universität wien

MASTERARBEIT / MASTER'S THESIS

Titel der Masterarbeit / Title of the Master's Thesis

Publizität der Abschlussprüferhonorare – Ein Vergleich zwischen den ATX- und den DAX-Unternehmen für die Geschäftsjahre 2013 und 2014

verfasst von / submitted by

Serhan Yazici, Bakk. rer. soc. oec

angestrebter akademischer Grad / in partial fulfilment of the requirements for the degree of

Master of Science (MSc)

Wien, 2017 / Vienna 2017

Studienkennzahl lt. Studienblatt / degree programme code as it appears on the student record sheet:	A 066 915
Studienrichtung lt. Studienblatt / degree programme as it appears on the student record sheet:	Masterstudium Betriebswirtschaft
Betreuer / Supervisor:	Univ.-Prof. Dr. Otto A. Altenburger

Inhaltsverzeichnis

Abkürzungsverzeichnis ..... **iv**

Abbildungs- und Tabellenverzeichnis ..... **vi**

1 Einleitung **1**

1.1 Die Bedeutung der Publizität von Abschlussprüferhonoraren für die Unabhängigkeit der Prüfung 1

1.2 Stand der Forschung 3

1.3 Forschungsfragen 7

1.4 Aufbau der Arbeit 7

2 Grundlagen **9**

2.1 Die Rechtsentwicklung 9

2.1.1 Die Abschlussprüfungsrichtlinie 2006/43/EG 9

2.1.2 Die Rechtsentwicklung in Österreich 10

2.1.3 Die Rechtsentwicklung in Deutschland 11

2.2 Grundlegende Definitionen 12

2.2.1 Der Abschlussprüfer und sein Netzwerk 12

2.2.2 Das Honorar 14

2.3 Von der Regelung betroffene Unternehmen in Österreich und Deutschland 16

3 Theoretische Analyse – Vorschriften zur Publizität von Abschlussprüferhonoraren in Österreich und Deutschland **17**

3.1 Publizität der Honorare im Jahresabschluss 17

3.1.1 Gesetzliche Vorschriften in Österreich und Deutschland 17

3.1.2 Auslegung der gesetzlichen Vorschriften in der Literatur 18

3.2 Publizität der Honorare im Konzernabschluss 20

3.2.1 Gesetzliche Vorschriften in Österreich und Deutschland 20

3.2.2 Die Konzernklausel 22

3.3 Kategorien für die Abschlussprüferhonorare 23

3.3.1 Kategorie „Abschlussprüfungsleistungen“ 23

3.3.2 Kategorie „andere Bestätigungsleistungen“ 24

3.3.3 Kategorie „Steuerberatungsleistungen“ 25

3.3.4 Kategorie „sonstige Leistungen“ 25

3.4 Bilanzierung der Abschlussprüferhonorare 25

3.5 Gegenüberstellung der österreichischen und der deutschen Rechtslage 26

4 Empirische Studie **29**

4.1 Methode und Vorgehensweise 29
4.2 Grundgesamtheit der Studie 30
4.2.1 Grundgesamtheit Österreich 30
4.2.2 Grundgesamtheit Deutschland 31
4.3 Analyse der qualitativen Merkmale der Honorarangaben 33
4.3.1 Analyse der qualitativen Merkmale der Honorarangaben in Österreich 33
4.3.2 Analyse der qualitativen Merkmale der Honorarangaben in Deutschland 36
4.4 Kennzahlen 38
4.4.1 Gesamthonorare 38
4.4.1.1 Gesamthonorare in Österreich 38
4.4.1.2 Gesamthonorare in Deutschland 40
4.4.2 Honorare für Abschlussprüfungsleistungen 42
4.4.2.1 Honorare für Abschlussprüfungsleistungen in Österreich 42
4.4.2.2 Honorare für Abschlussprüfungsleistungen in Deutschland 44
4.4.3 Größenbereinigte Honorare für Abschlussprüfungsleistungen 45
4.4.3.1 Honorare für Abschlussprüfungsleistungen je 1 Million Euro Bilanzsumme und je 1 Million Euro Umsatzerlöse in Österreich 45
4.4.3.2 Honorare für Abschlussprüfungsleistungen je 1 Million Euro Bilanzsumme und je 1 Million Euro Umsatzerlöse in Deutschland 48
4.4.4 Honorare für andere Bestätigungsleistungen 50
4.4.4.1 Honorare für andere Bestätigungsleistungen in Österreich 50
4.4.4.2 Honorare für andere Bestätigungsleistungen in Deutschland 51
4.4.5 Honorare für Steuerberatungsleistungen 52
4.4.5.1 Honorare für Steuerberatungsleistungen in Österreich 52
4.4.5.2 Honorare für Steuerberatungsleistungen in Deutschland 54
4.4.6 Honorare für sonstige Leistungen 54
4.4.6.1 Honorare für sonstige Leistungen in Österreich 54
4.4.6.2 Honorare für sonstige Leistungen in Deutschland 55
4.5 Marktanteile der Prüfungsgesellschaften 56
4.5.1 Marktanteile der Prüfungsgesellschaften in Österreich 56
4.5.2 Marktanteile der Prüfungsgesellschaften in Deutschland 58
4.6 Vergleich der Ergebnisse mit den bereits veröffentlichten Studien in Österreich und Deutschland 59
4.6.1 Vergleich der Ergebnisse mit der österreichischen Studie von Öppinger / Rebhan 59

4.6.2 Vergleich der Ergebnisse mit den bereits veröffentlichten Studien in Deutschland 61
4.6.2.1 Vergleich der Ergebnisse mit der Studie von Lenz / Möller / Höhn 61
4.6.2.2 Vergleich der Ergebnisse mit der Studie von Petersen / Zwirner 62
4.6.2.3 Vergleich der Ergebnisse mit der Studie von Zülch / Krauß / Pronobis 64
4.7 Zusammenfassung der Ergebnisse der empirischen Studie 65
5 Schlussfolgerung und Ausblick 69
Literaturverzeichnis viii
Abstract xii

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	andere Ansicht
Abs.	Absatz
AG	Aktiengesellschaft
Art.	Artikel
Aufl.	Auflage
BilMoG	Bilanzmodernisierungsgesetz
BilReG	Bilanzrechtsreformgesetz
bzw.	Beziehungsweise
ca.	circa
DAX	Deutscher Aktienindex
d.h.	das heißt
EG	Europäische Gemeinschaft
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EWG	Europäische Wirtschaftsgemeinschaft
EY	Ernst & Young
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
h.A.	herrschende Ansicht
HGB	Handelsgesetzbuch
hrsg.	herausgegeben
idF	in der Fassung
IDW	Institut der deutschen Wirtschaftsprüfer
iHv	in Höhe von
Kap.	Kapitel
KPMG	Klynveld Peat Marwick Goerdeler

lit.	littera (Buchstabe)
MDAX	Mid-Cap-Deutscher Aktienindex
Mio.	Millionen
Nr.	Nummer
PIE	Public Interest Entities
PWC	PricewaterhouseCoopers
RÄG	Rechnungslegungs-Änderungsgesetz
RWE	Rheinisch-Westfälisches Elektrizitätswerk
Rz.	Randziffer
S.	Seite
SDAX	Small-Cap-Deutscher Aktienindex
sog.	sogenannte
TecDAX	Technologie-Werte Deutscher Aktienindex
Tsd.	Tausend
UGB	Unternehmensgesetzbuch
URÄG	Unternehmensrechtsänderungsgesetz
vgl.	vergleiche
Z	Ziffer

Abbildungs- und Tabellenverzeichnis

Abbildung 1: Gesamthonorare in Österreich (in Mio. Euro) 38
Abbildung 2: relative Zusammensetzung der Gesamthonorare in Österreich..... 39
Abbildung 3: Gesamthonorare in Deutschland (in Mio. Euro)..... 41
Abbildung 4: relative Zusammensetzung der Gesamthonorare in Deutschland 42
Abbildung 5: Abschlussprüfungsleistungen in Österreich (in Mio. Euro) 43
Abbildung 6: Durchschnittliches Honorar für Abschlussprüfungsleistungen in Österreich (in Tsd. Euro) 43
Abbildung 7: Abschlussprüfungsleistungen in Deutschland (in Mio. Euro) 44
Abbildung 8: Durchschnittliches Honorar für Abschlussprüfungsleistungen in Deutschland (in Mio. Euro) 44
Abbildung 9: Durchschnittliches Honorar für Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Bilanzsumme bzw. je 1 Mio. Euro Umsatzerlöse in Österreich (in Euro)..... 46
Abbildung 10: Durchschnittliches Honorar für Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Bilanzsumme bzw. 1 Mio. Euro Umsatzerlöse in Deutschland (in Euro) 48
Abbildung 11: Durchschnittliches Honorar für andere Bestätigungsleistungen in Österreich (in Tsd. Euro) 50
Abbildung 12: Durchschnittliches Honorar für andere Bestätigungsleistungen in Deutschland (in Tsd. Euro) 52
Abbildung 13: Durchschnittliches Honorar für Steuerberatungsleistungen in Österreich (in Tsd. Euro) 53
Abbildung 14: Durchschnittliches Honorar für Steuerberatungsleistungen in Deutschland (in Tsd. Euro) 54
Abbildung 15: Durchschnittliches Honorar für sonstige Leistungen in Österreich (in Tsd. Euro) 55
Abbildung 16: Durchschnittliches Honorar für sonstige Leistungen in Deutschland (in Tsd. Euro) 56

Tabelle 1: Grundgesamtheit der empirischen Studie in Österreich..... 31
Tabelle 2: Grundgesamtheit der empirischen Studie in Deutschland 32

Tabelle 3: Qualitative Merkmale der Honorarangaben in Österreich 33
Tabelle 4: Qualitative Merkmale der Honorarangaben in Deutschland 36
Tabelle 5: Aufteilung der Gesamthonorare in die einzelnen Kategorien in Österreich (in Tsd. Euro) 38
Tabelle 6: Aufteilung der Gesamthonorare in die einzelnen Kategorien in Deutschland (in Tsd. Euro) 40
Tabelle 7: Marktanteile der Prüfungsgesellschaften in Österreich (in EUR) 57
Tabelle 8: Marktanteile der Prüfungsgesellschaften in Deutschland (in EUR) 58

1 Einleitung

1.1 Die Bedeutung der Publizität von Abschlussprüferhonoraren für die Unabhängigkeit der Prüfung

Die Jahresabschlussprüfung dient dazu, durch einen Bestätigungsvermerk die Richtigkeit und Ordnungsmäßigkeit der im Jahresabschluss veröffentlichten Informationen zu bestätigen.[1] Die asymmetrische Informationsverteilung zwischen Management und den Interessengruppen[2] des Jahresabschlusses führt dazu, dass die Interessengruppen nicht in der Lage sind, die Qualität der Rechnungslegung zu beurteilen. Die Interessengruppen sind somit auf das vertrauenswürdige Urteil des Abschlussprüfers angewiesen. Für ein vertrauenswürdiges Urteil des Abschlussprüfers[3] müssen die Voraussetzungen hinsichtlich Urteilsfähigkeit und Urteilsfreiheit des Urteilenden gegeben sein. Die Urteilsfähigkeit wird mit der fachlichen Qualifikation des Abschlussprüfers gewährleistet. Die Urteilsfreiheit des Prüfers ist gegeben, wenn dieser ohne Beeinflussung entscheiden und handeln kann. Dies bedeutet, dass das Urteil unabhängig und unbefangen abgegeben werden muss.[4]

Durch aufsehenerregende Bilanzskandale in den vergangenen Jahren, wie z.B. im Fall Enron, WorldCom, Parmalat oder ComROAD, wurde das Vertrauen in den Aktienmarkt, sowie in den Berufsstand der Wirtschaftsprüfung an sich, erheblich beschädigt. Bei diesen Skandalen berichteten die Vorstandsmitglieder der börsennotierten Aktiengesellschaften an den Kapitalmarkt bewusst falsche Informationen, manipulierten die Jahresabschlüsse und hatten teilweise Dokumente gefälscht.[5] Trotz der starken öffentlichen Kritik argumentierten die Abschlussprüfer, dass ihre Handlungen dem Konzept der „hinreichenden Sicherheit“[6] entsprachen und dass die Auf-

[1] Vgl. *Bertl* / *Reiter* (2006), S.141
[2] Beispiele hierfür sind Eigentümer, Investoren, Kreditgeber, Wettbewerber, staatliche Aufsichtsbehörden, etc.
[3] Um eine bessere Lesbarkeit zu gewährleisten wurde in der vorliegenden Masterarbeit auf eine geschlechtsspezifische Differenzierung verzichtet. Geschlechtsspezifische Begriffe gelten im Sinne der Gleichbehandlung für beide Geschlechter.
[4] Vgl. *Quick* (2007), S. 1141
[5] Vgl. *Schruff* (2005), S. 207
[6] Vgl. KFS/PG1 (Nach dem Fachgutachten von der Kammer der Wirtschaftstreuhänder über die Durchführung von Abschlussprüfungen vom 9.12.2009): Hinreichende Sicherheit bedeutet nicht absolute Sicherheit. Die nachträgliche Entdeckung von wesentlich falschen Aussagen in einem vom Abschlussprüfer mit dem uneingeschränkten Bestätigungsvermerk versehenen Abschluss erlaubt daher kein Urteil darüber, dass der Abschlussprüfer die Grundsätze ordnungsmäßiger Abschlussprüfung nicht eingehalten hat.

deckung solcher Bilanzskandale für den Abschlussprüfer nicht möglich sei. Die Öffentlichkeit war trotz dieser Art der Rechtfertigung durch die Abschlussprüfer der Meinung, dass diese am Untergang der oben genannten Gesellschaften auch eine Mitschuld traf. Kurz gesagt wurde die Unabhängigkeit des Prüfers in Frage gestellt.[7] Der Enron Skandal in den USA hatte schwerwiegende Folgen für die Prüfungsgesellschaft Arthur Andersen und bedeutete letztendlich ihren wirtschaftlichen Untergang.[8]

Diese Skandale führten dazu, dass sowohl in den USA als auch in der EU Maßnahmen ergriffen wurden, um ähnliche Vorkommnisse zukünftig zu vermeiden. Der US Gesetzgeber reagierte darauf in 2002 mit der Einführung von Sarbanes-Oxley Act. Die EU erließ die Änderungsrichtlinie 2006/43/EG. Ziel dieser Richtlinie war die Stärkung des Vertrauens in die Jahres- und Konzernabschlüsse.[9]

Eine der neuen Regelungen, welche in Österreich und Deutschland im Hinblick auf die Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers eingeführt wurde, sieht vor, dass die Prüfungshonorare in Jahres- und Konzernabschlüssen nach vier Leistungskategorien aufgeschlüsselt publiziert werden müssen. Dies geschah vor dem Hintergrund, dass Prüfungsgesellschaften neben den originären Prüfungsleistungen, oftmals auch sog. „Nichtprüfungsleistungen“ anbieten. Bei den Nichtprüfungsleistungen handelt es sich um die Kategorien „andere Bestätigungsleistungen“, „Steuerberatungsleistungen“ und „sonstige Leistungen“.[10] Die detaillierte Aufschlüsselung der Prüfungshonorare soll dem Bilanzleser ermöglichen zu beurteilen, ob eventuell eine finanzielle Abhängigkeit des Abschlussprüfers vom Mandanten besteht.[11] Demnach könnte ein hoher Anteil an Nichtprüfungsleistungen als Indikator für eine potentielle Abhängigkeit des Prüfers an Nichtprüfungsleistungen gesehen werden.[12] Die Gefahr besteht dann darin, dass der Abschlussprüfer seine Unabhängigkeit aufgeben könnte und Zahlungen dafür akzeptiert, dass er aufgedeckte Unregelmäßigkeiten verschweigt, wenn er zugleich auch Beratungsleistungen erbringt.[13]

---

[7] Vgl. *Öppinger* / *Rebhan* (2011), S. 372
[8] Vgl. *Ballwieser* (2003), S. 13 f.; Seit dem Untergang von Arthur Andersen werden die weltweit größten Anbieter von Abschlussprüfungsleistungen als Big Four bezeichnet.
[9] Vgl. Kap. 2.1.1
[10] Vgl. Kap. 3
[11] Vgl. *Lenz* / *Möller* / *Höhn* (2006), S. 1790
[12] Vgl. *Lenz* / *Möller* / *Höhn* (2006), S. 1792
[13] Vgl. *Marten* / *Quick* / *Ruhnke* (2006), S. 107; *Öppinger* / *Rebhan* (2011), S. 374

Die Publizität der Abschlussprüferhonorare soll die Unabhängigkeit des Prüfers stärken. Die Offenlegung der finanziellen Beziehung zwischen dem Mandanten und dem Prüfer führt zu einer höheren Transparenz und soll letztlich dem Bilanzleser Rückschlüsse auf eine mögliche Befangenheit ermöglichen.[14]

1.2 Stand der Forschung

Bislang haben sich mehrere Untersuchungen mit der Publizität der Abschlussprüferhonorare in Österreich und Deutschland beschäftigt. Deren Ergebnisse und Erkenntnisse sollen im Folgenden besprochen werden.[15]

Lenz / Möller / Höhn haben 2006 eine Studie zur Publizität der Prüfungshonorare in Deutschland veröffentlicht. In dieser Studie werden die Konzernabschlüsse von 138 Unternehmen des Geschäftsjahres 2005 analysiert, die damals dem Prime Standard der Deutschen Börse angehörten. Diese Unternehmen waren in den Börsensegmenten DAX, MDAX, TecDAX und SDAX vertreten.[16] In der Studie werden die qualitativen Merkmale der Honorarangaben anhand von einigen Beispielen erläutert. Die Verfasser stellen fest, dass einige Gesellschaften nur den Gesamtbetrag der weltweiten Honorare angegeben hatten und vertreten die Ansicht, dass dies nicht gesetzeskonform ist. Die Datengrundlage der Studie sind jedoch Honorare, die für die inländischen Prüfungsgesellschaften ausgegeben wurden. Weitere Schwierigkeiten bei der Auswertung bestanden darin, dass in vielen Fällen in den Konzernabschlüssen keine Erläuterung der Kategorien durchgeführt und keine Vorjahresangaben getätigt wurden, da dies auch gesetzlich nicht vorgeschrieben war. Die Veröffentlichung der Honorare erfolgte im untersuchten Jahr nicht einheitlich. Der Kreis der Leistungserbringer und Leistungsempfänger wurde nicht einheitlich abgegrenzt. Dies erschwerte den Vergleich zwischen den Unternehmen, sowie auch die Bildung der Kennzahlen.[17] Das durchschnittliche Abschlussprüferhonorar eines DAX-Unternehmens betrug 5,2 Mio. Euro.[18] Das durchschnittliche Abschlussprüferhonorar eines DAX-

[14] Vgl. *Oser* / *Holzwarth* (2011), Rz. 343; *Wulf*, (2014), Rz. 303
[15] Bei den Studien in Deutschland wurden die vier Auswahlindizes analysiert. Um einen Vergleich mit der vorliegenden Arbeit zu ermöglichen, werden in diesem Kapitel die Kennzahlen vom Börsensegment DAX angeführt. Wenn es sich bei der Kennzahl um eine segmentübergreifende Zahl handelt, wird dies explizit angegeben.
[16] Vgl. *Lenz* / *Möller* / *Höhn* (2006), S. 1791
[17] Vgl. *Lenz* / *Möller* / *Höhn* (2006), S. 1789 f.
[18] In der Studie von Lenz / Möller / Höhn wurden Banken, Versicherungen und Finanzdienstleistungsunternehmen separat bewertet. Bei den aus dieser Studie stammenden Werten wurden jene des Bör-

Unternehmens je 1 Mio. Euro Bilanzsumme betrug 214 Euro. Des Weiteren wurden die relativen Anteile der Kategorien börsensegmentübergreifend analysiert. Die Abschlussprüferhonorare machten hierbei 66% des Gesamthonorars aus. Die „sonstigen Bestätigungs- und Bewertungsleistungen“[19] machten 12%, die „Steuerberatungsleistungen“ 8% und die „sonstigen Leistungen“ 14% aus.[20] Von der Grundgesamtheit machten 38% keine Angaben zu der Kategorie „sonstige Bestätigungs- und Bewertungsleistungen“ und 40% keine Angaben zu den „Steuerberatungsleistungen“. Nur 34% der Gesamthonorare bildeten die sog. Nichtprüfungsleistungen und ein Großteil der Unternehmen nahm die Kategorien „sonstige Bestätigungs- und Bewertungsleistungen“ und „Steuerberatungsleistungen“ gar nicht in Anspruch. Dies ist laut Lenz / Möller / Höhn auf die ständige Diskussion über die Gefährdung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers zurückzuführen.[21]

Petersen / Zwirner veröffentlichten 2008 eine Studie in Deutschland für die Offenlegung der Prüfungshonorare, worin sie die Konzernabschlüsse von 151 Unternehmen analysierten, welche im Geschäftsjahr 2006 in den vier Auswahlindizes (DAX, MDAX, SDAX, TecDAX) der Deutsche Börse AG notierten. Auch Petersen / Zwirnen betonen, dass die Berichterstattungspraxis nicht einheitlich erfolgte. Nur einige Unternehmen machten eine Vorjahresangabe oder erläuterten die Kategorien. In 97% der Fälle (segmentübergreifend) erbrachten die Abschlussprüfer neben der Abschlussprüfung mindestens eine weitere Leistung. Laut Petersen / Zwirner ist dies ein Indiz dafür, dass eine Trennung von reiner Abschlussprüfung und den übrigen Dienstleistungen in der Praxis nicht möglich ist. Die Honorare der 30 DAX-Unternehmen betrugen in 2006 in Summe 652.829 Tsd. Euro, wovon 461.951 Tsd. Euro die Honorare für die Abschlussprüfung bildeten. Das durchschnittliche Honorar für ein DAX-Unternehmen betrug 21.761 Tsd. Euro. Das durchschnittliche Honorar für Abschlussprüfungsleistungen betrug 15.398 Tsd. Euro und hatte einen relativen Anteil von 71% der Gesamthonorare in Deutschland. Die „sonstigen Bestätigungs- und Bewertungsleistungen“ machten 16% der Gesamthonorare aus und betrugen im Durchschnitt 3.402 Tsd. Euro. Bei einem relativen Anteil von 5% an den Gesamthonoraren betrug das durchschnittliche Honorar für Steuerberatungsleistungen 1.163

---

sensegments DAX herangezogen, da in der vorliegenden Arbeit das Börsensegment DAX analysiert wurde.

[19] Im Rahmen des BilMoG wurde die Bezeichnung geändert zu: „andere Bestätigungsleistungen“.

[20] Für die Erläuterung der Leistungskategorien siehe Kap. 3.3

[21] Vgl. *Lenz* / *Möller* / *Höhn* (2006), S. 1791 – 1793

Tsd. Euro. Die „sonstigen Leistungen“ machten 8% des Gesamthonorars aus und betrugen im Durchschnitt 1.797 Tsd. Euro. In der Studie wurden segmentübergreifend die Honoraranteile der Prüfungsgesellschaften am erzielten Gesamthonorar in 2006 dargestellt. KPMG hatte 58% der Gesamthonorare vereinnahmt. PWC folgte mit einem Anteil von 29%. An dritter Stelle war EY mit 8%. Die vierte der Big Four Gesellschaften war Deloitte und hatte lediglich einen Anteil von 2%. Die Verfasser stellen fest, dass die Berichtspraxis nicht einheitlich erfolgte. Vorjahresangaben oder eine verbale Erläuterung der Kategorien fanden in vielen Fällen nicht statt. Des Weiteren weisen Petersen / Zwirner darauf hin, dass segmentübergreifend in mehr als drei Viertel der Fälle die Unternehmen über mindestens zwei weitere Kategorien zu den Abschlussprüfungsleistungen berichteten. Für die Verfasser ist die Trennung von Prüfung und Beratung nicht immer realisierbar bzw. sinnvoll.[22]

Eine weitere Studie zur Veröffentlichung der Prüfungshonorare in Deutschland aus dem Jahr 2010 stammt von Zülch / Krauß / Pronobis. Hier werden in Summe 408 Konzernabschlüsse von Unternehmen analysiert, die zwischen den Geschäftsjahren 2004 bis 2008 in den Auswahlindizes DAX, MDAX, SDAX und TecDAX notierten. In der Studie werden nur die Honorare für deutsche Prüfungsgesellschaften herangezogen und die Honorare für den internationalen Verbund heraus gerechnet. Finanzdienstleistungsunternehmen sind aus der Grundgesamtheit ausgenommen. Die Kennzahlen werden bei dieser Studie indexübergreifend berechnet. Hinsichtlich Qualität der Angaben gibt es in dieser Studie zwar keine dezidierten Kennzahlen, aber es wird angeführt, dass sich die Qualität der Angaben im Zeitablauf deutlich verbessert. Als Beispiele für die Verbesserung werden Vorjahresangaben und Veröffentlichung der inländischen Honorare (nicht ausschließlich die weltweiten Honorare) genannt. Allgemein fehlt eine standardisierte Form für die Angaben. Ähnlich wie in zuvor veröffentlichten Studien zu diesem Thema in Deutschland kritisieren auch Zülch / Krauß / Pronobis, dass die Abgrenzung der in den Abschluss einzubeziehenden Prüfungsgesellschaften ein grundsätzliches Problem darstellt. Über den gesamten Untersuchungszeitraum machten die Honorare für Abschlussprüfungsleistungen 58%, die „sonstigen Bestätigungs- und Bewertungsleistungen“ 26%, die „Steuerberatungsleistungen“ 5% und die „sonstigen Leistungen“ 11% des Gesamthonorars aus. Die durchschnittlichen Abschlussprüferhonorare je 1 Mio. Euro Bilanzsumme entwickelten sich im untersuchten Zeitraum rückläufig. Während sie 2004 noch bei 177 Euro

[22] Vgl. *Petersen* / *Zwirner* (2008), S. 284 – 289

lagen, waren sie 2008 auf 130 Euro gesunken. Bei den durchschnittlichen Abschlussprüferhonoraren je 1 Mio. Euro Umsatzerlöse gab es eine leichte Reduktion von 221 Euro im Jahr 2006 auf 210 Euro im Jahr 2008. Die Verfasser begründen die Rückgänge der größenbereinigten Kennzahlen mit dem steigenden Preisdruck in der Branche.[23]

Von Öppinger / Rebhan stammt eine Studie aus dem Jahr 2011 zur Publizität der Abschlussprüferhonorare in Österreich. In ihr werden 39 Unternehmen analysiert, die im Geschäftsjahr 2009 an der Wiener Börse im prime market notierten. Dies ist das erste Geschäftsjahr nach Umsetzung des URÄG, mit welchem in Österreich die verpflichtende Veröffentlichung der Abschlussprüferhonorare im Anhang eingeführt wurde. Lediglich 59% der Unternehmen machten eine Vorjahresangabe. Dies ist darauf zurückzuführen, dass jene für die Regelung der Vorjahresangabe in Österreich gemäß § 223 Abs. 2 UGB veröffentlichte AFRAC-Stellungnahme erst für die Geschäftsjahre galt, die am oder nach dem 31.12.2009 begonnen hatten. 56% wählten für die Angaben die Tabellenform und 44% machten die Angaben verbal. Im Durchschnitt betrug das Prüfungshonorar eines Unternehmens 390,9 Tsd. Euro. Das Prüfungshonorar je 1 Mio. Euro Bilanzsumme machte 336,6 Euro aus. In 2009 machten die Honorare für Abschlussprüfungsleistungen 63%, für andere Bestätigungsleistungen 17%, für Steuerberatungsleistungen 6% und für sonstige Leistungen 14% des Gesamthonorars aus. Nichtprüfungsleistungen wurden von 92% der untersuchten Unternehmen in Anspruch genommen. Die Verfasser weisen drauf hin, dass die Unternehmen möglicherweise die gleichen Sachverhalte in unterschiedlichen Kategorien ausweisen, da der Gesetzestext nicht klar ansagt, welche Leistungen den Kategorien zuzuordnen sind. Auch diese Studie zeigt die exponierte Stellung der Big Four Gesellschaften am Markt für Abschlussprüfungsleistungen. Deloitte hatte demnach einen Marktanteil von 28%. An zweiter Stelle kam KPMG mit einem Marktanteil von 27%, gefolgt von EY mit 19% und PWC als letzte Big Four Gesellschaft, mit einem Markanteil von 10%. Die Nicht-Big Four Gesellschaften hatten einen Marktanteil von 16%, wovon auf BDO 5% entfielen.[24]

[23] Vgl. *Zülch* / *Krauß* / *Pronobis* (2010), S. 399 – 404
[24] Vgl. *Öppinger* / *Rebhan* (2011), S. 376 f.

1.3 Forschungsfragen

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich primär mit den folgenden Fragen:

- Wurden die Vorgaben, der von der EU erlassenen Änderungsrichtlinie, zur Publizität der Abschlussprüferhonorare in Österreich und in Deutschland[25] vollständig ins nationale Recht umgesetzt?
- Die Abschlussprüferhonorare sind in Deutschland bereits seit dem Geschäftsjahr 2005 und in Österreich erst seit dem Geschäftsjahr 2009 zu veröffentlichen. Hat die in Deutschland länger bestehende Pflicht zur Veröffentlichung der Honorare einen Einfluss auf die Qualität der Berichterstattung? Erfolgt die Berichterstattung in den untersuchten Ländern einheitlich?
- Wie ist die relative Zusammensetzung in Bezug auf die Leistungen bei den Honoraren in Österreich und in Deutschland? In welchem Verhältnis stehen in den untersuchten Jahren die Honorare für Prüfungsleistungen zu den Honoraren für Nichtprüfungsleistungen? Wie haben sich die Honorare in den untersuchten Ländern im Vergleich zu den veröffentlichten Studien zu diesem Thema über die Jahre hinweg entwickelt?

1.4 Aufbau der Arbeit

Im einleitenden ersten Kapitel wird zunächst auf die Bedeutung der Jahresabschlussprüfungen eingegangen und erläutert, warum es seitens des Gesetzgebers notwendig war, eine Abschlussprüfungsrichtlinie zu erlassen. Danach wird ein Überblick über den Stand der Forschung gegeben und die Forschungsfragen definiert. Im zweiten Kapitel wird zunächst die Rechtsentwicklung in Österreich und in Deutschland zusammengefasst. In weiterer Folge werden grundlegende Begriffe definiert und die Gesellschaften angeführt, welche von der Regelung zur Publizität der Prüfungshonorare betroffenen sind. Das dritte Kapitel beschäftigt sich mit der theoretischen Analyse, bezogen auf die Vorschriften zur Publizität der Abschlussprüferhonorare in Österreich und Deutschland. Hierbei werden die Regelungen für den Jahres- und

[25] Im Sinne der Lesbarkeit werden in der vorliegenden Arbeit oftmals die Begriffe „Österreich“ und „Deutschland“ verwendet. Hiermit ist, je nach dem Zusammenhang, entweder die Rechtslage des Landes, die Literatur zum untersuchten Thema in dem jeweiligen Land oder die Grundgesamtheit der analysierten ATX- bzw. DAX-Unternehmen gemeint.

Konzernabschluss erläutert, die Kategorien für die Honorare beschrieben sowie die Vorschiften zur Bilanzierung der Honorare erläutert. Anschließend werden die Regelungen der beiden Länder miteinander verglichen. Im vierten Kapitel wird eine empirische Studie durchgeführt, bei der die qualitativen Merkmale der Honorare sowie die Kennzahlen der österreichischen ATX-Unternehmen und deutschen DAX-Unternehmen analysiert werden. Darüber hinaus findet eine Analyse der Marktanteile der Prüfungsgesellschaften in beiden Ländern statt und ein Vergleich mit bisher veröffentlichten Studien wird gezogen. Abschließend erfolgt eine Zusammenfassung der Ergebnisse und ihre Evaluierung hinsichtlich der eingangs gestellten Forschungsfragen. Das fünfte Kapitel ist der gesamtheitlichen Zusammenfassung der Arbeit und einem Ausblick gewidmet.

2 Grundlagen

2.1 Die Rechtsentwicklung

2.1.1 Die Abschlussprüfungsrichtlinie 2006/43/EG

Auf die Bilanzskandale der vergangenen Jahre reagierte der US-Gesetzgeber in 2002 mit dem Sarbanes-Oxley Act.[26] Für den EU Raum wiederum wurde die Änderungsrichtlinie 2006/43/EG[27] erlassen, mit der das Vertrauen in die vorgelegten Jahres- und Konzernabschlüsse gestärkt werden sollte.[28]

Durch die Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17.05.2006 wurden die Richtlinien 78/660/EWG (4. Richtlinie über den Jahresabschluss) und 83/349/EWG (7. Richtlinie über den Konzernabschluss) ergänzt. Die Richtlinie 2006/43/EG wurde am 09.06.2006 im europäischen Amtsblatt veröffentlicht und war bis zum 29.06.2008 umzusetzen. Ziel dieser sog. „Abschlussprüfungsrichtlinie“ ist die Stärkung der Unabhängigkeit und Berufsethik des Abschlussprüfers. Erreicht werden sollte dies durch eine klare und verbindlichere Formulierung der Pflichten des Abschlussprüfers.[29]

Im Rahmen der Abschlussprüfungsrichtlinie wurde durch den Art. 49 Abs. 1 lit. a die Richtlinie 78/660/EWG (4. Richtlinie über den Jahresabschluss) verändert. Art. 43 Abs. 1 wurde folgendermaßen ergänzt:

„15. die Gesamthonorare, die von dem Abschlussprüfer oder der Prüfungsgesellschaft für das Geschäftsjahr berechnet wurden, aufgeschlüsselt nach der Gesamthonorarsumme für die Abschlussprüfung des Jahresabschlusses, der Gesamthonorarsumme für andere Bestätigungsleistungen, der Gesamthonorarsumme für Steuerberatungsleistungen und der Gesamthonorarsumme für sonstige Leistungen.

Die Mitgliedstaaten können festlegen, dass diese Bestimmung nicht angewandt wird, wenn das Unternehmen in den konsolidierten Abschluss einbezogen wird, der ge-

[26] Vgl. *Quick* / *Sattler* (2009), S. 213
[27] Die Richtlinie 2006/43/EG wurde durch die Änderungs-Richtlinie 2014/56/EU novelliert und ist am 17. Juni 2016 ins nationale Recht umgesetzt worden. Siehe hierzu Kap. 5
[28] Vgl. *Weber* (2008), S. 2
[29] Vgl. *Weber* (2008), S. 2 f.

mäß Artikel 1 der Richtlinie 83/349/EWG zu erstellen ist, vorausgesetzt, eine derartige Information ist in dem konsolidierten Abschluss enthalten."[30]

Des Weiteren wurde durch den Art. 49 Abs. 2 der Abschlussprüfungsrichtlinie die Richtlinie 83/349/EWG (7. Richtlinie über den Konzernabschluss) aktualisiert. Durch den Art. 49 Abs. 2 wird Art. 34 folgendermaßen ergänzt:

„16. die Gesamthonorare, die von dem Abschussprüfer oder der Prüfungsgesellschaft für das Geschäftsjahr berechnet wurden, aufgeschlüsselt nach der Gesamthonorarsumme für die Abschlussprüfung des konsolidierten Abschlusses, der Gesamthonorarsumme für andere Bestätigungsleistungen, der Gesamthonorarsumme für Steuerberatungsleistungen und der Gesamthonorarsumme für sonstige Leistungen."[31]

Durch diese Bestimmungen hat die EU vorgegeben, dass die Honorare für die Abschlussprüfung, aufgeschlüsselt in vier Kategorien, im Jahres- und Konzernabschlüssen zu publizieren sind.

2.1.2 Die Rechtsentwicklung in Österreich

In der Abschlussprüfungsrichtlinie 2006/43/EG angeführte Regelung zur Veröffentlichung der Abschlussprüferhonorare in Jahres- und Konzernabschlüssen wurde in Österreich durch das URÄG ins nationale Recht umgesetzt.[32] Die Publizierung der Abschlussprüferhonorare im Jahresabschluss basiert auf Art. 43 Abs. 1 Z 15 bzw. für den Konzernabschluss Art. 34 Z 16.[33] Vor der Umsetzung der Abschlussprüfungsrichtlinie 2006/43/EG gab es in Österreich keine vergleichbaren Regelungen im UGB.

Die Abschlussprüfungsrichtlinie 2006/43/EG war bis zum 29.06.2008 ins nationale Recht umzusetzen. Die Umsetzung in Österreich wurde am 10.04.2008 durch den österreichischen Nationalrat fristgerecht beschlossen und wurde am 07.05.2008 im Bundesgesetzblatt veröffentlicht. Das URÄG trat mit 01.06.2008 in Kraft.[34] Die Rege-

[30] Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006, S 106 f.
[31] Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006, S 107
[32] Vgl. *Nowotny* (2011), Rz. 66
[33] Vgl. Kap. 2.1.1
[34] Vgl. *Inwinkl* / *Kortebusch* / *Schneider* (2009), S. 127; *Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber* (2008), S. 17 – 19

lungen des URÄG sind für Geschäftsjahre anzuwenden, die mit 01.01.2009 beginnen.[35]

Die Honorarangaben für den Jahresabschluss wurden im § 237 Z 14 UGB[36] geregelt.[37] Die Pflicht für die Honorarangaben im Konzernabschluss wurde im § 266 Z 11 UGB[38] geregelt.[39]

2.1.3 Die Rechtsentwicklung in Deutschland

Die Pflicht zur Angabe der Abschlussprüferhonorare wurde in Deutschland erstmalig mit dem BilReG vom 04.12.2004 eingeführt. Die Einführung beruhte auf der Empfehlung zur Unabhängigkeit des Abschlussprüfers in der EU vom 16.05.2002.[40] Im Zuge des BilReG wurde die Publizität der Abschlussprüferhonorare im Jahresabschluss im § 285 Nr. 17 HGB[41] geregelt. Die Offenlegung der Abschlussprüferhonorare im Konzernabschluss wurde im § 314 Abs.1 Nr. 9 HGB[42] geregelt. Gemäß § 285 Nr. 17 HGB musste das im Geschäftsjahr als Aufwand erfasste Honorar in die Kategorien für a) die Abschlussprüfung, b) sonstige Bestätigungs- und Bewertungsleistungen, c) Steuerberatungsleistungen und d) sonstige Leistungen aufgeschlüsselt werden. Die Pflicht zur Offenlegung galt erstmals für das Geschäftsjahr 2005. Von der Regelung waren ausschließlich kapitalmarktorientierte Unternehmen betroffen.[43]

---

[35] Vgl. URÄG 2008 Artikel 11 § 1; *Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber* (2008), S. 19 – 21

[36] Unternehmensgesetzbuch idF vom 01.06.2008: Dies gilt für die gesamte vorliegende Arbeit; letzte Änderung 20.07.2015 (EU Richtlinie 2013/34/EU – RÄG): Dieser Paragraf wurde inhaltlich nicht geändert. Der gleiche Inhalt wird unter dem Titel „Anhangangaben für mittelgroße und große Gesellschaften" im § 238 Abs.1 Z 18 UGB ausgewiesen. Die im vierten Kapitel angeführte empirische Studie untersucht die Geschäftsjahre 2013 und 2014. Zu diesem Zeitpunkt galt in Österreich die Fassung vom 01.06.2008.

[37] Vgl. Kap. 3.1.1

[38] Unternehmensgesetzbuch idF vom 01.06.2008: Dies gilt für die gesamte vorliegende Arbeit; letzte Änderung 20.07.2015 (EU Richtlinie 2013/34/EU – RÄG): Der Inhalt hat sich nicht verändert. Der Gesetzgeber hat nach RÄG 2014 keinen eigenen Paragrafen für den Konzernabschluss angegeben. Gemäß § 251 Abs.1 UGB ist § 238 Abs.1 Z. 18 UGB (siehe Fußnote 36) sinngemäß für den Konzernabschluss anzuwenden. „Anhangangaben für mittelgroße und große Gesellschaften" im § 238 Abs. 1 Z 18 ausgewiesen. Die im vierten Kapitel angeführte empirische Studie untersucht die Geschäftsjahre 2013 und 2014. Zu diesem Zeitpunkt galt in Österreich die Fassung vom 01.06.2008.

[39] Vgl. Kap. 3.2.1

[40] Vgl. *Oser* / *Holzwarth* (2011), Rz. 341

[41] Im Gegensatz zu Österreich hat sich in Deutschland der Paragraf nach BilMoG (in Österreich URÄG) nicht verändert. In der vorliegenden Arbeit wird die aktuelle Fassung vom Handelsgesetzbuch angewendet.

[42] siehe Fußnote 41

[43] Vgl. *Lenz* / *Möller* / *Höhn* (2006), S. 1787

In Deutschland wurde die Abschlussprüfungsrichtlinie 2006/43/EG durch das BilMoG umgesetzt. Das BilMoG ist am 29.05.2008 in Kraft getreten. Das BilMoG war in Deutschland für die Geschäftsjahre anzuwenden, die nach dem 31.12.2008 begonnen haben. Durch den Art. 43 Abs. Abs. 1 Z 15 wurde in Deutschland der § 285 Nr. 17 HGB aktualisiert.[44]

Vor der Einführung des BilMoG musste das als Aufwand erfasste Honorar veröffentlicht werden. Nach der Einführung muss nun das für die Leistungen berechnete Gesamthonorar des Abschlussprüfers angegeben werden. Das IDW weist bei seiner Stellungnahme zu diesem Paragrafen darauf hin, dass es sich nicht um das bis zum Abschlussstichtag in Rechnung gestellten Honorar, sondern um das aus der Perspektive des Bilanzierenden auf das Geschäftsjahr entfallende Honorar handelt.[45] Im Zuge der Einführung des BilMoG waren nicht mehr nur die kapitalmarktorientierten Unternehmen in der Offenlegungspflicht. Alle nicht kleinen Kapitalgesellschaften mussten die Abschlussprüferhonorare im Anhang veröffentlichen.[46] Eine weitere Veränderung war die Umbenennung der zweiten Kategorie der § 285 Nr. 17 HGB bzw. § 314 Abs.1 Nr. 9 HGB von „sonstige Bestätigungs- und Bewertungsleistungen“ in „andere Bestätigungsleistungen“. Des Weiteren wurde der § 285 Nr. 17 HGB um die Erläuterung ergänzt, dass die Angabe im Jahresabschluss unterbleiben darf, wenn die Angaben in einem Konzernabschluss enthalten sind.[47]

2.2 Grundlegende Definitionen

2.2.1 Der Abschlussprüfer und sein Netzwerk

Die Gesetzesvorschrift zur Publizität der Abschlussprüferhonorare betrifft Abschlussprüfer, die gemäß § 270 UGB bzw. § 318 HGB gewählt wurden. Abschlussprüfer können sowohl Wirtschaftsprüfer als auch Wirtschaftsprüfungsgesellschaften sein.[48]

In der Literatur wird kontrovers diskutiert, welche Gesellschaften vom Begriff „Abschlussprüfer“ erfasst sind. Die Gesetzesvorschriften in Österreich und in Deutsch-

[44] Vgl. *Wollmert* / *Oser* / *Graupe* (2010), S. 123
[45] Vgl. IDW RS HFA 36 (2010), Rz. 5; *Zülch* / *Krauß* / *Pronobis* (2010), S. 398; Vgl. Kap. 2.2.2
[46] Vgl. *Lenz* / *Möller* / *Höhn* (2006), S. 1789
[47] Vgl. *Petersen* / *Zwirner* (2008), S. 282; Für die Fassung nach der Einführung von BilMoG von § 285 Nr. 17 HGB und § 314 Abs.1 Nr. 9 HGB siehe Kap. 3.1.1 bzw. 3.2.1
[48] Vgl. IDW RS HFA 36 (2010), Rz. 5; *Nowotny* (2011), Rz. 70

land besagen, dass jene Aufwendungen zu erfassen sind, die direkt an den bestellten Wirtschaftsprüfer oder die bestellte Wirtschaftsprüfungsgesellschaft fließen.[49]

In Deutschland wird überwiegend die Meinung vertreten, dass gemäß Sinn und Zweck des Gesetzes auch die verbundenen Unternehmen der Abschlussprüfungsgesellschaft nach § 271 Abs. 2 HGB in der Honorarangabe berücksichtigt werden sollten.[50] Wie Lenz / Möller/ Höhn treffend ausführen, wäre es andernfalls durch Auslagerung der Nichtprüfungsleistungen an die Tochtergesellschaften des Abschlussprüfers möglich, die Angabepflichten zu umgehen.[51] Des Weiteren sind sich die Kommentatoren einig, dass die Honorare für die Leistungen der Mitglieder des internationalen Verbundes und des Netzwerkes der Abschlussprüfungsgesellschaft nicht von der Regelung betroffen sind.[52] Laut Bischof sind die einzelnen Mitgliedsfirmen rechtlich selbstständig. Aus diesem Grund ist die Angabe der Honorare von Mitgliedsfirmen in Bezug auf die (finanzielle) Unabhängigkeit des Abschluss- bzw. Konzernprüfers nicht aussagekräftig und daher nicht erforderlich. Im Einzelfall muss entschieden werden, ob eine gemeinschaftliche Berufsausübung vorliegt. Als Entscheidungskriterium hierzu kann herangezogen werden, ob Gewinne oder Risiken gepoolt werden.[53]

In Österreich schließen sich Nowotny und Müller der deutschen Literatur an und vertreten die Meinung, dass die Honorare an die verbundenen Unternehmen der Abschlussprüfungsgesellschaft in der Honorarangabe zu berücksichtigen sind. Laut Nowotny sind auch Honorare für die Leistungen der Netzwerkmitglieder der Abschlussprüfungsgesellschaft im Anhang anzugeben. Müller hingegen ist der Ansicht, dass die Honorare für Leistungen der Netzwerkmitglieder nur dann im Anhang anzugeben sind, wenn ein gemeinsames Gewinnpooling besteht.[54] Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber vertreten die Meinung, dass sowohl die Honorare für verbundene Unternehmen sowie für Netzwerkmitglieder der Abschlussprüfungsgesellschaft

[49] Vgl. *Nowotny* (2011), Rz. 70
[50] Vgl. *Bischof* (2006), S. 708; *Lenz* / *Möller* / *Höhn* (2006), S. 1788; *Petersen* / *Zwirner* (2008), S. 281; IDW RS HFA 36 (2010), Rz. 7; *Wollmert* / *Oser* / *Graupe* (2010), S. 125 f., Die Angabe ist allerdings auf inländische verbundene Unternehmen zu beschränken; *Oser* / *Holzwarth* (2011), Rz. 356; a.A.: *Grottel* (2014), § 285 HGB, Rz. 296
[51] Vgl. *Lenz* / *Möller* / *Höhn* (2006), S. 1788
[52] Vgl. *Bischof* (2006), S. 708; IDW RS HFA 36 (2010), Rz. 6, Eine freiwillige Angabe kann mit einem Davon-Vermerk erfolgen; *Oser* / *Holzwarth* (2011), Rz. 355; *Grottel* (2014), § 285 HGB, Rz. 296
[53] Vgl. *Bischof* (2006), S. 708
[54] Vgl. *Müller*, N. (2010), Rz. 149; *Nowotny* (2011), Rz. 70

nicht im Anhang zu berücksichtigen sind. Eine Offenlegung kann nur mit einem Davon-Vermerk vorgenommen werden.[55]

2.2.2 Das Honorar

Das Honorar umfasst die auf das Geschäftsjahr entfallenden Aufwendungen für den Abschussprüfer. Der Begriff Aufwendungen beinhaltet nur die dem Abschlussprüfer zufließenden Leistungen. Interne oder andere externe Aufwendungen des geprüften Unternehmens für die Abschlussprüfung sind hiervon nicht erfasst. Der Aufwand umfasst die Gesamtvergütung des Abschlussprüfers für seine Tätigkeit. Die Kosten für allfälligen Auslagenersatz wie Tages- und Übernachtungsgelder, Fahrtkosten, Berichts- und Schreibkosten etc. fallen auch darunter. Die abzugsfähige Umsatzsteuer ist bei der Angabe nicht zu berücksichtigen.[56]

Der österreichische Gesetzgeber gibt im § 237 Z 14 UGB vor, dass die auf das Geschäftsjahr entfallenden Aufwendungen für den Abschlussprüfer aufgeschlüsselt in vier Kategorien angegeben werden müssen (diese werden im Kap. 3.3 näher erläutert). In Österreich wird auf die „Aufwendungen“ abgestellt. Der deutsche Gesetzgeber verlangt gemäß § 285 Nr. 17 HGB, dass das vom Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr berechnete Gesamthonorar, aufgeschlüsselt in vier Kategorien anzugeben ist. In Deutschland wird das vom Abschlussprüfer berechnete Gesamthonorar herangezogen.[57] Der deutsche Gesetzgeber hat sich an die Wortwahl der Abschlussprüfungsrichtlinie 2006/43/EG Art. 43 Abs. 1 Z 15 gehalten.[58]

Das IDW weist jedoch in der Stellungnahme zum § 285 Nr. 17 HGB darauf hin, dass mit „vom Abschlussprüfer berechnete Gesamthonorar“ nicht bis zum Abschlussstichtag in Rechnung gestellte Honorar gemeint ist, sondern das aus der Perspektive des Bilanzierenden auf das Geschäftsjahr entfallende Honorar gemeint ist. Die periodengerechte Zuordnung wird durch Rückstellungsbildung sichergestellt.[59] Der Zeitpunkt der Honorarvereinbarung oder -zahlung ist nicht ausschlaggebend, sondern die Ho-

[55] Vgl. *Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber* (2008), S. 44 f.
[56] Vgl. *Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber* (2008), S. 45
[57] Vgl. Kap. 3.1.1
[58] Vgl. Kap. 2.1.1
[59] Vgl. IDW RS HFA 36 (2010), Rz. 8; Kap. 3.4: Die Behandlung der Rückstellungen wird in diesem Kapitel erläutert.

norarzuordnung für das zu berichtende Geschäftsjahr ist hierbei entscheidend.[60] Trotz Unterschieden in der Formulierung zielen somit beide Paragrafen gleichermaßen auf die auf das Geschäftsjahr entfallende Aufwendungen für den Abschlussprüfer ab.

Der Vertragstyp zwischen der Gesellschaft und dem Abschluss- bzw. Konzernprüfer, auf dem die Gesamtvergütung für die erbrachten Leistungen beruht, spielt für die Honorarangabe keine Rolle. Die Gesamtvergütung könnte auf einem Werkvertrag, auf einem Dienstvertrag oder auf einem Dauerauftragsverhältnis basieren. Es kann ein Pauschalhonorar, eine Vergütung auf Stundenbasis oder auch eine Wertgebühr vereinbart werden. Die Honorarangabe umfasst Vergütungen für einmalige, nicht wiederkehrende und wiederkehrende Leistungen. Aufgrund von dieser Vielfalt an verschiedenen Vergütungsarten kann das Gesamthonorar starken Schwankungen im Zeitablauf unterliegen.[61]

Die Aufteilung des Gesamthonorars in die Leistungskategorien muss zahlenmäßig erfolgen. Eine reine prozentuelle Angabe des Betrages ist nicht genügend.[62] Falls für eine Kategorie keine Leistung seitens des Abschlussprüfers erbracht wurde, ist hierfür keine Negativanzeige notwendig.[63] Obwohl es gesetzlich nicht vorgeschrieben ist, ist eine verbale Beschreibung der vom Abschlussprüfer erbrachten Leistungen in den einzelnen Kategorien aus Transparenzgründen wünschenswert.[64] Im Sinne der Übersichtlichkeit empfehlen Bischof und Wulf, die Honorarangaben in Tabellenform darzustellen. Das Gesamthonorar ist hierbei auf die vier Leistungskategorien aufzuteilen und in der Währungseinheit (Tsd. Euro oder Mio. Euro) anzugeben.[65]

[60] Vgl. *Grottel* (2014), § 285 HGB, Rz. 292
[61] Vgl. *Grottel* (2014), § 285 HGB, Rz. 291
[62] Vgl. *Müller*, N. (2010), Rz. 154; Vgl. Kap. 3.1.2: Falls eine eindeutige Zuordnung der Leistung in eine Kategorie nicht möglich ist, muss die Leistung in die Kategorie zugeordnet werden, wo der Schwerpunkt der Leistung liegt.
[63] Vgl. IDW RS HFA 36 (2010), Rz. 11
[64] Vgl. *Bischof* (2006), S. 710
[65] Vgl. *Bischof* (2006), S. 710; *Wulf*, (2014), Rz. 304

2.3 Von der Regelung betroffene Unternehmen in Österreich und Deutschland

In Österreich sind kleine Kapitalgesellschaften von der Pflicht zur Veröffentlichung der Abschlussprüferhonorare befreit. Mittelgroße und große Kapitalgesellschaften unterliegen in Österreich der Offenlegungspflicht.[66]

In Deutschland gibt es für kleine Kapitalgesellschaften ebenfalls keine Offenlegungspflicht der Abschlussprüferhonorare. Mittelgroße Kapitalgesellschaften können eine Befreiung gemäß § 288 Abs. 2 HGB in Anspruch nehmen. In diesem Fall wäre die Gesellschaft nur aufgrund einer schriftlichen Anforderung gegenüber der Wirtschaftsprüferkammer verpflichtet die aufgeschlüsselten Abschlussprüferhonorare zur Verfügung zu stellen. Die mittelgroßen Kapitalgesellschaften können zwar im Jahresabschluss eine Befreiung in Anspruch nehmen, aber falls die Gesellschaft in einen Konzernabschluss einbezogen wird und der Abschlussprüfer von der mittelgroßen Kapitalgesellschaft zugleich der Konzernabschlussprüfer ist, müssen diese Prüfungshonorare im Konzernabschluss berücksichtigt werden. Die großen Kapitalgesellschaften müssen ihre Abschlussprüferhonorare im Anhang offenlegen.[67]

Die Angabe im Anhang kann in beiden Ländern unterbleiben, wenn das Unternehmen in einen Konzernabschluss einbezogen wird und eine derartige Information darin enthalten ist.[68]

[66] Vgl. *Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber* (2008), S. 45; *Müller*, N. (2010), Rz. 147; *Nowotny* (2011), Rz. 66
[67] Vgl. *Oser* / *Holzwarth* (2011), Rz. 345 f.
[68] Vgl. Kap. 3.1.1 und 3.2.2

3 Theoretische Analyse – Vorschriften zur Publizität von Abschlussprüferhonoraren in Österreich und Deutschland

3.1 Publizität der Honorare im Jahresabschluss

3.1.1 Gesetzliche Vorschriften in Österreich und Deutschland

In Österreich wurde im Zuge vom URÄG der § 237 Z 14 UGB im Gesetz eingeführt:

„Im Anhang sind ferner anzugeben: die auf das Geschäftsjahr entfallenden Aufwendungen für den Abschlussprüfer, aufgeschlüsselt nach den Aufwendungen für die Prüfung des Jahresabschlusses, für andere Bestätigungsleistungen, für Steuerberatungsleistungen und für sonstige Leistungen. Diese Angabe kann unterbleiben, wenn das Unternehmen in einen Konzernabschluss einbezogen und eine derartige Information darin enthalten ist.“

In Deutschland ist die Veröffentlichung der Abschlussprüferhonorare für den Jahresabschluss im § 285 Nr. 17 HGB geregelt:

„Ferner sind im Anhang anzugeben: das von dem Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr berechnete Gesamthonorar, aufgeschlüsselt in das Honorar für:

a) die Abschlussprüfungsleistungen,
b) andere Bestätigungsleistungen,
c) Steuerberatungsleistungen,
d) sonstige Leistungen,

soweit die Angaben nicht in einem das Unternehmen einbeziehenden Konzernabschluss enthalten sind.“

Auffällig ist die Wortwahl für die erste Kategorie der beiden Länder. Während der Gesetzgeber in Österreich die erste Kategorie mit „Aufwendungen für die Prüfung des Jahresabschlusses“ definiert, hat der Gesetzgeber in Deutschland hierfür die Bezeichnung „für das Geschäftsjahr berechnete Honorar für die Abschlussprüfungsleistungen“ gewählt. Dies führt dazu, dass in Österreich im Jahresabschluss einer Muttergesellschaft die Honorare für die Konzernabschlussprüfungen nicht unter der

ersten Kategorie wie in Deutschland, sondern unter der Kategorie „andere Bestätigungsleistungen“ angeführt werden. Diese Thematik wird im Kap. 3.3.1 näher erläutert.

Beide Länder geben an, dass die Angabe im Jahresabschluss unterbleiben kann, falls diese im Konzernabschluss enthalten ist.

3.1.2 Auslegung der gesetzlichen Vorschriften in der Literatur

Die Zuordnung in eine bestimmte Kategorie in den untersuchten Ländern ist für den Jahresabschlussersteller nicht immer eindeutig. Beispielsweise könnte die Dokumentation des internen Kontrollsystems in der Kategorie „Abschlussprüfungsleistungen“ oder in der Kategorie „sonstige Bestätigungsleistungen“ erfolgen. In diesem Fall besteht ein sachlicher Bezug zur Abschlussprüfung; dieser Sachverhalt wäre in der Kategorie „Abschlussprüfungsleistungen“ auszuweisen.[69] Oser / Holzwarth vertreten die Meinung, dass wenn eine Leistung bzw. ein Honorar verschiedenen Kategorien zuordenbar ist und eine Aufteilung mit angemessener Schätzung nicht möglich ist, wäre das Honorar jener Kategorie zuzuordnen, die den Schwerpunkt der Leistung des Abschlussprüfers beinhaltet.[70] Wulf empfiehlt, dass die Abgrenzungskriterien im Anhang erläutert werden sollten. Einzelne wesentliche Leistungen, die den Kategorien zugeordnet werden, sollten beispielhaft aufgezählt werden.[71]

Um die Vergleichbarkeit zu gewährleisten, muss der Stetigkeitsgrundsatz beachtet werden. Die Zuordnung von einer Leistung in eine bestimme Kategorie sollte auch in den nächsten Jahren beibehalten werden.[72] Das Gesetz schreibt eine Vorjahresangabe für die angeführten Honorarbeträge nicht vor. In der Literatur wird eine Angabe der Vorjahreszahlen nahegelegt.[73] Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber weisen hierzu auf den § 223 Abs. 2 UGB hin, in dem geregelt wird, dass im Jahresabschluss und nach herrschender Meinung auch im Anhang die Beträge des vergangenen Ge-

[69] Vgl. *Wulf*, (2014), Rz. 313
[70] Vgl. *Oser* / *Holzwarth* (2011), Rz. 363
[71] Vgl. *Wulf*, (2014), Rz. 312 f.
[72] Vgl. *Wulf*, (2014), Rz. 313
[73] Vgl. *Bischof* (2006), S. 707; *Petersen* / *Zwirner* (2008), S. 290; *Nowotny* (2011), Rz. 71; *Oser* / *Holzwarth* (2011), Rz. 362; Vgl. *Wulf*, (2014), Rz. 304; *Grottel* (2014), § 285 HGB, Rz. 290

schäftsjahres anzugeben sind. Daher sollte in Österreich eine Vorjahresangabe der Abschlussprüferhonorare vorgenommen werden.[74]

Bei einem Wechsel des Abschlussprüfers sind die Honorare für den ehemaligen Abschlussprüfer nicht anzugeben. Somit wären die in der laufenden Periode aufwandswirksam erfassten Honorare durch Nachbelastungen oder Aufwendungen, die infolge zu niedrig gebildeter Rückstellungen entstanden sind, nicht angabepflichtig. In der Literatur wird die Meinung vertreten, dass die Publizität der Honorare für den ehemaligen Abschlussprüfer für eine mögliche Befangenheit des aktuellen Abschlussprüfers nicht von Bedeutung sei. Das Ziel des Gesetzgebers ist es, die Abschlussprüferhonorare desjenigen Abschlussprüfers transparenter zu gestalten, der den Bestätigungsvermerk erteilt. Dasselbe gilt bei Kündigung des Prüfvertrages und bei gerichtlicher Bestellung eines neuen Abschlussprüfers.[75]

Bei einer Gemeinschaftsprüfung (sog. Joint Audit), bei der mehrere Prüfer zum Abschlussprüfer bestellt werden, ist jeder Gemeinschaftsprüfer für das eigene Prüfergebnis verantwortlich. Es stellt sich hierbei die Frage, ob man die Prüfungshonorare der einzelnen Gemeinschaftsprüfer unter den einzelnen Kategorien zusammenfassen kann. Gemäß Sinn und Zweck der Vorschrift sollten die Prüfungshonorare für jeden Gemeinschaftsprüfer unter der jeweiligen Kategorie getrennt angegeben werden, da das Gesetz auf die Erhöhung der Transparenz abzielt.[76]

Die in diesem Kapitel angeführten Empfehlungen für die Publizität der Honorare gelten sowohl für den Jahresabschluss als auch für den Konzernabschluss. Die Publizität der Honorare im Konzernabschluss wird im nächsten Kapitel näher erläutert.

[74] Vgl. *Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber* (2008), S. 45
[75] Vgl. *Bischof* (2006), S. 709; *Petersen* / *Zwirner* (2008), S. 280 f.; *Müller*, N. (2010), Rz. 151; *Oser* / *Holzwarth* (2011), Rz. 361; *Nowotny* (2011), Rz. 69; *Grottel* (2014), § 285 HGB, Rz. 295
[76] Vgl. *Bischof* (2006), S. 710; *Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber* (2008), S. 45; *Petersen* / *Zwirner* (2008), S. 282; *Müller*, N. (2010), Rz. 152; IDW RS HFA 36 (2010), Rz. 16; *Wollmert* / *Oser* / *Graupe* (2010), S. 126; *Oser* / *Holzwarth* (2011), Rz. 357; *Wulf*, (2014), Rz. 307; *Nowotny* (2011), Rz. 68; *Grottel* (2014), § 285 HGB, Rz. 295

3.2 Publizität der Honorare im Konzernabschluss

3.2.1 Gesetzliche Vorschriften in Österreich und Deutschland

Die Publizität der Honorare für den Konzernabschluss ist in Österreich im § 266 Z 11 UGB geregelt:

„Im Konzernanhang sind ferner anzugeben: die auf das Geschäftsjahr entfallenden Aufwendungen für den Konzernabschlussprüfer, aufgeschlüsselt nach den Aufwendungen für die Prüfung des Konzernabschlusses, für andere Bestätigungsleistungen, für Steuerberatungsleistungen und für sonstige Leistungen."

Der deutsche Gesetzgeber hat dies im § 314 Abs.1 Nr. 9 HGB geregelt:

„Im Konzernanhang sind ferner anzugeben: das von dem Abschlussprüfer des Konzernabschlusses für das Geschäftsjahr berechnete Gesamthonorar, aufgeschlüsselt in das Honorar für

a) die Abschlussprüfungsleistungen,
b) andere Bestätigungsleistungen,
c) Steuerberatungsleistungen,
d) sonstige Leistungen;"

Im Konzernanhang sind die Honorare für die Konzernabschlussprüfung anzugeben. Wenn der Konzernabschlussprüfer oder dessen verbundene Unternehmen zugleich auch die Tochterunternehmen der Muttergesellschaft prüfen, sind die Honorare für die Jahresabschlüsse der Tochterunternehmen auch im Konzernanhang der Muttergesellschaft in der entsprechenden Kategorie zu berücksichtigen. Bei quotal konsolidierten Gemeinschaftsunternehmen erfolgt die Einbeziehung der Honorare entsprechend der Beteiligungsquote.[77] Die Honorare für Leistungen an nicht konsolidierte Gemeinschaftsunternehmen und für assoziierte Unternehmen sind nicht anzugeben.[78] Die Angabe der Honorare für die Jahresabschlüsse der Tochtergesellschaften im Konzernanhang hat zur Folge, dass die Tochterunternehmen gemäß § 237 Z 14 UGB bzw. § 285 Nr. 17 HGB letzter Satz von den Angaben im Anhang ihres Jahres-

[77] Vgl. IDW RS HFA 36 (2010), Rz. 19
[78] Vgl. IDW RS HFA 36 (2010), Rz. 21

abschlusses befreit sind.[79] Hierbei handelt es sich um die sogenannte Konzernklausel. Dies wird im Kap. 3.2.2 näher erläutert.

Im Gegensatz zu den Kommentatoren der deutschen Rechtslage vertreten in Österreich Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber die Meinung, dass bei einem Konzernabschluss die Leistungen des Konzernabschlussprüfers, die er als Abschlussprüfer der Tochtergesellschaften für die Jahresabschlussprüfung erbracht hat, im Konzernabschluss nicht unter der ersten Kategorie sondern unter der Kategorie „andere Bestätigungsleistungen“ auszuweisen sind.[80] Der Grund für diese Annahme ist die Bezeichnung der ersten Kategorie in Österreich. Die Formulierung lautet „Aufwendungen für die Prüfung des Konzernabschlusses“. Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber vertreten daher die Ansicht, dass nach dieser Formulierung diese Leistungen nicht unter der ersten Kategorie auszuweisen sind.

Bei einem mehrstufigen Konzern sind die Abgabepflichten für jede Teilkonzernmutter isoliert zu betrachten. Dies bedeutet, dass keine Angaben über jene verbundenen Unternehmen erforderlich sind, die der Teilkonzernmutter über- oder untergeordnet sind.[81]

Im Konzernanhang können auch Prüfungshonorare von einer Tochtergesellschaft angeführt werden, die von einem anderen Abschlussprüfer geprüft wurden als dem Konzernabschlussprüfer. Diese Honorare sollten entweder gesondert als Gesamtbetrag oder mit einem Davon-Vermerk angegeben werden.[82]

In der Stellungnahme zu diesem Paragrafen sagt das IDW, dass eine getrennte Angabe der Honorare von voll- oder quotal konsolidierten Tochtergesellschaften nicht erforderlich ist. Eine aggregierte Angabe genügt.[83] Im Praxiskommentar zum URÄG vertreten Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber hingegen die Meinung, dass eine aggregierte Angabe nicht ausreichend ist, falls man von der Konzernklausel Gebrauch macht. Die Honorarangaben müssen laut Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber für jede Gesellschaft im Detail erfolgen.[84] Die im vierten Kapitel angeführte empirische Studie hat jedoch gezeigt, dass die Angabe in der Praxis nicht für jede

[79] Vgl. *Gelhausen* / *Frey* / *Kämpfer* (2009), Rz. 29
[80] Vgl. *Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber* (2008), S. 68
[81] Vgl. IDW RS HFA 36 (2010), Rz. 23; *Grottel* (2014), § 314 HGB, Rz. 94
[82] Vgl. *Oser* / *Holzwarth* (2011), Rz. 353
[83] Vgl. IDW RS HFA 36 (2010), Rz. 19
[84] Vgl. *Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber* (2008), S. 45

Gesellschaft separat erfolgt. Sowohl in Österreich als auch in Deutschland machten die Unternehmen eine aggregierte Angabe.[85]

3.2.2 Die Konzernklausel

Sowohl in Österreich als auch in Deutschland kann die Honorarangabe im Jahresabschuss unterbleiben, wenn diese Information im Konzernabschluss enthalten ist.[86] Dies wird in der Literatur als die sog. „Konzernklausel" bezeichnet. Im Falle einer Inanspruchnahme empfehlt das IDW, dass man im Anhang des Jahresabschlusses darauf hinweist.[87]

Die Konzernklausel kann von vollkonsolidierten Tochterunterunternehmen in Anspruch genommen werden. Die Muttergesellschaft selbst kann die Befreiung im Jahresabschluss auch beanspruchen. Dies wird in der Literatur als die sog. „Selbstbefreiung" bezeichnet.[88] Die Befreiung greift bei quotaler Einbeziehung nicht ein.[89] Nicht konsolidierte Gemeinschaftsunternehmen und assoziierte Unternehmen können die Befreiung nicht in Anspruch nehmen.[90] Die Tochtergesellschaften, die von einem anderen Abschlussprüfer als dem Konzernabschlussprüfer geprüft werden, können von der Befreiung auch Gebrauch machen, wenn Ihre Abschlussprüferhonorare im Konzernanhang entweder gesondert als Gesamtbetrag oder mit einem Davon-Vermerk angegeben werden.[91]

Der Konzernabschluss von einer inländischen Muttergesellschaft, über welchen die Inanspruchnahme der Konzernklausel seitens der Tochtergesellschaften erfolgt, kann sowohl nach UGB bzw. HGB als auch nach IFRS aufgestellt werden. Auch Konzernabschlüsse von ausländischen Mutterunternehmen, die ihren Konzernabschluss nach lokalem Recht aufstellen, können für die Inanspruchnahme der Konzernklausel berechtigen, soweit diese Konzernabschlüsse eine gleichwertige Aufschlüsselung für die Abschlussprüferhonorare enthalten.[92]

---

[85] Vgl. Kap. 4
[86] Vgl. § 237 Z 14 UGB in Österreich und § 285 Nr. 17 HGB in Deutschland
[87] Vgl. IDW RS HFA 36 (2010), Rz. 17
[88] Vgl. *Wollmert* / *Oser* / *Graupe* (2010), S. 125; *Oser* / *Holzwarth* (2011), Rz. 348; Kap. 3.2.1
[89] Vgl. *Wulf*, (2014), Rz. 306.1
[90] Vgl. Kap. 3.2.1
[91] Vgl. IDW RS HFA 36 (2010), Rz. 20; *Grottel* (2014), § 285 HGB, Rz. 305
[92] Vgl. *Wollmert* / *Oser* / *Graupe* (2010), S. 124; *Oser* / *Holzwarth* (2011), Rz. 348

3.3 Kategorien für die Abschlussprüferhonorare

3.3.1 Kategorie „Abschlussprüfungsleistungen“

In dieser Kategorie[93] ist der Aufwand für die Prüfung des Jahresabschlusses zu erfassen. Dieser beinhaltet das Honorar für die gesetzliche Prüfung des Jahresabschlusses und des Lageberichts.[94] Falls durch den Aufsichtsrat Prüfungsschwerpunkte bei einer Aktiengesellschaft festgelegt werden, sind die Honorare für diese Leistungen auch unter dieser Kategorie anzuführen, sofern diese Prüfungsschwerpunkte dem gesetzlichen Prüfungsauftrag entsprechen. Des Weiteren sind auch Nachtragsprüfungen in diese Kategorie einzuordnen.[95]

In der Literatur ist es umstritten, in welche Kategorie die Honorare für die Konzernprüfung der Muttergesellschaft eines Konzerns im Jahresabschluss der Muttergesellschaft einzuordnen sind, wenn der Konzernabschlussprüfer zugleich auch den Jahresabschluss des Mutterunternehmens prüft.[96]

In Österreich vertreten Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber die Meinung, dass die Aufwendungen für die Konzernprüfung im Jahresabschluss der Muttergesellschaft in die Kategorie „andere Bestätigungsleistungen“ einzuordnen sind.[97] Gemäß § 237 Z 14 UGB sind in Österreich in der ersten Kategorie die Aufwendungen für die Prüfung des Jahresabschlusses anzuführen. Das deutsche HGB hingegen hat im § 285 Nr. 17 a) HGB hierfür das Wort „Abschlussprüfungsleistungen“ ausgewählt. Aufgrund der Wortwahl vom österreichischen Gesetzgeber ist davon auszugehen, dass in Österreich das Honorar für die Konzernprüfungen im Jahresabschluss der Muttergesellschaft unter der Kategorie „andere Bestätigungsleistungen“ einzuordnen ist.[98]

In Deutschland wird die Meinung vertreten, dass man das Honorar für die Konzernprüfung im Jahresabschluss der Muttergesellschaft in diese Kategorie einzuordnen

[93] An dieser Stelle ist zu erwähnen, dass diese Kategorie in Österreich mit „Aufwendungen für die Prüfung des Jahresabschlusses bzw. Konzernabschlusses“ und in Deutschland mit „Abschlussprüfungsleistungen“ bezeichnet wird. Aus Vereinfachungsgründen wird in dieser Arbeit die Kategorie als „Abschlussprüfungsleistungen“ oder „erste Kategorie“ bezeichnet.
[94] Vgl. *Nowotny* (2011), Rz. 72
[95] Vgl. *Bischof* (2006), S. 711
[96] Vgl. *Öppinger* / *Rebhan* (2011), S. 375
[97] Vgl. *Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber* (2008), S. 45
[98] Vgl. *Öppinger* / *Rebhan* (2011), S. 375 f.

hat.[99] Auch das IDW ist dieser Ansicht.[100] Laut Oser / Holzwarth würde die Einstufung der Honorare für die Konzernprüfung in eine andere Kategorie den Bilanzleser täuschen. Als Beispiel wird genannt, dass bei einer kapitalmarktorientierten Holding mit einem großen Anteilsbesitz der Ausweis der relativ hohen Honorare für die Konzernprüfung in einer anderen Kategorie als „Abschlussprüfungsleistungen" dazu führen kann, dass der Bilanzleser die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers als gefährdet betrachtet. Des Weiteren wird in Deutschland auch der Aufwand für die Prüfung der Konzernpackages in diese Kategorie zugeordnet.[101]

3.3.2 Kategorie „andere Bestätigungsleistungen"

In der Kategorie „andere Bestätigungsleistungen" sind sämtliche berufsspezifische Bestätigungsleistungen, die nicht der Jahresabschlussprüfung angehören, anzuführen. Hierzu zählen prüferische Durchsichten (sog. „Reviews") von Quartals- oder Zwischenabschlüssen, Gründungs- oder Nachgründungsprüfungen, Verschmelzungs-, Umwandlungs-, oder Spaltungsprüfungen, aktienrechtliche Sonderprüfungen, Prüfungen von Kapitalerhöhungen, freiwillige Sonderprüfungen des IKS, Prüfungen im Zusammenhang mit Sarbanes-Oxley Act 404, Comfort Letter und jede Form von vereinbarten Prüfungshandlungen (sog. Agreed-upon-Procedures).[102] Des Weiteren sind auch freiwillige Abschlussprüfungen in diese Kategorie einzuordnen.[103]

In Österreich werden die Konzernprüfungshonorare im Jahresabschluss der Muttergesellschaft dieser Kategorie zugeordnet.[104] Dementsprechend vertreten Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber im Praxiskommentar zum URÄG die Meinung, dass der Aufwand für die Prüfung des Konzernpackages in dieser Kategorie einzuordnen sind.[105] Des Weiteren sind Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber der Ansicht, dass die Leistungen des Konzernabschlussprüfers, die er als Abschlussprüfer der Toch-

[99] Vgl. *Bischof* (2006), S. 711; *Lenz* / *Möller* / *Höhn* (2006), S. 1788; *Petersen* / *Zwirner* (2008), S. 282; *Oser* / *Holzwarth* (2011), Rz. 366; *Müller*, S (2013), Rz. 104; *Grottel* (2014), § 285 HGB, Rz. 301
[100] Vgl. IDW RS HFA 36 (2010), Rz. 12
[101] Vgl. *Oser* / *Holzwarth* (2011), Rz. 366 f.
[102] Vgl. *Müller*, N. (2010), Rz. 157
[103] Vgl. *Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber* (2008), S. 45
[104] Vgl. Kap. 3.3.1
[105] Vgl. *Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber* (2008), S. 45

tergesellschaften erbracht hat, nicht unter der ersten Kategorie sondern unter der Kategorie „andere Bestätigungsleistungen“ auszuweisen sind.[106]

3.3.3 Kategorie „Steuerberatungsleistungen“

Diese Kategorie umfasst Honorare für die Beratung bezüglich Steuererklärungen, für das Aufzeigen von steuerlichen Gestaltungsalternativen oder Hinweise zur geltenden steuerlichen Rechtslage. Laut Nowotny ist die Angabe unter dieser Kategorie auch dann zu machen, wenn die erbrachte Leistung mit den Regeln für die Unbefangenheit und Unabhängigkeit in Konflikt steht.[107]

3.3.4 Kategorie „sonstige Leistungen“

In dieser Kategorie werden all jene Leistungen erfasst, die nicht unter die ersten drei Kategorien fallen. Als Beispiele nennt Bischof Leistungen wie Honorare für Schulungsmaßnahmen, prüfungsnahe Beratung oder Beratungsleistungen im IT Bereich.[108] Es ist anzumerken, dass die Beratung nicht im Zusammenhang mit der Jahresabschlussprüfung stehen darf, da sonst die Gefahr einer Selbstprüfung bestehen würde.[109]

3.4 Bilanzierung der Abschlussprüferhonorare

Der in der Gewinn- und Verslustrechnung angeführte Betrag muss dem publizierten Abschlussprüferhonorar im Anhang entsprechen. Die Periodisierungsvorschriften laut UGB und HGB müssen eingehalten werden. Das zu leistende Honorar für die Abschlussprüfung, das auf einer gesetzlichen oder vertraglichen Verpflichtung beruht, muss durch Rückstellungsbildung als Aufwand erfasst werden, um eine periodengerechte Zuordnung sicherzustellen. Alle Änderungen des Honorars sind bis zur Been-

[106] Vgl. Kap. 3.2.1
[107] Vgl. *Nowotny* (2011), Rz. 74
[108] Vgl. *Bischof* (2006), S. 712
[109] Vgl. *Grottel* (2014), § 285 HGB, Rz. 301

digung der Aufstellung des Jahres- bzw. Konzernabschlusses (sog. Wertaufhellungszeitraum) zu erfassen.[110]

Wurde eine Rückstellung im aktuellen Geschäftsjahr zu hoch oder zu gering dotiert, muss die Korrektur in der darauffolgenden Periode berücksichtigt werden.[111] In den Kommentaren zum HGB wird empfohlen, wesentliche Beträge mit einem Davon-Vermerk anzugeben, da die Veröffentlichung der Honorare für das aktuelle Geschäftsjahr vorgesehen ist.[112]

Auch in Österreich wird diese Meinung vertreten. Demnach sollen von der Vorperiode aus Über- oder Unterdotierung der Rückstellungen für die Abschlussprüferhonorare entstandene, periodenfremde Aufwendungen und Erträge im aktuellen Geschäftsjahr gesondert angeführt werden, um eine Verzerrung der Aussagekraft der Aufschlüsselung zu vermeiden.[113]

3.5 Gegenüberstellung der österreichischen und der deutschen Rechtslage

Sowohl in Österreich als auch in Deutschland wurden die Gesetzestexte für die Veröffentlichung der Prüfungshonorare sehr allgemein formuliert. Hinsichtlich Form, Netzwerk des Abschlussprüfers und den genauen Inhalt der Kategorien wurde keine Aussage getroffen. In beiden Ländern wurden zu diesem Thema Studien und Kommentare veröffentlicht. Aufgrund der allgemeinen Formulierung der Gesetzestexte sind diese Kommentare für die Praxis von großer Bedeutung. In diesem Kapitel werden jene Aspekte zusammengefasst und gegenübergestellt, welche in der Literatur zur österreichischen und zur deutschen Rechtslage unterschiedlich interpretiert werden:

- Ein kontrovers diskutierter Punkt in der Literatur ist, ob Netzwerkgesellschaften der Abschlussprüfungsgesellschaft von der Regelung erfasst sind und in der Honorarangabe zu berücksichtigen wären. In Deutschland wird die Mei-

[110] Vgl. *Bischof* (2006), S. 709; Kap. 2.2.2: Die Definition des Honorars wurde in diesem Kapitel angeführt.
[111] Vgl. *Oser* / *Holzwarth* (2011), Rz. 360
[112] Vgl. *Bischof* (2006), S. 709; *Gelhausen* / *Frey* / *Kämpfer* (2009), Rz. 77; IDW RS HFA 36 (2010), Rz. 9; *Oser* / *Holzwarth* (2011), Rz. 360; *Grottel* (2014), § 285 HGB, Rz. 293
[113] Vgl. *Müller*, N. (2010), Rz. 153; *Nowotny* (2011), Rz. 68

nung vertreten, dass die Leistungen seitens der inländischen verbundenen Unternehmen der Abschlussprüfungsgesellschaft auch in der Honorarangabe zu berücksichtigen sind. Die Leistungen, die durch den internationalen Verbund der Abschlussprüfungsgesellschaft erbracht werden, sind mangels gemeinschaftlicher Berufsausübung nicht anzugeben. In Österreich schließen sich Müller und Nowotny der deutschen Literatur an. Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber hingegen vertreten die Meinung, dass sowohl die Honorare für verbundene Unternehmen der Abschlussprüfungsgesellschaft als auch für die internationalen Netzwerkmitglieder der Abschlussprüfungsgesellschaft nicht im Anhang zu berücksichtigen sind.[114]

- Die Gesetzgeber in Österreich und in Deutschland haben im § 237 Z 14 UGB und § 285 Nr. 17 HGB eine unterschiedliche Wortwahl getroffen. In Österreich müssen die auf das Geschäftsjahr entfallenden Aufwendungen angegeben werden. In Deutschland müssen die von dem Abschlussprüfer für das Geschäftsjahr berechneten Gesamthonorare angegeben werden. Das IDW weist darauf hin, dass der deutsche Gesetzgeber damit nicht das bis zum Abschlussstichtag in Rechnung gestellte Honorar, sondern das aus Sicht des Bilanzierenden auf das Geschäftsjahr entfallende Honorar meint. Somit ist letztlich trotz unterschiedlicher Wortwahl, in beiden Ländern der auf das Geschäftsjahr entfallende Aufwand anzugeben.[115]
- In Österreich sind Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber der Auffassung, dass die Aufwendungen für die Konzernprüfung im Jahresabschluss der Muttergesellschaft in die Kategorie „andere Bestätigungsleistungen“ einzuordnen sind. In Deutschland wird diese Leistung unter der ersten Kategorie ausgewiesen.[116]
- Des Weiteren vertreten Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber im Praxiskommentar zum URÄG die Meinung, dass in einem Konzernabschluss die Leistungen des Konzernabschlussprüfers, die er als Abschlussprüfer der Tochtergesellschaften erbracht hat, nicht unter der Kategorie „Abschlussprüfungsleistungen“ sondern unter der Kategorie „andere Bestätigungsleistungen“

[114] Vgl. Kap. 2.2.1
[115] Vgl. Kap. 2.2.2
[116] Vgl. Kap. 3.3.1

auszuweisen sind. In Deutschland werden diese Leistungen unter der Kategorie „Abschlussprüfungsleistungen“ ausgewiesen.[117]

- Laut Praxiskommentar zum URÄG sollen die Honorare für die Tochtergesellschaften im Konzernanhang separat angegeben werden, wenn diese Tochtergesellschaften vom Konzernklausel Gebrauch machen. Das IDW in Deutschland vertritt hingegen die Ansicht, dass diese Honorare aggregiert angegeben werden können. Die im vierten Kapitel angeführte empirische Studie zeigt, dass die Honorare in beiden Ländern aggregiert angegeben werden.[118]
- Nach herrschender Meinung ist in Österreich eine Vorjahresangabe der Honorare im Anhang gemäß § 223 Abs. 2 UGB anzugeben. In Deutschland besteht keine Pflicht zur Angabe der Vorjahreszahlen im Anhang.[119] Obwohl dies nicht gesetzlich verankert ist, sind in Deutschland Vorjahresangaben in Anhängen durchaus üblich.[120]

[117] Vgl. Kap. 3.2.1
[118] Vgl. Kap. 3.2.1
[119] Vgl. Kap. 3.1.2
[120] Vgl. *Wulf* (2014), Rz. 304

4 Empirische Studie

4.1 Methode und Vorgehensweise

Nach der Darstellung der gesetzlichen Entwicklung in Österreich und Deutschland im zweiten Kapitel und der Erläuterung der gesetzlichen Vorschriften in diesen beiden Ländern im dritten Kapitel wird nunmehr in Kapitel vier die durchgeführte empirische Studie zum Thema „Publizität der Abschlussprüferhonorare – Ein Vergleich zwischen den ATX- und den DAX-Unternehmen für die Geschäftsjahre 2013 und 2014“ vorgestellt.

Untersucht werden die umsatzstärksten, börsennotierten Unternehmen in Österreich und Deutschland im Zeitraum der beiden Jahre 2013 und 2014. In Österreich müssen die Honorare für den Konzernabschlussprüfer gemäß § 266 Z 11 UGB und in Deutschland gemäß § 314 Abs.1 Nr. 9 HGB im Konzernanhang veröffentlicht werden. Für die empirische Studie wurden in Österreich die ATX-Unternehmen herangezogen, die in den Geschäftsjahren 2013 und 2014 durchgehend an der Wiener Börse notiert waren. In Deutschland wurden die DAX-Unternehmen herangezogen, die in den Geschäftsjahren 2013 und 2014 durchgehend an der Börse Frankfurt notiert waren.

Die Grundgesamtheit der Studie wird im Kapitel 4.2 erläutert. Die Konzernabschlüsse der untersuchten Gesellschaften wurden von den Homepages der Wiener Börse und der Börse Frankfurt abgerufen.[121]

Sowohl in Österreich als auch in Deutschland gab es Unternehmen, die ein abweichendes Wirtschaftsjahr hatten.[122] Die Abschlüsse, im Fall eines abweichenden Wirtschaftsjahres, wurden dem Jahr zugeordnet, in dem das Wirtschaftsjahr endet. Dies bedeutet, dass die Konzernabschlüsse mit Geschäftsjahr 2012/2013 dem Geschäftsjahr 2013 zugeordnet wurden und die Konzernabschlüsse mit Geschäftsjahr 2013/2014 dem Geschäftsjahr 2014. Sofern es eine Anpassung im Geschäftsjahr 2014 für das vorherige Geschäftsjahr gab, wurden die angepassten Zahlen für die Studie herangezogen.

[121] Wiener Börse: http://www.wienerborse.at/; Börse Frankfurt: http://www.boerse-frankfurt.de/
[122] In Österreich: Immofinanz AG, Voestalpine AG und Zumtobel AG; in Deutschland: Infineon Technologies AG und ThyssenKrupp AG

Die Abschlussprüfungsrichtlinie 2006/43/EG und die nationalen Gesetze schreiben keine Formvorschriften für die Veröffentlichung der Prüfungshonorare vor. Dies ermöglicht den Gesellschaften einen großen Spielraum bei der Präsentation. Aus diesem Grund wird im Kapitel 4.3 eine Analyse der qualitativen Merkmale durchgeführt. Damit soll überprüft werden, wie aussagekräftig die Publizität der Honorare erfolgt und inwieweit sich ein Vergleich der Honorarangaben durchführen lässt.

Im Kapitel 4.4 werden Kennzahlen definiert, welche als Indikator für die Unabhängigkeit des Konzernabschlussprüfers gelten. Des Weiteren wird die Honorarzusammensetzung über die untersuchten Jahre analysiert. Da die Unternehmen in Österreich und Deutschland bezüglich ihrer Größe schwer zu vergleichen sind, werden im Kapitel 4.4.3 größenbereinigte Kennzahlen analysiert. Für diese Analyse werden die Kennzahlen „Abschlussprüferhonorare je 1 Mio. Euro Bilanzsumme“ und „Abschlussprüferhonorare je 1 Mio. Euro Umsatzerlöse“ herangezogen.

Kapitel 4.5 liefert eine Analyse über die Marktanteile der Prüfungsgesellschaften in Österreich und in Deutschland für die untersuchten Jahre. Im Kapitel 4.6 wird ein Vergleich mit früheren Studien zu diesem Thema in Österreich und in Deutschland durchgeführt. Die Ergebnisse der empirischen Studie werden im Kapitel 4.7 zusammengefasst.

4.2 Grundgesamtheit der Studie

4.2.1 Grundgesamtheit Österreich

Für Österreich wurden in die Studie Konzernabschlüsse von Unternehmen einbezogen, die in den Jahren 2013 und 2014 im ATX gelistet waren. Im ATX sind die 20 umsatzstärksten Unternehmen enthalten. Die Gesamtheit der Unternehmen, die in den Jahren 2013 und 2014 im ATX gelistet waren, wurde aus den Broschüren „Börsennotierte Unternehmen 2012/13“ und „Börsennotierte Unternehmen 2013/14“ der Wiener Börse entnommen.[123]

[123] In 2013 im ATX gelistete Unternehmen:
http://www.wienerborse.at/static/cms/sites/wbag/media/de/pdf/service/publikationen/emittentenbroschuere-2012.pdf
In 2014 im ATX gelistete Unternehmen:
http://www.wienerborse.at/static/cms/sites/wbag/media/de/pdf/service/publikationen/emittentenbroschuere-2013.pdf

Um die Vergleichbarkeit der beiden analysierten Jahre zu gewährleisten, wurden hierbei Unternehmen herangezogen, die in den beiden Jahren durchgehend im ATX gelistet waren. Aus diesem Grund wurden die Gesellschaften STRABAG SE und AMAG Austria Metall AG nicht in die Studie mit einbezogen.[124]

§ 266 Z 11 UGB hat das Ziel, dass die inländischen Honorare für die erbrachten Leistungen durch den Konzernabschlussprüfer und dessen Netzwerk im Konzernanhang angegeben werden müssen, um eine Aussage über dessen Unabhängigkeit treffen zu können. Es stellt sich hierbei die Frage, welche Gesellschaften zum Netzwerk eines Konzernabschlussprüfers dazugehören. Laut h.A. sollte eine gemeinschaftliche Berufsausübung vorliegen. Daher sind die weltweiten Honorare für die Beurteilung der (finanziellen) Unabhängigkeit des Prüfers nicht relevant.[125] Die Gesellschaften EVN AG und Erste Group Bank AG geben lediglich die weltweiten Honorare an. Da die weltweiten Honorare für die Studie nicht relevant sind, werden diese Gesellschaften somit aus der Studie ausgenommen.

In der nachfolgenden Tabelle wird die Grundgesamtheit der empirischen Studie für Österreich dargestellt.

In 2013 und 2014 im ATX gelistete Unternehmen	21
Nicht studienrelevante Unternehmen	4
Studienrelevante Unternehmen[126]	**17**
Davon mit abweichendem Geschäftsjahr	*3*
Davon Banken	*1*
Davon Versicherungen	*2*

Tabelle 1: Grundgesamtheit der empirischen Studie in Österreich

4.2.2 Grundgesamtheit Deutschland

Für die empirische Studie wurden die Konzernabschlüsse der deutschen Unternehmen herangezogen, die in den Jahren 2013 und 2014 im DAX notiert waren. Im DAX sind die 30 umsatzstärksten Unternehmen gelistet. Die Unternehmen, welche in die-

[124] STRABAG SE war 2013 im ATX gelistet, aber nicht in 2014. AMAG Austria Metall AG war in 2013 nicht im ATX gelistet. Die Gesellschaft war erst ab 2014 im ATX gelistet.
[125] Vgl. Kap. 2.2.1
[126] Grundgesamtheit Österreich: Andritz AG, CA Immobilien Anlagen AG, Conwert Immobilien Invest SE, Immofinanz AG, Lenzing AG, Mayr-Melnhof Karton AG, Österreichische Post AG, OMV AG, Raiffeisen Bank International AG, RHI AG, Schoeller-Bleckmann AG, Telekom Austria AG, Verbund AG, Vienna Insurance Group AG, Voestalpine AG, Wienerberger AG, Zumtobel Group AG

sem Zeitraum im DAX notierten, wurden der Homepage der Deutsche Börse Group entnommen.[127]

In Deutschland waren alle Unternehmen, die in 2013 im DAX notiert waren, auch in 2014 im DAX enthalten. Somit ist die Vergleichbarkeit der beiden analysierten Jahre gewährleistet.

Die Gesellschaft Fresenius Medical Care AG & Co. KG wurde in der Studie nicht berücksichtigt, da die Honorare im Anhang nicht publiziert wurden. Des Weiteren wurde die Siemens AG in der Studie nicht berücksichtigt, da im Anhang lediglich die weltweiten Honorare veröffentlicht wurden. Es wurde nur der inländische Anteil des Gesamthonorars im Anhang angegeben. Die in den Kategorien aufgeschlüsselten Beträge betrafen ausschließlich die weltweiten Honorare; der inländische Anteil wurde nicht angegeben. Wie im Kapitel 4.2.1 angeführt wurde, sind nach h.A. gemäß § 314 Abs.1 Nr. 9 HGB die inländischen Honorare für die erbrachten Leistungen durch den Konzernabschlussprüfer und dessen Netzwerk zu publizieren.

In der nachfolgenden Tabelle wird die Grundgesamtheit der empirischen Studie für Deutschland dargestellt.

In 2013 und 2014 im DAX gelistete Unternehmen	30
Nicht studienrelevante Unternehmen	2
Studienrelevante Unternehmen[128]	**28**
Davon mit abweichendem Geschäftsjahr	*2*
Davon Banken	*2*
Davon Versicherungen	*1*

Tabelle 2: Grundgesamtheit der empirischen Studie in Deutschland

[127] Auf der Homepage von Deutsche Börse Group unter dem Link „Zusammensetzung & Kennzahlen“: http://www.dax-indices.com/DE/index.aspx?pageID=47

[128] Grundgesamtheit Deutschland: Adidas AG, Allianz SE, BASF SE, Bayerische Motoren Werke AG, Bayer AG, Beiersdorf AG, Commerzbank AG, Continental AG, Daimler AG, Deutsche Bank AG, Deutsche Börse AG, Deutsche Lufthansa AG, Deutsche Post AG, Deutsche Telekom AG, E.ON SE, Fresenius SE & Co. KGaA, HeidelbergCement AG, Henkel AG & Co. KGaA, Infineon Technologies AG, K+S AG, LANXESS AG, Linde AG, Merck KG, Münchener Rückversicherungs-Gesellschaft AG, RWE AG, SAP AG, ThyssenKrupp AG, Volkswagen AG

4.3 Analyse der qualitativen Merkmale der Honorarangaben

4.3.1 Analyse der qualitativen Merkmale der Honorarangaben in Österreich

In diesem Kapitel werden die qualitativen Merkmale der publizierten Honorarangaben analysiert. Hinsichtlich der Kriterien wie Vergleichbarkeit und Aussagekraft sind die qualitativen Merkmale der publizierten Honorare von großer Bedeutung. Der Gesetzgeber macht bezüglich Form der Honorarangaben keine explizite Vorgabe. Aus diesem Grund ist die Analyse der qualitativen Merkmale aufschlussreich und im Hinblick auf Vergleichbarkeit und Aussagekraft der Angaben sehr wichtig.

In der nachfolgenden Tabelle werden die qualitativen Merkmale und ihre Darstellungsformen der ATX-Unternehmen für die Jahre 2013 und 2014 zusammengefasst.

	2013	**2014**
Grundgesamtheit	17	17
Tabellenform	12	12
verbale Angabe	5	5
Erläuterung der Inhalte der Kategorien	2	2
Vorjahresangabe	17	17
Angabe über die weltweiten Honorare	3	3
korrekte Bezeichnung der Kategorien gemäß UGB Wortlaut	7	7

Tabelle 3: Qualitative Merkmale der Honorarangaben in Österreich

Die Honorarangaben der untersuchten ATX-Unternehmen wurden im Konzernanhang veröffentlicht. Die qualitativen Merkmale der Honorarangaben haben sich zwischen den Jahren 2013 und 2014 nicht verändert. Alle Gesellschaften haben die gleiche Form beibehalten und haben somit den Stetigkeitsgrundsatz beachtet.

In Österreich gaben die Gesellschaften nicht konkret an, welche Honorare von der Angabe betroffen sind. Dies erfolgte in Deutschland wesentlich transparenter. Wie bereits im Kapitel 2.2.1 erläutert, müssen die Gesellschaften nach Sinn und Zweck der Regelung im Anhang die inländischen Honorare der Gesellschaft und dessen

(inländisches) Netzwerk angeben.[129] Die häufige Praxis war, dass die ATX-Unternehmen lediglich die Kategorien in tabellarischer Form angaben. In Deutschland hingegen wurde einführend in einer zusätzlichen Erläuterung angegeben, dass es sich bei den Honorarangaben um die inländischen Prüfungshonorare handelt. Des Weiteren findet sich der Hinweis, dass die Honorare die jeweilige Prüfungsgesellschaft und deren inländisches Netzwerk betreffen. Die diesbezügliche Ausübungspraxis bei der Honorarangabe in Österreich ist für die Aussagekraft und Vergleichbarkeit der Angaben bedenklich. Für die empirische Studie wurde versucht, anhand der zur Verfügung gestellten Informationen nur jene Unternehmen einzubeziehen, welche die Inlandshonorare angegeben hatten.

Nur drei Unternehmen haben in den untersuchten Jahren eine Angabe über die weltweiten Honorare (internationales Netzwerk) getroffen. Zwei Unternehmen wurden von der Studie ausgeschlossen, da Sie ausschließlich die weltweiten Prüfungshonorare angegeben hatten. In Deutschland ist die Angabe der weltweiten Honorare durchaus üblich.

Wie im Kapitel 3.1.2 erläutert, wird in der Literatur empfohlen, die Kategorien auch verbal zu erläutern und zu beschreiben, welche Leistungen bei den jeweiligen Kategorien in Anspruch genommen wurden. Nur zwei ATX-Unternehmen haben die in Anspruch genommenen Leistungen spezifiziert. Aus diesem Grund kann man auch nicht feststellen, ob die Honorare für die Jahresabschlussprüfungen der Tochtergesellschaften, die auch durch den Konzernabschlussprüfer geprüft worden sind, im Konzernanhang, wie laut Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber unter der Kategorie „andere Bestätigungsleistungen“ angeführt werden, oder ob diese wie in Deutschland innerhalb der ersten Kategorie ausgewiesen werden.[130]

Die Studie hat gezeigt, dass die untersuchten Gesellschaften in Österreich die Honorare für die Tochtergesellschaften nicht getrennt unter der jeweiligen Kategorie angeben. Diese werden aggregiert angegeben, wie es in der deutschen Literatur empfohlen wird.[131]

[129] Wie im Kapitel 2.2.1 erläutert, fehlt bei jenen Prüfungsgesellschaften, die zum internationalen Netzwerk des Konzernprüfers gehören, das Kriterium der gemeinschaftlichen Berufsausübung. Als Entscheidungskriterium hierzu kann herangezogen werden, ob Gewinne oder Risiken gepoolt werden.
[130] Vgl. Kap. 3.2.1 und 4.4.4.1
[131] Vgl. Kap. 3.2.1

12 Unternehmen veröffentlichten die Honorare in Tabellenform. Die restlichen fünf haben die Angaben verbal erläutert. An dieser Stelle ist auch zu erwähnen, dass Unternehmen, welche die Honorare in Tabellenform veröffentlichten, zusätzlich auch verbale Erläuterungen angaben.[132] Alle untersuchten Gesellschaften machten eine Vorjahresangabe. In 2013 machte die Telekom Austria AG auch eine Vorjahresangabe, obwohl man den Prüfer gewechselt hatte. Dies ist prinzipiell nicht notwendig, da man durch die Angabe eine Aussage über die Unabhängigkeit des aktuellen Prüfers treffen möchte. Die Gesellschaft gab jedoch explizit an, dass die Honorarangabe von 2012 eine andere Prüfungsgesellschaft betroffen hat.

Des Weiteren haben lediglich sieben Unternehmen die Kategorien gemäß UGB Wortlaut korrekt bezeichnet. Die zweite Kategorie wurde dabei oftmals statt „andere Bestätigungsleistungen“ als „sonstige Bestätigungsleistungen“ bezeichnet. Auffällig war auch, dass einige Unternehmen die vierte Kategorie statt „sonstige Leistungen“ als „sonstige Beratungsleistungen“ oder auch als „andere Beratungsleistungen“ bezeichnet hatten.

Es fanden bei den untersuchten Unternehmen keine Joint Audits statt. Die Erste Group Bank AG wurde in die Studie nicht mit einbezogen, da sie die weltweiten Honorare in den untersuchten Jahren angegeben hatte. Bei dieser Bank fand ein Joint Audit statt. Auffällig war, dass die Honorare für die einzelnen Prüfungsgesellschaften nicht getrennt angegeben, sondern nur als Gesamtsumme ausgewiesen waren.

Allgemein kann gesagt werden, dass die Honorarangaben der ATX-Unternehmen in einem geringen Detaillierungsgrad erfolgten. Die Kategorien wurden in der Regel nicht erläutert. Es ist oftmals nicht klar, ob Honorare für erbrachte Leistungen durch verbundene Unternehmen des Konzernabschlussprüfers in der Honorarangabe enthalten sind.

[132] Die verbalen Erläuterungen betrafen lediglich bei zwei Unternehmen den Inhalt der Kategorien. Bei den sonstigen verbalen Erläuterungen handelte es sich um die Aufteilung in die Kategorien (d.h. die verbale Beschreibung der Tabelle).

4.3.2 Analyse der qualitativen Merkmale der Honorarangaben in Deutschland

Die Tabelle 4 zeigt die qualitativen Merkmale und die Darstellungsformen der DAX-Unternehmen für die untersuchten Jahre.

	2013	2014
Grundgesamtheit	28	28
Tabellenform	25	24
verbale Angabe	3	4
Erläuterung der Inhalte der Kategorien	13	14
Vorjahresangabe	26	24
Angabe über die weltweiten Honorare	18	18
korrekte Bezeichnung der Kategorien gemäß HGB Wortlaut	22	22

Tabelle 4: Qualitative Merkmale der Honorarangaben in Deutschland

Auch in Deutschland wurden die Honorarangaben der DAX-Unternehmen im Konzernanhang veröffentlicht. Im Gegensatz zu den ATX-Unternehmen gaben die DAX-Unternehmen an, welche verbundenen Unternehmen des Konzernabschlussprüfers von der Angabe erfasst wurden. Einige Unternehmen haben dazu bei der tabellarischen Darstellung eine Spalte hinzugefügt, in der sie für jede einzelne Kategorie auch die weltweiten Honorare angaben. In beiden untersuchten Jahren gaben jeweils 18 Unternehmen, zusätzlich zu den inländischen Honoraren auch die weltweiten Honorare an. Die restlichen 10 Unternehmen haben verbal erläutert, dass es sich bei der Angabe um die Honorare für Leistungen des inländischen Konzernabschlussprüfers und dessen inländisches Netzwerk handelt. Ein Unternehmen wurde nicht in die Studie mit einbezogen, da nur die weltweiten Honorare angegeben wurden.

Die Publizität der Honorare erfolgte in Deutschland wesentlich transparenter als in Österreich. Lediglich zwei ATX-Unternehmen erläuterten, welche Leistungen die Kategorien in den untersuchten Jahren beinhalteten. In 2013 erläuterten 13 DAX-Unternehmen die Kategorien. In 2014 waren es 14 Unternehmen. 50% der Grundgesamtheit hat somit beschrieben, welche Leistungen die Kategorien beinhalteten.

Die DAX-Unternehmen präferierten für die Honorarangabe die Tabellenform. In 2013 hatten 25 Unternehmen und in 2014 24 Unternehmen für die Angaben die Tabellenform gewählt. Zusätzlich zu den angeführten Zahlen machten diese Unternehmen auch verbale Erläuterungen. Eine Vorjahresangabe in den Anhängen machten in 2013 26 und in 2014 24 DAX-Unternehmen. In Österreich hingegen machten alle ATX-Unternehmen eine Vorjahresangabe. Dies ist darauf zurückzuführen, dass in Österreich eine Vorjahresangabe im Anhang gesetzlich verankert ist. In Deutschland hingegen ist eine Vorjahresangabe gemäß § 265 Abs. 2 HGB nur in der Bilanz und in der Gewinn- und Verlustrechnung anzugeben. Eine Pflicht für die Vorjahresangabe im Anhang besteht nicht. Nichtsdestotrotz wird in der Literatur empfohlen[133], eine Vorjahresangabe zu machen.

Sowohl in 2013 als auch in 2014 bezeichneten 22 Unternehmen alle Kategorien korrekt (HGB Wortlaut). Wie im Kapitel 2.1.3 angeführt, wurde durch die Einführung von BilMoG die zweite Kategorie von „sonstige Bestätigungs- und Bewertungsleistungen“ auf „andere Bestätigungsleistungen“ umbenannt. Fünf Gesellschaften verwendeten für die zweite Kategorie die alte Bezeichnung.

In den untersuchten Jahren gab es keine Joint Audits in Deutschland.

Zusammenfassend kann gesagt werden, dass die Angaben wesentlich genauer und detaillierter als bei den ATX-Unternehmen erfolgten. Es wird klar beschrieben, welche Prüfungsgesellschaften von den Honorarangaben betroffen sind. Dies erleichtert die Vergleichbarkeit zwischen den Unternehmen. Des Weiteren ist die verbale Erläuterung der innerhalb der Kategorien in Anspruch genommene Leistungen als sehr positiv zu bewerten, zumal dadurch für den Bilanzleser zusätzliche Transparenz geschaffen wird. Insgesamt ist auch festzuhalten, dass die Publizierung der Honorare in den Konzernanhängen auch bei den deutschen Unternehmen nicht einheitlich erfolgte.

[133] Vgl. Fußnote 73

4.4 Kennzahlen

4.4.1 Gesamthonorare

4.4.1.1 Gesamthonorare in Österreich

In der nachfolgenden Tabelle werden die absoluten Werte der Gesamthonorare für die untersuchten Jahre, aufgeschlüsselt in die vier Kategorien, dargestellt.

	Abschlussprüfungsleistungen	Andere Bestätigungsleistungen	Steuerberatungsleistungen	Sonstige Leistungen	Gesamthonorare
2013	9.289	4.549	1.369	1.830	17.037
2014	8.839	6.872	1.129	1.238	18.078

Tabelle 5: Aufteilung der Gesamthonorare in die einzelnen Kategorien in Österreich (in Tsd. Euro)

Für die empirische Studie wurden ausschließlich die Inlandshonorare für die Konzernprüfungen herangezogen.[134] Nur drei Gesellschaften gaben im Anhang die weltweiten Honorare an. Bei den restlichen Gesellschaften erfolgte keine Angabe über die weltweiten Honorare. Diese Gesellschaften wiesen in den Anhängen nicht explizit darauf hin, welche verbundenen Unternehmen in der Honorarangabe berücksichtigt wurden. Wie im Kapitel 4.3.1 erläutert, wurde in dieser Studie versucht, nur die Unternehmen heranzuziehen, die die Inlandshonorare im Anhang angegeben haben.

Die nachfolgende Darstellung illustriert die Gesamthonorare für die Jahre 2013 und 2014 für Österreich.

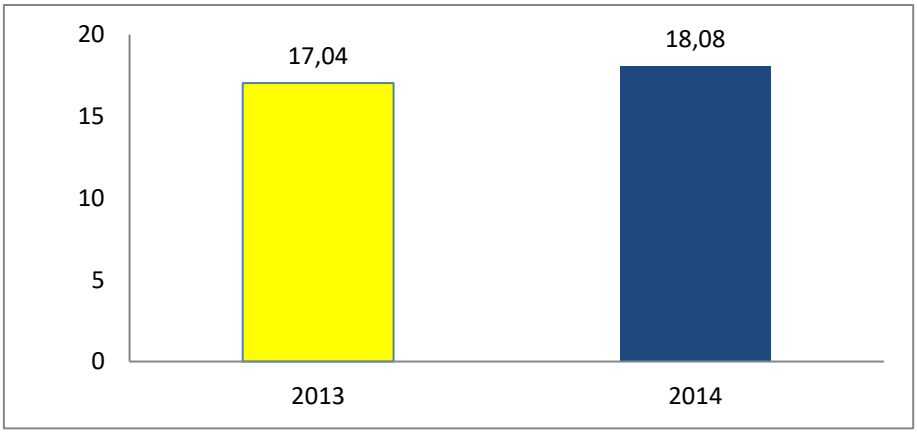

Abbildung 1: Gesamthonorare in Österreich (in Mio. Euro)

Die Gesamthonorare sind in Österreich in 2014 im Vergleich zum Vorjahr von 17 Mio. Euro auf 18,1 Mio. Euro gestiegen. Dies entspricht einer Steigerung von 6%. Die

[134] Für die Begründung siehe Kap. 2.2.1

Gesellschaften haben von 2013 auf 2014 keinen Prüferwechsel vorgenommen. Die Steigerung ist auf die Zusatzaufträge, vor allem auf die Kapitalerhöhung der Telekom Austria AG, zurückzuführen. In der nachfolgenden Abbildung 2 wird die relative Zusammensetzung des Gesamthonorars, aufgeteilt in die vier Kategorien, für die betrachteten Jahre dargestellt.

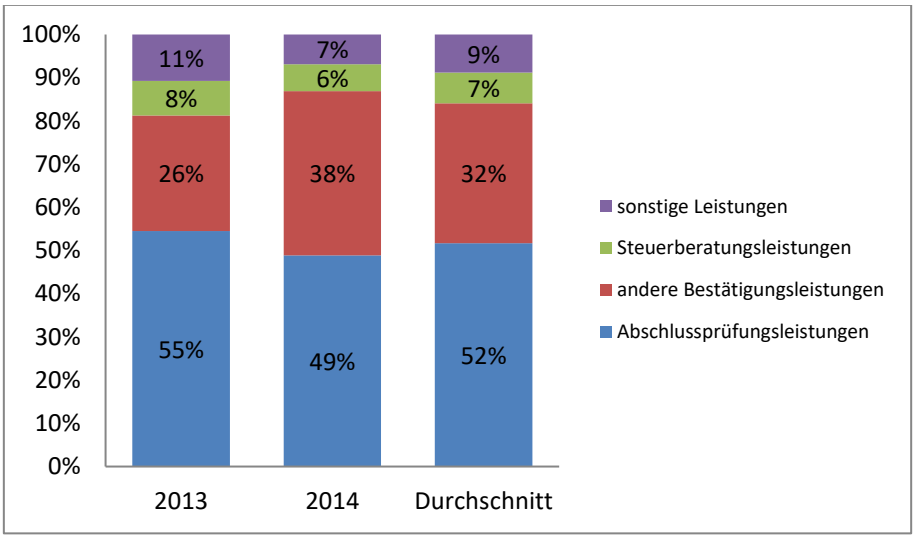

Abbildung 2: relative Zusammensetzung der Gesamthonorare in Österreich

Den größten Teil der Honorare bilden die Abschlussprüfungsleistungen. In 2013 haben die Abschlussprüfungsleistungen noch 55% des Gesamthonorars ausgemacht. In 2014 ist ein Rückgang um 6% zu beobachten. In 2013 haben andere Bestätigungsleistungen 26% der Gesamthonorare ausgemacht und sind in 2014 sogar auf 38% gestiegen. Steuerberatungsleistungen mit 7% im Durchschnitt für die beiden Jahre und sonstige Leistungen mit 9% im Durchschnitt für den Betrachtungszeitraum bilden die am wenigsten in Anspruch genommenen zwei Kategorien.

Maßgeblich für die Steigerung des Gesamthonorars in 2014 gegenüber dem Vorjahr war, dass bei der Telekom Austria AG durch eine Kapitalerhöhung das Honorar für „andere Bestätigungsleistungen“ anstieg. Für diese Kategorie zahlte Telekom Austria AG 1,9 Mio. Euro. Ohne diesen Einmaleffekt würden die Kategorie „Abschlussprüfungsleistungen“ 55% und die Kategorie „andere Bestätigungsleistungen“ 30% des Gesamthonorars ausmachen. Da die Grundgesamtheit aus 17 Unternehmen besteht, wirkt sich der Einmaleffekt von 1,9 Mio. Euro bedeutsam auf die relative Zusammensetzung des Gesamthonorars aus.

In 2013 nahm nur eine Gesellschaft[135] ausschließlich Leistungen für die Kategorie „Abschlussprüfungsleistungen“ in Anspruch. Die restlichen 16 Gesellschaften gaben in ihren Anhängen Leistungen für mindestens eine weitere Kategorie an. In 2014 nahmen alle Gesellschaften Leistungen für mindestens eine weitere Kategorie zu den Abschlussprüfungsleistungen in Anspruch. Dies indiziert die Verflechtung von Prüfung und Beratung und zeigt wie schwierig eine strikte Trennung in der Praxis ist. Es ist offenbar im Interesse der geprüften Gesellschaften, dass Abschlussprüfer bzw. Konzernabschlussprüfer neben Abschlussprüfungsleistungen auch Nichtprüfungsleistungen für sie erbringen.

4.4.1.2 Gesamthonorare in Deutschland

Die Tabelle 6 zeigt die absoluten Werte der Gesamthonorare für die untersuchten Jahre, aufgeschlüsselt in die vier Kategorien.

	Abschlussprüfungsleistungen	Andere Bestätigungsleistungen	Steuerberatungsleistungen	Sonstige Leistungen	Gesamthonorare
2013	169.146	100.952	15.680	35.361	321.139
2014	170.853	91.442	14.815	46.140	323.250

Tabelle 6: Aufteilung der Gesamthonorare in die einzelnen Kategorien in Deutschland (in Tsd. Euro)

Ein Großteil der Unternehmen, die im DAX notiert waren, veröffentlichten die weltweiten Honorare und die Inlandshonorare getrennt voneinander und hatten diese in vier Kategorien aufgeschlüsselt.[136] Unternehmen, welche die weltweiten Honorare nicht veröffentlicht hatten, gaben im Anhang zumindest an, dass die Angabe über die Honorare die Muttergesellschaft und die inländischen Tochtergesellschaft betrifft.

In der nachfolgenden Abbildung werden die Gesamthonorare für die Jahre 2013 und 2014 für Deutschland veranschaulicht.

[135] Telekom Austria AG
[136] Vgl. Kap. 4.3.2

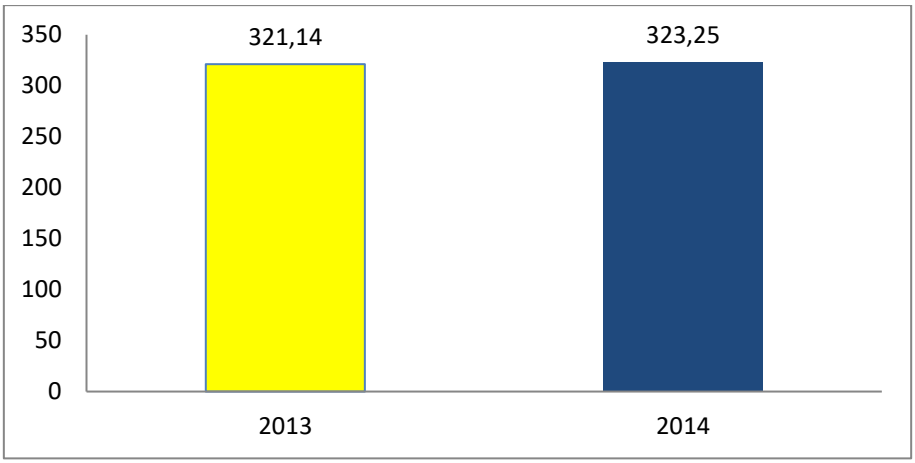

Abbildung 3: Gesamthonorare in Deutschland (in Mio. Euro)

Die Gesamthonorare in Deutschland sind in 2014 gegenüber dem Vorjahr um 1% von 321,1 Mio. Euro auf 323,3 Mio. Euro gestiegen. Der Anstieg bei den Gesamthonoraren ist somit nicht besonders signifikant. Auch in Deutschland haben die Gesellschaften von 2013 auf 2014 keine Prüferwechsel vorgenommen.

Auffällig ist, dass die Gesamthonorare von den DAX-Unternehmen deutlich höher sind als die Gesamthonorare von ATX-Unternehmen. Dies ist zum einen darauf zurückzuführen, dass im DAX 30 (Davon wurden 28 in die Studie mit einbezogen) Unternehmen notiert sind und im ATX nur 20 (Davon wurden 17 in die Studie mit einbezogen). Zum anderen sind die DAX-Unternehmen wesentlich umsatzstärker als die ATX-Unternehmen. Als Beispiel kann die Deutsche Bank AG angeführt werden. Allein die Gesamthonorare von der Deutsche Bank AG machen in 2014 44 Mio. Euro aus. Dieser Betrag ist mehr als doppelt so groß wie der gesamte Betrag für die Honorare der 17 ATX-Unternehmen in 2014.

Die Abbildung 4 zeigt die relative Zusammensetzung des Gesamthonorars, aufgeteilt in die vier Kategorien, für die ausgewählten Jahre.

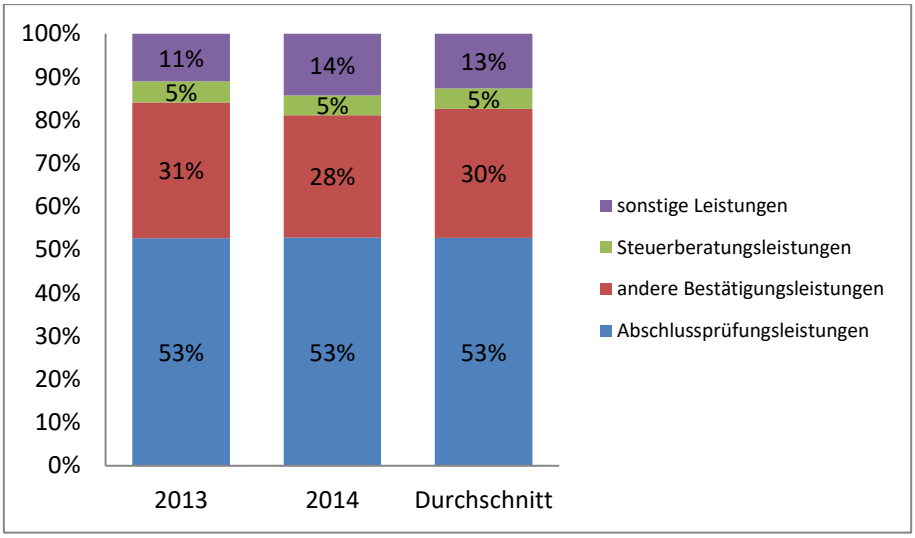

Abbildung 4: relative Zusammensetzung der Gesamthonorare in Deutschland

Auch in Deutschland stellen die Abschlussprüfungsleistungen mit jeweils 53% in 2013 und 2014 den größten Anteil der Gesamthonorare dar. Andere Bestätigungsleistungen sind in 2014 gegenüber dem Vorjahr von 31% auf 28% gesunken. Die Steuerberatungshonorare haben sowohl in 2013 als auch in 2014 5% des Gesamthonorars ausgemacht. Bei den sonstigen Leistungen ist in 2014 gegenüber dem Vorjahr eine Steigerung von 11% auf 14% zu beobachten.

Sowohl in 2013 als auch in 2014 nahm jeweils nur eine Gesellschaft[137] ausschließlich Leistungen für die Kategorie „Abschlussprüfungsleistungen“ in Anspruch. Alle anderen Gesellschaften zahlten in den untersuchten Jahren Leistungen für mindestens eine weitere Kategorie. Wie in Österreich ist auch in Deutschland ersichtlich, dass keine strikte Trennung von Prüfung und Beratung erfolgte und die geprüften Gesellschaften Nichtprüfungsleistungen von den Abschlussprüfer bzw. Konzernabschlussprüfer in Anspruch nehmen wollten.

4.4.2 Honorare für Abschlussprüfungsleistungen

4.4.2.1 Honorare für Abschlussprüfungsleistungen in Österreich

In der nachfolgenden Abbildung werden die Honorare für Abschlussprüfungsleistungen für 2013 und 2014 in Österreich veranschaulicht.

[137] In 2013 K+S AG und in 2014 SAP SE

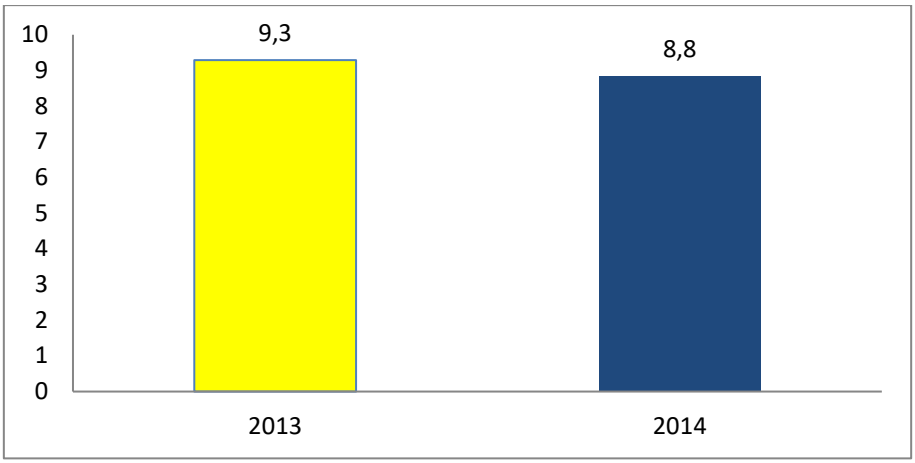

Abbildung 5: Abschlussprüfungsleistungen in Österreich (in Mio. Euro)

Die Abschlussprüfungsleistungen sind in 2014 im Vergleich zum Vorjahr um 5% von 9,3 Mio. Euro auf 8,8 Mio. Euro gesunken. Die Gesamthonorare sind in diesem Zeitraum um 6% gestiegen. Die Abschlussprüfungsleistungen zeigen eine entgegengesetzte Entwicklung. Die ATX-Unternehmen haben in 2014 mehr Nichtprüfungsleistungen in Anspruch genommen als in 2013.

Aus der Abbildung 6 ist das durchschnittliche Honorar für Abschlussprüfungsleistungen der 17 ATX-Unternehmen für die Jahre 2013 und 2014 ersichtlich.

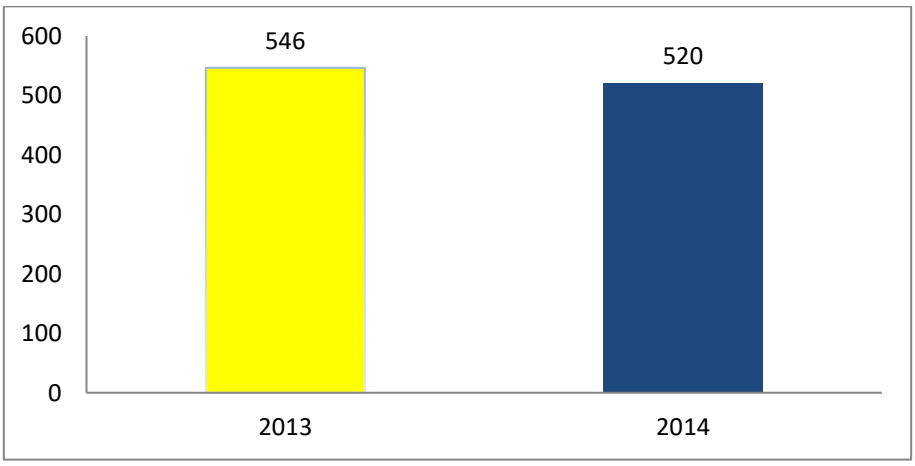

Abbildung 6: Durchschnittliches Honorar für Abschlussprüfungsleistungen in Österreich (in Tsd. Euro)

Das durchschnittliche Honorar für die Abschlussprüfungsleistungen ist in 2014 gegenüber dem Vorjahr von 546 Tsd. Euro auf 520 Tsd. gesunken. In 2013 betrug das höchste Honorar 2,3 Mio. Euro während das niedrigste Honorar 73 Tsd. Euro betrug. In 2014 wiederum lag diese Spanne zwischen 1,9 Mio. Euro und 81 Tsd. Euro. Die Hauptgründe für die große Diskrepanz sind sowohl in der Umsatzstärke als auch in der Branche des geprüften Unternehmens zu sehen. Sowohl in 2013 als auch in

2014 hat das höchste Honorar für Abschlussprüfungsleistungen die Raiffeisenbank International AG bezahlt.

4.4.2.2 Honorare für Abschlussprüfungsleistungen in Deutschland

Die Abbildung 7 zeigt die Honorare für Abschlussprüfungsleistungen in Deutschland für die ausgewählten Jahre.

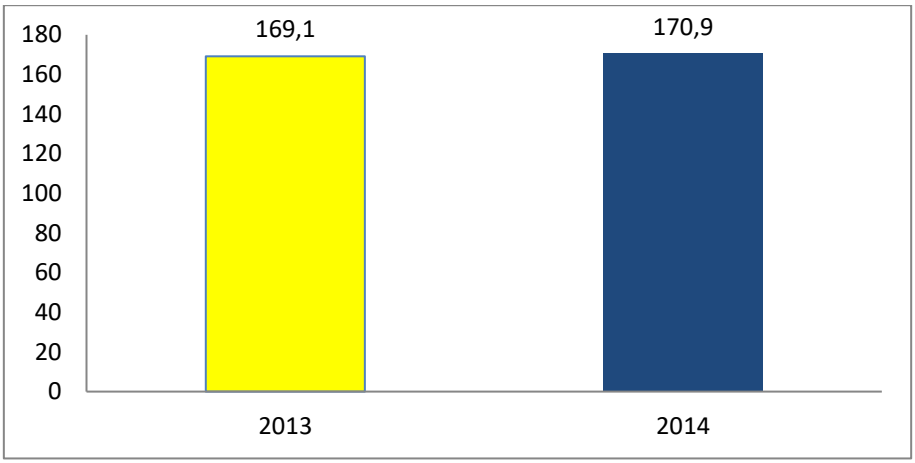

Abbildung 7: Abschlussprüfungsleistungen in Deutschland (in Mio. Euro)

Die Honorare für die Abschlussprüfungsleistungen sind in 2014 gegenüber dem Vorjahr von 169,1 Mio. Euro auf 170,9 Mio. Euro gestiegen. Dies ist eine Steigerung von 1% und entspricht wiederum der relativen Zunahme bei den Gesamthonoraren.

Aus der Abbildung 8 ist das durchschnittliche Honorar für Abschlussprüfungsleistungen der 28 DAX-Unternehmen für die Jahre 2013 und 2014 ersichtlich.

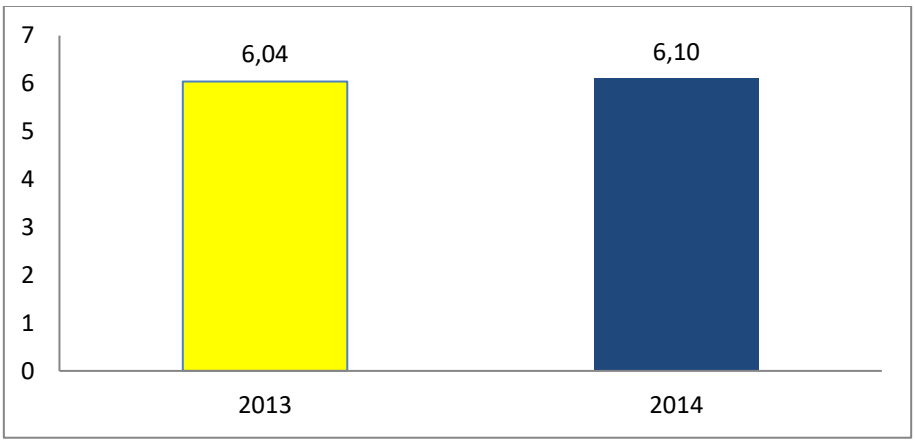

Abbildung 8: Durchschnittliches Honorar für Abschlussprüfungsleistungen in Deutschland (in Mio. Euro)

Das durchschnittlich berechnete Honorar für die Abschlussprüfungsleistungen ist in 2014 im Vergleich zum Vorjahr von 6,04 Mio. Euro auf 6,1 Mio. Euro gestiegen. In

2013 betrug die höchste Vergütung 31 Mio. Euro und die geringste 700 Tsd. Euro. In 2014 war der größte Betrag für die Abschlussprüfungsleistungen 25 Mio. Euro. Das niedrigste Honorar in diesem Jahr betrug 900 Tsd. Euro. Somit liegen in 2013 und 2014 sogar die niedrigsten Honorare in Deutschland über dem Durchschnitt von Österreich. Das durchschnittliche Honorar in Deutschland ist in 2013 mehr als das 10-Fache und in 2014 mehr als das 11-Fache größer als in Österreich. Dies verdeutlicht die Größendimensionen der DAX-Unternehmen im Vergleich zu den ATX-Unternehmen. Um eine Vergleichbarkeit herzustellen, werden daher im Kapitel 4.4.3 die Honorare für Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Bilanzsumme bzw. je 1 Mio. Euro Umsatzerlöse analysiert.

4.4.3 Größenbereinigte Honorare für Abschlussprüfungsleistungen

4.4.3.1 Honorare für Abschlussprüfungsleistungen je 1 Million Euro Bilanzsumme und je 1 Million Euro Umsatzerlöse in Österreich

Eine Analyse der Honorare in absoluten Zahlen ist nur eingeschränkt aussagekräftig für den Vergleich zwischen den betrachteten Unternehmen, da deren Größe stark variiert. Für eine harmonisierte Betrachtung werden in diesem Kapitel die Honorare für Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Bilanzsumme und je 1 Mio. Euro Umsatzerlöse analysiert.

In der vorliegenden Arbeit wurden nicht die Gesamthonorare sondern die Honorare für Abschlussprüfungsleistungen (Kategorie 1) für die größenbereinigte Analyse herangezogen. Dies erfolgt vor dem Hintergrund, einen Vergleich mit anderen zu diesem Thema veröffentlichten Studien zu ermöglichen. So wurde in den Studien von Lenz / Möller / Höhn und Zülch / Krauß / Pronobis die erste Kategorie für die größenbereinigte Analyse herangezogen.[138]

Die Abschlussprüferhonorare korrelieren neben Faktoren wie Komplexität des Geschäftsmodells oder Umwelt des Unternehmens weitgehend mit der Größe des Unternehmens. An dieser Stelle ist auch zu erwähnen, dass die Prüfungshonorare nicht linear sondern degressiv von der Größe des Unternehmens abhängig sind. Aus diesem Grund sinken die Abschlussprüferhonorare je 1 Million Euro Bilanzsumme bzw.

[138] Vgl. Kap. 1.3

Umsatzerlöse mit steigender Größe eines Unternehmens. Anders ausgedrückt nimmt die marginale Steigerung der Honorare mit zunehmender Größe ab.[139] Zülch / Krauß / Pronobis begründen dies in ihrer Studie zu den Abschlussprüferhonoraren damit, dass mit wachsender Unternehmensgröße Stichproben, analytische Prüfungshandlungen und interne Kontrollsysteme an Bedeutung gewinnen und somit die Prüfungen effizienter gestaltet werden können.[140]

In der nachfolgenden Abbildung werden die durchschnittlichen Honorare für Abschussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Bilanzsumme und je 1 Mio. Euro Umsatzerlöse in Österreich dargestellt.

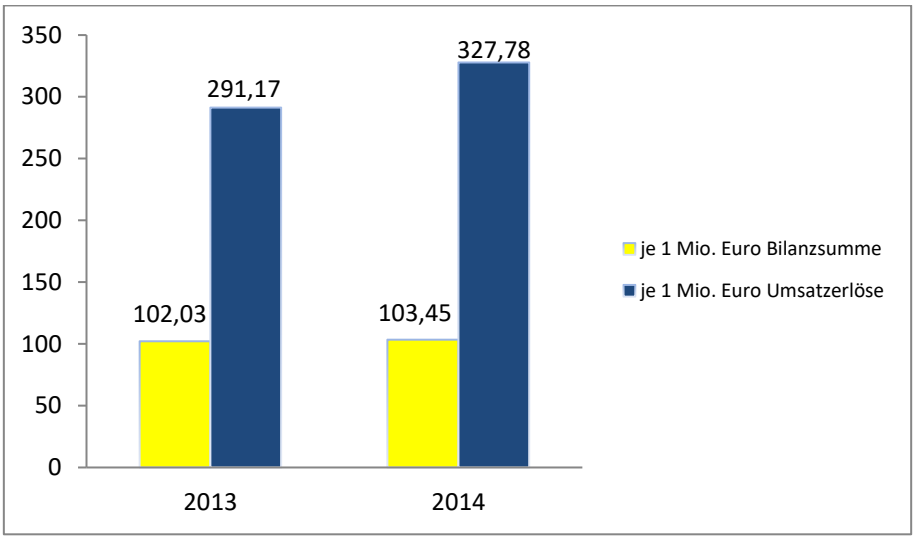

Abbildung 9: Durchschnittliches Honorar für Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Bilanzsumme bzw. je 1 Mio. Euro Umsatzerlöse in Österreich (in Euro)

In 2013 betrug das durchschnittliche Honorar für Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Bilanzsumme 102,03 Euro. Das höchste Honorar hat dabei 434,78 Euro ausgemacht. Wenn man als Maßstab für die Unternehmensgröße die Bilanzsumme heranzieht, handelt es sich dabei um das neuntgrößte (von 17 Beobachtungen) Unternehmen. Das niedrigste Honorar betrug 3,10 Euro je 1 Mio. Euro Bilanzsumme. Auf Basis der Bilanzsumme hat es sich dabei um das zweitgrößte Unternehmen gehandelt. Dies bestätigt die degressive Beziehung zwischen der Unternehmensgröße und dem Honorar. Das Unternehmen mit der größten Bilanzsumme zahlte ein Honorar in Höhe von 17,27 Euro je 1 Mio. Euro Bilanzsumme und lag damit weit unter dem Durchschnitt.

[139] Vgl. *Lenz* / *Möller* / *Höhn* (2006), S. 1791 f.; *Zülch* / *Krauß* / *Pronobis* (2010), S. 402
[140] Vgl. *Zülch* / *Krauß* / *Pronobis* (2010), S. 402

Die Reihung der Unternehmen auf Basis ihrer Bilanzsumme, d.h. welche das höchste bzw. niedrigste Honorar für Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Bilanzsumme aufgewendet haben, hat sich in 2014 nicht geändert. Das neuntgrößte Unternehmen auf Basis der Bilanzsumme bezahlte mit 466,35 Euro das höchste Honorar je 1 Mio. Euro Bilanzsumme. Das niedrigste Honorar mit 2,93 Euro wurde von der zweitgrößten Gesellschaft verzeichnet. Auch in 2014 lag das Unternehmen mit der größten Bilanzsumme mit 15,74 Euro weit unter dem durchschnittlichen Honorar je 1 Mio. Euro Bilanzsumme. In 2014 stieg das durchschnittliche Honorar für Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Bilanzsumme im Vergleich zum Vorjahr von 102,03 Euro auf 103,45 Euro. Trotz des Rückgangs des durchschnittlichen Abschlussprüferhonorars um 5% ist das durchschnittliche Honorar für Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Bilanzsumme um ca. 1% gestiegen.

Als zweite Kennzahl für die Größenbereinigung wurden die Umsatzerlöse herangezogen. In der Regel sind die Umsatzerlöse kleiner als die Bilanzsummen. Da für die Kennzahlenbildung die Honorare durch die Umsatzerlöse geteilt werden, liegen die durchschnittlichen Honorare für die Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Umsatzerlöse über dem Wert für die durchschnittlichen Honorare der Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Bilanzsumme.

In 2013 machte das durchschnittliche Honorar für die Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Umsatzerlöse 291,17 Euro aus. Das größte Honorar betrug 1.459,44 Euro und wurde vom kleinsten Unternehmen auf Basis der Umsatzerlöse verzeichnet. Mit 4,97 Euro bezahlte das zweitgrößte Unternehmen auf Basis der Umsatzerlöse das niedrigste Honorar. Das größte Unternehmen wendete ein Abschlussprüferhonorar je 1 Mio. Euro Umsatzerlöse in Höhe von 18,96 Euro auf. Diese Zahlen verdeutlichen nochmals die degressive Beziehung zwischen der Unternehmensgröße und dem Honorar.

Das höchste Honorar für die Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Umsatzerlöse betrug in 2014 1.936,23 Euro und wurde wie in 2013 von dem auf Basis der Umsatzerlöse kleinsten Unternehmen bezahlt. Die niedrigste Vergütung zahlte das zweitgrößte Unternehmen mit 5,03 Euro. Das umsatzstärkste Unternehmen zahlte lediglich 20,33 Euro. In 2014 stieg das durchschnittliche Honorar für Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Umsatzerlöse im Vergleich zum Vorjahr um 13% von 291,17 Euro auf 327,78 Euro. Die Steigung der durchschnittlichen Abschlussprüfer-

honorare je 1 Mio. Euro Umsatzerlöse ist damit deutlich höher als jene mit 1% bei den durchschnittlichen Abschlussprüferhonoraren je 1 Mio. Euro Bilanzsumme. Obwohl die Umsatzerlöse in 2014 gegenüber dem Vorjahr von rund 115 Mio. Euro auf rund 107 Mio. Euro um 7% gesunken sind, haben sich die durchschnittlichen Abschlussprüferhonorare je 1 Mio. Euro Umsatzerlöse um 13% erhöht. Dies ist darauf zurückzuführen, dass der Rückgang der Umsatzerlöse stärker war als der Rückgang der absoluten Honorarbeträge für die Abschlussprüfungsleistungen.

4.4.3.2 Honorare für Abschlussprüfungsleistungen je 1 Million Euro Bilanzsumme und je 1 Million Euro Umsatzerlöse in Deutschland

Abbildung 10 zeigt die durchschnittlichen Honorare für Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Bilanzsumme und je 1 Mio. Euro Umsatzerlöse in Deutschland.

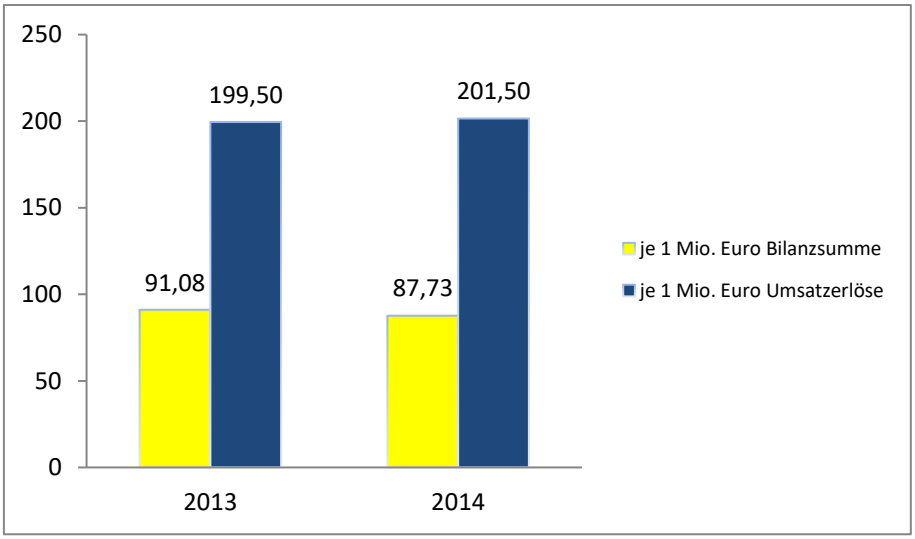

Abbildung 10: Durchschnittliches Honorar für Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Bilanzsumme bzw. 1 Mio. Euro Umsatzerlöse in Deutschland (in Euro)

In Deutschland betrug das durchschnittliche Honorar für die Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Bilanzsumme in 2013 91,08 Euro. Das höchste Honorar machte in diesem Jahr 241,98 Euro aus und wurde von dem auf Basis der Bilanzsummen kleinsten Unternehmen bezahlt. Die niedrigste Vergütung wurde dem sechstgrößten Unternehmen verrechnet und betrug 6,34 Euro. Das größte Unternehmen auf Basis der Bilanzsumme zahlte 19,24 Euro.

Das höchste Honorar für die Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Bilanzsumme wurde in 2014 auch von der auf Basis der Bilanzsumme kleinsten geprüften

Gesellschaft bezahlt und betrug 208,21 Euro. Das niedrigste Honorar wurde von der sechstgrößten Gesellschaft bezahlt und betrug 6,02 Euro. In 2014 ist das durchschnittliche Honorar für die Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Bilanzsumme gegenüber dem Vorjahr um rund 4%, von 91,08 Euro auf 87,73 Euro gesunken.

Die durchschnittlichen Honorare für Abschlussprüfungsprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Umsatzerlöse betrugen in 2013 199,50 Euro. Das höchste Honorar betrug 841,62 Euro. Die niedrigste Vergütung machte 39,44 Euro aus. Das umsatzstärkste Unternehmen zahlte für die Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Umsatzerlöse 60,91 Euro und lag damit weit unter dem Durchschnitt.

In 2014 betrug das größte Honorar für Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Umsatzerlöse 948,02 Euro. Das niedrigste Honorar machte 37,31 Euro aus. Beide Beträge entstammen denselben Unternehmen wie in 2013. In 2014 betrug das Abschlussprüferhonorar der umsatzstärksten Gesellschaft 64,21 Euro. In 2014 sind die durchschnittlichen Honorare für Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro im Vergleich zum Vorjahr um 1%, von 199,50 Euro auf 201,50 Euro gestiegen. Der Anstieg dieser Kennzahl korreliert mit jenem bei den Honoraren für Abschlussprüfungsleistungen in Deutschland.

Im Vergleich der Abbildungen 9 und 10 wird ersichtlich, dass in Österreich die durchschnittlichen Abschlussprüferhonorare je 1 Mio. Euro Bilanzsumme und die durchschnittlichen Abschlussprüferhonorare je 1 Mio. Euro Umsatzerlöse in Österreich in den beiden untersuchten Jahren höher angesiedelt sind. Die DAX-Unternehmen sind sowohl auf Basis der Umsatzerlöse als auch auf Basis der Bilanzsumme wesentlich größer als die ATX-Unternehmen. Der Grund dafür ist die degressive Beziehung zwischen der Größe eines Unternehmens und den Abschlussprüferhonoraren. Ein linearer Zusammenhang ist nicht gegeben. Für die Ermittlung der Kennzahlen wird für den Nenner die Bilanzsumme bzw. Umsatzerlöse herangezogen. Somit sind die Honorare je 1 Mio. Euro Bilanzsumme bzw. Umsatzerlöse umso kleiner, desto größer die Bilanzsumme bzw. Umsatzerlöse sind.

4.4.4 Honorare für andere Bestätigungsleistungen

4.4.4.1 Honorare für andere Bestätigungsleistungen in Österreich

Die Honorare für die anderen Bestätigungsleistungen gehören zu den sog. Nichtprüfungsleistungen. Die Abbildung 2 zeigt, dass in 2013 27% und in 2014 38% der Gesamthonorare andere Bestätigungsleistungen bilden.

Abbildung 11 ist das durchschnittliche Honorar für die anderen Bestätigungsleistungen der ATX-Unternehmen in den untersuchten Jahren zu entnehmen.

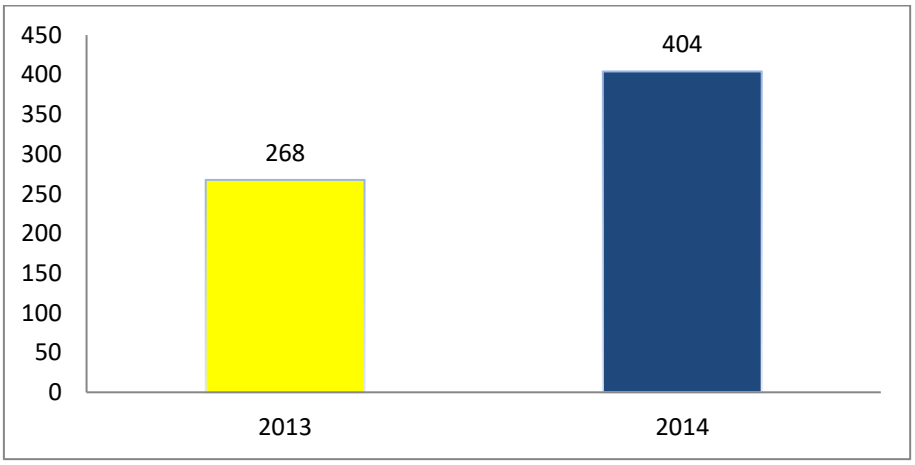

Abbildung 11: Durchschnittliches Honorar für andere Bestätigungsleistungen in Österreich (in Tsd. Euro)

In 2013 haben die durchschnittlichen Honorare für die anderen Bestätigungsleistungen 268 Tsd. Euro ausgemacht. In diesem Jahr wurden für diese Kategorie 4.549 Tsd. Euro bezahlt. In 2013 betrugen die beiden höchsten Honorare für diese Kategorie 1,1 Mio. Euro bzw. 1 Mio. Euro und machten somit nahezu die Hälfte der Honorare für andere Bestätigungsleistungen aus. Auffällig war, dass diese zwei Gesellschaften für die erste Kategorie lediglich 200 Tsd. Euro bzw. 130 Tsd. Euro bezahlt hatten.

In 2014 betrugen die bezahlten Honorare für die Kategorie „andere Bestätigungsleistungen“ bei den untersuchten 17 ATX-Unternehmen in Summe 6.872 Tsd. Euro. Im Durchschnitt zahlten die ATX-Unternehmen 404 Tsd. Euro für diese Kategorie. Die Honorare für die anderen Bestätigungsleistungen sind gegenüber dem Vorjahr um 51% gestiegen. Das höchste Honorar mit 1,9 Mio. Euro wurde im Zuge einer Kapitalerhöhung von der Telekom AG bezahlt. Im Vorjahr machte die Telekom AG keine

Angabe für diese Kategorie. Allein dieser Einmaleffekt[141] ist für 35% des insgesamt 51% Anstiegs verantwortlich. Die beiden nächst größeren Honorare betrugen 1,2 Mio. Euro bzw. 1 Mio. Diese zwei Gesellschaften zahlten für die erste Kategorie 474 Tsd. Euro bzw. 200 Tsd. Euro. Die anderen Bestätigungsleistungen haben bei beiden Unternehmen den mit Abstand größten Anteil des Gesamthonorars ausgemacht.

Bemerkenswert ist, dass fünf Gesellschaften in 2013 und drei Gesellschaften in 2014 für diese Kategorie keine Beträge angegeben hatten. Laut Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber sollten in Österreich unter dieser Kategorie zumindest die Honorare für die Jahresabschlussprüfungen der Tochtergesellschaften ausgewiesen werden, wenn der Konzernabschlussprüfer zugleich der Abschlussprüfer der Tochtergesellschaften ist.[142] In Österreich wurden die Kategorien von lediglich zwei Gesellschaften erläutert. Aus diesem Grund kann darüber keine Aussage getroffen werden, wie sich die Beträge zusammensetzen. Dass in 2013 fünf und in 2014 drei Unternehmen keine Honoraraufwendungen für diese Kategorie angaben ist jedoch ein Indiz dafür, dass in Österreich die Honorare für die Jahresabschlussprüfungen der Tochtergesellschaften, die auch durch den Konzernabschlussprüfer geprüft werden, wie in Deutschland unter der ersten Kategorie ausgewiesen werden. In der Regel werden die Jahresabschlüsse der Konzerngesellschaften vom Konzernabschlussprüfer geprüft.

4.4.4.2 Honorare für andere Bestätigungsleistungen in Deutschland

Wie in der Abbildung 4 angeführt, machten in Deutschland die Honorare für die anderen Bestätigungsleistungen in 2013 31% und in 2014 28% der Gesamthonorare der untersuchten 28 DAX-Unternehmen aus.

In der Abbildung 12 wird das durchschnittliche Honorar für die anderen Bestätigungsleistungen der DAX-Unternehmen für die Jahre 2013 und 2014 veranschaulicht.

[141] Vgl. Kap. 4.4.1.1
[142] Vgl. Kap. 3.2.1

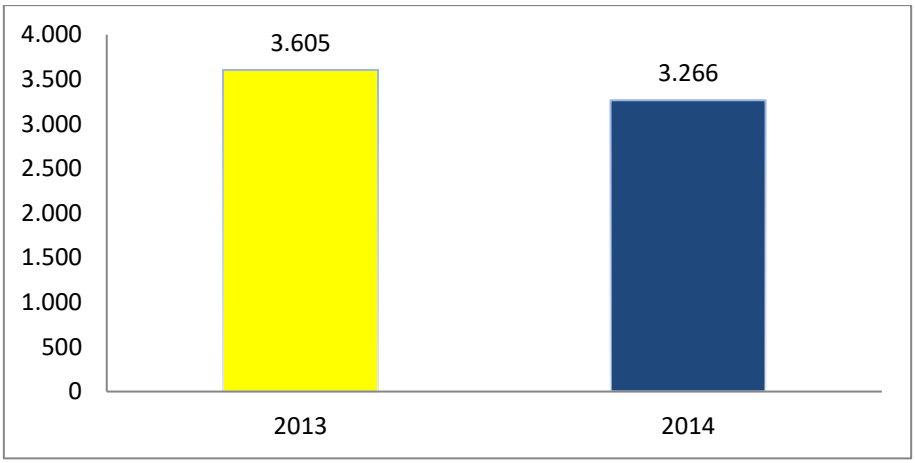

Abbildung 12: Durchschnittliches Honorar für andere Bestätigungsleistungen in Deutschland (in Tsd. Euro)

Das durchschnittliche Honorar für die anderen Bestätigungsleistungen betrug in 2013 3.605 Tsd. Euro. In diesem Jahr zahlten die 28 DAX-Unternehmen für diese Kategorie in Summe 100.952 Tsd. Euro. Die zwei Spitzenreiter in 2013 zahlten 16 Mio. Euro bzw. 15 Mio. Euro für diese Kategorie. Auffällig war, dass bis auf die Deutsche Telekom AG, welche 15 Mio. Euro für diese Kategorie und nur 5 Mio. für die erste Kategorie zahlte, bei allen anderen untersuchten Gesellschaften die Honorare für die originären Prüfungsleistungen (erste Kategorie) zumindest gleich so hoch bzw. höher waren als die Honorare für die anderen Bestätigungsleistungen. Zwei Gesellschaften machten keine Angabe für diese Kategorie.

In 2014 zahlten die DAX-Unternehmen für andere Bestätigungsleistungen in Summe 91.422 Tsd. Euro. Die zwei höchsten Honorarzahlungen für diese Kategorie betrugen in 2014 18 Mio. Euro bzw. 11 Mio. Euro und lagen deutlich über dem Durchschnitt. Zwei Unternehmen machten keine Angaben zur dieser Kategorie. Auch in 2014 zahlte nur eine Gesellschaft mehr für diese Kategorie als für die originären Prüfungsleistungen. Das durchschnittliche Honorar betrug in 2014 3.266 Tsd. Euro und ist im Vergleich zum Vorjahr um 9% gesunken.

4.4.5 Honorare für Steuerberatungsleistungen

4.4.5.1 Honorare für Steuerberatungsleistungen in Österreich

Die Honorare für die Steuerberatungsleistungen zählen zu den Nichtprüfungsleistungen. Die Abbildung 2 zeigt, dass in 2013 8% und in 2014 6% der Gesamthonorare

Steuerberatungsleistungen bilden. Diese Kategorie wird von den ATX-Unternehmen am wenigsten in Anspruch genommen

Abbildung 12 illustriert die durchschnittlichen Honorare für die Steuerberatungsleistungen der ATX-Unternehmen in den untersuchten Jahren.

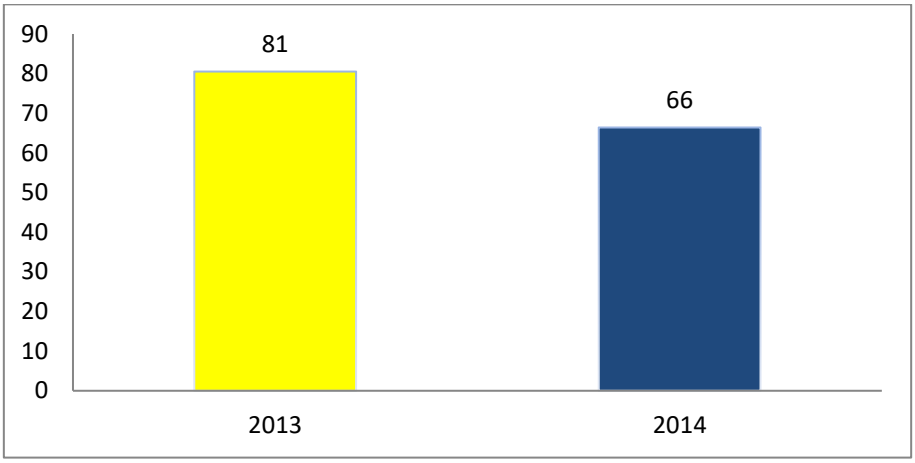

Abbildung 13: Durchschnittliches Honorar für Steuerberatungsleistungen in Österreich (in Tsd. Euro)

In 2013 zahlten die ATX-Unternehmen in Summe 1.369 Tsd. Euro für diese Kategorie. Im Durschnitt zahlten die untersuchten Gesellschaften 81 Tsd. Euro für Steuerberatungsleistungen. Wie aus der Abbildung 8 ersichtlich, wurden diese Leistungen von den ATX-Unternehmen mit lediglich 8% Anteil am Gesamthonorar am wenigsten in Anspruch genommen. Acht Unternehmen haben diese Leistung in 2013 überhaupt nicht beansprucht. Das höchste Honorar für die Steuerberatungsleistungen betrug 407 Tsd. Euro. Nur bei einer Gesellschaft war die Honorarzahlung für die Steuerberatungsleistungen höher als die Honorarzahlung für die originären Prüfungsleistungen.

Die ATX-Unternehmen zahlten für die Honorare für Steuerberatungsleistungen in 2014 in Summe 1.129 Tsd. Euro. Der Durchschnitt für diese Kategorie betrug 66 Tsd. Euro und ist gegenüber dem Vorjahr um 18% gesunken. Das höchste Honorar machte in 2014 332 Tsd. Euro aus. Auch in 2014 hatten acht Gesellschaften keine Steuerberatungsleistungen bezogen.

4.4.5.2 Honorare für Steuerberatungsleistungen in Deutschland

Wie aus der Abbildung 4 ersichtlich, bilden sowohl in 2013 als auch in 2014 5% der Gesamthonorare die Steuerberatungsleistungen. Es handelt sich dabei um die am wenigsten in Anspruch genommene Leistung.

Die folgende Abbildung zeigt die durchschnittlichen Honorare für die Steuerberatungsleistungen der DAX-Unternehmen für die untersuchten Jahre.

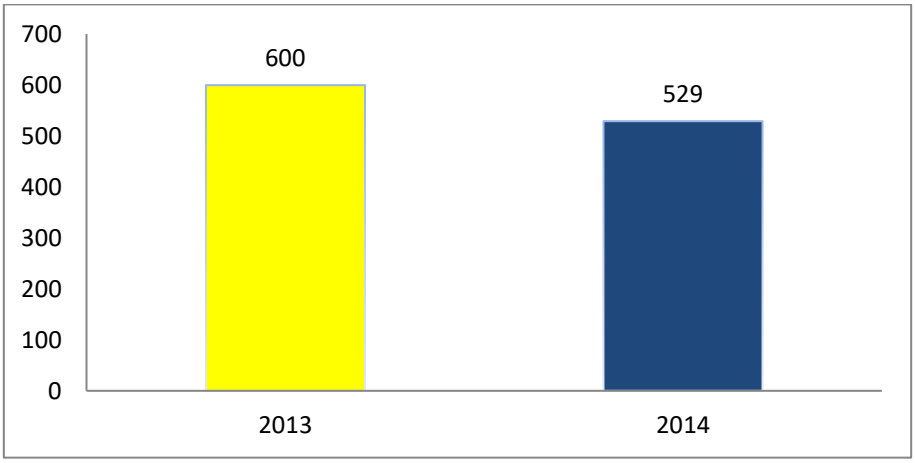

Abbildung 14: Durchschnittliches Honorar für Steuerberatungsleistungen in Deutschland (in Tsd. Euro)

In Summe zahlten die DAX-Unternehmen in 2013 15.680 Tsd. Euro für die Steuerberatungsleistungen. Das durchschnittliche Honorar für diese Kategorie betrug 600 Tsd. Euro. 12 von 28 Unternehmen haben in 2013 keine Steuerberatungsleistungen in Anspruch genommen. Das höchste Honorar betrug 3 Mio. Euro.

Die Steuerberatungsausgaben betrugen in 2014 14.815 Tsd. Euro. Das durchschnittliche Honorar ist in 2014 gegenüber dem Vorjahr um rund 6% auf 529 Tsd. Euro gesunken. Auch in 2014 nahmen 12 Gesellschaften keine Steuerberatungsleistungen von den Konzernabschlussprüfern in Anspruch. Die höchste Steuerberatungsvergütung betrug 6 Mio. Euro.

4.4.6 Honorare für sonstige Leistungen

4.4.6.1 Honorare für sonstige Leistungen in Österreich

Dies ist die letzte Kategorie der Nichtprüfungsleistungen. In diese Kategorie werden alle zulässigen Leistungen des Konzernabschlussprüfers angeführt, die nicht einer

der ersten drei Kategorien zuzuordnen sind. Abbildung 2 zeigt, dass in 2013 11% und in 2014 7% der Gesamthonorare der ATX-Unternehmen sonstige Leistungen angehören.

Die unten angeführte Abbildung zeigt die durchschnittlichen Honorare für die sonstigen Leistungen der ATX-Unternehmen für die Jahre 2013 und 2014.

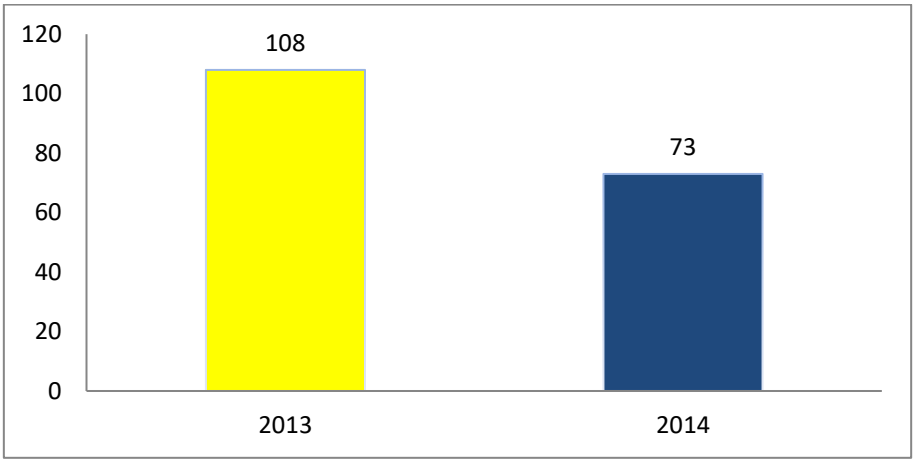

Abbildung 15: Durchschnittliches Honorar für sonstige Leistungen in Österreich (in Tsd. Euro)

Der Gesamtbetrag für die sonstigen Leistungen, die von den untersuchten 17 ATX-Unternehmen bezahlt wurden, betrug in 2013 1.830 Tsd. Euro. Das durchschnittliche Honorar hat in diesem Jahr 108 Tsd. Euro ausgemacht. Das höchste Honorar lag in diesem Jahr bei 335 Tsd. Euro. Sechs Unternehmen haben diese Kategorie in 2013 nicht in Anspruch genommen.

In 2014 zahlten die ATX-Unternehmen in Summe 1.238 Tsd. Euro für diese Kategorie. Das durchschnittliche Honorar für die sonstigen Bestätigungsleistungen ist in 2014 gegenüber dem Vorjahr um 32%, von 108 Tsd. Euro auf 73 Tsd. Euro gesunken. Die höchste Vergütung in 2014 betrug 331 Tsd. Euro. Fünf Unternehmen machten keine Angaben zu dieser Kategorie.

4.4.6.2 Honorare für sonstige Leistungen in Deutschland

Aus der Abbildung 4 ist ersichtlich, dass in 2013 11% und 2014 14% der Gesamthonorare der untersuchten DAX-Unternehmen aus sonstigen Leistungen bestehen.

Abbildung 16 zeigt die durchschnittlichen Honorare für die sonstigen Leistungen der DAX-Unternehmen für die Jahre 2013 und 2014.

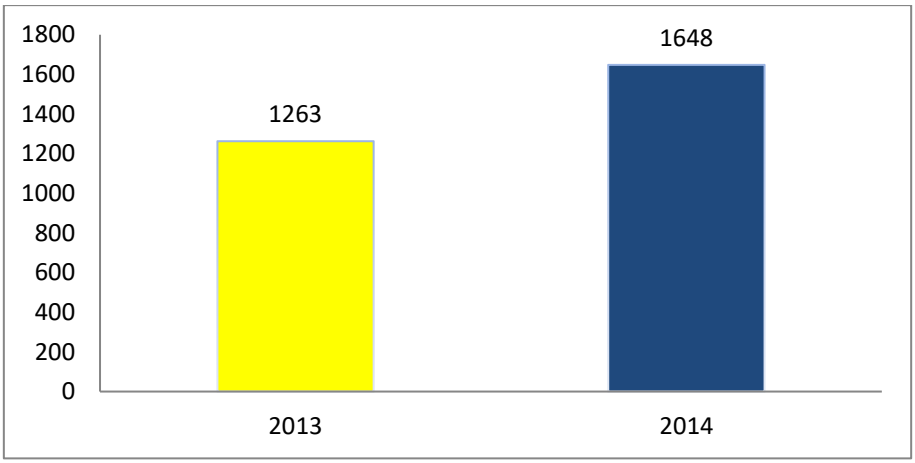

Abbildung 16: Durchschnittliches Honorar für sonstige Leistungen in Deutschland (in Tsd. Euro)

Die DAX-Unternehmen zahlten in 2013 35.361 Tsd. Euro für die sonstigen Leistungen. Das höchste Honorar hat in diesem Jahr 7 Mio. Euro ausgemacht und lag somit deutlich über dem Durchschnitt. Fünf DAX-Unternehmen machten keine Angaben zu dieser Kategorie. Das durchschnittliche Honorar für diese Kategorie betrug 1.263 Tsd. Euro.

In 2014 betrugen die Gesamtausgaben der DAX-Unternehmen für diese Kategorie 46.140 Tsd. Euro. In 2014 sind die durchschnittlichen Honorare gegenüber dem Vorjahr um 30%, von 1.263 Tsd. Euro auf 1.648 Tsd. Euro gestiegen. Das höchste Honorar betrug 11 Mio. Euro und wurde von der Volkswagen AG bezahlt. Im Jahr zuvor zahlte die Volkswagen AG für diese Kategorie 5 Mio. Euro. Somit sind 6 Mio. Euro des Anstiegs, welcher insgesamt 11 Mio. Euro beträgt, alleine auf dieses Unternehmen zurückzuführen. Sechs Unternehmen machten keine Angaben zu dieser Kategorie.

4.5 Marktanteile der Prüfungsgesellschaften

4.5.1 Marktanteile der Prüfungsgesellschaften in Österreich

In der nachfolgenden Tabelle werden die Marktanteile der Prüfungsgesellschaften in Österreich für die 17 untersuchten ATX-Unternehmen für die Jahre 2013 und 2014 dargestellt.

Prüfungsgesellschaft 2013	Häufigkeit	Gesamthonorar	Marktanteil	Honoraranteil
Deloitte	7	4.613.893	41%	27%
KPMG	5	8.336.000	29%	49%
EY	3	2.080.000	18%	12%
Grant Thornton Unitreu GmbH	2	2.007.000	12%	12%
Summe 2013	**17**	**17.036.893**	**100%**	**100%**
Prüfungsgesellschaft 2014	**Häufigkeit**	**Gesamthonorar**	**Marktanteil**	**Honoraranteil**
Deloitte	7	7.211.275	41%	40%
KPMG	5	7.065.000	29%	39%
EY	3	2.123.000	18%	12%
Grant Thornton Unitreu GmbH	2	1.679.000	12%	9%
Summe 2014	**17**	**18.078.275**	**100%**	**100%**

Tabelle 7: Marktanteile der Prüfungsgesellschaften in Österreich (in EUR)

Da in den untersuchten Jahren in Österreich keine Prüferwechsel stattgefunden hat, haben sich die Marktanteile in 2014 nicht verändert. Deloitte hat in ATX mit sieben Mandaten 41% des Marktes geprüft. An zweiter Stelle kam KPMG mit fünf Mandaten und 29% Markanteil. EY hatte einen Marktanteil in Höhe von 18% mit 2 Mandaten. Grant Thornton Unitreu GmbH war die einzige Nicht-Big Four Gesellschaft und hatte mit 2 Mandaten 12% Marktanteil. Die vierte Big Four Gesellschaft PWC prüfte in 2013 und 2014 kein einziges ATX-Unternehmen.

In 2013 zahlten die 17 untersuchten ATX-Unternehmen 17 Mio. Euro für die Prüfer. Trotz eines Marktanteils von 41% hatte Deloitte nur einen Honoraranteil in Höhe von 27%. KPMG dagegen nahm mit nur 29% Markanteil 49% der in Österreich bezahlten Honorare ein.

In 2014 betrugen die Gesamthonorare 18 Mio. Euro. Deloitte hat in diesem Jahr mit 41% Marktanteil 40% der Gesamthonorare erwirtschaftet. KPMG schaffte es auch in 2014, mit nur 29% Marktanteil 39% der Gesamthonorare einzunehmen.

Die Big Four Unternehmen haben in den untersuchten Jahren einen Markanteil von 88% gehabt. Diese Analyse bestätigt die Dominanz dieser Gesellschaften auf dem Abschlussprüfungsmarkt.

4.5.2 Marktanteile der Prüfungsgesellschaften in Deutschland

Die Tabelle 8 zeigt die Marktanteile der Prüfungsgesellschaften bei den 28 untersuchten DAX-Unternehmen für die Jahre 2013 und 2014

Prüfungsgesellschaft 2013	**Häufigkeit**	**Gesamthonorar**	**Marktanteil**	**Honoraranteil**
KPMG	15	158.079.500	54%	49%
PWC	10	156.885.000	36%	49%
EY	2	5.274.000	7%	2%
Deloitte	1	900.000	4%	0,3%
Summe 2013	28	321.138.500	100%	100%
Prüfungsgesellschaft 2014	**Häufigkeit**	**Gesamthonorar**	**Marktanteil**	**Honoraranteil**
KPMG	15	150.459.000	54%	47%
PWC	10	165.619.000	36%	51%
EY	2	6.272.000	7%	2%
Deloitte	1	900.000	4%	0,3%
Summe 2014	28	323.250.000	100%	100%

Tabelle 8: Marktanteile der Prüfungsgesellschaften in Deutschland (in EUR)

Auch in Deutschland gab es zwischen den untersuchten Jahren keinen Prüferwechsel. Die Marktanteile sind in beiden untersuchten Jahren gleich geblieben. In Deutschland ist die Präsenz der Big Four deutlicher ausgeprägt als in Österreich. Die umsatzstärksten Unternehmen Deutschlands ließen sich ausschließlich von Big Four Gesellschaften prüfen. KPMG prüfte 15 Gesellschaften. Dies entspricht 54% des Marktes. Auffällig war, dass PWC in den untersuchten Jahren in Österreich von keinem ATX-Unternehmen zum Abschlussprüfer bestellt wurde, während PWC in Deutschland 10 Unternehmen mit einem Marktanteil von 36% prüfte. EY prüfte zwei Gesellschaften und hatte einen Marktanteil von 7%. Deloitte war in den untersuchten Jahren der Spitzenreiter in Österreich. In Deutschland hingegen prüfte Deloitte lediglich ein Unternehmen und belegte somit den letzten Platz.

Bemerkenswert war der Honoraranteil von PWC in den untersuchten Jahren. In 2013 machten die von PWC vereinnahmten Honorare 49% der Gesamthonorare in Deutschland aus, obwohl sie lediglich einen Marktanteil von 36% hatten. In 2014 machten die Honorare von PWC sogar 51% der in Deutschland für die Prüfung vereinnahmten Honorare aus.

4.6 Vergleich der Ergebnisse mit den bereits veröffentlichten Studien in Österreich und Deutschland

4.6.1 Vergleich der Ergebnisse mit der österreichischen Studie von Öppinger / Rebhan

Wie im Kapitel 1.3 bereits angeführt, wurde zu diesem Thema in Österreich nur eine Studie im Jahr 2011 von Öppinger / Rebhan veröffentlicht.[143] Die Grundgesamtheit bildeten dort 39 Unternehmen, die im Jahr 2009 an der Wiener Börse im prime market notierten.

In Österreich mussten die Honorare 2009 das erste Mal im Anhang veröffentlicht werden.[144] Es stellt sich daher die Frage, wie sich die Angaben in weiterer Folge mit zunehmender Praxis in der Ausübung qualitativ entwickelt haben. In der Studie von Öppinger / Rebhan machten 41% der Unternehmen keine Vorjahresangabe und 56% der Unternehmen wählten für die Ausweisart die Tabellenform. In der vorliegenden Arbeit haben alle Unternehmen in den untersuchten Jahren eine Vorjahresangabe gemacht und 70% der Unternehmen haben die Tabellenform gewählt. Es gibt somit in qualitativer Hinsicht einen deutlich positiven Trend. Öppinger / Rebhan geben in ihrer Studie an, dass die Unternehmen eventuell gleiche Sachverhalte in unterschiedlichen Kategorien zugeordnet haben könnten. Daher ist anzunehmen, dass auch in 2009 die Inhalte der Kategorien seitens der untersuchten Unternehmen nicht erläutert wurden. In den Jahren 2013 und 2014 haben nur zwei der untersuchten 17 Unternehmen die Inhalte der Kategorien näher beschrieben. Für die Beurteilung der Qualität der Honorarveröffentlichungen in Österreich wäre es auch interessant zu vergleichen, wie viele Unternehmen die Kategorien richtig bezeichnet hatten. Öppinger / Rebhan machen in Ihre Studie diesbezüglich keine Angaben. In 2013 und 2014 bezeichneten nur 41% der untersuchten Unternehmen die Kategorien korrekt.

Im Durchschnitt lag das Prüfungshonorar im Geschäftsjahr 2009 bei 390,9 Tsd. Euro. Das durchschnittliche Prüfungshonorar in der vorliegenden Arbeit betrug in 2013 1.002 Tsd. Euro und in 2014 1.063 Tsd. Euro. Die Honorare sind in der vorliegenden Arbeit viel höher, da hier die 17 umsatzstärksten ATX-Unternehmen analysiert wur-

[143] Angeführte Werte im Kap. 4.6.1: Für die Kennzahlen (2009) der Studie von Öppinger / Rebhan siehe Kap. 1.3. Für die Daten (2013 und 2014) der vorliegenden Arbeit siehe Kap. 4.3 für qualitative Merkmale, Kap. 4.4 für Kennzahlen und Kap 4.5 für Marktanteile der Prüfungsgesellschaften.
[144] Vgl. Kap 2.1.2

den. Wenn man die relative Zusammensetzung der Kategorien für die Honorarausgaben vergleicht, ist es auffällig, dass die Honorare für die originären Abschlussprüfungsleistungen zurückgegangen und die Ausgaben für andere Bestätigungsleistungen gestiegen sind. Die Honorare für Abschlussprüfungsleistungen machten in 2009 noch 63% aus, in 2013 waren es 55% und in 2014 49%. Die anderen Bestätigungsleistungen hatten in 2009 einen Anteil von 17%. In 2013 machten sie 26% und in 2014 38% aus. Wie in den Kapitel 4.4.1.1 und 4.4.4.1 erläutert, ist dabei zu beachten, dass eine Kapitalerhöhung bei der Telekom Austria AG zu einem Einmaleffekt geführt hat und das Ergebnis im Jahr 2014 beeinflusste. Ohne die Kapitalerhöhung hätten die Abschlussprüfungsleistungen 55% und die anderen Bestätigungsleistungen 30% ausgemacht. Dementsprechend hätten die Abschlussprüfungsleistungen im Schnitt 55% und die anderen Bestätigungsleistungen 28% betragen. Es ist trotzdem ersichtlich, dass die Honorare für die originären Abschlussprüfungsleistungen zurückgegangen sind und die anderen Bestätigungsleistungen hingegen angestiegen sind. Die sonstigen Leistungen machten in 2009 14% der Gesamthonorare aus. In 2013 bzw. 2014 betrugen die sonstigen Leistungen 11% bzw. 7% und waren somit rückläufig. Des Weiteren haben sowohl in 2009 als auch in 2013 und 2014 die Unternehmen Steuerberatungsleistungen am wenigsten in Anspruch genommen. Sowohl in 2013 als auch in 2014 bezogen 47% der untersuchten Gesellschaften keine Steuerberaterleistungen vom Konzernabschlussprüfer. Börsennotierte Unternehmen in Österreich präferieren es somit, Steuerberatungsleistungen und Abschlussprüfungsleistungen von unterschiedlichen Gesellschaften in Anspruch zu nehmen. Nichtprüfungsleistungen wurden in 2009 von 92% der untersuchten Gesellschaften angegeben. Anders formuliert hatten 92% der untersuchten Gesellschaften mindestens eine weitere Dienstleistung neben Abschlussprüfung in Anspruch genommen. Die vorliegende Arbeit zeigte, dass in 2013 94% und in 2014 alle untersuchten Gesellschaften in Österreich mindestens eine weitere Leistung neben der ersten Kategorie bezogen hatten.

Sowohl in der Studie von Öppinger / Rebhan als auch in der vorliegenden Arbeit ist die Marktstellung der Big Four Gesellschaften ersichtlich. In 2009 hatten die Big Four Gesellschaften einen Marktanteil von 84%. In 2013 und 2014 hatten die Big Four Unternehmen jeweils einen Anteil von 88%. In allen drei Jahren war Deloitte der Spitzenreiter, gefolgt von KPMG und EY. Auffällig war, dass PWC in 2009 einen Marktanteil von 10% der 39 prime market notierten Unternehmen hatte. Sowohl in

2013 als auch in 2014 hatte PWC kein einziges Mandat unter den 17 untersuchten umsatzstärksten börsennotierten Unternehmen.

4.6.2 Vergleich der Ergebnisse mit den bereits veröffentlichten Studien in Deutschland

4.6.2.1 Vergleich der Ergebnisse mit der Studie von Lenz / Möller / Höhn

Lenz / Möller / Höhn veröffentlichten in 2006 eine Studie zu diesem Thema. In dieser analysieren sie 138 Unternehmen, die im Geschäftsjahr 2005 in der Deutschen Börse in den Börsensegmenten DAX, MDAX, TecDAX und SDAX notierten.[145] Für den Vergleich der Kennzahlen werden die Werte vom Börsensegment DAX herangezogen. Des Weiteren haben die Verfasser bei Berechnung der Kennzahlen Banken, Versicherungen und Finanzdienstleistungsunternehmen nicht mit in die Grundgesamtheit einbezogen.

Da 2005 die Honorare in Deutschland das erste Mal veröffentlicht werden mussten[146], ist es interessant zu betrachten, wie sich die Qualität der Honorarveröffentlichungen knapp ein Jahrzehnt später darstellt. In der Studie von Lenz / Möller / Höhn werden keine konkreten Prozentsätze oder absolute Zahlen bezüglich der Qualität der Angaben angegeben. Es wurde bemängelt, dass in 2005 viele Unternehmen keine Vorjahresangaben machten und nicht erläutert wurde, welche Leistungen die Kategorien beinhalteten. Lenz / Möller / Höhn betonen, dass die Berichterstattungspraxis sehr heterogen war. In der vorliegenden Arbeit machten in 2013 93% und in 2014 86% eine Vorjahresangabe. Die Inhalte der Kategorien wurden in 2013 von 46% und in 2014 von 50% der Unternehmen erläutert. Ein weiterer Kritikpunkt von Lenz / Möller / Höhn ist, dass einige Gesellschaften in 2005 nur die weltweiten Honorare angaben. Nur einige Unternehmen machten einen Davon-Vermerk für den deutschen Anteil der Honorare. Sowohl in 2013 als auch in 2014 machten 18 von 28 untersuchten Gesellschaften, zusätzlich zu den inländischen Honoraren, Angaben über die weltweiten Honorare. Die restlichen 10 erläuterten verbal, dass es sich um inländische

[145] Angeführte Werte im Kap. 4.6.2.1: Für die Kennzahlen (2005) der Studie von Lenz / Möller / Höhn siehe Kap. 1.3. Für die Daten (2013 und 2014) der vorliegenden Arbeit siehe Kap. 4.3 für qualitative Merkmale und Kap. 4.4 für Kennzahlen.
[146] Vgl Kap. 2.1.3

Honorare handelt. Es ist somit festzuhalten, dass sich in Deutschland die Veröffentlichungspraxis hinsichtlich Qualität positiv entwickelt hat. Trotz dieses Trends herrscht noch keine gänzlich einheitliche Berichterstattungspraxis.

Das durchschnittliche Prüfungshonorar der DAX 30 Unternehmen machte in 2005 5,2 Mio. Euro aus. Das durchschnittliche Honorar für Abschlussprüfungsleistungen je 1 Mio. Euro Bilanzsumme betrug in 2005 214 Euro. Ein unmittelbarer Vergleich mit der vorliegenden Arbeit ist jedoch schwierig, da Lenz / Möller / Höhn Banken, Versicherungen und Finanzdienstleistungsunternehmen nicht in die Grundgesamtheit mit einbezogen hatten. Segmentübergreifend hatte in 2005 die erste Kategorie einen Anteil von 66% der Gesamthonorare. Die anderen Bestätigungsleistungen machten 12% aus. Sowohl in 2013 als auch in 2014 machte die Kategorie „Abschlussprüfungsleistungen“ 53% der Gesamthonorare aus. Die Kategorie „andere Bestätigungsleistungen“ hatte in 2013 einen Anteil von 31% und in 2014 von 28%. Wie in Österreich ist auch hier der Trend zu erkennen, dass die geprüften Unternehmen die zweite Kategorie vermehrt beanspruchten. Der relative Anteil von sonstigen Bestätigungsleistungen betrug in 2005 14%. In 2013 bzw. 2014 waren es 11% bzw. 14%. Allgemein sind daher die Nichtprüfungsleistungen im Vergleich zu 2005 angestiegen. In allen drei Jahren war die am wenigsten in Anspruch genommene Kategorie die Steuerberatungsleistung. In 2005 bezogen 40% der untersuchten Unternehmen und in den Jahren 2013 und 2014 jeweils 43 % der Gesellschaften keine Steuerberatungsleistungen. Wie in Österreich lässt sich auch für Deutschland feststellen, dass die Unternehmen für Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsleistungen verschiedene Gesellschaften beauftragten.

4.6.2.2 Vergleich der Ergebnisse mit der Studie von Petersen / Zwirner

In 2008 veröffentlichten Petersen / Zwirner eine Studie zur Publizität der Abschlussprüferhonorare in Deutschland. In dieser untersuchen sie insgesamt 151 Unternehmen, die im Geschäftsjahr 2006 an der deutschen Börse in den Auswahlindizes

DAX, MDAX, SDAX und TecDAX notierten.[147] Beim Vergleich der Kennzahlen werden die Werte von den DAX-Unternehmen herangezogen.[148]

In qualitativer Hinsicht werden ähnliche Punkte wie in der Studie von Lenz / Möller / Höhn kritisiert. Auch Petersen / Zwirner merken an, dass die Veröffentlichung der Honorare nicht einheitlich erfolgte. Wie im Kapitel 4.6.2.1 angeführt, gab es in dieser Hinsicht einen Trend zu beobachten.

Die 30 DAX-Unternehmen haben 2006 in Summe 652.289 Tsd. Euro für die Prüfung ausgegeben. Das durchschnittliche Gesamthonorar betrug 21.761 Tsd. Euro. In 2013 bzw. 2014 betrugen die Gesamthonorare 321.139 Tsd. Euro bzw. 323.250 Tsd. Euro. Die Gesamthonorare waren in 2006 somit mehr als doppelt so hoch, wofür es zwei Gründe geben könnte. Zum einen wurde in der Studie von Petersen / Zwirner nicht erwähnt, ob nur die inländischen Honorare berücksichtigt wurden. Keines der 30 DAX-Unternehmen war aus der Grundgesamtheit ausgeschlossen. Daher ist anzunehmen, dass auch jene Unternehmen herangezogen wurden, welche nur die weltweiten Honorare angaben. In der vorliegenden Arbeit wurden nur die inländischen Honorare der 28 untersuchten Gesellschaften berücksichtigt. Zum anderen gibt es aufgrund der großen Konkurrenz zwischen den Big Four Gesellschaften in den letzten Jahren eine stark rückläufige Tendenz bei den Honoraren. Die Verfasser haben die relative Aufteilung der Kategorien bezogen auf das Gesamthonorar segmentübergreifend dargestellt. In 2006 war die prozentuelle Aufteilung der Gesamthonorare folgendermaßen: Kategorie 1 71%, andere Bestätigungsleistungen 12%, Steuerberatungsleistungen 8% und die sonstigen Leistungen 14%. Im Vergleich zu 2006 sind in der vorliegenden Arbeit die Honorare für die originären Prüfungsleistungen zurückgegangen und dafür die Honorare für andere Bestätigungsleistungen gestiegen. Durchschnittlich über die beiden untersuchten Jahre hinweg machten die erste Kategorie 53% und die anderen Bestätigungsleistungen 30% aus. Die sonstigen Leistungen waren mit einem Durchschnitt von 13% ca. auf dem Niveau von 2006. Wie in den anderen Studien bilden auch bei der Untersuchung von Petersen / Zwirner die Steuerberatungsleistungen die letzte Kategorie. Die Kernaussage der

[147] Angeführte Werte im Kap. 4.6.2.2: Für die Kennzahlen (2006) der Studie von Petersen / Zwirner siehe Kap. 1.3. Für die Daten (2013 und 2014) der vorliegenden Arbeit siehe Kap. 4.3 für qualitative Merkmale, Kap. 4.4 für Kennzahlen und Kap 4.5 für Markt-bzw. Honoraranteile der Prüfungsgesellschaften.

[148] Wenn dies nicht möglich war, wird explizit angegeben, dass es sich bei der Angabe um eine segmentübergreifende Zahl handelt.

Studie von Petersen / Zwirner ist, dass eine Trennung von reiner Abschlussprüfung und übrigen Dienstleistungen in der Praxis nicht möglich ist. Als Beispiel dafür geben sie an, dass segmentübergreifend bei 97% der 151 analysierten Gesellschaften neben Abschlussprüfungsleistungen mindestens eine weitere Dienstleistung bezogen wurde. In der vorliegenden Studie nahmen sowohl in 2013 als auch in 2014 96% der Gesellschaften mindestens eine weitere Leistung, zusätzlich zu den Abschlussprüfungsleistungen, in Anspruch. In dieser Hinsicht bestätigt somit die vorliegende Arbeit die Aussage von Petersen / Zwirner.

Die Verfasser analysieren außerdem segmentübergreifend den Anteil der Prüfungsgesellschaften am erzielten Gesamthonorar in 2006. KPMG hatte 58%, PWC 29%, EY 8% und Deloitte 2% der Gesamthonorare in 2006 vereinnahmt. Wie in 2006, dominieren auch in der vorliegenden Studie KPMG und PWC den Markt für Abschlussprüfungen. KPMG und PWC hatten in 2013 beide einen Anteil von 49% des Gesamthonorars während es in 2014 51% für PWC und 47% für KPMG waren. EY lag in beiden Jahren mit 2% an dritter Stelle. In allen drei Jahren ist die Vormachtstellung der Big Four Gesellschaften ersichtlich.

4.6.2.3 Vergleich der Ergebnisse mit der Studie von Zülch / Krauß / Pronobis

Zülch / Krauß / Pronobis analysierten in 2010 408 Konzernabschlüsse der Gesellschaften, die in den Geschäftsjahren 2004 bis 2008 in den Auswahlindizes DAX, MDAX, SDAX und TecDAX notierten. Die Auswertung der angeführten Kennzahlen erfolgt segmentübergreifend und es werden nur die Inlandshonorare der Prüfungsgesellschaften angegeben. Finanzdienstleistungsunternehmen wurden von der Studie ausgenommen.[149]

Bezüglich Qualität der Berichterstattung betonen die Autoren, dass diese sich zwischen 2004 und 2008 deutlich verbesserte. Als Beispiele dafür wird die Angabe der Vorjahreszahlen und die Veröffentlichung der inländischen Prüfungshonorare (nicht nur die weltweiten Honorare) genannt. Ähnlich den Studien zuvor wird jedoch be-

[149] Angeführte Werte im Kap. 4.6.2.3: Für die Kennzahlen (2004–2008) der Studie von Petersen / Zwirner siehe Kap. 1.3. Für die Daten (2013 und 2014) der vorliegenden Arbeit siehe Kap. 4.3 für qualitative Merkmale und Kap. 4.4 für Kennzahlen.

mängelt, dass die Berichterstattung nicht einheitlich erfolgt. Wie im Kapitel 4.6.2.1 ausführlich erläutert, war die positive Entwicklung in qualitativer Hinsicht auch in der vorliegenden Arbeit festzustellen. Zusätzlich zu den genannten Beispielen von Zülch / Krauß / Pronobis ist auch zu erwähnen, dass 46% der Unternehmen in 2013 und 50% der Unternehmen in 2014 die Kategorien erläuterten.

Die durchschnittlichen Abschlussprüferhonorare je 1 Mio. Euro Bilanzsumme bewegten sich von 2004 bis 2008 zwischen 177 Euro und 130 Euro. Die durchschnittlichen Abschlussprüferhonorare je 1 Mio. Euro Umsatzerlöse betrugen in 2008 210 Euro. In der vorliegenden Arbeit beliefen sich die Abschlussprüferhonorare je 1 Mio. Euro Bilanzsumme in 2013 auf 91 Euro und in 2014 auf 88 Euro. Die Abschlussprüferhonorare je 1 Mio. Euro Umsatzerlöse betrugen in 2013 200 Euro und in 2014 202 Euro. Bei beiden Werten ist somit ein Rückgang zu beobachten. Die Gründe sind zum einen der steigende Preisdruck in der Branche und zum anderen die degressive Beziehung[150] zwischen der Unternehmensgröße und dem Honorar. Die indexübergreifende durchschnittliche relative Aufteilung der Gesamthonorare über die Jahre 2004 bis 2008 war folgendermaßen: Abschlussprüfungsleistungen 58%, andere Bestätigungsleistungen 26%, Steuerberatungsleistungen 5% und sonstigen Leistungen 11%. Die relative Aufteilung über die Jahre 2004 bis 2008 ähnelt im Durchschnitt jener der vorliegenden Arbeit. Es ist ersichtlich, dass im Vergleich zu den anderen beiden Untersuchungen in Deutschland bei dieser Studie die Anteile für die Nichtprüfungsleistungen angestiegen sind.

4.7 Zusammenfassung der Ergebnisse der empirischen Studie

In der empirischen Studie wurden die umsatzstärksten börsennotierten Unternehmen von Österreich und Deutschland in den Geschäftsjahren 2013 und 2014 analysiert. In die Grundgesamtheit wurden in Österreich 17 von 20 ATX-Unternehmen und in Deutschland 28 von 30 DAX-Unternehmen aufgenommen.[151]

Die empirische Studie zeigt, dass die Berichterstattung der DAX-Unternehmen als qualitativ hochwertiger einzustufen ist als jene der ATX-Unternehmen. In Österreich bezeichneten lediglich 41% der Unternehmen die Kategorien korrekt während es in

[150] Vgl. Kap 4.4.3 für die degressive Beziehung. Die Grundgesamtheit der vorliegenden Arbeit umfasst die 28 umsatzstärksten Gesellschaften in Deutschland. Die Studie von Zülch / Krauß / Pronobis hat eine indexübergreifende Analyse durchgeführt, in der Finanzdienstleistungsunternehmen von der Grundgesamtheit ausgeschlossen wurden.
[151] Vgl. Kap. 4.2

Deutschland 79% waren. In Österreich wurden die Inhalte der Kategorien nur von 12% der Grundgesamtheit erläutert. In Deutschland waren es hingegen 46% in 2013 und 50% in 2014. Die Erläuterung der Inhalte der Kategorien ist wichtig, um eine unternehmensübergreifende Vergleichbarkeit der Angaben herzustellen. Ohne explizite Definition ist nicht auszuschließen, dass die untersuchten Gesellschaften dieselbe Leistung in unterschiedlichen Kategorien einstufen. Wie im Kap. 4.4.4.1 erläutert, sollten laut Milla / Vcelouch-Kimeswenger / Weber in Österreich unter der Kategorie „andere Bestätigungsleistungen“ die Honorare für die Jahresabschlussprüfungen der Tochtergesellschaften ausgewiesen werden. Die empirische Studie zeigte jedoch, dass in 2013 fünf und in 2014 drei ATX-Unternehmen keine Angabe zu dieser Kategorie machten. Dies ist ein starkes Indiz dafür, dass diese Aufwendungen in Österreich, wie in Deutschland unter der ersten Kategorie ausgewiesen werden. Da lediglich zwei der 17 untersuchten Gesellschaften in Österreich die Inhalte der Kategorien erläutert hatten, kann diesbezüglich keine sichere Aussage getroffen werden. Im Sinne einer einheitlichen Ausübungspraxis ist weiters von Bedeutung, welche Honorare im Anhang überhaupt zu veröffentlichen sind. Gemäß Sinn und Zweck der Regelung sollten im Anhang nur die Honorare für die erbrachten Leistungen durch die Abschlussprüfungsgesellschaft und ihrer (inländischen) verbundenen Unternehmen ausgewiesen werden. Mit deren Publizierung soll die Unabhängigkeit der inländischen Prüfungsgesellschaften beurteilt und zugleich die Transparenz für die Bilanzleser erhöht werden. Bezüglich der einbezogenen Gesellschaften machten die ATX-Unternehmen keine Angaben. In Deutschland gaben 18 Gesellschaften neben inländischen Honoraren zusätzlich auch die weltweiten Honorare an. Die restlichen 10 Gesellschaften erläuterten verbal, dass es sich bei den Angaben um die Honorare des inländischen Konzernabschlussprüfers und dessen inländischen Netzwerkes handelt. Somit machten alle DAX-Unternehmen diesbezüglich eine Angabe. In Österreich hingegen kann nicht mit Sicherheit davon ausgegangen werden, dass ausschließlich die inländischen Honorare seitens ATX-Unternehmen angegeben wurden. 71% der ATX-Unternehmen und 90% der DAX-Unternehmen wählten bei der Angabe die Tabellenform. Alle ATX-Unternehmen machten in den untersuchten Jahren eine Vorjahresangabe. In Deutschland waren es 93% in 2013 und 86% in 2014. Des Weiteren haben in beiden Ländern die Gesellschaften die gewählte Form des Vorjahres beibehalten. Somit wurde der Stetigkeitsgrundsatz eingehalten. Es ist festzuhalten, dass die Veröffentlichung der Honorare in beiden Ländern nicht einheitlich er-

folgt und in Deutschland transparenter ist. Die bereits seit 2005 – und somit im Vergleich zu Österreich längere bestehende Pflicht – zur Veröffentlichung der Honorare hatte vermutlich einen positiven Effekt auf die Qualität der Berichterstattung in Deutschland.[152]

Die Gesamthonorare machten in Österreich in 2013 17 Mio. Euro und in 2014 18 Mio. Euro aus. In Deutschland betrugen die Gesamthonorare in 2013 321 Mio. Euro und in 2014 323 Mio. Euro. In Deutschland belief sich das durchschnittliche Gesamthonorar in 2013 auf mehr als das 10-Fache und in 2014 auf mehr als das 11-Fache des Wertes in Österreich. Die relative Aufteilung der Gesamthonorare von ATX-Unternehmen, gegliedert in die vier Leistungskategorien, war in den untersuchten Jahren im Schnitt folgendermaßen: Abschlussprüfungsleistungen 52%, andere Bestätigungsleistungen 32%, Steuerberatungsleistungen 7% und sonstige Leistungen 9%. Bei den DAX-Unternehmen war die relative Aufteilung der Gesamthonorare in die vier Leistungskategorien wie folgt: Abschlussprüfungsleistungen 53%, andere Bestätigungsleistungen 30%, Steuerberatungsleistungen 5% und sonstige Leistungen 13%. Es wurden in den untersuchten Jahren im Schnitt in Österreich 48% und in Deutschland 47% Nichtprüfungsleistungen in Anspruch genommen. Sowohl in Österreich als auch in Deutschland nahm in der untersuchten Periode nur eine Gesellschaft ausschließlich Abschlussprüfungsleistungen in Anspruch. Die übrigen Unternehmen bezogen mindestens die Leistung einer weiteren Kategorie. Dies verdeutlicht, dass eine strikte Trennung von Prüfung und anderen Dienstleistungen in Praxis schwer zu verwirklichen ist. Auffällig ist, dass in beiden Ländern die Kategorie „Steuerberatungsleistungen“ anteilsmäßig an letzter Stelle kam. Demnach lässt sich feststellen, dass die börsennotierten Gesellschaften in den untersuchten Ländern dazu tendieren, Abschlussprüfungsleistungen und Steuerberatungsleistungen von unterschiedlichen Gesellschaften in Anspruch zu nehmen.[153]

Sowohl in Österreich als auch in Deutschland dominierten im Untersuchungszeitraum die Big Four Gesellschaften den Markt. In Österreich hatten die Big Four Gesellschaften einen Marktanteil von 88%. Die einzige Nicht-Big Four Gesellschaft war mit 12% Grant Thornton Unitreu GmbH. Deloitte war mit 41% Spitzenreiter, gefolgt von KPMG mit einem Anteil von 29% sowie EY mit 18% an dritter Stelle. Bemerkenswert ist, dass keine einzige Gesellschaft der Grundgesamtheit von PWC geprüft

[152] Vgl. Kap. 4.3
[153] Vgl. Kap. 4.4.

wurde. In Deutschland ließen sich alle untersuchten Gesellschaften von Big Four Unternehmen prüfen. Die Aufteilung war folgendermaßen: KPGM 54%, PWC 36%, EY 7% und Deloitte 4%.[154]

Im Kapitel 4.6 findet sich ein Vergleich mit bisher zu diesem Thema veröffentlichten Studien in Österreich und Deutschland. In beiden Ländern war, unter Berücksichtigung der Studienergebnisse, ein deutlich positiver Trend in qualitativer Hinsicht zu beobachten. Die Verbesserungen betreffen in beiden Ländern insbesondere die Vorjahresangaben, die Veröffentlichung der Honorare in Tabellenform sowie die korrekte Bezeichnung der Kategorien gemäß Gesetzestexte. Für Deutschland ist zusätzlich zu erwähnen, dass der Großteil der Gesellschaften die Inhalte der Kategorien erläuterten und alle Gesellschaften der Grundgesamtheit angaben, dass es sich bei der Veröffentlichung um die inländischen Prüfungshonorare handelte. Diese Punkte sind im Hinblick auf die Vergleichbarkeit von großer Bedeutung, denn durch eine qualitativ hochwertige und homogene Berichterstattung wird die Transparenz für die Bilanzleser erhöht. Die Nachfrage an Nichtprüfungsleistungen ist in beiden Ländern gestiegen. Besonders die Kategorie „andere Bestätigungsleistungen“ hat in den untersuchten Jahren zugenommen. Sowohl in der vorliegenden Arbeit als auch in den zuvor veröffentlichten Studien war die am wenigsten in Anspruch genommene Kategorie die Steuerberatungsleistung. Die Dominanz der Big Four Gesellschaften in den zuvor veröffentlichten Studien war auch in den untersuchten Jahren zu beobachten. Abschließend ist festzuhalten, dass man noch nicht von einer homogenen Berichterstattungspraxis sprechen kann, aber ein positiver Trend seit 2005 bzw. 2009 zu beobachten ist.[155]

[154] Vgl. Kap. 4.5.
[155] Vgl. Kap. 4.6

5 Schlussfolgerung und Ausblick

Die Abschlussprüfungsrichtlinie 2006/43/EG verfolgte das Ziel, das Vertrauen in die Jahres- und Konzernabschlüsse zu stärken. Um die Unabhängigkeit der Abschlussprüfer nachhaltig zu gewährleisten, wurde die Verpflichtung zur Publizität der Prüfungshonorare, aufgeschlüsselt in vier Leistungskategorien, eingeführt. Im Zuge der Offenlegung der Honorare sollte zusätzliche Transparenz geschaffen werden. Durch die Aufschlüsselung der von der Prüfungsgesellschaft erbrachten Leistungen wird dem Bilanzleser die Möglichkeit gegeben, Rückschlüsse für eine eventuelle Befangenheit des Abschlussprüfers zu ziehen.

Die Abschlussprüfungsrichtlinie wurde in Österreich und Deutschland zeitgerecht und vollständig ins nationale Recht umgesetzt. Da der Gesetzestext Interpretationsspielraum zulässt, ist für die Ausübungspraxis die Kommentierung bedeutend. Wesentliche von den Kommentatoren empfohlene Auslegungen wurden von den meisten Gesellschaften bei der Offenlegung berücksichtigt. Die empirische Studie der vorliegenden Arbeit hat zwar gezeigt, dass im Jahr 2014 die Berichterstattung unternehmensübergreifend noch nicht einheitlich erfolgte. Jedoch konnte im Vergleich zu früheren Studien zu diesem Thema eine positive Entwicklung beobachtet werden. Vor allem in Deutschland erfolgten die Angaben hinsichtlich Erläuterung der Leistungskategorien wesentlich detaillierter als in den Jahren zuvor. Im Rahmen der durchgeführten empirischen Studie wurden in Österreich in qualitativer Hinsicht zwei kritische Punkte festgestellt. Zum einen wurden die Kategorien in Bezug auf die erbrachten Leistungen nur von 12% der untersuchten Gesellschaften erläutert und zum anderen wurde von den ATX-Unternehmen nicht explizit angegeben, ob ausschließlich die Honorare des inländischen Konzernabschlussprüfers und dessen inländischen Netzwerkes einbezogen wurden. Im Sinne der Transparenz sind diese Punkte für den Jahresabschlussadressaten von besonderer Relevanz und sollten daher auch seitens der ATX-Unternehmen beachtet werden. Hilfreich wäre dabei eine klare Vorgabe durch den Gesetzgeber, mit folgendem Inhalt:

- Darstellungsform, in der die Angaben zu erfolgen haben (z.B. Tabellenform)
- Klarstellung, dass ausschließlich inländische Prüfungsgesellschaften von der Angabeverpflichtung betroffen sind
- Aufzählung, welche Leistungen die Kategorien beinhalten sollen

Die empirische Studie dieser Arbeit kommt weiters zu dem Ergebnis, dass die Nachfrage an Nichtprüfungsleistungen in beiden Ländern in 2013 und 2014 relativ hoch ist. Im Durchschnitt entfielen in den untersuchten Jahren von den Gesamthonoraren 48% in Österreich und 47% in Deutschland auf Nichtprüfungsleistungen. Verglichen mit früheren zu diesem Thema veröffentlichten Studien ist ein Anstieg der Nachfrage an Nichtprüfungsleistungen ersichtlich. In beiden Ländern nahm im untersuchten Zeitraum jeweils eine Gesellschaft ausschließlich Abschlussprüfungsleistungen in Anspruch. Dieses Verhältnis ist ein starker Indikator dafür, dass die Trennung von reinen Abschlussprüfungsleistungen und sonstigen Leistungen durch ein und dieselben Prüfungsgesellschaft eine Idealvorstellung ist und nicht der gängigen Praxis entspricht. Es lässt sich jedenfalls bestätigen, dass durch die Offenlegung der finanziellen Beziehung zwischen Mandanten und Prüfer die Transparenz erhöht wird. Es ist dem Bilanzleser nunmehr möglich, Rückschlüsse über eine drohende Befangenheit zu ziehen.

Das europäische Parlament und der Rat der Europäischen Union haben im Jahr 2016 im Rahmen zweier Rechtsakte eine Abschlussprüfungsreform durchgeführt. Die Abschlussprüfungsrichtlinie 2006/43/EG wurde mit der Änderungs-Richtlinie 2014/56/EU novelliert und ist am 17. Juni 2016 ins nationale Recht umgesetzt worden. Des Weiteren wurde die Verordnung (EU) 537/2014 für Unternehmen von öffentlichem Interesse[156], die sog. PIEs, erlassen, welche auch seit 17. Juni 2016 unmittelbar anzuwenden sind.[157] Die Prüfer müssen künftig für die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen bei den PIEs drei Kriterien erfüllen. Diese sind, dass erstens die Leistung nicht in der sog. „Black List“[158] angeführt sein darf, zweitens muss die Dienstleistung durch den Prüfungsausschuss bzw. den Aufsichtsrat im Voraus abgesegnet werden und drittens dürfen die Honorare für die Erbringung von Nichtprüfungsleistungen nicht über 70% der in den letzten 3 Jahren im Durchschnitt vereinnahmten Gesamthonorare liegen.[159] Neben der Verbesserung der Transparenz hat die Offenlegung der Honorare in Zukunft somit eine neue Verschärfung für die PIEs

[156] PIEs: Diese sind kapitalmarktorientierte Unternehmen, Kreditinstitute, Versicherungsunternehmen und Unternehmen, die ungeachtet ihrer Rechtsform in einem Bundesgesetz als solche bezeichnet werden.
[157] Vgl. *Bydlinski* et al. (2017), S. 1
[158] In der Verordnung (EU) 537/2014 werden im Artikel 5 Abs. 1 nicht zulässige Nichtprüfungsleistungen aufgezählt.
[159] Die EU Audit Reform (APRÄG 2016), EY Publikation, S. 13 – 16: http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_EU_Audit_Reform_Allgemein/$FILE/EY-EU-audit-reform-gesamt-AT-sec.pdf

erhalten. Anhand der zusätzlichen Angaben kann beurteilt werden, ob die erbrachten Nichtprüfungsleistungen, die vorgeschriebenen Kriterien erfüllen. Es bleibt abzuwarten, welche Auswirkungen diese Abschlussprüfungsreform auf die Berichterstattungspraxis haben wird.

Literaturverzeichnis

Monographien:

Bydlinski. Sonja / Köll, Annette / Milla, Aslan / Reichel, Eva (2017): APRÄG 2016-Aschlussprüfungsrechts-Änderungsgesetz 2016 – Praxiskommentar, Wien 2017

Gelhausen, Hans Friedrich / Fey, Gerd / Kämpfer, Georg (2009): Rechnungslegung und Prüfung nach dem Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzt, Düsseldorf 2009

Marten, Kai-Uwe / Quick, Reiner / Ruhnke, Klaus (2006): Lexikon der Wirtschaftsprüfung – Nach nationalen und internationalen Normen, Stuttgart 2006

Milla, Aslan / Kimeswenger-Vcelouch, Ruth / Weber, Martin (2008): Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008 – Praxiskommentar, Wien 2008

Weber, Martin (2008): Das Unternehmensrechts-Änderungsgesetz 2008, Wien 2008

Beiträge in Sammelwerken:

Ballwieser, Wolfgang (2003): Enron und die Folgen für die Jahresabschlussprüfung, in: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2003, hrsg. von Institut der österreichischen Wirtschaftsprüfer, S. 9 – 19

Bertl, Romuland / Reiter, Robert (2006): Die neuen Unabhängigkeitsbestimmungen für die Abschlussprüfung, in: Wirtschaftsprüfer-Jahrbuch 2006, hrsg. von Institut der österreichischen Wirtschaftsprüfer, S. 141 – 189

Grottel, Bernd (2014): Kommentierung zu § 285 HGB, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., hrsg. von Förschle, Gerhart et al., München 2014, Rz. 290 – 305

Grottel, Bernd (2014): Kommentierung zu § 314 HGB, in: Beck'scher Bilanz-Kommentar, 9. Aufl., hrsg. von Förschle, Gerhart et al., München 2014, Rz. 90 – 94

Müller, Nikolaus (2010): Kommentierung zu § 237, in: Bilanzrecht – Einzelabschluss, hrsg. von Hirschler, Klaus, Wien 2010, Rz. 147 –159

Müller, Stefan (2013); Kommentierung zu § 314 HGB, in: Bilanzrecht – Handelsrecht mit Steuerrecht und den Regelungen des IASB. Kommentar, 61. Aktualisierung, hrsg. von Baetge, Jörg / Kirsch Hans-Jürgen / Thiele, Stefan, Bonn 2013, Rz. 102 – 104

Nowotny, Christian (2011): Kommentierung zu § 237, in; Wiener Kommentar zum Unternehmensgesetzbuch, 3. Aufl., hrsg. von Straube, Manfred, Wien 2011, Rz. 66 –76

Oser, Peter / Holzwarth, Jochen (2011): Kommentierung zu § 285 HGB, in: Handbuch der Rechnungslegung – Einzelabschluss: Kommentar zur Bilanzierung und Prüfung, 4. Aufl., hrsg. von Küting, Karlheinz / Pfitzer, Norbert / Weber, Claus-Peter, Stuttgart 2011, Rz. 341 – 371

Quick, Reiner (2007): Maßnahmen zur Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in: Rechnungslegung und Wirtschaftsprüfung , Festschrift zum 70. Geburtstag von Jörg Baetge, hrsg. von Kirsch, Hans J. et al., Düsseldorf 2007, S 1127 – 1154

Wulf, Inge (2014); Kommentierung zu § 285 HGB, in: Bilanzrecht – Handelsrecht mit Steuerrecht und den Regelungen des IASB. Kommentar, 61. Aktualisierung, hrsg. von Baetge, Jörg / Kirsch Hans-Jürgen / Thiele, Stefan, Bonn 2014, Rz. 301 – 313

Zeitschriftenaufsätze:

Bischof, Stefan (2006): Anhangangaben zu den Honoraren für Leistungen des Abschlussprüfers, in: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 11 / 2006, S. 705 – 713

Inwinkl, Petra / Kortebusch, Dennis / Schneider / Georg (2009): Die Abschlussprüferrichtlinie und die Unabhängigkeit des Abschlussprüfers im deutsch/österreichischen Vergleich, in: KoR – Zeitschrift für internationale und Kapitalmarktorientierte Rechnungslegung, Heft 2 / 2009, S. 127 – 133

Lenz, Hansrudi / Möller, Manuela / Höhn, Balthasar (2006): Offenlegung der Honorare für Abschlussprüferleistungen im Geschäftsjahr 2005 bei DAX-Unternehmen, in Betriebs-Berater, Heft 33 / 2006, S. 1787 – 1793

Öppinger, Carina / Rebhan Elisabeth (2011): Abschlussprüfungshonorare in Österreich – eine theoretische und empirische Betrachtung der Anhangangabe zur Stärkung der Unabhängigkeit des Abschlussprüfers, in: RWZ – Zeitschrift für Recht und Rechnungswesen, Heft 12 / 2011, S. 372 – 377

Petersen, Karl / Zwirner Christian (2008): Angabepflicht der Honoraraufwendungen für den Abschlussprüfer – Theoretische und empirische Betrachtung der Offenlegungserfordernisse zur Stärkung der Prüferunabhängigkeit, in: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 7 / 2008, S. 279 – 290

Quick, Reiner / Sattler, Matthias (2009): Zum Einfluss von Agency-Kosten auf die Nachfrage von Beratungsleistungen beim Abschlussprüfer, in: Die Unternehmung, Heft 2 / 2009, S. 212 – 250

Schruff, Wienand (2005): Neue Ansätze zur Aufdeckung von Gesetzesverstößen der Unternehmensorgane im Rahmen der Jahresabschlussprüfung, in: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 5 / 2005, S. 207 – 211

Wollmert, Peter / Oser, Peter / Graupe Fabian (2010): Anhangangaben zu den Abschlussprüferhonoraren und zu marktüblichen Geschäften nach BilMog, in: Steuer- und Bilanzpraxis, Heft 4 / 2010, S. 123 – 130

Zülch, Henning / Krauß, Patrick / Pronobis, Paul (2010): Die Entwicklung von Abschlussprüferhonoraren in Deutschland zwischen 2004 und 2008: Eine empirische Analyse ausgewählter Börsenindizes (DAX, MDAX, SDAC, TecDAX), in: Die Wirtschaftsprüfung, Heft 8 / 2010, S. 397 – 404

Rechtsquellen und Stellungnahmen:

Institut der deutschen Wirtschaftsprüfer, IDW RS HFA 36: IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Anhangangaben nach §§ 285 Nr. 17, 314 Abs. 1 Nr. 9 HGB über das Abschlussprüferhonorar, in: Die Wirtschaftsprüfung, Supplement 2 / 2010, S.59 – 61, Stand: 11.03.2010

KFS/PG1 (Zugriff am 03.12.2015):
http://www.kwt.or.at/de/PortalData/2/Resources/downloads/downloadcenter/KFS-PG1.pdf

Richtlinie 2006/43/EG des Europäischen Parlaments und des Rates vom 17. Mai 2006 (Zugriff am 04.11.2015):
http://www.bmwfw.gv.at/Unternehmen/Gewerbe/Documents/RICHTLINIE%202006%2043%20EG%20%C3%BCber%20Abschlusspr%C3%BCfungen%20von%20Jahresabschl%C3%BCssen%20und%20konsolidierten%20Abschl%C3%BCssen.pdf^

URÄG 2008 (Zugriff am 06.11.2017):
http://www.ris.bka.gv.at/Dokumente/BgblAuth/BGBLA_2008_I_70/BGBLA_2008_I_70.pdf

Internetseiten:

Börse Frankfurt (Zugriff am 04.11.2015):
http://www.boerse-frankfurt.de/

Börsennotierte Unternehmen 2013 in Österreich (Zugriff am 04.11.2015):

http://www.wienerborse.at/static/cms/sites/wbag/media/de/pdf/service/publikationen/emittentenbroschuere-2012.pdf

Börsennotierte Unternehmen 2014 in Österreich (Zugriff am 04.11.2015): http://www.wienerborse.at/static/cms/sites/wbag/media/de/pdf/service/publikationen/emittentenbroschuere-2013.pdf

Börsennotierte Unternehmen in 2013 und 2014 in Deutschland (Zugriff am 04.11.2015): http://www.dax-indices.com/DE/index.aspx?pageID=47

Die EU Audit Reform (APRÄG 2016), EY Publikation, S. 13 – 16, (Zugriff am 25.08.2017): http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY_EU_Audit_Reform_Allgemein/$FILE/EY-EU-audit-reform-gesamt-AT-sec.pdf

Wiener Börse (Zugriff am 04.11.2015): http://www.wienerborse.at/

Abstract

Große Bilanzskandale zu Beginn des 21. Jahrhunderts haben das Vertrauen in den Aktienmarkt sowie in den Berufsstand der Wirtschaftsprüfung erheblich beschädigt. Infolge reagierte die EU mit Veröffentlichung der Abschlussprüfungsrichtlinie 2006/43/EG, welche das Ziel verfolgte, das Vertrauen in die Jahres- und Konzernabschlüsse zu stärken. Die Richtlinie sieht vor, dass die Abschlussprüferhonorare, aufgeteilt in die vier Leistungskategorien, Abschlussprüfungsleistungen, andere Bestätigungsleistungen, Steuerberatungsleistungen und sonstige Leistungen, im Anhang zu publizieren sind. Bei den letzten drei Kategorien handelt es sich um die sog. Nichtprüfungsleistungen. Die Offenlegung der Honorare soll zusätzliche Transparenz schaffen. Durch Aufschlüsselung der von der Prüfungsgesellschaft erbrachten Leistungen soll dem Bilanzleser ermöglicht werden, Rückschlüsse auf eine eventuelle Befangenheit des Abschlussprüfers zu ziehen.

Zunächst wird in dieser Arbeit die Umsetzung der Richtlinie in Österreich und in Deutschland sowie deren Kommentierung in der Fachliteratur untersucht. Anschließend werden die beiden Rechtslagen einander gegenübergestellt. In Weiterer Folge werden im Rahmen einer empirischen Studie die ATX- und DAX-Unternehmen für die Geschäftsjahre 2013 und 2014 in qualitativer und quantitativer Hinsicht analysiert. Schließlich werden die Resultate mit bisher veröffentlichten Studien verglichen.

Die Arbeit kommt zum Ergebnis, dass die Pflicht zur Veröffentlichung der Abschlussprüferhonorare von den untersuchten Gesellschaften eingehalten wurde. Auffällig ist, dass die Berichterstattungspraxis in beiden Ländern nicht homogen erfolgt. In Deutschland sind die Abschlussprüferhonorare bereits seit 2005 und somit seit längerer Zeit als in Österreich (2009) zu veröffentlichen, woraus sich vermutlich die höhere Qualität bzw. größere Detailierungsgrad der Angaben in Deutschland erklärt. Im Durchschnitt entfielen in den untersuchten Jahren von den Gesamthonoraren 48% in Österreich und 47% in Deutschland auf Nichtprüfungsleistungen. Im Vergleich zu vorherigen Studien ist ein Anstieg bei den Nichtprüfungsleistungen zu beobachten. Zweifelsohne hat die Offenlegung der finanziellen Beziehung zwischen Mandanten und Prüfer die Transparenz für den Bilanzleser erhöht. Zukünftig wäre es im Sinne der unternehmensübergreifenden Vergleichbarkeit eine homogene Ausübungspraxis der Vorschriften wünschenswert.