzig und alleine auf die faktische Unabhängigkeit des Abschlussprüfers ab. Dies bedeutet aber nicht, dass nicht noch zumindest der Anschein einer Befangenheit gegeben sein kann, auf den nicht zuletzt auch § 271 Abs 1 UGB abzielt und der angesichts des Ziels, das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Abschlussprüfung wieder zu stärken, ebenso zu vermeiden ist. Der Anschein einer Befangenheit ist dabei bereits im Keim zu ersticken und nicht erst durch Aufklärungsarbeit ex post oder Schutzmaßnahmen auszuräumen, wenn Zweifel an einer Unvoreingenommenheit des Abschlussprüfers bereits vorhanden sind. Eine solche halbherzige Lösung ist der Reputation des Abschlussprüfers in der Öffentlichkeit nicht zuträglich.
- Ebenso ist dem Argument, dass es eine Verpflichtung für Aufsichtsräte gibt, sich mit der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu befassen, wenig abzugewinnen. Vorsichtig und wertfrei formuliert, haben Aufsichtsräte häufig nicht die erforderliche Qua-

¹¹⁾ Vgl Adler/Düring/Schmaltz, Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen⁶, § 319 HGB Rz 11.

¹²⁾ Siehe hierzu *Liedlgruber/Öppinger*, Bedarf es eines generellen Verbots von Nichtprüfungsleistungen? RWZ 2011, 351 (351 f).

ifikation, um die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu beurteilen. Ein Indiz hierfür ist auch der Umstand, dass empirisch belegt ist, dass die Höhe des Prüfungshonorars für eine Vielzahl von Aufsichtsräten fälschlicherweise ein maßgebliches Entscheidungskriterium bei der Auswahl des Abschlussprüfers ist.¹³⁾ Besonders berechtigt erscheint der Einwand bei Unternehmen zu sein, an denen die öffentliche Hand beteiligt ist. In solchen Unternehmen wird die Qualifikation der Aufsichtsräte besonders kritisch gesehen, weil diese oft politisch besetzt sind.¹⁴⁾ Zudem ist problematisch, dass nicht klar ist, anhand welcher Kriterien der Aufsichtsrat über die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu befinden hat, und ein großer Entscheidungs- bzw. Interpretationsspielraum besteht. Eine Objektivierungsmöglichkeit gibt es sohin nicht, entsprechende Entscheidungen müssen immer subjektiv getroffen werden.

- Prima vista erscheint die Logik, dass das bei der Erbringung von Beratungsleistungen erworbene Know-how effizient für die Abschlussprüfung verwertet werden kann und vice versa (*knowledge spillovers*), plausibel. Allerdings sind *knowledge spillovers* insofern relativ zu sehen, als sie hinsichtlich erlaubter Beratungsleistungen eher überschaubar ausfallen dürften, weil diese gerade keine Nähe zum Jahresabschluss (Gegenstand der Prüfungstätigkeit) aufweisen. Echte *knowledge spillovers* für die Abschlussprüfung gäbe es dann, wenn sich die Beratungsleistung auf den Jahresabschluss beziehen würde. Das ist aber – eben wegen der Gefahr der Selbstprüfung – ausgeschlossen. Aus diesen Grund sollte vielmehr der (wahrgenommenen) Unabhängigkeit oberste Priorität eingeräumt werden. Außerdem ist nicht einzusehen, dass professionelle und hochgradig organisierte Prüfungsunternehmen, die in ein gesetzliches Qualitätssicherungssystem eingebunden und zertifiziert sind, überhaupt auf *knowledge spillovers* angewiesen sein sollten. Da nicht davon auszugehen ist, dass Prüfungsunternehmen, die keine Beratungsleistungen erbringen, weniger qualitativ prüfen, könnte es allenfalls sein, dass sie die Abschlussprüfung etwas teurer anbieten müssen. Diese Mehrkosten zugunsten einer höheren Unabhängigkeit des Abschlussprüfers sollten aber, gerade in Zeiten fallender Prüfungshonorare bzw. des Honorardumpings, keine abschreckende Wirkung entfalten, sondern mit Blick auf eine unabhängige qualitätsvolle Prüfung in Kauf genommen werden. Der Hinweis auf *knowledge spillovers* ist mE eine vorgeschobene Argumentationslinie (der Big-4-Lobby), um Prüfungs- und Beratungsleistungen aus einer Hand anbieten zu können.

2.3. Unklarheiten der gesetzlichen Regelungen

Ein weiterer Schwachpunkt der derzeitigen Regelung der Unvereinbarkeit von Abschlussprüfung und Beratung ist deren Unklarheit,¹⁵⁾ wovon zahlreiche umfassende Gesetzeskommentierungen und eigene Stellungnahmen (berufsständischer) Institutionen¹⁶⁾ zeugen, die bei Zweifelsfragen beim Austarieren helfen sollen. Bei einer strikten Trennung von Abschlussprüfung und Beratung würden knifflige Zweifelsfragen im Zusammenhang mit strittigen Sachverhalten der Vergangenheit angehören. Drahtseilakte an der Grenze zum Erlaubten bzw. Umgehungshandlungen wären sohin nicht mehr möglich. Prüfungs- und Beratungsunternehmen müssten sich vielmehr klar entscheiden, ob sie bei einem Mandanten einer Prüfungs- oder Beratungstätigkeit nachgehen wollen.

¹³⁾ Vgl *Kraßnig*, Grundlagen der Zusammenarbeit zwischen Aufsichtsrat und Abschlussprüfer (2010) 66; *Kraßnig*, RWZ 2011, 231; *Kraßnig*, Aufsichtsrat meets Abschlussprüfer – ein empirischer Befund zu einem kritischen Verhältnis, Aufsichtsrat aktuell, 4/2009, 23 (23 f).

¹⁴⁾ Vgl zB *Kraßnig*, Der Aufsichtsrat staatsnaher Unternehmen im Zangengriff der Politik, Aufsichtsrat aktuell 4/2010, 12 (12 ff).

¹⁵⁾ Vgl *Öppinger*, Zur Vereinbarkeit von gleichzeitiger Prüfungs- und Beratungstätigkeit, Aufsichtsrat aktuell 1/2012, 23.

¹⁶⁾ Vgl zB IWP/PE 19, Einzelfragen zu den Unabhängigkeitsvorschriften nach dem Unternehmensgesetzbuch (UGB) idF URÄG 2008; *IDW*, Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers (Stand: 4. 1. 2017); abrufbar unter <https://www.idw.de/blob/98172/450f0a041ae652ca814ede9d85ebf013/down-positionspapier-nichtpruefungsleistungen-data.pdf> (Zugriff am 9. 5. 2017).

Richtig ist zwar, dass die Gefahr der Selbstprüfung durch das Verbot der Erbringung bestimmter jahresabschlussnaher Beratungsleistungen zum Teil eliminiert wurde. Dennoch provoziert das Geschäftsmodell der Prüfungs- und Beratungsunternehmen in Verbindung mit den nach wie vor erlaubten Beratungsleistungen einen weiteren Interessenkonflikt auf anderer Ebene. Dieser Interessenkonflikt betrifft den wirtschaftlichen Druck, den ein Prüfungsmandant auf den Abschlussprüfer bei der Möglichkeit der zusätzlichen Vergabe von Beratungsleistungen ausüben kann. Die potenzielle Gefahr besteht in der Grundidee, dass Abschlussprüfer über Feststellungen bewusst hinwegsehen und als Gegenleistung für die Nachsichtigkeit mit lukrativen Beratungsaufträgen belohnt werden bzw diese nicht gefährden. Zwar bestehen gesetzliche Begrenzungen der Umsatzabhängigkeit:

- Grundsätzliche Deckelung der Höhe der Honorare für erlaubte Beratungsleistungen in Höhe von 70 % der Prüfungshonorare gemäß Art 4 Abs 2 Abschlussprüfer-VO;
- grundsätzliche Umsatzabhängigkeitsgrenze von 15 % für Unternehmen von öffentlichem Interesse und sehr große Gesellschaften gemäß Art 4 Abs 3 Abschlussprüfer-VO und § 271a Abs 1 Z 1 bzw von 30 % für alle anderen prüfungspflichtigen Gesellschaften gemäß § 271 Abs 2 Z 7 UGB, bezogen auf die insgesamt vereinnahmten Honorare.

Diese Regelungen können aus mehreren Gründen nicht überzeugen. Neben Problemen bei der praktischen Umsetzbarkeit besteht ein weiterer Schwachpunkt in der erst mit einer Verzögerung von grundsätzlich fünf Jahren schlagend werdenden Wirksamkeit der Umsatzabhängigkeitsgrenze. Schließlich ist zu monieren, dass die 15%- bzw 30%-Umsatzabhängigkeitsgrenze sowie die 70%-Deckelung vollkommen willkürlich festgelegt zu sein scheinen und doch nicht davon ausgegangen werden kann, dass bei Unterschreiten dieser Grenzen die (potenzielle) Vergabe von Beratungsleistungen im Hinblick auf eine wirtschaftliche Unabhängigkeit des Abschlussprüfers vollkommen unbedenklich ist. In einer Gesamtbetrachtung ist daher auch angesichts dieser Problembereiche und Inkonsistenzen zu konstatieren, dass eine Trennung von Prüfung und Beratung sinnvoll und zweckmäßig ist.

Hinzu tritt, dass bei Unternehmen von öffentlichem Interesse das Vorabgenehmigungsverfahren (Pre-Approval-Verfahren gemäß Art 5 Abs 4 der Abschlussprüfer-VO iVm § 271a Abs 6 UGB) von zulässigen Beratungsleistungen durch den Prüfungsausschuss völlig intransparent und somit nur schwer zu durchblicken sowie hinsichtlich Komplexität kaum zu übertreffen ist. So betrifft die Genehmigungspflicht durch den Prüfungsausschuss nicht nur erlaubte Beratungsleistungen des Abschlussprüfers oder seines Netzwerkpartners an das zu prüfende Unternehmen von öffentlichem Interesse. Vielmehr sind vom Pre-Approval-Verfahren auch zulässige Beratungsleistungen an die Muttergesellschaft mit Sitz in der EU des Unternehmens von öffentlichem Interesse erfasst. Das Gleiche gilt im Zusammenhang mit zulässigen Beratungsleistungen an Unternehmen mit Sitz in der EU, die vom Unternehmen im öffentlichen Interesse beherrscht werden. Ob die Muttergesellschaft oder das beherrschte Unternehmen selbst Unternehmen von öffentlichem Interesse sind oder nicht, ist dabei unmaßgeblich.¹⁷⁾ Die Komplexität liegt dabei darin, dass der Prüfungsausschuss angehalten sein kann, die Beurteilung hinsichtlich der Zulässigkeit der Beratungsleistung nach dem unter Umständen strengeren lokalen Recht des EU-Mitgliedsstaates der involvierten Mutter- oder beherrschten Tochtergesellschaft vorzunehmen. Dies kann sich schon alleine aus Gründen der Informationsbeschaffung schwierig darstellen.¹⁸⁾ Erschwerend kommt hinzu, dass bei multinationalen Konzernen und Vorliegen mehrerer Unternehmen von öffentlichem Interesse unklar ist, welchen Prüfungsausschuss die Genehmigungspflicht trifft. Nach dem Wort-

¹⁷⁾ Vgl *IDW*, Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers; *Köll/Milla*, Neue Regelungen für den Prüfungsausschuss, Aufsichtsrat aktuell 2/2017, 11.

¹⁸⁾ Vgl *IDW*, Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers; *Köll/Milla*, Aufsichtsrat aktuell 2/2017, 11 (12).

laut der Bestimmung des Art 5 Abs 4 Abschlussprüfer-VO kann es auch erforderlich sein, dass mehrere Prüfungsausschüsse unabhängig voneinander ein Pre-Approval-Verfahren durchzuführen haben.¹⁹⁾ Ob Mitglieder von Prüfungsausschüssen in der Praxis in diesem Bereich so viel Know-how mitbringen, dass sie in der Lage sind, ein alle Facetten umfassendes Pre-Approval-Verfahren zu implementieren, ist mehr als fraglich. Ein solches Verfahren muss theoretisch eine Vielzahl von Aspekten berücksichtigen, wobei eine praktische Administrierbarkeit mühsam zu sein scheint:²⁰⁾

- Würdigung sämtlicher genehmigungspflichtiger Leistungen bzw Leistungsarten bzw Leistungsgattungen und Erstellung geeigneter Leitlinien bzw eines Pre-Approval-Katalogs hierfür;
- Festsetzung von Wertschwellen je Leistungskategorie in Verbindung mit einer Vorabgenehmigung von Leistungen bis zu einem bestimmten Betrag ohne Erfordernis eines Pre-Approval-Verfahrens;
- Festlegung des individuellen Genehmigungsprozedere von nicht vom Pre-Approval-Katalog erfassten Leistungen (etwa durch Delegation an den Vorsitzenden des Prüfungsausschusses);
- angemessene Kommunikation des Pre-Approval-Katalogs (zB durch Konzernrichtlinie);
- Koordination bzw Entscheidung in einem multinationalen Konzern hinsichtlich einer konzernweiten Gültigkeit des vom Mutterunternehmen verabschiedeten Pre-Approval-Katalogs (vorbehaltlich nicht strengerer lokaler Regelungen anderer involvierter Länder).

Der organisatorische Aufwand für die Einhaltung der Bestimmung und der Nutzen im Hinblick auf die Kombination von Prüfungs- und Beratungsleistungen stehen mE in keinem angemessenen Verhältnis.

2.4. Zwischenfazit

Zusammenfassend ist daher festzuhalten, dass von einem absolut unabhängigen Prüfungsurteil eines Abschlussprüfers nur ausgegangen werden kann, wenn nicht das geringste Geschäftsinteresse an dem zu prüfenden Unternehmen besteht. Eine (wahrgenommene) Unabhängigkeit soll unter Berücksichtigung der Stellung der Abschlussprüfung als Vertrauensgut bereits originär gegeben sein und nicht erst ex post durch Schutzmaßnahmen oder Aufklärungsarbeit ausgeräumt werden. Da die Abschlussprüfung generell und nicht nur bei Unternehmen von öffentlichem Interesse eine gesellschaftliche öffentlich-rechtliche Funktion hat, bedarf es im Hinblick auf die Notwendigkeit einer strikten Trennung von Abschlussprüfung und Beratung auch keiner weiteren Skalierung bzw Differenzierung nach Unternehmensgröße oder sonstiger Unternehmensbedeutung. Schließlich sollten in Bezug auf die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers für alle gesetzlichen Abschlussprüfungen die gleichen Anforderungen gelten. Ein unabhängigkeitsdifferenzierendes Vorgehen bei der Festlegung der Anforderungen ist nicht nachvollziehbar und durch nichts zu begründen.

3. Positive Auswirkungen einer strikten Trennung auf Abschlussprüfungshonorare

Eingangs wurde bereits erläutert, dass sich Abschlussprüfer in der Praxis mit Honorardumping im Bereich der Wirtschaftsprüfung „Zutritt“ zu großen Unternehmen ver-

¹⁹⁾ Vgl *Köll/Milla*, Neue Regelungen für den Prüfungsausschuss, Aufsichtsrat aktuell 2/2017, 11 (12); *Bydlinski/Köll/Milla/Reichel*, APRÄG 2016 (2017) 222.

²⁰⁾ Siehe allgemein zu den folgenden Punkten *IDW*, Positionspapier zu Nichtprüfungsleistungen des Abschlussprüfers; *IWP*, Arbeitshilfe zur Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers bei Unternehmen von öffentlichem Interesse durch den Prüfungsausschuss, abrufbar unter <http://www.iwp.or.at/index.php?id=pre-approval> (Zugriff am 9. 5. 2017) 5; *Lanfermann*, Billigungspflicht für Nicht-Prüfungsleistungen bei Unternehmen von öffentlichem Interesse, BB 2016, 1836; *Köll/Milla*, Aufsichtsrat aktuell 2/2017, 11 (11 ff); *Bydlinski/Köll/Milla/Reichel*, APRÄG 2016, 221 f.

schaffen und in weiterer Folge mit Beratungsleistungen die niedrigen Prüfungshonorare kompensieren. Die Prüfungsqualität leidet dabei doppelt: Einerseits ist die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers beeinträchtigt, weil er auf Beratungsaufträge des zu prüfenden Unternehmens angewiesen ist. Entsprechend steigt das Kommunikationsrisiko im Zusammenhang mit festgestellten Fehlern der Bilanz. Andererseits besteht die Gefahr, dass in Ermangelung angemessener Prüfungshonorare Prüfungshandlungen quantitativ und qualitativ nicht im erforderlichen Ausmaß vorgenommen werden, worunter die Prüfungsintensität leidet. Dies erhöht das Entdeckungsrisiko, das neben der Prüfungskomplexität auch von der Prüfungsintensität beeinflusst wird. Unangemessen niedrige Prüfungshonorare im Bereich der Abschlussprüfung, deren Quersubventionierung durch Beratungsleistungen und die damit verbundenen Auswirkungen auf die Prüfungsqualität sind somit nicht zuletzt vor allem auch auf die Möglichkeit der Verknüpfung von Abschlussprüfung und Beratung zurückzuführen.

Es wurde bereits erörtert, dass *knowledge spillovers* zu vernachlässigen sind; professionelle und hochgradig organisierte Prüfungs- und Beratungsunternehmen sollten nicht darauf angewiesen sein. Außerdem sind diese ohnehin überschaubar, weil sie höchstens aus der jahresabschlussfernen Beratungstätigkeit generiert werden können. Denkbar ist allenfalls, dass aufgrund einer strikten Trennung von Prüfung und Beratung entgangene *knowledge spillovers* zu teilweise höheren Prüfungshonoraren führen können. Diese Mehrkosten sollten Prüfungsmandanten jedoch für die Gewährleistung einer unabhängigen Abschlussprüfung in Kauf nehmen. Sie sind als Beitrag zur Erzielung angemessener Prüfungshonorare zu sehen, die wiederum die Grundlage für vertrauenswürdige Prüfungsurteile sind.

i

Auf den Punkt gebracht

Vor allem im Lichte der kritischen und mit Skepsis verbundenen Stellung des Abschlussprüfers in der Öffentlichkeit führt mE kein Weg an einer strikten Trennung von Abschlussprüfung und Beratung vorbei. Dies wäre ein erster wichtiger und dringend notwendiger Schritt, um das Vertrauen der Öffentlichkeit in die Abschlussprüfung wiederherzustellen. Wenn nicht das geringste Geschäftsinteresse an dem zu prüfenden Unternehmen besteht, ist weiterhin von angemessenen Prüfungshonoraren auszugehen, die nicht zusätzlich dadurch beeinflusst werden, dass der Abschlussprüfer neben der Prüfungstätigkeit zusätzliche Leistungen für das geprüfte Unternehmen erbringt. Dadurch wären die Voraussetzungen für eine Abschlussprüfung *lege artis* geschaffen: Einerseits ist eine wirtschaftlichen Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zu unterstellen, andererseits ist davon auszugehen, dass dieser bei angemessener Honorierung quantitativ und qualitativ sämtliche erforderlichen Prüfungshandlungen vornimmt.

Bei einer strikten Trennung von Abschlussprüfung und Beratung müssten sich Prüfungs- und Beratungsunternehmen entscheiden, ob sie bei einem Mandanten prüfend oder beratend tätig sein wollen. Dies würde zu einer Dynamisierung des Abschlussprüfungsmarktes führen, weil damit einer Anbieterkonzentration entgegengewirkt werden könnte. Insbesondere im Zusammenhang mit Unternehmen von öffentlichem Interesse würde damit sichergestellt werden, dass eine ausreichende Anzahl an Prüfungsunternehmen zur Verfügung steht.

Ein weiterer positiver Aspekt einer strikten Trennung von Abschlussprüfung und Beratung bestünde in einer Entlastung des Mitglieder des Aufsichtsrats bzw Prüfungsausschusses, die sich im Zuge der Überwachung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers nicht mehr mit Schutzmaßnahmen sowie komplizierten und aufwendigen Pre-Approval-Verfahren befassen müssten.
